

نحو استراتيجية لأصلاح ضريبي داعم للنمو الاقتصادي في العراق (دراسة تحليلية)

الباحث/ مخلص اسعد عبد علي

بحث مستل من رسالة ماجستير مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في
الاقتصاد - كلية التجارة - قسم الاقتصاد - جامعة المنصورة

بإشراف

أ.م.د حمدي احمد علي الهنداوي

المشرف المعاون

د. ولاء عبد الله البلتاجي

المستخلص

يمثل النظام الضريبي في اغلب الدول الحديثة ركنا أساسيا في التمويل المركزي ومصدرا هاما من الإيرادات التي تخلق التنمية الاجتماعية وتحقيق الازدهار. ان تطبيق القوانين الضريبية في المجتمع يحقق نتائج عديدة واهمها ممارسة التوزيع العادل للثروة وتنظيم عملية انتقال نسب من أموال الاستثمارات والأموال الخاصة الى المحتاجين وذوي الاحتياجات الخاصة وتكريس البنية التحتية للدول. تبين من خلال البحث ان نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق ضعيف جدا قياسا بما تساهم به الضريبة في الدول الإقليمية والدول الأخرى. تم قياس الطاقة الضريبية كمتوسط في الفترة بين ٢٠٠٥-٢٠٢٠، استنتج الباحث ان السياسة الضريبية في العراق تتميز بتدني مستوى أدائها وعدم قابليتها على احداث اليات الإصلاح الضريبية خلال الفترة السابقة، فعدم وجود تنسيق عال مع قطاعات الدولة، وعدم مرونة القانون الضريبي وعدم قدرته على التفاعل مع مبتكرات الفكر البشري في التحديث وإعادة النظر في القوانين الضريبية. كما ان اليات الإصلاح الضريبي في العراق تحتاج الى جهد هائل وبمختلف المستويات السياسية والاجتماعية والقانونية لتحقيق نظام ضريبي فعال.

(Towards a tax reform strategy that supports economic growth in Iraq)

Mokalad Asaad Abd Ali

Abstract

The tax system in most modern countries represents a cornerstone of central finance and an important source of revenue that creates social development and prosperity. The application of tax laws in society achieves many results, the most important of which is the practice of equitable distribution of wealth, organizing the process of transferring percentages of investment funds and private funds to the needy and people with special needs, and dedicating the infrastructure of countries. It was found through the research that the contribution of tax revenues to financing the general budget in Iraq is very weak compared to what the tax contributes to in regional and other countries

The researcher concluded that the tax policy in Iraq is characterized by its low level of performance and its inability to introduce tax reform mechanisms during the previous period, the lack of high coordination with the state sectors, the inflexibility of the tax law and its inability to interact with the innovations of human thought in modernization and reconsideration of tax laws. Also, the mechanisms of tax reform in Iraq need a tremendous effort at various political, social and legal levels to achieve an effective tax system

المقدمة

عرفت المجتمعات الإنسانية الضرائب منذ نشأة الحضارة كسلوك اجتماعي من أجل البقاء، وبعد ذلك تطورت الأشكال البدائية لنظام الضرائب وأصبحت شبكات معقدة من التنظيم العالي تدعمها قوانين حكومية ودينية واجتماعية^(١) تتبع أهمية الضريبة من الدور المعاصر الذي تلعبه في رفق الخزينة العامة باعتبارها احد الوسائل المعاصرة في إدارة السياسة الاقتصادية والتنظيم الاجتماعي. فهي احد الأدوات التي تقوم بتطبيقها الدول لتقليل الفوارق الطبقيّة بين افراد الشعب^(٢). بالإضافة الى ان الضرائب وسيلة غاية في الفعالية في معالجة التضخم والانكماش، وتمويل الاستثمار^(٣). انتقلت الأطر والقوانين الضريبية من الدول المتقدمة الى الدول العربية في بدايات القرن العشرين، وكان العراق الدولة الأولى التي تم فيها إنشاء نظام ضريبي في عام ١٩٢٧^(٤)، حيث تم تبني قانون ضريبة الدخل رقم ٥٢ في ١٩٢٧/٠٤/٠١ وكان القانون قد تم فرضه بأثر رجعي على السنة السابقة، اما في الدول العربية فقد حذت حذو العراق ولكن متأخرة عن العراق، حيث تم تطبيق نظام ضريبي بسيط في الأردن عام ١٩٣٣ ثم في مصر في عام ١٩٣٩، وفي سوريا أيضا في عام ١٩٤٢^(٥).

^(١) Barker, William B. "An International Tax System for Emerging Economies, Tax Sparing, and Development: It Is All about Source." U. Pa. J. Int'l L. 29 (2007): 349.

^(٢) السياسة المالية: ودورها في تخصيص الموارد الاقتصادية بين الاقتصاد الوضعي: فاطمة محمد راشد علي، دار التعليم الجامعي، القاهرة، ٢٠٢٠، ص ٢٦٨.

^(٣) وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي: التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية: دراسة مقارنة: عبد الباسط علي الزبيدي، المناهل، بيروت، لبنان، ٢٠٠٧، ص ١٨٦.

^(٤) نفس المصدر السابق، ص ٤٧.

^(٥) ضريبة ٧٣ الدخل في العراق من الوجهة الفنية الاقتصادية، المطبعة العالمية، بغداد،

١٩٦٥، ص ٧٣.

وقد كان قانون ضريبة الدخل في العراق غير منسجم تماما مع التكوين الاجتماعي العراقي، حيث ان القانون لم يميز بين الشخص الطبيعي والمعنوي، ولم يراع الأعباء العائلية للأفراد ولم يأخذ بفكرة "التصاعد بسعر الضريبة" بل انه فقط التزم بفرض ضريبة واطئة الكلفة بدون تحديد اجتماعي واقعي^(١)، وكان القانون متأثرا بالنمط الإنكليزي حيث ان بريطانيا هي من أعدته لغرض استخدامه في المستعمرات البريطانية^(٧).

وقد مر قانون الضريبة في العراق على خمسة تعديلات جوهرية في مضمونه الاولي وفي النهاية اتفق فقهاء القانون والسياسيون العراقيون في ذلك الوقت انه غير مناسب تماما^(٨)، وقد تم ابداله بقانون جديد وهو قانون ضريبة الدخل رقم ٣٦ لسنة ١٩٣٩، والذي تم فيه الاخذ بنظر الاعتبار المداخل الفردية والارباح المتجددة للأشخاص المعنويين والاعتباريين والذين لا يخضعون لضريبة غير ضريبة الدخل^(٩)، بالإضافة الى ادخال تعديلات كبيرة في العلاقة بين القانون وكون الشخص، مقيم، او غير مقيم، والشخص كونه معنوي او الطبيعي، او ان الشخص أعزب، او متزوج، فكانت الأعباء العائلية من صلب التنظيم الضريبي في القانون الجديد^(١٠). بعد الطفرات الحضارية الغير مسبوقه في تاريخ البشرية أصبحت السياسة الضريبية احد الركائز الأساسية في السياسة المالية في الدول الحديثة، وتتنوع الهياكل الضريبية بين الدول، لان القوانين التي يتم تطبيقها في

(١) السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، حكمت عبد الكريم، رسالة دكتوراه، القاهرة، ١٩٧٤، ص ١٠١.

(٧) ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية الاقتصادية: مصدر سابق، ص ٨٥.

(٨) نفس المصدر السابق، ص ١٠٦.

(٩) الإعفاءات من ضريبة الدخل: عبد الباسط الجحيشي، الحامد، بغداد، ٢٠٠٨، ص ١٥.

(١٠) الميزانية والضرائب المباشرة في العراق: دراسة في التشريع المالي العراقي: صكبان، عبد العال، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٦٧، ص ٦٤.

دولة ما لا يمكن ان استنساخها كاملة في دولة أخرى، خاصة بين الدول المتطورة والدول النامية. ورغم ان الدول تطبق نصوص او قوانين متشابهة ظاهريا الا ان خصوصيات المجتمع ومدى تغلغل الحضارة في العقل النقدي الاجتماعي لها دور كبير في نوعية الضريبة التي يتم فرضها في دولة ما^(١).

مشكلة الدراسة:

يعد الاقتصاد العراقي اقتصاد ريعيا حيث تمثل ايرادات النفط اكثر من ٩٠% من مجموع ايرادات المالية العامة مما ادى الى انكشاف الاقتصاد العراقي على مخاطر هبوط اسعار النفط وتعرضه للصدمات، كما ان اجمالي الايرادات الضريبية، منخفض للغاية، فلم تتجاوز نسبة اجمال الضرائب الى اجمالي الناتج المحلي في العراق ١% منذ عام ٢٠٠٣ وهي نسبة منخفضة مقارنة بمتوسط النسبة ذاتها في منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا حيث تزيد على ١٠ اضعافها في تلك الدول.

وبعد سقوط النظام السابق في عام ٢٠٠٣ وقيام سلطة الائتلاف المؤقتة بإصدار قرار رقم ٣٧ علقت بموجبه النظام الضريبي اعتبارا من ١٦ نيسان ٢٠٠٣ وحتى نهاية سنة ٢٠٠٣، ثم اعيد العمل في النظام الضريبي في الاول من نيسان عام ٢٠٠٤، ظل النظام الضريبي في العراق يعاني عدم فعاليته في الاستجابة للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية فضلا عن انخفاض الوعي الضريبي وزيادة التهرب الضريبي وانخفاض كفاءة الادارة الضريبية، وزاد من سوء الوضع الاقتصادي في العراق جائحة كوفيد ١٩ وانخفاض اسعار النفط وما تبعه من انخفاض حاد في العائدات النفطية واصبحت الحكومة امام اختبار صعب لتأمين متطلبات الانفاق الاعتيادية ولاسيما ما يتعلق منها بالرواتب والاجور لنحو

(١) المالية العامة، والتشريع الضريبي: أعاد حمود القيسي، دار الثقافة، عمان، الأردن، ٢٠١١، ص ٨٨.

٣ملايين موظف حكومي ومليون شخص يعمل بأجر في القطاع الحكومي فضلا عن صعوبات مماثلة في تأمين الاستحقاقات التقاعدية لنحو مليوني شخص آخرين و هو ما يؤكد على ضرورة اجراء اصلاحات هيكلية للاقتصاد العراقي. وبناء على ذلك يعد الاصلاح الضريبي وسيلة لتحقيق عدمن الاهداف والتي تتضمن اهداف مثل: اصلاح وتعزيز الادارة المالية والحد من هدر المال العام، وبناء نظام اقتصادي يسعى لخلق سوق اقتصادي متنوع ومستقر، وتحقيق بيئة نظيفة امنة ومستدامة لجميع الاجيال، ومحاربة الفقر بجميع اشكالها وابعادها واصلاح نظام الحماية الاجتماعية، كما ان اصلاح النظام الضريبي وتفعيله اصبح امرا ضروريا في العراق لتوفير ايرادات للموازنة العامة للدولة، واعادة توزيع الدخل والثروة بصورة عادلة، وهو ما يعزز من النمو الاقتصادي المستدام في العراق وبالتالي تتلخص مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

(ما هو دور الاصلاح الضريبي في تعزيز النمو الاقتصادي المستدام في العراق).

منهجية الدراسة:

يستخدم الباحث المنهج الاستقرائي من خلال تتبع هيكل الضرائب في العراق من خلال تحليل البيانات المنشورة والنشرات والدوريات والمراجع العربية والاجنبية، واستخدام الاسلوب الاستنباطي لاستخلاص النتائج المترتبة عن الدراسة لمعرفة دور الاصلاح الضريبي في تدعيم النمو الاقتصادي المستدام في العراق، وسوف يتم معالجة موضوع هذا البحث من خلال المطالب التالية:

- المطالب الاول: الاطار النظري للاصلاح الضريبي
- المطالب الثاني: تحليل مؤشرات الاداء الضريبي في العراق
- المطالب الثالث: اقتراح استراتيجية الاصلاح الضريبي الداعم للنمو الاقتصادي

المطلب الأول

الاطار النظري للاصلاح الضريبي

أولاً: تعريف الضريبة:

ارتبط تطور الضريبة تاريخياً بتطور المهام والوظائف التي تقوم بها الدولة عبر التاريخ، فقبل رسوخ مفهوم الدولة بشكله المعاصر كانت الضريبة على شكل جزية يدفعها الناس الى السلطة التي تملك زمام الأمور، ثم تحول بعد ذلك الى شكل من اشكال المنح، ثم صارت واجبة الدفع، وقائمة على "الجبر والالزام"^(١٢)، فالضريبة في النظم الحديثة هي ملزمة للجميع مجبر على أدائها بشكلها الاصولي المنصوص عليه في القانون، وهي ضمناً تعني اسهام الفرد في تمويل النظام الذي يحقق الامن والرخاء للمجتمع^(١٣) ويعتبر هذا الهدف الاستراتيجي نقلة كبيرة في دور الضرائب حيث تحولت من مجرد عملية تحصيل مالي وجمع منظم للأموال الى احد اهم العوامل التي تنظم الاقتصاد في الهيكل الاقتصادي للدول وتحقيق التوازن بين موارد الدولة وانفاقها^(١٤)، وذلك يعتبرها الفهم الحديث على انها فريضة مالية "تستوفيها" الحكومات والدول حسب تشريعات وقوانين يتم اعدادها على أساس تشريعي قانوني ملزم للجميع، وهي تفرض على المواطنين بحسب التقييمات القانونية لقدرة الفرد الاقتصادية على الدفع والهدف من وراء ذلك هو

^(١٢) المالية العامة (موازنة ضرائب) فاطمة السويسي، المؤسسة الحديثة للكتاب، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، ٢٠٠٥، ص ٧٢-٧٣.

^(١٣) تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية بين عامي ١٩٩٠ و ٢٠١٠: علاء حسين مؤنس، المعهد العالي للدراسات المحاسبية، جامعة بغداد، ٢٠٠٥، ص ١٣-١٤.

^(١٤) Takamatsu, Satoko. "Competitive Depreciation And The Role Of Distorting Taxes In An Interdependent Economy". Journal Of International Money And Finance, vol 32, 2013, pp. 462-477. Elsevier BV, <https://doi.org/10.1016/j.jimonfin.2012.05.022> .

توفير إيرادات مالية لتغطية النفقات التي تقوم بها الدولة لمختلف الأنشطة، خاصة تلك التي تتعلق بتوفير الخدمات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وغيرها^(١٥)، ان الضريبة هي عقد ايجار "بمقتضاه يستأجر المواطن ما تقدمه الدولة من خدمات مقابل ان يدفع الضريبة المستحقة"^(١٦)، ويرى اخرون معاصرين له بان الضريبة هي "ثمن لخدمات الدولة التي تتكفل بإشباع الحاجات العامة"^(١٧).

ثانيا: الإصلاح الضريبي

يعرف الإصلاح الضريبي بأنه "مجموعة التغييرات التي تهدف الى تحسين الضرائب الحكومية المطبقة"^(١٨)، وهو ليس مجرد عمليات سطحية تقوم على تبديل فقرات قانونية بأخرى بل هو عملية معقدة وإجراءات غاية في الصعوبة والتي يجب التخطيط لها في فترة زمنية طويلة^(١٩)، والإصلاح الضريبي عملية منظمة تهدف الى تحقيق كفاءة الاقتصاد في بلد ما، وتحقيق العدالة الاجتماعية، وقد يمس الإصلاح الضريبي البنى الأساسية التي تأطر الإدارة الضريبية، وإيجاد حالة من الانسجام والاتساق بين الأهداف الاقتصادية والفعالية الإدارية^(٢٠).

^(١٥) أساسيات التنمية الادارية والاقتصادية في العالم العربي: احمد يوسف، الاكاديميون للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١١، ص ١٥٠-١٥٢.

^(١٦) Gleason, Cristi A., and Lillian F. Mills. "Do Auditor-Provided Tax Services Improve The Estimate Of Tax Reserves?*" . Contemporary Accounting Research, vol 28, no. 5, 2011, pp. 1484-1509. Wiley, <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01057.x>.

^(١٧) Duverger, M.1963. Public Finance - French University Publications .P: 108

^(١٨) الإصلاح الاقتصادي والخصخصة في صحافتنا: مجموعة مؤلفون، مطبعة المحروسة، القاهرة، ١٩٩٤، ص ٦٣.

^(١٩) الإصلاح الضريبي: صلاح زين الدين، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ١٤٩.

^(٢٠) الإصلاح الضريبي المفهوم والأسباب والاهداف: عدنان فرحان الجوراتي، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٠، ص ١٢٨.

المطلب الثاني

تحليل مؤشرات الأداء الضريبي في العراق

أولاً: خصائص النظام الضريبي في العراق

تختلف الأنظمة الضريبية بين الدول بشكل كبير سواء بين الدول المتقدمة والدول النامية أو بين الدول النامية مع بعضها^(٢١). وعلى هذا الأساس ينظر الى قوانين الضريبة في العراق على انها تحمل ملامح الضرائب في الدول النامية بشكل عام، والذي يتميز بالمظاهر التالية:

١. انخفاض حصة الضريبة من الدخل القومي حتى انها لا تزيد عن ١.٤% بشكل عام في العراق، بينما في بريطانيا وفرنسا وألمانيا، قد تصل الى ٣٠%^(٢٢). ويعود سبب الانخفاض في نسبة الضريبة من الدخل القومي الى عدة أسباب منها:

أ- الانخفاض الكبير في الدخل القومي للعراق (٣٨٨.٥ مليار دولار) مقارنة بالدول المتقدمة كالولايات المتحدة التي بلغت (٢١٤٣٩، مليار دولار) وذلك لأسباب لا تحصى وخاصة في الحلقات الإنتاجية التي تعبر عن قوة الاقتصاد وبالتالي ينعكس هذا الامر على مستوى الدخل الفردي، فتلجأ الدول الى منح الإعفاءات الضريبية للتخفيف من حدة الفقر^(٢٣).

ب- طبيعة القطاع الإنتاجي الذي يغلب عليه القطاع الزراعي، ولاسيما الذي يعاني مشاكل كبيرة يتحملها الافراد وبالتالي تلجأ الدول الى تشجيع العمل الزراعي من

(٢١) الهجري. محمد مبارك، ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية: جامعة الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٥٧-٥٨.

(٢٢) كاظم. حسين جواد، واقع السياسة الضريبية في العراق ومتطلبات الإصلاح الضريبي: البصرة، العراق، ٢٠٠٦، ص ١٠.

(٢٣) سلوم. حسين، المالية العامة والقانون المالي والضريبي: دار الفكر اللبناني، بيروت، لبنان، ١٩٩٠، ص ٧٨.

خلال خفض الضرائب^(٢٤) الأمر الذي يؤدي الى انخفاض الضريبة بشكل عام. القطاع الزراعي في العراق متعثراً جداً مقارنة بالدول المحيطة كالأردن، فعلى الرغم من خلو الأردن من الأنهار والأراضي التي تمتاز بالخصوبة والموارد الا أن الإدارة الماهرة للقطاع الزراعي جعلت منه احد الدول المصدرة للمنتجات الزراعية الى العراق ودول الخليج.

ت- بدائية القطاع الصناعي ومحدوديته، وسيطرة الشركات الأجنبية على الحلقات الإنتاجية الأهم في القطاعات الحكومية والتي تحصل على إعفاءات ضريبية كبيرة من اجل جذب الاستثمارات الأجنبية، الامر الذي يؤدي خفض مستوى الضريبة بشكل عام^(٢٥).

٢. تتسم الاقتصاد العراقي بشكل عام بزيادة مستوى الضرائب غير المباشرة بغير المعتاد، فمثلاً قد تشكل بمعدل (٤٥.٥%) من الضريبة العامة^(٢٦).

٣. ان الأثر الذي يتركه تدني الدخل الفردي (٦٠٠٠ دولار سنوياً) والدخل العام (٣٨٨.٥ مليار سنوياً) وانتشار الفقر حتى وصل (٣٢%)، وهي نسبة منخفضة مقارنة مع الولايات المتحدة حيث يصل الدخل الفردي لديها الى (٤٨.٤٠٠ دولار سنوياً) يحدث ضرراً بالغاً في ضالة أهمية الضرائب المباشرة مثل ضريبة راس المال، وضريبة الدخل وغيرها^(٢٧). بالإضافة الى عدم وجود مشاريع اقتصادية كبرى في الدول والتي يمكن تحصيل الضرائب منها. فالصراع الدائر بين الأحزاب السياسية في العراق يجعلها تتنافس على حساب

^(٢٤) المقبل. محمد، سياسات برامج الإصلاحات الاقتصادية وآثارها على القطاع الزراعي في

الدول النامية: دار غيداء للنشر، عمان، الأردن، ٢٠١٢، ص ١٠٨.

^(٢٥) رايس. مبروك، انعكاسات العولمة المالية على الجهاز المصرفي: دار الجنان للنشر

والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٦، ص ١٤٨.

^(٢٦) محمد. عمرو هاشم، الإصلاح الضريبي في الدول النامية: مجلة علوم إنسانية، السنة الرابعة،

العدد ٢٩، ٢٠٠٦، ص ٦-٧.

^(٢٧) الفتلاوي. حيدر مجيد عبود، دور السياسات المالية في معالجة مشكلة الفقر: دار اليازوري،

عمان، الأردن، ٢٠١٧، ص ٨٢.

تحقيق التنمية العامة من خلال تعطيل النشاطات الاقتصادية للأحزاب الأخرى مثل اتفاقية الصين في التنمية الشاملة. فدخلت الشركات الصينية وغيرها قد تحقق إيرادات ضريبية كبيرة فيما لو عمل السياسي العراقي بروح المسؤولية الوطنية.

الصعوبات التي تواجهها الأجهزة الرسمية في استيفاء الضريبة تشكل عائقاً أساسياً في تعطيل النظام الضريبي في العراق خاصة، حيث ينتشر التهرب الضريبي بشكل لم يسبق له مثيل بعد عام ٢٠٠٣^(٢٨). بالإضافة إلى عدم السماح بوجود نظام ضريبي متطور من قبل الكتل السياسية التي تحاول أن تجعل الحبل على الغارب من أجل التهرب الضريبي^(٢٩)، الأمر الذي يفكك البنية الإدارية للنظام الضريبي للعراق، يضعف حضوره القانوني، ويحلل صفة الالتزام العامة لدى المواطنين والجهات الرسمية في الإكراه والاجبار القانوني^(٣٠).

ثانياً: تحليل مؤشرات الأداء الضريبي في العراق

١- حساب العبء الضريبي والجهد الضريبي وحجم الطاقة الضريبية

يعرف العبء الضريبي على أنه الآثار التي تنتج على أسعار السلع أو على أسعار عوامل عن الإنتاج سواء نتجت هذه الآثار عن نجاح الممول القانوني من نقل العبء الضريبي أو نتجت كأثار اقتصادية لاستقرار العبء الفعلي للضريبة^(٣١). العبء الضريبي رياضياً بالمعادلة التالية:

^(٢٨) إسماعيل. سالار ناجي، دور التشريع في معالجة الفساد الاقتصادي: المصرية للنشر والتوزيع (كوميت)، القاهرة، ٢٠١٨، ص ٥٦-٦١.

^(٢٩) المياحي. عمار فوزي، الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وآليات مكافحة التهرب الضريبي: دراسة واقعية لأداء الهيئة العامة للضرائب في العراق: مركز العراق للأبحاث، بغداد، العراق، ٢٠٠٧، ص ٢٧.

^(٣٠) سعيد. رشا عبد المجيد، التهرب الضريبي في المهن الطبية دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب: مطبعة دار الكتب والوثائق العراقية، العراق، ٢٠٠٥، ص ٤٦.

^(٣١) دراسات في المالية العامة: حامد عبد المجيد دراز، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦، ص ٢٦.

$$TB = \frac{TR}{GDB} \dots\dots\dots 1$$

جدول رقم (١)

مؤشرات الاداء الضريبي في العراق للفترة ٢٠٠٥-٢٠١٥، وبالأسعار الجارية (مليار دينار)

السنة الضريبية	الإيرادات الضريبية ١	الواردات والصادرات ٢	قيمة الناتج المحلي الإجمالي ٣	عدد السكان ٤	مستوى الانفتاح الاقتصادي ٥	المتوسط العام لدخل الافراد ٣٦/٤	الطاقة الضريبية ٧%	العبء الضريبي ٨%٣/١	الجهد الضريبي /٧٨
2005	155	301.43	678.48	27.2	88.942	1.797	19.534	0.317	0.017
2006	474	379.48	673.61	28.1	78.451	2.204	18.825	0.771	0.043
2007	468	538.52	588.95	28.8	54.972	3.307	15.847	0.488	0.036
2008	598	650.67	82.107	29.9	62.741	3.618	16.822	0.557	0.034
2009	825	848.109	982.155	30.8	70.432	5.082	17.806	0.524	0.028
2010	083.1	610.89	330.139	31.7	64.323	4.408	17.028	0.778	0.048
2011	144.1	944.111	521.158	32.5	70.629	4.894	17.828	0.723	0.041
2012	311.1	155.149	309.211	33.4	70.591	6.347	17.827	0.621	0.036
2013	665.1	648.178	666.251	34.2	70.975	7.355	17.878	0.663	0.038
2014	957.1	870.173	091.271	35.2	64.149	7.724	17.237	0.723	0.043
2015	979.1	926.159	610.260	36.2	61.371	7.238	16.656	0.761	0.046
2016	117.2	599.167	669.166	36.1	75.232	1.865	16.255	0.823	0.048
2017	3.455	388.185	623.190	37.1	87.766	4.375	17.667	0.183	0.052
2018	527.5	728.190	312.212	38.1	69.991	5.579	15.377	0.539	0.047
2019	468.5	488.177	222.427	39.2	55.778	3.277	16.199	0.856	0.035
2020	623.5	486.187	286.167	40.1	60.667	4.22	18.553	0.615	0.041
المتوسط العام						5.01	17.33	0.726	0.043

من خلال الجدول أعلاه يتبين ان الطاقة الضريبية كمتوسط في الفترة بين ٢٠٠٥-٢٠٢٠ بلغت ١٧.٣٣%، بينما بلغ العبء الضريبي ٧٢٦.٠% وهي نسبة منخفضة جداً، وهي تدل على قصور كبير في الأداء الضريبي في العراق

سواء في الجانب التنفيذي او التشريعي. بلغت قيمة متوسط الجهد الضريبي لنفس الفترة ٠.٤٣% وهي أيضا نسبة منخفضة جدا، وتدل هذه النسبة على عدم الاهتمام الحكومي بالموارد الضريبي وعدم اكتراثها بحجم الأموال التي ضاعت ولاتزال تضيع بدون استغلالها لصالح الشعب العراقي الذي يعيش اشكالا من البؤس والفاقة، بينما يبلغ الجهد الضريبي في بعض الدول مثل جيبوتي: ٢٩.٢%، موريتانيا: ٢٥.٩%، والمغرب: ٢٠.٩%، تونس: ٢٠.٨%، الجزائر: ٢٤.٥%^(٣٢). هو وجود تواطؤ حكومي كبير بينها وبين المافيات والمليشيات التي تسيطر على القطاع الضريبي في العراق والأمر الثاني هو افتقار السياسي العراقي والمسؤول عن القطاع الضريبي للمسؤولية الوطنية في الحفاظ على أموال الدولة

٢- الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية

وذلك قياسا الى الإيرادات الضريبية والنفطية والإيرادات العامة للدولة العراقية للفترة بين ٢٠٠٥-٢٠٢٠، وبحسب الأسعار الجاري وكما هو موضح في الجدول التالي:

يظهر من الجدول أدناه ان معدل نسبة مساهمة (الإيرادات الضريبية) قياسا بأجمالي الإيرادات منخفضة جدا اذ بلغت ١.٨٤٢%، وهذا يدل على عدم اكتراث الحكومة بتنمية الموارد الأساسية للميزانية، فهذه النسبة تمثل مورد داخلي ومتاح ان يكون اعلى بكثير من هذه النسبة. تبلغ نسبة مساهمة الموارد النفطية في تمويل الميزانية العامة حوالي ٩٨.٢٦٣%، بينما تبلغ نسبتها في اجمال النفقات

^(٣٢) تعرف على حجم العبء الضريبي في الدول العربية: محمد بن كاسم، مقال منشور في موقع الجزيرة في ٢٧/١٠/٢٠١٩، تم الاطلاع ٢١/٠٥/٢٠٢٢،

<https://www.aljazeera.net/ebusiness/2019D8>

حوالي ١١٩.٦٣% وهذه النسبة تدل على الاعتماد الكلي للحكومة على الواردات النفطية في تغطية الموازنات العامة للفترة الزمنية الواقعة بين ٢٠٠٥ الى ٢٠٢٠.

جدول رقم (٢)

الاهمية النسبية للإيرادات الضريبية بالمقارنة مع الإيرادات الأخرى قياسا الى إجمالي الإيرادات والنفقات العامة بين عامي ٢٠٠٥ - ٢٠٢٠، بالأسعار الجارية (مليار دينار)

السنة	الإيرادات الضريبية 1	الإيرادات النفطية ٢	الإيرادات الأخرى ٣	الإيرادات الإجمالي ٤	نسبة الإيرادات الضريبية الى اجمالي الإيرادات %	نسبه الإيرادات النفطية الى اجمالي الإيرادات %/	نسبة الإيرادات الأخرى الى اجمالي الإيرادات %
2005	847,155	.19,62,32	203.30	98.٠32	0.470	98.909	0.620
2006	086,474	.31,453,39	490.41	419,40	1.169	97.611	1.221
2007	814,468	.52,908,46	553,22,1	929,48	0.948	95.870	3.170
2008	432,598	.55,163,53	33.38	801,53	1.101	98.820	0.069
2009	513,825	.84,589,77	134,533	539,78	1.112	98.73	0.180
2010	037,083,1	.32,752,51	156.24	991,52	2.039	97.659	0.299
2011	149,144,1	197,٠923,66	751,50,1	818,69	1.640	95.860	2.509
2012	158,311,1	.92,452,102	128.29	892,103	1.270	98.620	0.131
2013	919,665,1	.35,271,117	235.30	171,119	1.387	98.410	0.190
2014	026,957,1	.90,107,111	399,88,213	278,113	1.719	98.090	0.180
2015	889,979,1	821,٠٠٠,072,97	429,59,6	481,105	1.882	92.031	6.089
2016	569,117,2	.922,741,290	56,848,4	62,272	1.673	91.621	1.089
2017	468,3,455	950,٠٧٧3,67	11,061	050,595	2.087	94.877	1.097
2018	377,527,5	.325,754,86	976,15	780,876,21	0.178	92.567	0.770
2019	189,468,5	.110,741,93	567,282,11	870,569,105	2.765	94.321	0.120
2020	727,623,5	.094,227,58	126,198,9	454,425,67	1.690	95.357	0.498
					1.842	98.263	1.752

تم اعتماد البيانات الصادرة من وزارة المالية في العراق وخاصة التقارير الصادرة بين عامي ٢٠٠٥ و ٢٠٢٠ بالإضافة الى بيانات البنك المركزي العراقي والمصادر الأخرى التي تعالج نفس الموضوع

٣- نسبة نمو الإيرادات الضريبية، مقارنة مع نسبة نمو الإيرادات النفطية، والإيرادات الأخرى في العراق للفترة المدروسة

بعد تحليل البيانات أعلاه وبيان مقدار النسبة التي تساهم فيها الإيرادات الضريبية بالمقارنة مع الإيرادات الأخرى وذلك قياسا الى إجمالي الإيرادات والنفقات العامة بين عامي ٢٠٠٥ - ٢٠١٥، سنقوم الآن ببيان نسبة نمو هذه الإيرادات كما في الجدول.

يتبين من الجدول أدناه ان معدل نمو الإيرادات من الضريبة قد بلغت ٣٣.٤٨٩%، تعتبر هذه النسبة منخفضة جدا قياسا لفترات سابقة، كما ان هذه القيمة ليس واقعية كونها قد تأثرت بالقيمة ٢٠٦.٦٢% في عام ٢٠٠٥، وهي قيمة شاذة تعبر عن حالة خاصة او خلل اداري أدى الى ظهورها بهذا المقدار، وتأثر القيم والنسب الأخرى بهذه القيمة هو احد عيوب استعمال الأوساط الحسابية حيث تتأثر بالقيم المتطرفة بشكل كبير سواء كانت القيم كبيرة او صغيرة. قام الباحث باستبعاد هذا القيمة من الجدول فظهرت القيمة الحقيقية للنمو وهي ١٥.٣٢٦% وهي منخفضة أيضا الا أنها تتسجم مع القيم التي اوجدتها في الجدول، وتعتبر سنة ٢٠٠٥ هي اعلى نسبة نمو للإيرادات الضريبية ولكنها انخفضت بشدة في السنة التي تلتها لتبلغ -١.٥١٩%. بالنسبة للإيرادات النفطية فقد بلغ معدل نمو هذه الإيرادات ١٤.٣٢٥% وهي أيضا نسبة نمو ليست عالية خاصة وان العراق في هذه الفترة قد مر في مرحلة انتقالية كان كل شيء فيه يقفز في طفرات واسعة نتيجة للتغيير السياسي بعد ٢٠٠٣.. بلغت اعلى نسبة نمو في فترة الدراسة عام ٢٠١١ حيث بلغت نسبة نمو الإيرادات النفطية ٥٣.١٦%، بينما سجلت أدنى نسبة نمو وهي -١٢.٦٤٦% في عام ٢٠١٤، والسبب في هذه النسبة هو انخفاض أسعار النفط بشكل كبير في عام ٢٠١٤. اما بالنسبة للإيرادات الأخرى فقد كان معدل النمو فيها ٣٤١.٣٥٩%، وهي نسبة مرتفعة جدا وربما لا تكون منسجمة مع النمو الطبيعي لهذه النسب خاصة في العراق، يعود

السبب في ذلك الى وجود القيم المتطرفة ١٠.٢٢.٣١٣% في عام ٢٠١٠، وكذلك القيمة ٢٩١١.٩٤٩% في عام ٢٠١٤. قام الباحث باستبعاد هاتين القيمتين من الجدول فحصل على معدل نسبة نمو في الإيراد ٤٤.٨٩٦% وهي نسبة تعد مقبولة مقارنة بالأرقام التي حصلنا عليها في الجدول.

وقد تم تسجيل اعلى معدل نمو لنسبة إيرادات في الإيرادات الأخرى ٢٩١١.٩٤٩% في عام ٢٠١٤، اما أدنى معدل نمو فقد بلغ -٩٧.٥١٨% وهذه النسب تعتبر منخفضة جدا في حجم الإيرادات الضريبية، والمتوقع في بلد مثل العراق ومقارنة مع دول إقليمية لها نفس القدرة الاقتصادية وعدد السكان ان تكون معدلات النمو الضريبية عالية

الجدول (٣) نسبة النمو في الإيرادات الضريبية، مقارنة مع نسبة نمو الإيرادات النفطية،

والإيرادات الأخرى للفترة ٢٠٠٥-٢٠٢٠

السنة	الإيرادات الضريبية ١	الإيرادات النفطية ٢	إيرادات أخرى ٣	نسبة ال نمو١ %	نسبة ال نمو٢ %	نسبة النمو ٣ %
2005	155	625.8,32	203.2
2006	474	453.2,39	490.4	206.59	20.939	140.40
2007	468	2.908,46	8.553,1	-1.520	18.878	216.929
2008	598	163.7,53	576,38	-5.779	13.330	-97.521
2009	825	5.589,77	8.134	31.890	45.949	248.32
2010	083,1	752.4,51	3.156	27.107	-33.19	15.791
2011	144,1	923,66	7.751,1	5.650	29.330	1022.301
2012	311,1	452.3,102	2.128	14.579	53.15	-92.689
2013	665,1	8.271,117	3.235	27.050	14.469	83.490
2014	957,1	4.107,111	2.213	17.479	-5.238	-9.180
2015	979,1	511,072,97	429,6	1.169	-12.650	2911.899
2016	117,2	85,741,290	848,4	21.765	16.876	269.97
2017	455,3	950,773,67	11,575	15.776	51.876	-64.58
2018	527,5	678,754,86	976,15	11.870	57.098	15.299
2019	468,5	400,741,93	567,282,11	33.110	-76.599	120.987
2020	623,5	042,227,58	126,198,9	22.766	16.757	48.087
متوسط الفترة				33.489	14.325	341.359

تم الحصول على البيانات من وزارة المالية في جمهورية العراق، وكذلك تقارير البنك المركزي لعام ٢٠٢٠.

٤- الوزن النسبي للضريبة المباشرة

يتبين من الجدول التالي ان مساهمة ضريبة الدخل الى الضرائب المباشرة قد بلغت ٩٦.٢٦% وتعتبر هذه النسبة مرتفعة جدا وذلك لان الضرائب المباشرة الأخرى قليلة ومنخفضة، حيث بلغ مساهمة ضريبة الدخل في المجموع الكلي للإيرادات الضريبية ٦١.٥٢%. ويبلغ متوسط المساهمة التي تشغلها من اجمال الإيرادات العامة ١.١٢%، وبلغت نسبة ضريبة الدخل على قيمة النفقات العامة ١.٠٢%. تعتبر هذه النسبة منخفضة وهو مؤشر يستخدمه المختصون لمعرفة ما إذا كان هناك خلل في قانون ضريبة الدخل، او ان هناك مشاكل في نظام الجباية الضريبية او انها قد تكون مؤشرا على وجود تلاعب وفساد اداري.

من الجدول أيضا تظهر نسبة مساهمة ضريبة العقار في الضرائب المباشرة وهي ٥.٢٣% منخفضة جدا، وتبلغ نسبتها هذه الضريبة (٣.٢%) من الإيرادات الضريبية الكلية، وكانت نسبتها الى الإيرادات العامة ٠.٠٨٨%، وكذلك نسبتها في اجمالي النفقات العام ٠.٠٧٦%، وهي نسب صغيرة جدا مقارنة مع النسب التي يمكن ان تكون عليها لو كانت هذه الدراسة في دولة مثل الأردن او إيران. وهذا الامر يتطلب مراجعة قوانين الضريبة العقارية بشكل جدي وكذلك ضريبة العرصات في العراق، حيث ان هذه النسب قليلة قياسا للقيم التي يمكن ان تظهر في الدول الإقليمية كالإمارات وإيران وتركيا وغيرها.

اما نسبة مساهمة الضريبة المباشرة قياسا الى الإجمالي العام من الإيرادات الضريبية فقد بلغت ٦٣.٣١٢%، وهي نسبة قد تكون جيدة وفق الرؤية المتفائلة في دول تعاني من تعثر اقتصادي كالعراق، ولكنها في الدول المتقدمة قد تبلغ نسبة عالية عن هذه النسبة. وعند مقارنة هذه النسبة بمتوسط نسبة المساهمة في الإيراد الكلي للضريبة مقارنة مع النفقات العامة فأنها تبدو ضئيلة جدا حيث بلغت نسبتها الى الإيرادات العامة ٠.٨٨٩% اما الى النفقات العامة فقد بلغت ٠.٩٩٦%. تؤيد هذه الأرقام الدعوة التي تبنتها العديد من الدوائر المؤسسية في

العراق والأمم المتحدة، مع ضرورة ان يقوم العراق بإعادة بناء منظومة ضريبية دقيقة تقوم على أسس معاصرة وليس بصورتها الحالية. تم الحصول على البيانات من وزارة المالية في جمهورية العراق، وكذلك تقارير البنك المركزي لعام ٢٠٢٠.

٥-نسبة نمو الضرائب المباشرة في العراق

في الجدول ادناه سنقوم بحساب نسبة نمو الضريبة في العراق خلال فترة الدراسة وبالأسعار الجاري، حيث سنبين هنا ضرائب الدخل وضريبة العقار، واجمالي الضرائب المباشرة، ومعرفة معدل النمو لكل مؤشر وكما يلي الجدول (٤) نسبة نمو الضرائب المباشرة بعد احتسابها في المدرسة المدروسة في بين عام ٢٠٠٥ و ٢٠٢٠.

السنة	ضريبة الدخل ١	ضريبة العقار ٢	اجمال الضرائب المباشرة ٣	نسبة النمو ١ %	نسبة النمو ٢ %	نسبة النمو ٣ %
2005	099,69	489,4	702,73
2006	299,174	836,9	100,184	152,389	117,120	150,180
2007	330,269	588,10	898,306	70,113	7,499	66,620
2008	498,427	297,11	900,438	44,300	6,577	43,130
2009	130,504	200,21	289,525	17,897	87,698	19,800
2010	199,568	777,34	087,603	12,87	64,404	14,144
2011	788,671	302,50	287,722	18,299	44,700	19,70
2012	200,821	300,52	504,873	22,200	3,990	20,888
2013	099,087,1	900,59	906,146,1	32,380	14,430	31,344
2014	598,294,1	200,63	807,357,1	19,099	5,700	18,500
2015	200,403,1	777,60	909,463,1	8,473	-3,820	7,800
2016	118,569,2	74,955	524,2,193	442,11	26,876	24,876
2017	696,455,2	349,66	109,522,2	87,75	9,566	75,987
2018	766,887,2	65,444	579,677,2	18,44	66,788	543,17
2019	555,765,3	70,889	987,588,3	55,87	4,756	21,765
2020	689,5,221	908,85	277,322,5	26,113	14,558	45,800
متوسط الفترة				٤١,٢٢	٣٥,٩١٣	٣٩,٣٢٦

تم الحصول على البيانات من وزارة المالية في جمهورية العراق، وكذلك تقارير البنك المركزي لعام ٢٠٢٠.

يتضح من الجدول السابق ان معدل نمو ضريبة الدخل في الفترة المدروسة كانت ٤١.٢٢% في المتوسط، وهذه النسبة غير دقيقة لأنها قد تأثرت بالقيم المتطرفة لعام ٢٠٠٦ والتي بلغت ١٥٢.٣٨٩%. في حالة استبعاد هذه القيمة فان متوسط معدل نمو الضريبة على الدخل ستكون ٢٧.١٩٨% وهي معدل أكثر مقبولة من الرقم السابق لأنه ينسجم مع طبيعة البيانات. بالإضافة الى ذلك فان الرقم الأخير نفسه أيضا لا يعبر عن واقع الحال، فقد وجد الباحث ان نسبة نمو هذه الإيرادات الضريبية ونسبة مساهمتها في تمويل الميزانية كان فقط ٠.٨١٩%، وهي نسبة منخفضة جدا. حيث يحتاج العراق امام هذه النسب الى القيام بأعمال جبارة في اصدار قوانين جديدة اكثر حزما وشاملة في سد الثغرات في القوانين السابقة. فمن الجدول أعلاه يمكن ان نرى بان اعلى قيمة قد بلغته هو ١٥٢.٤١٩% في عام ٢٠٠٦، وبلغت أيضا اقل قيمة لها في عام ٢٠١٥ اذ بلغت ٨.٤٦٣%.

اما بالنسبة لمتوسط معدل النمو في الضريبة العقارية والعرضات فقد بلغ ٣٥.٩١٣% وهي أيضا نسبة غير حقيقية لأنها قد تأثرت بالقيمة المتطرفة لعام ٢٠٠٦، والتي بلغت ١١٧.١١٥%، ولو قمنا باستبعاد هذه القيمة لحصلنا على متوسط جديد مقداره ٢٥.٦٣٩%، وقد كانت اعلى معدل نمو في فترة الدراسة هي ١١٧.١١٥% في عام ٢٠٠٦، وقد سجلت هذه النسبة انخفاضات خلال فترة الدراسة حتى بلغت -٣.٨١٢% في عام ٢٠١٥.

اما بالنسبة لمتوسط معدل الضريبة المباشرة فقد بلغ ٣٩.٣٢٦% وهي أيضا ليست نسبة حقيقية او واقعية اذ تأثرت بالقيمة ١٥٠.١٧٩% لعام ٢٠٠٦. ولو تم استبعاد هذه القيمة وإعادة الحسابات ستظهر القيمة ٢٦.٩٤١%، وهي أيضا قيمة ليست بالمقبولة كونها منخفضة خاصة وان نسبة مساهمتها في اجمالي الإيرادات العامة للخزينة لا تتجاوز ٠.٨١٩%، الامر الذي يراه الباحث يستدعي وقفه جادة في إعادة بناء نظام ضريبي جديد يأخذ بالحسبان جميع الثغرات التي أشرنا اليها، ومما سبق من تحليل المؤشرات العبء الضريبي والجهد الضريبي والطاقة الضريبية للضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ومقارنتها مع الإيرادات الكلية للدولة يتضح ان هذه النسب لو كانت في اغنى دول العالم لانهارت وأصبح اقتصادها مفككا ارتجاليا كما هو الاقتصاد العراقي الان. لذلك يقترح الباحث ان تقوم الدولة بدورها الحقيقي في حشد الخبرات المحلية والاستعانة

بالخبرات الأجنبية لبناء نظام ضريبي عادل ينصف الأفراد والمؤسسات بالإضافة الى رفق الموازنة العامة بأموال طائلة كان من الممكن توفيرها للشعب العراقي ورفع مستوى البنية التحتية التي لازالت على حالها منذ قرن فيما تذهب الأموال والضرائب لمصلحة المنتفعين والفاستين والأحزاب التي تبحث عن أي ثغرة في تجاوز القانون وسرقة المال العام.

٦- نسب الضرائب غير المباشرة

جدول يوضح إيرادات الضرائب غير المباشرة ونسبتها الى الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة

جدول رقم (٥)

يوضح إيرادات الضرائب غير المباشرة ونسبتها الى الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة

السنة	إيرادات الضريبة الجمركية	إيرادات ضريبية المبيعات	إجمالي الضرائب غير المباشرة	الإيرادات الضريبية	معدل الإيرادات الجمركية، الى الضرائب غير المباشرة	معدل الضرائب غير المباشرة الى الضرائب العامة
2005	118	74	1190	6,155	40.60	76.47
2006	219	10	2201	9,474	91.13	46.34
2007	229	18	2308	4,468	34.57	49.65
2008	376	22	3783	9,598	84.67	63.16
2009	590	28	5934	7,825	21.84	71.86
2010	565	10	5668	٠83,1	70.99	52.33
2011	436	8	4378	٠144,1	64.31	38.26
2012	517	10	5184	٠311,1	85.31	39.54
2013	884	25	8871	٠665,1	77.51	53.27
2014	430	12	4315	٠957,1	87.98	22.40
2015	306	28	4353	٠979,1	81.86	21.99
2016	577	29	6323	٠117,2	91.26	29.86
2017	1129	35	1764	٠455,3	63.99	50.56
2018	1601	43	2261	٠527,5	70.83	40.90
2019	952	32	1625	٠468,5	58.60	29.71
2020	1212	39	1966	٠623,5	52.78	34.96
متوسط الفترة					70.5	45.7

جدول (٦) الضرائب الجمركية والضرائب غير المباشرة للمدة (٢٠٠٥-٢٠٢٠)، والصادر من الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية.

يتبين من الجدول السابق ان مساهمة الضرائب الجمركية الى الضرائب غير المباشرة تمثل نسبة مرتفعة جدا قد بلغت ٧٠.٥% وتعتبر هذه النسبة مرتفعة جدا وذلك بسبب اعتماد العراق بصور كبيرة على الاستيرادات من الخارج، كما بلغت مساهمة الضرائب غير المباشرة في المجموع الكلي للإيرادات الضريبية ٤٥.٧%. وتعتبر هذه النسبة منخفضة وهو مؤشر يستخدمه المختصون لمعرفة ما إذا كان هناك خلل في قانون الضريبة الجمركية، او ان هناك مشاكل في نظام الجباية الضريبية او انها قد تكون مؤشرا على وجود تلاعب وفساد اداري كبير ومستشري في المنافذ الحدودية.

المطلب الثالث

اقترح استراتيجية الاصلاح الضريبي الداعم للنمو الاقتصادي

يعرف الإصلاح الضريبي بأنه "عملية تستهدف تحقيق الكفاءة والعدالة والاقتصاد ويشمل التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي ويهدف الى التنسيق بين الأهداف الاقتصادية والكفاية والعدالة"^(٣٣)، ويعرف كذلك وفق الابعاد الاجتماعية والاقتصادية بأنه "التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم يهدف التكفل بالحاجات الجديدة، أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط الجديدة اذ يأخذ بالحسبان الخصوصيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"^(٣٤). سنقوم في هذا المبحث برسم معالم الإصلاح الضريبي في العراق من خلال اتجاهين وكالاتي:

أولاً: منهجية الإصلاح الضريبية:

ان الإصلاح الضريبي في العراق يجب ان يحقق تكامل في ثلاثة محاور هي البساطة والحيادية والعدالة وهذه المحاور يمكن ان تتحقق من خلال استراتيجية متكاملة تبدأ من الخطوات التالية:

^(٣٣) مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول الى اقتصاد السوق، أطروحة دكتوراه،

كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، ٢٠١٠، ص ٥٦.

^(٣٤) دراسات في علم الضرائب: عبد الحميد قدي، دار جريب للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

٢٠١١، ص ٢٤٩.

١. تعديل الصلاحيات المالية في الدستور: ان اول خطوة في طريق الإصلاح الضريبي هو اجراء تعديلات جوهرية على النصوص المتعارضة في الدستور فيما يخص الصلاحيات والعلاقات المالية بين الأطراف صاحبة القرار في العملية الضريبية^(٣٥)،

٢. تعديل القانون الضريبي: تعتبر التعديلات القانونية على القوانين ومنها قانون الضريبة من احد معالم تحسن الأداء الضريبي، حيث ان التغير السريع في مصادر الدخل وتنوع مصادر الثروة وظهور مصادر جديدة تمول الميزانية العمومية يوجب مواكبة حقيقية للقوانين التي تنظم عمل الضرائب في اغلب البلدان ومنها العراق^(٣٦)،

٣. التوسع في فرض الضريبة:، اصبح العراق بعد ٢٠٠٣ غير مستفيد بشكل عملي من الضرائب التقليدية ولذلك يعتبر من المعالجات الجادة في قانون الضريبة الاتجاه الى تحصيل ضرائب جديدة مثل ضريبة البيئية، التي تم اهمالها في العراق رغم وضعها كأهمية قصوى في الدول حتى في الدول الإقليمية المجاورة للعراق^(٣٧)، اضافة الى تطوير المهارات الإدارية والنظام الإداري في الجباية والتحصيل: ان وجود الإدارات الضريبية الماهرة وذات الكفاءة العالية يعتبر واحدا من اهم العوامل التي تعمل على نجاح النظام الضريبي في العراق.

ثانيا: مجالات الإصلاح الضريبي: ان مجالات الإصلاح الضريبي في العراق ممكنة اذا اجتمعت حسن النوايا من الأنظمة السياسية والادراك الحقيقي لأهمية

^(٣٥) دستورية الضرائب في العراق: عامر عياش عبد واحد خلف حسين، كلية القانون جامعة تكريت، العراق، ٢٠١١، ص ٢٦٣.

^(٣٦) السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق: رائد ناجي، مكتبة اليازوري، عمان، الأردن، ٢٠١٩، ص ١٣٦.

^(٣٧) اثار ضريبة حماية البيئة العالمية على الموازنات العامة في البلدان النامية المصدرة للنفط مع دراسة تطبيقية: فرج عبد السلام ميلاد، مطبعة الديوان، ١٩٩٨، ص ١٢.

اللاحق بالركل الحضاري، ويرى الباحث ان المجالات التي يمكن بها إعادة توجيه واصلاح النظام الضريبي تكون على الشكل التالي:

١. **توسيع الوعاء الضريبي:** يمكن توسيع من خلال اتجاهين، الأول هو خلق أدوات جديدة أي خلق ضرائب جديدة على الدخل وعلى السلع الاستهلاكية، وكذلك فرض أنواع جديدة من الضرائب على نشاطات القطاعات غير المنظمة وكذلك ضريبة البيئة ويمكن تعريف ضريبة البيئة "بأنها أي مبالغ مالية تستقطعها الحكومة جبرا دون تقديم عائد مقابلهما، وتفرض على قاعد ضريبية ذات صلة بالبيئة كل (مصادر الوقود الاحفوري، وسائل النقل، المصانع والمنشأة الملوثة للبيئة) وغيرها^(٣٨)، اما الاتجاه الثاني هو زيادة كفاءة النظام الضريبي ليسمح الوصول الى شرائح اجتماعية جديدة غير مشمولة بالضريبة سابقا^(٣٩)،

٢. **فرض ضرائب على الخدمات والسلع:** تتميز الدول العربية بشكل عام بانها دول غير منتجة للبضائع والسلع، ولذلك فان فرض الضريبة على السلع ستكون ذات مردود هائل ربما اكثر من الدول المتقدمة التي لا تستورد السلع والمنتجات الغذائية مثلا من الخارج الا بنسبة صغيرة قياسا بحجم الصادرات^(٤٠)، تتميز العديد من الدول النامية بان "الضرائب على الواردات

^(٣٨) الهنداوي. حمدي احمد علي، الضرائب البيئية كمدخل معاصر لتطوير النظام الضريبي المصري، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد الثالث، العدد الثاني، ٢٠٢٢، ص ١٠٥-١٠٦

^(٣٩) الحسيني. محمد غالي راهي، التوسع المالي واتجاهات السياسة المالية: دراسة تحليلية: دار اليازوري، عمان، الأردن، ٢٠١٦، ص ٥٢.

^(٤٠) نعوش. صباح، الضرائب قي الدول العربية: المركز الثقافي العربي، عمان، الأردن، ١٩٨٧، ص ٥٨-٦٠.

والمبيعات لها مكانة مهمة من جملة الإيرادات الضريبية^(٤١)، في الفلبين مثلاً اثبتت العديد من الدراسات ان "التكلفة الحدية لجمع الضرائب على الواردات اكبر من التكلفة الحدية لجمع الضرائب المحلية على السلع"^(٤٢)، وقد لجأت العديد من الدول الى " توسيع الوعاء الضريبي عن طريق تحويله من الوعاء الضيق للضرائب على التجارة الخارجية الى الوعاء الواسع على الاستهلاك والانفاق المحلي، وهذا يضمن توسيع نطاق السلع والخدمات الخاضعة للضرائب من خلال الاستهلاك المحلي لها سواء ما كان منها منتجا محليا او مستوردا من الخارج"^(٤٣)، اضافة الى ضريبة القيمة المضافة، التي تحوي ضريبة القيمة المضافة على "لية الزام المستهلكين بدفعها، وبالتالي تكون الكلفة الإدارية لاستحصال هذه الضريبة منخفضة جدا"^(٤٤) ولكن يعاب على هذه الضريبة انها "يتحمل الجزء الأكبر منها الطبقات الاجتماعية ذات الدخل المنخفضة، لأنها تقوم بإنفاق جزء كبير من مداخيلها على استهلاك السلع الأساسية مقارنة بالطبقات الاجتماعية الأخرى"^(٤٥)، يرى الباحث ان فرض هذه الضريبة وبشكل يترافق مع نمو التجارة الالكترونية سيكون احد اهم الإصلاحات الضريبية في العراق.

(٤١) الجحيشي. عبد الباسط علي جاسم الإعفاءات من ضريبة الدخل: دراسة مقارنة: مصدر سابق، ص ٦٠-٦٥.

(٤٢) التونسي. ناجي، سياسات الإصلاح الضريبي: مطلة النهضة، بغداد، العراق، ٢٠١٨، ص ٧.

(٤٣) التونسي. ناجي: سياسات الإصلاح الضريبي: مصدر سابق، ص ٨.

(٤٤) ضريبة القيمة المضافة المفاهيم، القياس، التطبيق: قاسم نايف علوان، دار الثقافة، بغداد، العراق، ٢٠٠٨، ص ٢٧.

(٤٥) ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي: محمد كامل درويس، منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق، سوريا، ٢٠٠٢، ص ١٦-١٩.

٣. **ضريبة الثروة والدخل:** يعتبر تقليل الإعفاءات والعلاوات والاستثناءات الضريبية أحد أهم الطرق والوسائل التي تعيد صياغة الموارد الضريبية، ولذلك لابد من القيام بفرض الضرائب على الشركات النفطية العاملة في العراق.
٤. **فرض الضرائب على القطاعات غير المنظمة:** يمثل القطاع الزراعي وقطاع الأعمال الصغيرة جزءاً مهماً في الحركة الاقتصادية في الدول النامية وخاصة
٥. **فرض ضريبة الإرث والممتلكات (العقارات):** يجب على الدولة في العراق أن تقوم بفرض هذه الضريبة بحيث يتم تجنب الآثار السلبية على الاستثمار والادخار عند المكلفين^(٤٦).
٦. **الاتساق بين القوانين الضريبية ومستوى التطبيق:** النظرة الشاملة لموضوع الضريبة سواء في تعديل القوانين، وتكييفها وفق الحاجة الوطنية ووفق المستوى الثقافي يعتبر أهم خطوة يقوم بها المصلح في قانون الضريبة، لأن تجاهل التنسيق والانسجام بين قوانين يؤدي إلى تضخم الموارد الضريبية من قطاع ونوع معين من الضريبة على حساب الأنواع الأخرى ويؤثر كذلك على كفاءة الأداء الضريبي^(٤٧).
- العمل على تحسين أداء النظام الإداري:** أثبتت البحوث العديدة في مجال العلاقة بين الأداء الضريبي وكفاءة الجهاز الإداري إلى أن هناك علاقة طردية بينهما فكلما كان الجهاز الإداري أكثر قدرة على التكيف وارتجال الحلول التي تواجه تنفيذ قوانين الضريبة كلما أدى ذلك إلى زيادة الحصيلة الضريبية وتكامل النظام الضريبي^(٤٨).

^(٤٦) قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته في عام ٢٠٠٤.

^(٤٧) أصول تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة: أسامة كامل أبو شقرا، مطبوعات البابي الحلبي، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٢٢٢.

^(٤٨) لإدارة الضريبة في العراق بين الإصلاحات وآليات مكافحة التهريب الضريبي: دراسة واقعية لأداء الهيئة العامة للضرائب في العراق: عمار فوزي المياحي: مصدر سابق، ص ٣٥.

الاستنتاجات

- ١- ان متوسط نسبة الاسهام المالي للإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العراقية منخفض جدا خاصة في الفترة المدروسة.
- ٢- انخفاض نسبة الإيرادات المباشرة من الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق وكذلك الضرائب غير المباشرة منخفض جداً.
- ٣- انخفاض اسهام ضريبة الدخل في تمويل الميزانية العامة في العراق للفترة المدروسة. بالإضافة الى انخفاض ضريبة العقار والعرضات في تمويل الميزانية العامة.
- ٤- ومن خلال الاستنتاجات أعلاه يجد الباحث ان المؤشر الأهم في قياس مؤشرات الأداء الضريبي وهو الجهد الضريبي للفترة المدروسة منخفضا اذ بلغ ٠.٠٣٥، وهذا دليل على عدم استغلال الطاقة الضريبية التي يمكن استغلالها في العراق، حيث يتميز العراق انه بالإمكان زيادة الوعاء الضريبي من خلال زيادة قيمة الضرائب السابقة ووضع ضرائب جديدة. وعند مقارنة الجهد الضريبي في العراق مع الدول الإقليمية مثل الأردن او إيران فقط بلغت ٧١.٠٢% و ٠.٤٦١ على التوالي، وهي نسب تؤشر على الأداء الضريبي الجيد في الأردن، بينما يمثل الأداء الضريبي الإيراني مستغلا نصف طاقته الضريبية وهو افضل من العراق، بينما تبلغ دول أخرى نظام مميز في إدارة الضريبة خاصة في دول الخليج.

التوصيات

- يتضح مما سبق ان النظام الضريبي في العراق يفتقر الى العديد من عوامل النجاح والكفاءة، ولذلك توصل الباحث الى عدد من التوصيات التي قد تكون عاملا أساسيا في تطوير النظام الضريبي:
١. تفعيل ظروف نجاح القطاع الصناعي في العراق من خلال توفير الظروف الناجحة للاستثمار في حماية المنتج الوطني، وعدم احتكار السوق من قبل الشركات الأجنبية والبضائع المستوردة

٢. تعزيز ضريبة المبيعات في الهيكل الضريبي في العراق وضريبة البيئة التي تعتبر أحد أهم عوامل تخفيف التلوث، بالإضافة الى فرض الضريبة الصناعية وابتكار ضرائب أخرى واطئة الكلفة ولكنها قد تكون ذات مردود مادي كبير، مثل ضريبة النظافة في المناسبات الدينية، وضريبة التدخين في الدوائر الحكومية واستخدامها كنظام متكامل يربط العقوبات مع الضريبة بشكل الي.
٣. وضع نظام جديد وباليات جديدة ينظم جباية الضرائب ويعمل على تطبيق القوانين الضريبية بما يتناسب والتطور الضريبي في العالم من مثل استخدام الكمبيوتر في تدوين النظام الكركي مثلا لمعرفة حجم الفرق من اجازات الاستيراد وما يدخل فعلا الى العراق من المنافذ الحدودية والذي يعتبر احد مصادر الفساد في العراق.
٤. العمل على تنمية الوعي الضريبي في القطاعات الخاصة والعامه، وذلك من خلال فسخ المجال للدور الإعلامي التابع لهيئة الضرائب العامة بالقيام بحملات متلاحقة للتعريف بأهمية دفع الضرائب وشرح أنواع العقوبات التي قد يتعرض لها المكلف في حالة مخالفة القوانين الضريبية.
٥. العمل على استقرار التشريعات الضريبية وابعادها عن فضاء التداخل السياسي والكف عن اجراء التعديلات غير المنضبطة، لان ذلك يقوض عامل الثقة في النظام الضريبي.
٦. ضرورة وضع منظومة مفاهيم واضحة في التشريعات العراقية حول الضرائب، لان المصطلحات المبهمة تفسح المجال امام تعريفات مختلفة لمحتوى القانون وبالتالي تفتح ابوابا للفساد والتحايل في دفع الضريبة او استيفائها من قبل المكلفين، فمثلا (ضريبة المهن) لا يوجد تعريف محدد للمهن في القانون، ولا يوجد تصنيف واضح لما من المهن غير المهن، وهذا الامر يجعل من يستوفي الضريبة يسلك طرقا ملتويه للنصب والاحتيال وسرقة أموال الدولة بكل يسر.

المراجع:

- ١- علي. فاطمة محمد راشد، السياسة المالية: ودورها في تخصيص الموارد الاقتصادية بين الاقتصاد الوضعي، دار التعليم الجامعي، القاهرة، ٢٠٢٠.
- ٢- صكبان، عبد العال الميزانية والضرائب المباشرة في العراق: دراسة في التشريع المالي العراقي، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٦٧.
- ٣- أبو شقرا. أسامة كامل، أصول تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة، مطبوعات البابي الحلبي، القاهرة، ٢٠٠٢.
- ٤- احمد. رائد ناجي، المالية العامة والتشريع المالي: مطبعة العاتق، عمان، الأردن، ٢٠١٢.
- ٥- إسماعيل. سالار ناجي، دور التشريع في معالجة الفساد الاقتصادي، المصرية للنشر والتوزيع (كوميت)، القاهرة، ٢٠١٨.
- ٦- بن كاسم. محمد، تعرف على حجم العبء الضريبي في الدول العربية، مقال منشور في موقع الجزيرة في ٢٧/١٠/٢٠١٩، تم الاطلاع ٢١/٠٥/٢٠٢٢، <https://www.aljazeera.net/ebusiness/2019D8>
- ٧- الجحيشي. عبد الباسط، الإعفاءات من ضريبة الدخل: الحامد، بغداد، ٢٠٠٨.
- ٨- الجحيشي. عبد الباسط علي جاسم، الإعفاءات من ضريبة الدخل: دراسة مقارنة: دار الحامد، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.
- ٩- الجوراتي. عدنان فرحان، الإصلاح الضريبي المفهوم والأسباب والاهداف:، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٠.
- ١٠- الحسيني. محمد غالي راهي، التوسع المالي واتجاهات السياسة المالية: دراسة تحليلية، دار اليازوري، عمان، الأردن، ٢٠١٦.
- ١١- الخصاونة. جهاد سعيد، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفق التشريع الأردني: عمان، الأردن، ١٩٩٩.
- ١٢- دراز. حامد عبد المجيد، دراسات في المالية العامة:، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
- ١٣- درويس. محمد كامل، ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق، سوريا، ٢٠٠٢.
- ١٤- رايس. ميروك، انعكاسات العولمة المالية على الجهاز المصرفي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٦.

- ١٥- الزبيدي. عبد الباسط علي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي: التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية: دراسة مقارنة: المناهل، بيروت، لبنان، ٢٠٠٧
- ١٦- زين الدين. صلاح، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- ١٧- سعيد. رشا عبد المجيد، التهرب الضريبي في المهن الطبية دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب: مطبعة دار الكتب والوثائق العراقية، العراق، ٢٠٠٥
- ١٨- سلوم. حسين، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار الفكر اللبناني، بيروت، لبنان، ١٩٩٠.
- ١٩- السويسي. فاطمة، المالية العامة (موازنة ضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، ٢٠٠٥.
- ٢٠- ضريبة ٧٣ الدخل في العراق من وجهة الفنية الاقتصادية، المطبعة العالمية، بغداد، ١٩٦٥
- ٢١- عبد الكريم. حكمت، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، رسالة دكتوراه، القاهرة، ١٩٧٤
- ٢٢- عبد. عامر عياش وحسين. احمد خلف، دستورية الضرائب في العراق، كلية القانون جامعة تكريت، العراق، ٢٠١١
- ٢٣- علوان. قاسم نايف، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم، القياس، التطبيق، دار الثقافة، بغداد، العراق، ٢٠٠٨
- ٢٤- الفتلاوي. حيدر مجيد عبود، دور السياسات المالية في معالجة مشكلة الفقر، دار اليازوري، عمان، الأردن، ٢٠١٧
- ٢٥- قدي. عبد الحميد، دراسات في علم الضرائب، دار جريز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١١
- ٢٦- القيسي. عماد حمود، المالية العامة، والتشريع الضريبي: دار الثقافة، عمان، الأردن، ٢٠١١
- ٢٧- كاظم. حسين جواد، واقع السياسة الضريبية في العراق ومتطلبات الإصلاح الضريبي، البصرة، العراق، ٢٠٠٦
- ٢٨- مجموعة مؤلفون، الإصلاح الاقتصادي والخصخصة في صحافتنا، مطبعة المحروسة، القاهرة، ١٩٩٤

- ٢٩- محمد. عمرو هاشم، الإصلاح الضريبي في الدول النامية، مجلة علوم إنسانية، السنة الرابعة، العدد ٢٩، ٢٠٠٦
- ٣٠- المقبل. محمد، سياسات برامج الإصلاحات الاقتصادية وآثارها على القطاع الزراعي في الدول النامية، دار غيداء للنشر، عمان، الأردن، ٢٠١٢.
- ٣١- مؤنس. احمد، أساسيات التنمية الادارية والاقتصادية في العالم العربي: الاكاديميون للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١١
- ٣٢- مؤنس. علاء حسين، تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية بين عامي ١٩٩٠ و ٢٠١٠، المعهد العالي للدراسات المحاسبية، جامعة بغداد، ٢٠٠٥
- ٣٣- المياحي. عمار فوزي، الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وآليات مكافحة التهرب الضريبي: دراسة واقعية لأداء الهيئة العامة للضرائب في العراق، مركز العراق للأبحاث، بغداد، العراق، ٢٠٠٧
- ٣٤- ميلاد. فرج عبد السلام، اثار ضريبة حماية البيئة العالمية على الموازنات العامة في البلدان النامية المصدرة للنفط مع دراسة تطبيقية، مطبعة الديوان، ١٩٩٨،
- ٣٥- ناجي. التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، مطبعة النهضة، بغداد، العراق، ٢٠١٨
- ٣٦- ناجي. رائد، السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق، مكتبة اليازوري، عمان، الأردن، ٢٠١٩
- ٣٧- الهجيري. محمد مبارك، ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية، جامعة الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، ١٩٦٦.
- 38- Barker, William B. "An International Tax System for Emerging Economies, Tax Sparing, and Development: It Is All about Source." U. Pa. J. Int'l L. 29 (2007):
- 39- Gleason, Cristi A., and Lillian F. Mills. "Do Auditor-Provided Tax Services Improve The Estimate Of Tax Reserves?*" . Contemporary Accounting Research, vol 28, no. 5, 2011Wiley, <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01057.x>
- 40- Takamatsu, Satoko. "Competitive Depreciation And The Role Of Distorting Taxes In An Interdependent Economy". Journal Of International Money And Finance, vol 32, 2013. Elsevier BV, <https://doi.org/10.1016/j.jimonfin.2012.05.022>