المجلة السياسية والدولية

اسم المقال: الاصلاح الضريبي في العراق
اسم الكاتب: م.د. نسرين رياض شنشنول
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/2333
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 08:04 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من الصفحة الخاصة بالمجلة السياسية والدولية على موقع المجلات الأكاديمية العلمية العراقية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

الاصلاح الضريبي في العراق

م.د. نسرين رياض شنشنول(*)

تمهيد

تُعد الايرادات الضريبية اداة فاعلة في تمويل الموازنة العامة للدولة في معظم دول العالم ، فضلاً عن استخدامها في تحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية ، إذ تحتل الضرائب مكانة مهمة في جميع النظم المالية ، بعدّها من المصادر المهمة في تمويل موازنة الدولة ، واستخدامها كأداة رئيسة لإحداث التغيرات الاقتصادية والاجتماعية ، فهي تستخدم بشكل واضح لتوجيه الاستثمارات وما تعكسه من زيادة في معدلات النمو وتحقيق الاستقرار الاقتصادي ، فضلا عن استخدام الضرائب كوسيلة مهمة لتوجيه الاستهلاك العام والخاص والحد من الاستهلاك غير الضروري ، وأداة لإعادة توزيع الدخل القومي وبما يتناسب والأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

ولكون الاقتصاد العراقي سائراً نحو اقتصاد السوق والانفتاح الاقتصادي ، لابد من تبني استراتيجيات جديدة لإصلاح النظام الضريبي ، وأن تكون هناك درجة من الاستجابة للضرائب المفروضة تبعاً للتغيرات الاقتصادية، والتي من شأنها أن تؤدي الى تفعيل دور الضرائب في التمويل بما يتلاءم مع التوجهات الجديدة للاقتصاد لتكون من المصادر المهمة في تمويل الموازنة العامة للدولة ، وأن تكون للدولة الإمكانات الكافية لمراجعة هيكل الضرائب القائم وما يتضمنه من عناصر خاضعة للضريبة ومعدلاتها وحاول البحث اظهار اهمية الاصلاح الضريبي في التمويل من خلال دراسة تحليلية للضرائب المفروضة في النظام الضريبي العراقي ومدى ملاءمتها للظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية في ظل الازمة المالية التي تعرض لها الاقتصاد العراقي.

تحاول الدراسة إثارة مزيد من الاهتمام بقضايا الإصلاح الضريبي بما يسهم في صياغة رؤية مستقبلية للنظام الضريبي في العراق في ظل تطورات متسارعة ومتشعبة

(*) كلية العلوم السياسية، جامعة النهرين.

الجوانب والابعاد، وفي كل هذا يمكن أن يكون للنظام الضريبي دور مؤثر إذا امتلك القدرة على المواكبة والتجديد، فلابد من تحليل العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية للضرائب بنوعيها المباشرة وغير المباشرة وإمكانية تفعيل دورها في تمويل الموازنة العامة وتنويع مصادر الإيرادات العامة ، تقليل الاعتماد على الإيرادات النفطية كمورد ناضب يتأثر بالسوق العالمية.

حتى ايرادات الموازنة العامة تدل على ضعف هذا الاداء والناتج المحلي الاجمالي على الرغم من تحقق النمو لكنه لم يكن متوازناً في القطاعات الاقتصادي، برغم هذه المعطيات فإن الاقتصاد العراقي بعد عام ٢٠٠٣ عانى الاختلالات الاقتصادية والاجتماعية وعدم وضوح الرؤيا الخاصة لشكل النظام السياسي ولم تشهد هذه المدة اي تطور في الاداء السياسي والاقتصادي، ان الظروف التي شهدها العراق خلال السنوات الماضية قد ادت الى عدم الأستقرار الأقتصاد العراقي و الخطورة المرتبطة بهذه الظاهرة وما نجم عنها من قلة الموارد في تمويل الموازنة العامة ، الامر الذي يلقي على عاتق السياسة الضريبية مسؤوليات اضافية من اجل تفعيل مساهمتها في مواجهة المتغيرات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية التي يمر به العراق و تصحيح الاختلال و الحد من تفاوت الاقتصادي كون الضريبة لها وزنا كبيرا في الاقتصاد العراقي يعتمد بنسبة ٩٥% على الإيرادات النفطية وبقية النسب هي رسوم و ضرائب مباشرة و غير مباشرة .

أهمية البحث :

تكمن اهمية البحث في دراسة موضوع غاية في الاهمية ويمس عصب الاقتصاد العراقي، وهو الاصلاح الضريبي كونه اداة لزيادة تمويل الايرادات العامة ، بهذا تظهر اهمية الضريبة بما تشكله من اداة مهمة من ادوات تمويل الايرادات العامة في ظل ازمة مالية خانقة منذ عام ٢٠٠٣، بسبب التزايد في حجم الانفاق العام وشحة الايراد العام واعتماد الاقتصاد العراقي على النفط كمصدر رئيس للايرادات والصادرات واهمال مصادر الايرادات الاخرى، ولكي يصل الاقتصاد العراقي الى بر الامان لابد من اصلاحات تتم من خلال اصلاح السياسة والادارة الضريبية حتى يخرج العراق من

سمته الريعية ، وينوع ايراداته من خلال تفعيل جدي بالايرادات الضريبية ، ويحقق بنفس الوقت اهداف الضريبة الاقتصادية ،الاجتماعية والسياسية .

فلابد معرفة مدى فاعلية سياسات الاصلاح الضريبي في العراق بعد عام ٢٠٠٣ في تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية ولاسيما تمويل الموازنة العامة وتعبئة الموارد المالية واستقرار الأسعار وزيادة الايرادات العامة.

إشكالية البحث :

ان الاختلالات الهيكلية التي حدثت في الاقتصاد العراقي نتيجة الظروف التي مر بها البلد جعله بحاجة ماسة الى اصلاح جذري في السياسة الاقتصادية بصورة عامة والسياسة الضريبية بصورة خاصة ، ورغم هذه الحاجة الماسة لهذه الاصلاحات لكن لم تزل الرؤى غامضة في سمة هذا الاقتصاد ومازال يعاني من مشاكل كثيرة تحتاج الى تغيير، وان يخرج هذا الاقتصاد من مجرد اقتصاد ريعي ، يفتقر الى الموارد غير النفطية بصورة فاعلة عليه لابد من احداث اصلاحات ضريبية يظهر اثرها واضح في الاصلاح الاقتصادي.

فرضية البحث:

إن اجراء إلاصلاح الضريبي في العراق يعتمد تبسيط الاجراءات الضريبية بتقليل الروتين واستعمال الاساليب العلمية الحديثة في التقدير ، وفرض ضرائب نوعية سيساعد الادارة الضريبية على تقليل نسبة الفاقد من الايرادات الضريبية وزيادة الانتاجية الضريبية بشكل عام ، كما ويحتاج إلى جهد كبير ومدى زمني طويل، وان تكون عملية تحسين الإدارة الضريبية مستمرة لا تقف عند حد معين للمحافظة على استمرارية أدائها الجيد ، كما يبدو فإن عملية إصلاح وتحسين الإدارة الضريبية سيتمخض عنها الحصول على المزيد من العوائد الضريبية والمحافظة على هذه العوائد ومنع أو التقليل قدر الإمكان من حالات التهرب الضريبي التي تمتاز بها الدول النامية التي تمتص قدراً لا يستهان به من هذه الإيرادات ، في ظل دور ضعيف للضريبة في تمويل الايرادات العامة في ظل الازمة الخانقة التي تعرض لها العراق على مستوى النفقات والايرادات لسنة ٢٠١٥.

هدف البحث :

يهدف البحث الى توضيح مفهوم واهداف الاصلاح الضريبي واهم المشاكل التي يعاني منها الاقتصاد العراقي ومدى فاعلية سياسات الاصلاح الضريبي في العراق بعد عام ٢٠٠٣ ، وتوضيح الهيكل الضريبي الحالي واحتياجاته من الاصلاح واهداف الاصلاح ، وتحديد مواطن الضعف ومعالجتها من خلال الاصلاح واثر هذا الاصلاح على تمويل الموازنة العامة وتعبئة الموارد المالية واستقرار الاسعار وزيادة الايرادات العامة. وان يتم التركيز على دور النظام الضريبي واصلاحه وجعله اكثر فاعلية ليكون خطوة هامة نحو الاصلاح الاقتصادي والاثر الهام الذي تعكسه الاصلاحات الضريبية في خروج الاقتصاد العراقي من سمة الريعية الى اقتصاد السوق وتعزيز الايرادات العامة وذلك في ظل ازمة مالية خانقة تعرض لها العراق في ظل متغيرات اقليمية ودولية .

هيكلية البحث :

لغرض الوصول الى اهداف البحث قسم الى عدة مباحث

جاء المبحث الأول/ بعنوان الاطار النظري والمفاهيمي (للاصلاح الضريبي والايرادات العامة) تناول اولاً الصلاح الضريبي (الاتجاهات ،الدوافع والمعوقات) وثانياً الاطار المفاهيمي للايرادات العامة ، في حين جاء المبحث الثاني / يستعرض دور الاصلاح الضريبي في تعزيز الايرادات العامة في العراق(رؤية في المجالات والمعوقات)، اولاً تناول مجالات واجراءات الاصلاح الضريبي في العراق ، ثانياً واقع الاصلاح الضريبي في العراق ومعوقات تطبيقه في ظل الازمة المالية لعام ٢٠٠٥، واستعرض ثالثاً اسباب الازمة المالية المتعلقة بالايرادات العامة في الموازنة العامة في العراق، أما المبحث الثالث/ فأنصب على دور الاصلاح الضريبي في تمويل الايرادات العامة في العراق .

المبحث الاول / الاطار النظري والمفاهيمي (للاصلاح الضريبي والايرادات العامة)

ان الاقتصاد العراقي في ظل المتغيرات يواجه تحديات خارجية داخلية تشكل ظروفاً معرقلة لعملية التحول الاقتصادي وتستوجب اعتماد سياسة اقتصادية واضحة لتصحيح المسارات بهدف تمكين الاقتصاد من التغلب على هذه التحديات ، فالسياسة

الاقتصادية التي تستند الى رؤية واضحة تشترط ان تكون السياسات الفرعية المرافقة منسجمة ومتوافقة مع السياسة الاقتصادية الكلية . لان اسوء السياسات هي تلك التي تسعى لتحقيق اهداف متعارضة ، وترتيبا لذلك فإن النظام الضريبي ينبغي ان يسعى الى تحقيق اهداف يجب ان تشكل جزءاً من الاهداف العامة للسياسة الاقتصادية ، اذ تعاني القوانين الضريبية الحالية في العراق انعدام الانسجام في المبادئ والهيكلية ويرجع هذا الخلل الى السياسة الضريبية المجزءة التي ادت الى سلسلة من التعديلات العشوائية خلال عقود عدة من الزمن .

فالاصلاح الضريبي لا يقتصر على تخفيض النسب الضريبية وتوسيع الوعاء الضريبي او مراجعة الادارة الضريبية ، فالعراق بحاجة الى تغيرات اساسية في النظام الضريبي الحالي للتخلص من السياسات العشوائية القديمة ، ولجدية هذه التغيرات يجب ان تكون قائمة على سياسات منتظمة لإكمال عملية الاصلاح الضريبي.

المطلب الاول / الاصلاح الضريبي (الاتجاهات ، الدوافع ، المعوقات)

يعد الاصلاح الضريبي قضية اساسية تتطلبها اغلب النظم الضريبية سواء في العالم المتقدم او النامي ، الا ان الاصلاح الضريبي في الدول المتقدمة يستهدف ضمان تشغيل للجهاز الانتاجي والحفاظ على التقدم الاقتصادي وتعزيزه ، اما في الدول النامية فإن الاصلاح الضريبي يتجه نحو تعبئة الفائض الاقتصادي وتوجيهه نحو مناحي الاستثمار المرغوب فيها سعياً وراء تقليص الفجوة التي تفصل العالم المتقدم عن العالم المتخلف ورفع المستوى المعيشي ، فتعاني الدول النامية قصوراً في انظمتها الضريبية لاسباب عدة تتمثل في ضعف هيكل النظام الضريبي وسوء ادائه ومعاناته من عدد من المشاكل كإختلال الهيكل الضريبي وعدم ايلاء قاعدة العدالة الاهمية الكافية ، فالإصلاح الضريبي عبارة تدل في مجملها على التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية ، ويمكن ان يكون الاصلاح الضريبي شاملاً لكل الهيكل الضريبي للدولة ، او ان يكون هذا الاصلاح جزئياً لنوع معين من الضرائب ويتطلب الاصلاح الضريبي دراية عميقة كأوضاع الدولة ( )[١].

(١) جواد خليل زاده انوارشاه ، الاصلاح الضريبي في الدول النامية ، مجلة التمويل والتنمية ، ١٩٩١ ، ص٤٤ .

واستناداً الى ما تقدم فإن الهدف العام للإصلاح الضريبي هو اقامة نظام ضريبي كفوء يستند الى ضرائب يمكن قبولها سياسياً وتنفيذها عملياً وتحقيق ايرادات كافية ولا ينشأ عنها الا الحد الادنى من التشوهات الاقتصادية ، فالإصلاح الضريبي عملية حساسة وصعبة وذلك لأن المكاسب المنتظرة من الاصلاح الضريبي الشامل لا تظهر عادةً الا في المدى المتوسط او الطويل وهذا يتطلب وجود ارادة حقيقية للإصلاح الضريبي كما ان كل من المشاريع والإفراد والمجتمع سوف يستفيد بالنهاية من وجود اصلاح الضريبي( ) ، فاقترنت الضريبة بوجود السّلطة في المجتمع السياسي وتطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة واهدافها ، وبناءً على ما تقدم فسيعرض هذا المطلب اتجاهات الاصلاح الضريبي ، دوافع واهداف الاصلاح الضريبي ، والمعوقات التي تعترض عملية الاصلاح الضريبي .

اولاً :- اتجاهات الاصلاح الضريبي .

اذا كان ثمة ضرورة للقيام بإصلاح ضريبي شامل ، فما هي وجهة هذا الاصلاح ، وما هي السمة الرئيسة التي تجعل النظام الضريبي يقوم بوظائفه على نحو امثل ، اذ يجب ان تتوافر مجموعة من القواعد والشروط والصفات التي من شأنها ان تحقق الهدف المنشود في النظام الضريبي الجديد اهمها( ) :- [٣]

١. ان يكون الاصلاح شاملاً وليس جزئياً وان توضع تشريعات ضريبية تحل محل القديمة كلياً تتسم بالوضوح والسهولة والتبسيط .
٢. القضاء على الفساد الاداري وسوء استغلال اموال الدولة وترشيد وضبط الانفاق العام وممارسة الرقابة الفعالة عليه .
٣. تخفيض معدلات الضرائب بحيث تصبح قريبة من معدلات الضرائب في الدول ذات الاقتصاديات المماثلة وان ترفع الحد الادنى المعفى ليصبح نفسه الحد الادنى من المعيشة ، وان يوسع شمول المجتمع الضريبي .

()John Diamond and George R.Zodrow , Fundamental Tax Reform , Cambridge , The Massachusetts institute of Technology , London , England , 2010 , p.49 .

(٣) عتيقة بن طاطه ، النظام الضريبي في كل من سوريا والجزائر ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، ٢٠٠٨ ، ص٩ .

٤. اقامة ربط اجتماعي بين الضرائب وحالة كل مكلف ، بحيث يجب الاخذ بعين الاعتبار، الحالة العائلية ومستوى الاعالة وتكاليف المعيشة والنفقات الاخرى .
٥. التخلص من الاعفاءات الضريبية غير المعللة اقتصادياً او اجتماعياً وربط الاعفاء الضريبي ،ووضع حد زمني للنظام الضريبي واحداث جهاز استعلام ضريبي كفوء واصدار تشريع فعال لمكافحة التهرب الضريبي، واحداث محاكم خاصة بالضرائب وتشديد العقوبات على المتهربين من الدفع وعدم الاكتفاء بالخدمات فقط .
٦. تطوير كفاءة ونزاهة الكادر الضريبي مع تطوير جذري لرواتبهم وحوافزهم وان يتم الاهتمام بنشر الثقافة الوطنية ودفع الوعي الضريبي ليصبح مؤشراً على الشعور الوطني الجماعي . فضلا عن فرض ضريبة المبيعات كونها تحفز الاستثمار والتراكم ، فضلاً عن سهولتها وتبسيطها للنظام الضريبي ورفع مرونتها والزيادة في الحصيلة التي تحققها .
٧. تطبيق قاعدة الشفافية لصياغة النظام الجديد بتمثيل مختلف الجهات والفعاليات ذات العلاقة الى جانب المختصين في قضايا الاقتصاد والمال والضرائب .

ان الاصلاح الضريبي المطلوب يجب ان يتجاوز نقاط الضعف ويحقق القواعد المتعارف عليها في الضريبة على افضل شكل ممكن ، مثل قاعدة العدالة ، الوضوح ، الشفافية ، الملاءمة ، وقاعدة الاقتصاد في النفقات والاصلاح الضريبي يكون على خطوات كالاتي( )[٤] :-

١. التعرف على الواقع الضريبي :- ان اولى خطوات الاصلاح تتطلب فريق عمل لاعداد دراسة تشخيصية للواقع الضريبي من مختلف جوانبه بحيث تدرس عيوب التشريعات على تطبيق النظام الضريبي، كما تدرس ممارسة الادارة الضريبية من مختلف جوانبها وكفاءة كوادرها .
٢. تحديد السياسة الضريبية :- ينطلق رسم السياسة الضريبية من ان الضرائب اداة مالية واقتصادية بأبعاد اجتماعية إذ يجب ان يكون الاصلاح الضريبي جزءاً من الاصلاح المالي والاقتصادي ، وتعد الفلسفة الضرورية عن خلفية التشريع التي

(٤) جميل نايف ، دور الاصلاحات الضريبية في تحسين مستوى النمو الاقتصادي ، على الرابط الاتي :
www.alijumhor.net/portal/news-u640.htm.

تساعد المشرع والمفسر ، كما تساعد الادارة الضريبية في تفسير التشريعات او تطبيقها بما ينسجم مع الروح السياسية والفلسفة الضريبية .

٣. صياغة التشريع الضريبي :- بعد ان يتم تحديد الفلسفة والسياسة الضريبية ، وتحديد الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والوسائل والادوات المستخدمة لتحقيق الاهداف ، وبالتالي تحديد السمات العامة للنظام الضريبي المنسجم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي القائم ، تأتي الخطوة الثالثة وهي صياغة التشريع الضريبي اي ترجمة هذه السياسة الضريبية في نصوص مكتوبة إذ يتميز النص القانوني بالتحديد الدقيق الذي ينقل الاهداف العامة الى اجراءات محددة عبر قواعد وشروط ملموسة( )[٥] .

٤. اصلاح الادارة الضريبية :- الادارة الضريبية هي الجهاز الحكومي الذي يتولى تنفيذ التشريعات ونقلها الى حيز التطبيق ويعد دور الادارة الضريبية في غاية الاهمية ، إذ تتكون من الكادر البشري والتجهيزات المادية من اهداف الاصلاح الضريبي زيادة النمو الاقتصادي وزيادة الايرادات الضريبية نتيجة لارتفاع النشاط الاقتصادي وليس لارتفاع المعدلات الضريبية مع مراعاة تحقيق العدالة الضريبية( )[٦].

مصداقية النظام الضريبي هي اساس النجاح لاي اصلاح ضريبي ، فالبيئة المستقرة للسياسة الضريبية تشجع قطاعات الاعمال على تبني منظور اطول اجلاً في قراراتها المالية والاستثمارية ، والاهتمام المتزايد بأعداد وتحليل الاصلاحات والتشاور المسبق وكذلك اتاحة مدة معقولة للتصحيح قبل التنفيذ ومراعاة الاحكام الخاصة

---

(٥) موفق سمور علي ، الرعاية الصحية كأحد اهداف التشريع الضريبي الاردني " دراسة مقارنة " ، مجلة الشريعة والقانون ، كلية القانون ، جامعة الامارات العربية المتحدة ، العدد ٥١ ، السنة ٢٦ ، ٢٠١٢ ، ص٣١ .

(٦)رمضان صديق ، الاتجاهات الدولية الحديثة لاصلاح الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين والدروس المستفادة في تطوير التشريع المصري ، جامعة حلوان ، القاهرة ، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية ، العدد ٢١ ، ٢٠٠٤ ، ص ص٢٥٤-٢٦٣ .

بالحقوق المكتسبة والاتساق التاريخي للاصلاح الضريبي ، كلها اعتبارات يمكن ان ترسخ ثقة قطاع الاعمال في مصداقية النظام الضريبي.( )[٧]

ثانياً :- دوافع واهداف الاصلاح الضريبي .

الاصلاح الضريبي عملية تستهدف تحقيق الكفاءة والعدالة والاقتصاد وتشمل اصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي والمجتمع الضريبي وتهدف الى التنسيق بين الاهداف الاقتصادية والكفاءة والعدالة والفعالية الادارية( )[٨] ، مضمون التعريف يشير الى جوانب الاصلاح الضريبي المختلفة مثل : الجانب التشريعي بمعنى تحديث التشريعات والقوانين الضريبية التي تحكم عملية فرض الضرائب وجبايتها بما يتفق والتطورات الحاصلة و يمنحها المرونة اللازمة ، الجهاز الضريبي ويشمل اصلاح الادارة الضريبية والهياكل الضريبية ( )[٩] .

❖ **دوافع الاصلاح الضريبي :**

إن الاصلاح الضريبي ضروري في حالتين :-

- ✓ **الحالة الاولى: عدم فاعلية النظام الضريبي الحالي وتسببه في العديد من الاختلالات سواء في هيكل الحوافز او في المتغيرات الاقتصادية الكلية .**
- ✓ **الحالة الثانية: تفاقم العجز المالي في الموازنة وامتداد اثاره الى مجمل الاقتصاد( )[١] . يرى بعض الباحثين انه اذا كان الاصلاح الضريبي في مجال الضرائب على الدخل الشخصي، فالهدف هو تقليل العبء على الافراد ويمكن ان يتم ذلك من خلال( )[١] :-**

---

(٧) عاطف وليم، مدى توافر متطلبات النظام الضريبي الجيد بالنظام المصري للضرائب على الدخل وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة الاسكندرية، كلية الحقوق، العدد ٢، ٢٠١٠، ص١٥٤.

(٨) صلاح زين الدين ، الاصلاح الضريبي ، ط١ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٠ ، ص ص١٥٠-١٥١ .

(٩) عمرو هشام محمد ، الاصلاح الضريبي في البلدان النامية مع اشارة خاصة للعراق ، مجلة علوم انسانية ، السنة الرابعة ، العدد ٢٩ ، ٢٠٠٦ ، ص٢ .

(١) ناجي التوني، سياسات الاصلاح الضريبي، سلسلة اوراق عمل، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ٢٠٠٥، ص١٧.

(1)Raghbendra Jna and modern Public Economics , New York : Routledge Taylor and Francis Group , Second Edition , 2010 , pp.385-87 .

- ✓ تخفيض المعدلات الحدية الاجمالية للضرائب وتخفيض عدد الشرائح المستهدفة من الضريبة.
- ✓ ربط الضريبة على الافراد وليس على الاسرة كوحدة واحدة فضلاً عن توسيع وعاء الضريبة .
- ✓ تقرير حوافز ضريبية للادخار وفرض الضرائب على الارباح الرأسمالية .

في جانب الضرائب غير المباشرة ، فلابد للدول في ما يخص ضرائبها الكمركية من أن تخفض او تزيل هذه الضرائب تماشياً مع مبادئ منظمة التجارة العالمية الداعية الى تحرير التجارة او ان تلجأ الى تبني عدد من الضرائب غير المباشرة ، كبرنامج اصلاحي مثل ضريبة القيمة المضافة التي تمتاز بغزارة الحصيلة برغم تأثيراتها في فئات الدخل المحدود والاسس القانونية للاصلاح الضريبي فإن عملية اعداد نظام ضريبي على مجموعة من القواعد الدستورية والقانونية والادارية ، فضلاً عن الهيكل السياسي للبلد من ناحية كونه نظاماً مركزياً او اتحادياً ومبدأ القانونية يبنى على اساس ان لا ضريبة الا بقانون ، ولا يجوز تعديل الضريبة الا بقانون( ) [٢] .

❖ اهداف الاصلاح الضريبي :

تتجلى اهم اهداف الاصلاح الضريبي بما يأتي( ) [٣] :-

- ✓ اهداف مالية :- اذ تشكل الضريبة احدى اهم القنوات الايرادية اللازمة لتمويل الانفاق العام وبالتالي فهي تحقق للدولة ايرادات يمكن استخدامها في مجالات اخرى بما يساعد على تحقيق التنمية الاقتصادية.
- ✓ اهداف اجتماعية :- وتحقق هذه الاهداف من خلال تفعيل عملية توزيع الايرادات و اعادة توزيع الدخل ، حيث يمكن من خلال الاصلاح الضريبي التخفيف من الفجوة بين الاغنياء والفقراء وتوفير الحد الادنى من مستلزمات العيش الكريم للفقراء.

([١]) صلاح زين الدين ، مصدر سبق ذكره ، ص١٥٨ .

([١]) ناصر مراد، تقييم الاصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٥، العدد ٢ ، ٢٠٠٩ ، ص١٩٠ .

- ✓ اهداف اقتصادية :- اي الاهداف ذات الصلة بخطط الحكومة،النمو الاقتصادي ومعالجة التقلبات الاقتصادية والتوجيه الاقتصادي ومنها تشجيع الاستثمار وتوجيهه نحو مشاريع انتاجية عن طريق اعفاء هذه المشاريع كلياً او جزئياً من الضريبة ، وتوفير الحماية للصناعة المحلية بفرض ضرائب مرتفعة على السلع والبضائع المماثلة من الخارج واستخدام حصيلة الضريبة في دعم القطاع الخاص لمواجهة الازمات ولقيامه بمشاريع ذات فوائد اقتصادية واجتماعية ، كما ان الضريبة وسيلة لضبط استهلاك السلع والخدمات فتقوم الحكومة بتشجيع او تقليل استهلاك سلعة او خدمة معينة عن طريق خفض او زيادة الضريبة المفروضة عليها ، كما انها وسيلة لتنظيم الانتاج القومي وذلك عن طريق استعمال الضرائب في التحكم في الطلب على السلع والخدمات لمواجهة العرض في حالات الرخاء او الكساد الاقتصادي .

ثالثاً :- معوقات الاصلاح الضريبي .

تحيط عملية الاصلاح الضريبي معوقات عدة منها ما له صفة عمومية ، بحيث تشترك فيها الدول المختلفة ومنها ما تنفرد بها كل دولة ويمكن تلخيص هذه المعوقات في ما يأتي( )[١] :-

١- تنازع اهداف الاصلاح :- قد تتعارض اهداف السياسة الضريبية في الدولة وتتباين معها النصوص الضريبية التي تتعلق بهدف دون اخر ، فبينما يكون الهدف العام للضرائب هو الحصول على ايرادات لتمويل النفقات العامة ، فأن هذا الهدف المالي قد يتعارض مع المزايا التي يجب ان تتوافر لتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية عن طريق تخفيض العبء الضريبي ، وما يترتب عليه من نقص الايرادات الضريبية لذلك يتطلب الاصلاح تحديد الاهداف ذات الاولوية ودراسة اثارها في الاهداف الاخرى .

٢- التعامل مع قطاعات يصعب فرض الضرائب عليها في كل مكان:- كالاعمال التجارية الصغيرة ، بما في ذلك صغار المزارعين والمهنيين وفي بعض الحالات

([١]) تعبئة الايرادات في البلدان النامية ، وثيقة صندوق النقد الدولي ، ٢٠١١ ، ص٢٤ .

المؤسسات المملوكة للدولة ، ولاسيما عندما تكون القدرة الادارية وتقاليد الامتثال متدنية و(الاقتصاد غير الرسمي) المنتشر في البلدان النامية، بما (٤٠%) من اجمالي الناتج المحلي في المتوسط وحوالي (٦٠%) في بلدان كثيرة( )، ولكن هذا لا يعد في حد ذاته المشكلة ، اذ ان الكثير من عمليات التهرب الضريبي يقوم بها مهنيون مؤهلون وان افضل وصف لهذه القضية هو (عدم الامتثال) ( ).

٣- ضعف ادارات الايرادات وانخفاض الروح المعنوية للمكلفين:- وكلها عوامل مترابطة على نحو وثيق ، برغم انها ليست مقصورة على بلدان الدخل المنخفض فانها مترسخة فيها ، وتقترن مؤشرات الفساد بانخفاض الدخل ، ان الفساد يعمل كضريبة في حد ذاته ، ومن المحتمل ان يكون ضريبة تنازلية بوجه خاص ، شأنه في ذلك شأن مؤشرات الحوكمة (ضعف حكم القانون)، انعدام الاستقرار السياسي( ).

٤- الضغوط على الايرادات من جراء التحرير للتجارة: بما في ذلك التكامل الاقليمي وتكثيف المنافسة الضريبية على المستوى الدولي وتزايد اهمية التعامل مع الخدمات الدولية ولكن نظراً لاستحالة اعتراضها على الحدود يصعب فرض ضرائب عليها ، ولاسيما عندما تعجز الادارات عن تجاوز الاعتماد الشديد على الضوابط المادية ويتعين ايلاء عناية اكثر انتظاماً لتعويض خسائر الايرادات الناجمة عن تحرير التجارة ، فما زالت الحوافز ولاسيما في مناطق التجارة الحرة تنال من الايرادات المتأتية من ضرائب دخل الشركات.( ) فضلا عن صعوبات التعامل مع

---

(١) احمد حسين الهيتي و رفاه عدنان نجم ، ظاهرة الاقتصاد الخفي وغسيل الاموال ، المصادر والاثار : دراسة في مجموعة من البلدان المختارة للمدة (١٩٨٩-٢٠٠٨) ، مجلة الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد ٨١ ، ٢٠١٠ ، ص ص٩٠-٩١.

(١) زهرة حبو ، التهرب الضريبي الدولي ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٧ ، العدد ١ ، ٢٠١١ ،ص ص ٤٣١-٤٣٣ .

(١)مصطفى احمد سالم ، (المنظومة الضريبية وضرورة الاصلاح) ، على الرابط الاتي :-
www.elhourriya .net lindex . php / articles / 25164 . Mauritania . htm .

(١) ناديا خالد نعمان ، الرسوم الجمركية في ظل تحديد التجارة الخارجية وامكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل عنها في سوريا ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة تشرين ، سوريا ، ٢٠٠٥ ، ص ص٦٧-٦٨ .

المنشآت المملوكة للدولة التي عرف عنها اساءة استخدام النظام الضريبي او تجاهله بكل بساطة ( ) .

٥- ضريبة الدخل الشخصي :- من المحتمل ان تظل غير مكتملة الاركان لبعض الوقت ، ولكن التحرك صوب هياكل مجدولة بوضوح واتساق يمكن ان يسهم في تحسين الفعالية وتحقيق الانصاف .

٦- ضعف القدرة في مجال تحليل السياسة الضريبية :- ان من شأن زيادة الشفافية والتشاور بشأن المسائل الضريبية ولاسيما تحسين فعالية ووضوح الانفاق العام الممول من الضرائب ، ان تعزز الثقة التي يرتكز عليها الامتثال الضريبي الطوعي ، فضلاً عن الالتزام السياسي المستمر الذي ينطوي على اعلى مستوى على اهمية اساسية للإصلاح العميق ، الذي ينبغي عندئذٍ تدعيمه وتحصينه تحاشياً للرجوع الى الوراء .

٧- نقص الموارد :- تعاني ادارات الضريبة سوء التخصيص وضعف مهارات المستوى المتوسط تحتاج ادارات الضريبة الى الاطمئنان بشأن وجود موارد كافية ، وهذه الموارد التي تمتلكها الادارات لابد من توزيعها بعناية وكثير ما تكون المهارات الادارية والفنية على المستوى المتوسط ضعيفة ، وتشمل العناصر الرئيسة فهم طبيعة المكلف وتحديد مخاطر الامتثال للضريبة وكيف ينشأ اجراء القوانين واللوائح الضعيفة ، او قصور القدرة الادارية والوضع بشأن المساءلة عن انشطة الامتثال للضريبة وتزويدها بموارد كافية وتحديد مؤشرات الاداء والتدابير التصحيحية المحتملة( ).

إن الالتزام السياسي عنصر اساس في الاصلاح ، فالاصلاح الضريبي الدائم يتطلب تغييراً مؤسسياً عميقاً كما تتطلب تعبئة الموارد بطريقة فعالة وعادلة تحليلاً مدروساً ومتأنياً ومؤسسات وممارسات شفافة وتكون مناقشة السياسات القائمة على

---

(١) احمد بدر العزيز واخرون ، الشركات المتعددة الجنسيات واثرها على الدول النامية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد ٨٥ ، ٢٠١٠ ، ص ص١٢٩-١٣٠ .

(3) **Bornhorst Fabian , Sanjeer Gupla and John Thorntonl , Natural Resource Endowments and The Domestic Revenue Effort , European Journal of Political Economy , 2009 , vol .25 , pp.439-446 .**

الحقائق ذات الاهمية الفائقة لبناء توافق الاداء السياسي والاجتماعي والاقتصادي المطلوب لتحقيق الاصلاح .

المطلب الثاني / الاطار المفاهيمي للايرادات العامة .

تعدّ الايرادات العامة الوسيلة المالية التي تستطيع الدولة من خلالها تأمين المال اللازم لتغطية نفقاتها المتزايدة واشباع الحاجات العامة ومعالجة الازمات المالية والعجز في الموازنة وتحقيق الرفاهية لعموم افراد المجتمع والقيام بالوظائف الملقاة على عاتقها ، وان الا يرادات العامة في الدولة اذا شابها قصور في التنظيم فانها تكون من الاسباب الرئيسة لتعميق الازمة المالية ، كما يمكن استخدام الايرادات العامة كوسائل معالجة للازمة المالية وذلك لانها اداة تأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدولة ومجتمعها ، وقبل الخوض في تفاصيل استخدام الايرادات كوسيلة لتعميق او معالجة الازمة المالية، ينبغي علينا توضيح مفهوم الايرادات العامة ترتيباً لذلك سيتطرق هذا المطلب اولاً الى مفهوم الايراد العام وثانياً انواع الايرادات العامة.

اولاً :– مفهوم الايراد العام :

يعدّ الايراد العام الجانب المهم في موازنة الدولة كونه يوفر الموارد المالية لتغطية الانفاق العام واشباع الحاجات العامة ،من خلال الاطلاع على معظم تعريفات الفقه القانوني المالي والاقتصادي تتفق معظمها على مفهوم واحد تشير الى ذات الاركان والعناصر التي يجب ان تتوافر في الايراد العام وعلى النحو الآتي:

(هو الوسيلة المالية التي تستطيع الدولة من خلالها الحصول على الاموال اللازمة لتغطية الانفاق العام عن طريق اقتطاع جزء من دخول الاشخاص الطبيعين والمعنويين)( ). ويعرف ايضاً بانه : (مجموع المبالغ النقدية او الاموال التي[٢]تحصل عليها الدولة وغيرها من الاشخاص العامة التابعة لها بغية تغطية النفقات العامة ووضع السياسة المالية للدولة موضع التنفيذ)( ) .

٢ ٢

([٢]) احمد فارس عبد العزاوي ، الوسائل القانونية لمعالجة الازمة المالية في العراق بموجب الموزانة العامة لسنة ٢٠١٥ ، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، الجامعة ، العدد ، ص ص ٣٠٠–٣٠١.

([٢]) رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع في العراق، ط٢، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٣٩.

ثانياً : انواع الايرادات العامة:

لغرض مواجهة التزايد في الانفاق العام في الوقت الحاضر فان معظم الدول لا تعتمد على مصدر واحد لايرادات العامة، وذلك للحصول على المال اللازم لتقديم الخدمات العامة لمواطنيها، والتي تنقسم الى نوعين من
الخدمات والتي يمكن استخدامها لمعالجة الازمة المالية وهي كالآتي:

١- الخدمات القابلة للتجزئة:

هي التي بالامكان تقدير قيمة ما يحصل عليه كل شخص منها ، مثل خدمة النقل العام والتعليم والصحة والبريد، فعلى الرغم من ان القطاع الخاص قد يقدم الخدمة الا ان الدولة عندما تقدم هذه الخدمات تسعى الى تحقيق بعض الاهداف الاقتصادية اوالاجتماعية اوالسياسية المرتبطة بالمصلحة العامة ، وبالمقابل هناك منفعة خاصة لكل مستفيد من هذه الخدمات على حدة ومن لسهولة بمكان قياس ما يعود عليه من النفع واستيفاء الدولة مقابل هذه الخدمة مباشرة في كل مرة تؤدى له فيها الخدمة ، وتنقسم هذه الخدمات بحسب درجة توافر عنصر النفع العام وعنصر النفع الخاص الى قسمين( )[٢].

- **القسم الاول : عندما يبدو عنصر النفع الخاص واضحاً واكثر غلبة من النفع العام الذي يعود على المجتمع ، كما في حالة تقديم الدولة السلع والخدمات ، ويطلق على المقابل التي تحصل عليه الدولة من تقديم هذا النوع من الخدمات (بالثمن العام) ، ويمكن ان يستخدم هذا المقابل كوسيلة لمعالجة الازمة المالية من خلال تقديم سلع وخدمات اكثر مع زيادة في ثمنها ويؤدي الى زيادة الموارد العامة للدولة.**
- **القسم الثاني وعندما يكون النفع العام واضحاً ولا يقل اهمية عن عنصر النفع الخاص ، ويطلق على المقابل الذي يتوافر فيه هذين النوعين من المقابل وتحصله الدولة من تقديمها للخدمة بالرسم ، ويستعمل هذا النوع من الايرادات**

---

(٢) احمد فارس عبد العزاوي ، الوسائل القانونية لمعالجة الازمة المالية في العراق بموجب الموزانة العامة لسنة ٢٠١٥ ، مصدر سبق ذكره ، ص ٣٠٢ .

العامة لمعالجة الازمة المالية من خلال فرض رسوم جديدة من السلطة التشريعية او زيادة مبلغ الرسوم.

٢- الخدمات غير القابلة للتجزئة : وهي التي لا يمكن تحديد نصيب كل فرد من الاستفادة منها، ومثالها خدمات الدفاع الخارجي والامن الداخلي فهذه الخدمات ذات نفع عام يعود على الكافة في المجتمع دون استثناء ولا يمكن تحديد ما يعود على كل فرد بشأنها من نفع خاص ، وبالتالي يتعذر محاسبته عما استفاده شخصياً، لذلك فان الدولة تتقاضى منه مقابل هذه الخدمات بصورة غير قياسية ويتمثل هذا المقابل بالضرائب ، ويمكن ان تستخدم الاخيرة في معالجة الازمة المالية من خلال فرض ضرائب جديدة من السلطة التشريعية او توسيع وعائها ونطاق فرضها.

المطلب الثاني/دور الاصلاح الضريبي في تعزيز الايرادات العامة في العراق (رؤية في المجالات والمعوقات).

إن الاصلاح الكلي للنظام الضريبي يتطلب تغييرات في العديد من الميادين ابتداء من ضريبة الدخل والادارة الضريبية وضرائب الاستهلاك ، ترتيباً لذلك سيتطرق هذا المطلب الى مجالات واجراءات الاصلاح الضريبي في العراق ، وواقع الاصلاح الضريبي في العراق ومعوقات تطبيقه في ظل الازمة المالية ، فضلا عن توضيح اسباب الازمة المالية المتعلقة بالايرادات العامة في الموازنة العامة في العراق .

اولاً : مجالات واجراءات الاصلاح الضريبي في العراق .

تأخذ الاتجاهات الرئيسة في الاصلاح الضريبي على مستوى العالم جانبين رئيسين هما(٤) [٢] :-

الاول :- اصلاحات تشريعية في بنية النظام الضريبي تتعلق بخفض نسب ضريبة الدخل وتنسيق معدلات الضرائب على المدخرات وتجنب الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب

---

(٢) جورج قرم ، الاتجاهات الحديثة في اصلاح النظم الضريبية ، ورقة بحثية مقدمة الى ندوة (رؤى في الاصلاح المالي)، دمشق ، ٢٠٠٧ ، ص ص١٨-٢٠ .

الضريبي وادخال ضرائب جديدة مثل ضريبة القيمة المضافة للتعويض عن ايرادات الضرائب الكمركية واعتماد الضريبة الموحدة على الدخل بدلاً من الضرائب النوعية .

الثاني :- اصلاحات تنظيمية تتعلق مثلاً بإنشاء وحدة كبار المكلفين وبناء نظام معلوماتي متطور واصدار لائحة بحقوق المكلفين وواجباتهم ووضع خطط لتطوير الدوائر الضريبية مع دعم جوانب البحث والاحصاء .

كما يتطلب التنفيذ الفعلي للاصلاح الضريبي( ) :-[٥]

- التزام سياسي واضح وصريح .
- قدرة وامكانية للادارة الضريبية وبهدف التنسيق بين مجالات الاصلاح المختلفة .
- اعتماد هيكل ضريبي مرن بدرجة كافية تمكنه من امتصاص الصدمات التي يتعرض لها الاقتصاد عموماً ، فأن الاصلاح الضريبي يجب ان يمزج بين الخصائص والاعتبارات الوطنية وبين الحاجة الى التطور والمواكبة والافادة من تجارب وجهود المؤسسات الدولية التي تعنى بالشأن الضريبي، فيجب ان يشمل الاصلاح الضريبي جانبين اساسين هما جانب الضرائب المباشرة وجانب الضرائب غير المباشرة في العراق.

اما الاجراءات التي يهدف الاصلاح الضريبي اليها في العراق التي لابد من اتخاذها كالآتي( ):-[٦] [٢]

❖ ضرورة مغادرة الاساليب القديمة في فرض الضريبة والسياسات الاقتصادية .

❖ استجابة المادة (٢٥) من الدستور الجديد التي تفرض على الحكومة ضرورة القيام بـ(اصلاح الاقتصاد العراقي) على وفق المبادئ الاقتصادية الحديثة .

❖ المادة (٢٦) تنص على ان الحكومة تكفل وتشجع الاستثمار .

❖ اعتبار ان الضرائب وسيلة اساسية في يد الحكومة لتشجيع وإدامة الاستثمار .

❖ لا يمكن ان يكون هناك اصلاح اقتصادي وتشجيع الاستثمار بدون نظام ضريبي حديث ومواكب للتطور الاقتصادي في العالم .

---

(٢) صلاح زين الدين ، مصدر سبق ذكره ، ص ص١٥٤ -١٥٦ .

(٢) علي طالب شهاب ، النظام الضريبي في العراق " الواقع والتحديات " ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، العدد ٢٨ ، ٢٠١١ ، ص ص٥٢-٥٣.

- المادة (١٠٧) من الدستور العراقي منحت الحكومة المركزية سلطة واسعة في وضع السياسات الضريبية والكمركية لتنفيذ هذه الاصلاحات .
- تقوية القدرة التنافسية للمنتجين المحليين والشركات الاجنبية التي تمارس نشاطاً في العراق ، مع الاسواق العالمية .
- مصدر مستقر وفعال للإيرادات الحكومية لتقليل الاعتمادات على موارد النفط وتقلبات السوق النفطية .
- يعد خضوع الضريبة في الاقتصاديات الحديثة عاملاً ضرورياً لتمويل النفقات العامة التي تهدف الى تلبية وتحقيق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية.
- النظام الضريبي وسيلة فعالة بيد الدولة ولاسيما في فترات الركود والازمات الاقتصادية .

العراق بحاجة الى تغيرات اساسية في النظام الضريبي الحالي للتخلص من السياسات العشوائية القديمة وتهيئة الارضية لإصلاح اقتصادي شامل ، فلابد من صياغة قانون جديد لضريبة الدخل بصورة كاملة تدمج فيه كل مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ووضع نظام ضريبي يوحد كل الضرائب المباشرة معاً وكل الضرائب غير المباشرة معاً بشكل يلبي معايير العدالة والحياد والبساطة( ) [٧] .

ان الاطار العام لموضوعة الاصلاح الضريبي في العراق ينبغي ان يكون اولاً مدعوماً بقرار سياسي مؤسسي واضح ومحدد يجعل من هذا الاصلاح جزءاً من عملية الاصلاح الاقتصادي بشكل عام ، ويقدم الدعم المؤسسي له، مع ان قرار الاصلاح هو قرار سياسي الا ان محتواه يجب ان يكون فنياً متخصصاً ، ومن جهة اخرى ينبغي ان يهتم الاصلاح الضريبي العراقي بعد ان يتأطر بقرار مدعوم هو تحديد محاور او مواقع الاصلاح التي هي السياسة الضريبية (القوانين ، الهيكل الضريبي) ، من جهة والادارة الضريبية من جهة اخرى واي تفريق او عدم تنسيق بين الاصلاح في كلا الجانبين لن يوصل الاصلاح الى اهدافه المطلوبة .

---

(٢) تهامي رايم ، الاصلاح الضريبي في العراق ، مجلة العراق للاصلاح الضريبي ، المركز العراقي للاصلاح الاقتصادي ، بغداد، عدد خاص بوقائع ندوة النظام الضريبي في العراق ، العدد ٥ ، ٢٠٠٦ ، ص ص٩-١١ .

ثانياً: واقع الاصلاح الضريبي في العراق ومعوقات تطبيقه في ظل الازمة المالية .

بعد سقوط النظام السابق قامت سلطة الائتلاف المؤقتة واستناداً الى قوانين واعراف الحرب وقرارات مجلس الامن الدولي وبضمنها القرارين (١٤٨٣ ، ١٥١١) بإصدار القرار رقم (٣٧) الذي علقت بموجبه النظام الضريبي بمعظمه ابتداءً من ١٦ نيسان ٢٠٠٣ ولغاية نهاية سنة ٢٠٠٣ ( )، إذ اعيد العمل بالنظام الضريبي في الاول من نيسان عام ٢٠٠٤ ، فاصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة الامر المرقم (٤٩)( )، الذي خفضت بموجبه مُعدل ضريبة الدخل وزادت من[٢] السماحات واخضعت موظفي الدولة الى ضريبة الدخل مثل موظفي القطاع الخاص ، ولكن الامر المذكور ابقى على القوانين الحالية نافذة المفعول .

إن الاقتصاد العراقي عانى كثيراً بسبب الظروف التي مرت عليه في العقود الماضية و بعد عام ٢٠٠٣ حصل تدمير كبير في البنية التحتية والبنى الاقتصادية والاجتماعية ايضاً، فتخلفت معدلات النمو وحصلت اختلالات كبيرة في القطاعات الاقتصادية فمثلاً تعطيل قانون التعريفة الكمركية رقم (٧٧) لسنة ١٩٥٥ المعدل الذي ادى الى انفتاح الحدود على مصراعيها ، لأسباب عدة تتمثل بارتفاع الميل الحدي للاستهلاك ، واستهلاك التكنولوجيا( ). لذلك لابد من ان يكون هناك مصادر اخرى ومنافذ لتمويل الايرادات، واحد من اهم هذه المصادر هو الضرائب بشقيها المباشرة وغير المباشرة( ) [٣] ، ومن هنا تأتي اهمية الاصلاح الضريبي وكيفية الوصول الى حلول لازمة من اجل الوصول الى نظام ضريبي معتدل ومقبول من لدن المجتمع

---

(٢)الامر رقم (٣٧) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة ، جريدة الوقائع العراقية ، الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٣ ، العدد ٣٩٨١ ، ٢٠٠٤ ، ص ص٢٣-٢٦

(٢) الامر رقم (٤٩) الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤ ، جريدة الوقائع العراقية ، امر سلطة الائتلاف رقم (٤٩) ، العدد ٣٩٨١ ، ٢٠٠٤ ، ص٢٧ .

(٣) عبد علي المعموري و خضير عباس النداوي ، السياسات الاقتصادية في العراق بعد الاحتلال الامريكي ، مجلة الادارة والاقتصاد ، جامعة بابل ، العدد ٤ ، ٢٠١١ ، ص ص١٥-١٦ .

(٣) اديب قاسم شندي و ازهار شمران جبر ، نموذج قياس فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة (١٩٨٠ – ٢٠٠٩)، مجلة كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة واسط ، العدد ٦ ، ٢٠١٢ ، ص ص١-٣ .

العراقي ، هناك اسباب عدة توجب الشروع بعملية الاصلاح الضريبي في العراق من اولها تشجيع الاستثمار الاجنبي ومواكبة تطورات الاقتصاد العراقي وبناء نظام اقتصادي متطور، ووفرة الموارد النفطية قللت من الاعتماد على الايرادات الضريبية . تعود اسباب الخلل في النظام الضريبي الحالي الى تعقيد النظام الحالي ، الطبيعة الجدولية للنظام، غموض قاعدة الضريبة ، الافتقار للحيادية ، تعدد النصوص التشريعية الضريبية، في أي نظام ضريبي يجب تحديد القاعدة الضريبية أي على ماذا تفرض الضريبة ، ما هو الدخل الصافي الذي تفرض عليه الضريبة وما هي التنزيلات المسموح بها ( ).

من مبادئ الاصلاح الضريبي المطلوب تحقيقه في العراق حالياً هي في تصميم نظام ضريبي بصورة متقنة يلبي ثلاثة عناصر هي العدالة ، الحيادية ،والبساطة وهي عملية معقدة تتطلب عموماً تغييرات في نواحي الادارة الضريبية والتشريع الضريبي، ان هذه المجالات للاصلاح الضريبي لم يتم الاخذ بها في العراق بعد عام ٢٠٠٣ ، كما ان دور النظام الضريبي في العراق في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية خاصة ليس بالمستوى المطلوب من نواحي عديدة اهمها( ) :- [٣]

١. ان النظام هذا لا يسهم بتمويل قدرٍ كافٍ ضروري في النفقات العامة ولا يوازي نموه نمو النفقات العامة المتزايدة سنوياً ، ان العوائد النفطية تشكل (٩٢,٣%) من اجمالي ايرادات الميزانية العامة .
٢. ان اثر النظام الضريبي ضعيف جداً بالنسبة لإعادة توزيع الدخول والثروات وذلك لعدم تدرج اسعار الضرائب على رأس المال والدخل تدرجاً عميقاً ولا تتضمن عنصراً تصاعدياً حاداً في هذا الاتجاه ومثال ذلك الاسعار الضريبية المتواضعة لضريبية الدخل .
٣. خضوع التشريع الضريبي المشار اليه سابقاً للمتنفذين سياسياً داخل وخارج السلطة بعدم جعل النظام الضريبي نظام فعال من الناحية الاقتصادية عامة والاجتماعية

---

(٣) احمد بريهي ، ضعف الدور الضريبي في العراق ، على الرابط التالي :-
www.ikhnews.com/print.php?id=24790.
()Jeffrey Owens , Supporting Tax Reform and Implementation In Iraq : Role of The OECD , OECD Centre for Tax Policy and Administration , paris , 2008 , 5-8 .

خاصة وخير مثال على ذلك الاعفاءات الضريبية الهائلة المقدرة في قانون ضريبة الدخل (٣ ٤).

٤. عدم الاهتمام بإعادة ضريبة التركات الى النظام الضريبي الذي من شأنه العمل على تفتيت الثروات المتراكمة عند الكثيرين ولاسيما بعد الاحداث الاخيرة في العراق في اثناء الاحتلال او ضريبة الارث المفروضة على حصص المنتفعين من التركة لأنها اكثر تحقيقاً للعدالة في توزيع الثروات . والغاء ضريبة العقار الاضافية كان في الاساس خدمة لأصحاب العقارات ، ولهذا يتطلب الامر وانطلاقاً من مبدأ تحقيق العدالة الاجتماعية اعادة النظر في اعادتها الى النظام الضريبي العراقي(٥) .

٥. عدم الاخذ بالضريبة العامة الموحدة على الدخل وعدم الاهتمام بتطوير الادارة الضريبية إذ يسودها الفساد الاداري من رشاوي ومحسوبية في التعامل الضريبي وهذه من التركات الثقيلة التي خلقها النظام السابق .

٦. واخيراً على المشرع المالي العراقي الاخذ بالمقترح الذي يقضي بالأخذ بالضريبة على القيمة المضافة في نطاق الضرائب غير المباشرة .

أما في ما يخص اهم المعوقات والتحديات التي تواجه الاصلاح الضريبي في العراق يمكن ان تقسم على اربع مجموعات رئيسة هي :-

- المعوقات التشريعية :- يعاني النظام الضريبي العراقي بالاساس من الصياغات القانونية غير الواضحة بشكل دقيق لهذه القوانين وكثرة بنودهامن جهة ومن جهة اخرى ، فإن كثرة الاعفاءات والسماحات والتنزيلات يؤثر في الايرادات الضريبية وبالتالي في السياسة الضريبية مع ملاحظة ان اهداف هذه الاجراءات الاقتصادية لا تتحقق بالغالب(٣ ٦) .

---

(٣) توفيق المراياتي، تقييم النظام الضريبي في العراق مع السبل المتاحة لاصلاحه، على الرابط التالي:
www.almadapaper314113.pdf.net/sub/02-

(٣) يوسف علي خان ، النظام الضريبي في العراق عبأ غير منصف ، على الرابط التالي:www.iraqalyoum.net.

(٣) وزارة المالية العراقية – الدائرة الاقتصادية ، قسم السياسة الضريبية ، اسباب التهرب الضريبي في العراق ، ص١٣-١٤ ، على الرابط الاتي :-www.mof.gov.ig/ar/.

- المعوقات الادارية :- تعد الادارة الضريبية في العراق متمثلة بالهيأة العامة للضرائب والمديريات التابعة لها السلطة التنفيذية للقوانين الضريبية ،ويعد ضعف هذه الادارة احد اهم عوامل اعاقة تطبيق الاصلاح الضريبي، اذ تتصف هذه الادارة بالعراق بعيوب كثيرة منها استخدام اكثر من طريقة لتقدير الضريبة ، الامر الذي يولد امكانية للتهرب الضريبي وانتشار الفساد الاداري في الهيئة العامة للضرائب والمديريات التابعة لها.( ) فضلا عن معوق الفساد المالي والاداري خاصة في الوقت الحالي. [٣]
- المعوقات الاقتصادية :- تلعب المشكلات الاقتصادية دوراً كبيراً في التأثير بتطبيق سياسة اصلاح ضريبية ومن اهم المشكلات الاقتصادية التي تعوق تطبيق الاصلاح الضريبي هو الوضع الاقتصادي العام ، اذ عانى العراق مشكلات اقتصادية كنتيجة للسياسات الاقتصادية والسياسية للعقود السابقة اسفرت عن دخول العراق حالة من (التضخم الركودي)( )، الامر الذي قلل من مقدار الانشطة الاقتصادية للمكلفين بدفع الضرائب بنسبة كبيرة وبالتالي انخفاض مقدرة المكلفين على دفع الضرائب مما قلل مقدار الضرائب الواجب جبايتها من جهة اخرى ، اذ فقدت الضرائب دورها في العراق كاداة من ادوات السياسة المالية تستطيع الدولة عن طريقها توجيه النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي ، ولاسيما ان الدولة انتهجت بالاساس سياسة مالية متخطبة خلال تلك المدة . [٣]
- المعوقات الاجتماعية :- ان اهم المشكلات الاجتماعية التي تعوق تطبيق سياسة الاصلاح الضريبية تتمثل بعدم القدرة على تطبيق القوانين الضريبية ، بسبب ضعف دور الدولة على تطبيق القانون نتيجة الوضع الامني المتردي للبلد ، مما زاد من حالات التهرب الضريبي والفساد الاداري والمالي في الادارات الضريبية ، فضلاً عن ضعف الوعي الضريبي الذي يشير الى ادراك كامل من لدن الافراد لمسوؤلياتهم المالية ازاء المجتمع والدولة ، وكلما كانت ثقتهم كبيرة بالحكومة

---

(٣) تهامي رايم ، مصدر سبق ذكره ، ص١٣.

(٣) فاضل العقابي ، بدائل التنمية (ملاحظات حول الاقتصاد العراقي) ، على الرابط الاتي

www.al-hodonline .com / np / 11-8-٢٠٠٩ / sads / pz٧ . htm-

اقبلوا على دفع الضرائب مختارين(٣). يتصف النظام الضريبي العراقي بالحيادية، بمعنى ان لا دور لها في تنفيذ سياسة الدولة الاقتصادية والتأثير في النشاط الاقتصادي العام، ويعاني تطبيق السياسة الضريبية في العراق جملة من المشكلات والعوائق الادارية والتشريعية والاقتصادية والاجتماعية ، واعتماد الحكومة على ايرادات النفط بشكل اساس لتوفير الايرادات المالية اللازمة للانفاق العام زاد من المشكلات الاقتصادية التي يعانيها الاقتصاد العراقي وعمق من تهميش مصادر التمويل الحكومية الاخرى و لاسيما الضرائب .

هناك اسس قانونية للاصلاح الضريبي في العراق وهي ان تخضع عملية وضع نظام ضريبي الى بعض القيود والقواعد منها الدستورية والادارية والقانونية والهيكل السياسي للبلد من ناحية كونه نظاماً مركزياً او اتحادياً . مبدأ القانونية اي ان لا تفرض الا بقانون ، هذا قد جسده الدستور العراقي الجديد في المادة (٢٨) . ومدى صلاحية فرض الضرائب ، فضلا عن الايرادات المتحققة من الضريبة ينبغي ان تستخدم للاغراض العامة المشروعة فقط . إذ ينبغي تفعيل هذه المبادئ عن طريق محاكم مستقلة ومؤسسات اخرى (مادة ١٠٣ الدستور) .

ثالثاً :- اسباب الازمة المالية المتعلقة بالايرادات العامة في الموازنة العامة في العراق .

ان قلة الايراد العام من الاسباب الرئيسة الذي أدى الى تعميق الازمة المالية في العراق وترتب عليه العجز الكبير في الموازنة العامة الاتحادية لسنة ٢٠١٥، لذلك سنبين اسباب الازمة المالية المتعلقة بالايراد العام على النحو الآتي:

أولاً : الاعتماد على النفط كمصدر رئيس للايراد العام

يعدّ العراق من اكبر الدول المنتجة و المصدرة للنفط ويعتمد بشكل رئيس على الايرادات النفطية في تكوين الدخل القومي إذ تشكل الايرادات النفطية نسبة تقريبية تقدر بـ(٩٠%) من ايرادات الموازنة العامة خلال المدة (٢٠١٥-٢٠٠٤) وهذا يجعل الاقتصاد العراقي تابعا للاقتصاد العالمي ومتأثرً بازماته المتكررة ، وذلك لكون

---

(٣) سمير عبود ، الفساد الاداري والمالي في العراق ، مظاهره واسبابه ووسائل علاجه ، على الرابط الاتي:
www.nscoyemen.com/index3.php?id2=303-

الاقتصاد العراقي ريعيا يعتمد بشكل اساس على انتاج وتصدير النفط الخام ، وهذا مما يجعل الموازنة العامة للعراق تتاثر بشكل كبير بانخفاض اسعار النفط ، والتي غالبا ما تتطلب تعزيز الموازنة بموازنة تكميلية لسد العجز الحاصل منها والتي قد تكون مبالغ كبيره مما يجعل عملية تفعيل مصادر الدخل غير النفطية ضرورة استراتيجية( ).

كما يحظى النفط بنسبة مرتفعة في اجمالي الصادرات العراقية مما يدل على انخفاض درجة التنويع في هيكل الصادرات اذ بلغت هذه النسبة حوالي(٩٩%) في المدة(٢٠١٥-٢٠٠٤)، وبهذا يكون الاقتصاد معتمداً على الصادارت النفطية في توفير العملات الاجنبية ، وهذا المؤشر تترتب عليه مشاكل اقتصادية أهمها ارتباط الاقتصاد العراقي بالدخل النقدي للنفط فقط وتعميق الازمة المالية اذا ما تعرضت اسعار النفط للانخفاض ، اون نسبة مساهمة الايرادات النفطية في الايرادات العامة للعراق مرتفعة جدا فقد بلغت(٩٧%) في المدة (٢٠١٥-٢٠٠٤) ويرجع السبب في ذلك الى تفاقم المشاكل التي تعاني منها القطاعات الاقتصادية الاخرى، كالقطاع الصناعي والقطاع الزراعي ، وهذا ادى الى انخفاض نسبة مساهمتها في تحقيق الايرادات العامة ( ).[٤] [١]

تتكون الايرادات العامة من مصادر تمويل مختلفة تسمى بهيكل الايرادات العامة ، فكل مصدر يختلف في اهميته النسبية في تمويل الايرادات العامة تبعا لاختلاف درجة التطور الاقتصادي ، وفي العراق تعتمد الايرادت العامة اعتماداً رئيساً على النفط الخام ، ويمكن توضيح تطور الايرادات العامة في العراق للمدة (٢٠٠٤ -٢٠١٥) من خلال الجدول رقم (١) .

جدول (١) تطور الايرادات العامة في العراق للمدة (٢٠٠٤-٢٠١٥) مليون دولار

السنة	الايرادات العامة	الناتج المحلي الاجمالي بالاسعار الجارية (مليون دولار)	نسبة الايرادات العامة من الناتج المحلي %
2004	22703.95	36637.99	61.96
2005	27469.93	49954.48	54.98
2006	33257.99	64805.42	66.57
2007	43381.88	87968.28	49.31
2008	67033.28	130528.72	51.35

([٤]) جمهورية العراق، وزارة المالية، دائرة الموزانة العامة ، (٢٠٠٩-٢٠١٢).

([٤]) جمهورية العراق، وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية ، (٢٠٠٩-٢٠١٢).

2009	46737.33	110526.38	42.28
2010	59172.19	136648.03	43.30
2011	86947.39	181711.62	47.84
2012	97175.36	204304.67	47.56
2013	92402.65	217041.89	42.57
2014	86809.41	260610.4	42.31
2015	44927.32	238826.14	18.81

المصدر/

– النشرات السنوية للبنك المركزي العراقي للسنوات (٢٠٠٦، ٢٠١٠، ٢٠١٣، ٢٠١٤)، صفحات متفرقة.

– وزارة المالية / دائرة المحاسبة / قسم توحيد الحسابات.

يتضح من الجدول اعلاه، ارتفاع الايرادات العامة في عام ٢٠٠٥ عنه في عام ٢٠٠٤بمعدل نمو سنوي بلغ (١٩,٠٥٪) ، في حين انحفضت نسبة الايرادات العامة من الناتج المحلي الاجمالي في عام ٢٠٠٤ عن عام ٢٠٠٥ ، وسبب ذلك هو ارتفاع الناتج المحلي الاجمالي بمقدار اكبر من ارتفاع الايرادات العامة ، واستمرت هذه الارتفاعات في الايرادات العامة بمعدلات نمو موجبة وبالاخص عام ٢٠٠٨ بسبب زيادة الايرادات النفطية ، اما عام ٢٠٠٩ فقد انخفضت نسبة الايرادات العامة من الناتج المحلي الاجمالي عما هي عليه في عام ٢٠٠٨ ، وكان سبب ذلك هو الازمة المالية العالمية خلال تلك المدة ، اما في عام ٢٠١٠ فقد عادت الايرادات العامة الى الارتفاع بسبب عودة اسعار النفط الخام الى الارتفاع ، و انخفضت نسبة الايرادات العامة من الناتج المحلي الاجمالي الى (٤٢,٥٧٪) عما كانت عليه عام ٢٠١٢ التي بلغت (٤٧,٥٦٪) ، والسبب في ذلك هو انخفاض الايرادات النفطية في تلك المدة ، وانخفضت الايرادات العامة في عامي ٢٠١٤ و٢٠١٥ ، و نسبتها من الناتج المحلي الاجمالي ، وذلك بسبب انخفاض اسعار النفط الخام الى النصف تقريباً حتى وصل الى دون ٤٠ دولار للبرميل في عام ٢٠١٦. يمكن توضيح تطور الايرادات النفطية في العراق للمدة (٢٠٠٤–٢٠١٥) من خلال الجدول رقم (٢) الاتي:

جدول (٢) تطور الايرادات النفطية في العراق للفترة (٢٠٠٤–٢٠١٥) مليون دولار

السنة	الايرادات النفطية	الايرادات العامة	نسبة الايرادات النفطية من الايرادات العامة %
2004	22431.52	22703.95	٩٨,٨٠
2005	26799.26	27469.93	٩٧,٥٥
2006	31754.03	33257.99	٩٥,٤٧
2007	41001.77	43381.88	٩٤,٥١
2008	63422.30	67033.28	٩٤,٦١
2009	42462.09	46737.33	٩٠,٨٥
2010	53620.71	59172.19	٩٠,٦١
2011	٨٤٦٨٠,٧٤	86947.39	٩٧,٣٩
2012	90288.86	97175.36	٩٢,٩١
2013	85792.06	92402.65	٩٢,٨٤
٢٠١٤	79960.80	86809.41	92.11
٢٠١٥	40780.41	44927.32	90.76

المصادر:

– وزارة المالية / دائرة المحاسبة / قسم توحيد الحسابات.

– النشرات السنوية للبنك الموكزي العراقي للسنوات (٢٠٠٦، ٢٠١٠، ٢٠١٣، ٢٠١٤)، صفحات متفرقة.

يتضح من الجدول اعلاه، ارتفاع الايرادات النفطية في عام ٢٠٠٥ الى عنه في عام ٢٠٠٤ ، وذلك بسبب زيادة اسعار النفط الخام وبالتالي زيادة الايرادات النفطية ، في حين انحفضت نسبة الايرادات النفطية من الايرادات العامة من (٪٩٨,٨٠) عام ٢٠٠٤ الى (٪٩٧,٥٥)عام ٢٠٠٥ ، وسبب ذلك هو ارتفاع الايرادات العامة بمعدل او بمقدار اكبر من ارتفاع الايرادات النفطية ، واستمرت هذه الارتفاعات في الايرادات النفطية بمعدلات نمو موجبة وبالاخص عام ٢٠٠٨ حتى عام ٢٠٠٩ ، في حين انخفضت نسبة الايرادات النفطية من الايرادات العامة في عام ٢٠٠٩ الى (٪٩٠,٨٥) عما هي عليه في عام ٢٠٠٨ التي بلغت (٪٩٤,٦١)، وكان سبب ذلك هو انهيار اسعار النفط الخام بفعل الازمة المالية العالمية التي شهدها الاقتصاد العالمي في تلك الفترة والتي توضح مدى انعكاس الوضع الخارجي على الاقتصاد المحلي للبلد النفطي، اما في عام ٢٠١٠ فقد عادت الايرادات النفطية الى الارتفاع الى بسبب عودة اسعار النفط الخام الى الارتفاع ، واستمرت هذه الارتفاعات حتى عام ٢٠١٣

الذي حقق انخفاض في الايرادات النفطية الى عنه في عام ٢٠١٢ ، في حين انخفضت نسبة الايرادات النفطية من الايرادات العامة الى (٩٢,٨٤٪) عما كانت عليه عام ٢٠١٢ التي بلغت (٩٢,٩١٪) ، وان السبب في ذلك هو انخفاض اسعار النفط الخام في السوق الدولية في تلك الفترة ، في حين انخفضت الايرادات النفطية في عامي ٢٠١٤ و٢٠١٥ ، الذي ادى الى انخفاض نسبة الايرادات النفطية من الايرادات العامة الى (٩٠,٧٦٪) عام ٢٠١٥ ، وان السبب في ذلك هو انخفاض اسعار النفط الخام الى النصف تقريباً حتى وصل الى دون ٤٠ دولار للبرميل في عام ٢٠١٦.

مما تقدم يتبين لنا ان العراق يعتمد في تكوين اقتصاده على النفط بدرجة تكاد تكون انه المصدر الوحيد، فتشكل نسبة مساهمته في ايرادات الموازنة العامة نسبة كبيرة جداً، كما انه يكاد يكون مصدر الصادارت الوحيد للخارج وبنسب عالية جداً ، وان نسبته كأيراد عام للدولة يشكل نسبة كبيرة ايضاً ، وبالتالي فان اي تذبذب في اسعاره يمكن ان يولد لدينا ازمات كبيرة جداً ، نظراً لمساهمة النفط الكبيرة في الاقتصاد العراقي وقد حدث ما لم يكن متوقعاً بالفعل اذ انخفضت اسعار النفط بشكل مخيف جداً الامر الذي سبب عجز كبير جداً في موازنة ٢٠١٥ ووضع السلطة المالية في العراق بموقف لا تحسد عليه وبدأت الحلول الترقيعية التي لا تغني من جوع ، وبما ان النفط المصدر الرئيس الذي تعتمد عليه الدولة في وارداتها فانه يعدّ السبب الرئيس والمباشر الذي ادى الى العجز الكبير في الموازنة العامة والازمة المالية في العراق، نتيجة لانخفاض اسعاره غير المستقرة على سعر معين لحد الآن وانما تنخفض يوم بعد آخر الامر الذي قد يؤثر ايضا على قانون الموازنة ذاته الذي صدر عن السلطة التشريعية ويمكن ان يعمق الازمة أكثر فأكثر.

ثانياً : ضعف النظام الضريبي

يعرف النظام الضريبي بانه : مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، ويعدّ أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها ، و يتأثر النظام الضريبي بالأوضاع الاقتصادية

والاجتماعية، فضلاً عن الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال النظام الضريبي من الاسباب الرئيسة التي أدت الى العجز الكبير في موازنة الدولة العراقية هو الاعتماد على النفط كمصدر رئيس للايراد، وتجاهل الايرادات الاخرى وبما ان الضرائب تقع في مقدمة الايرادات العامة للدولة من حيث حصيلتها الوفيرة وكثرت القوانين التي تفرضها في العراق الا ان النظام الضريبي لايشكل الا جزء بسيط من ايرادات الدولة ، ونرى ان السبب وراء ضعف حصيلة الضرائب في العراق ضعف النظام الضريبي العراقي والذي تجسده العديد من مواطن الخلل ، إذ يعاني النظام الضريبي العراقي بالأساس من مشكلات تشريعية وادارية تؤثر على الحصيلة المالية للضرائب. ومن مواطن ضعفه تقليص المشرع العراقي لحجم النظام الضريبي من خلال الغاء بعض القوانين كالضرائب على التركات والضراب على المحاصيل الزراعية ، وهذا يؤثر على حصيلة الضرائب كمورد اساس ينبغي الاعتماد عليه لتغذية الانفاق العام المتزايد. كما تعاني قوانين الضرائب النافذة من كثرة التعديلات على نصوصها ، فضلا عن إن بعض الصياغات القانونية تعاني من عيوب في الصياغة التشريعية كالفراغ التشريعي والتعارض بين النصوص وغموض بعض المصطلحات ، اون كثرة بنود بعضها تلبس فهم هذه القوانين بشكل واضح ودقيق من موظف السلطة المالية والمكلف في الوقت ذاته مما يفتح المجال للتطبيق غير الدقيق لهذه القوانين ويؤثر سلبا في تطبيق السياسة الضريبية بشكل عام ، ويؤثر على حصيلة هذا المورد المهم لرفد الخزينة بالاموال اللازمة لمعالجة العجز الكبير في الموازنة وتصحيح المسيرة الاقتصادية في العراق.

كما ان هناك اختلال في الهياكل الضريبية ، إذ يعاني النظام الضريبي العراقي من عدم التوازن بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة إذ تمثل الضرائب غير المباشرة النسبة الأكبر في حصيلة إيراداها الضريبي ، أما الضرائب المباشرة ، مثل الضرائب على الدخل وضرائب رأس المال ، فغالبا ما تقل أهميتها في الإيراد الضريبي ، وذلك لان عبء الضريبة غير المباشرة يتحمل عبئها المستهلك من الناحية الاقتصادية اما الضرائب غير المباشرة فهي تفرض على الدخل و رأس المال فيتحمل عبئها الطبقات

الغنية او اصحاب رؤوس الاموال وان الاعتماد على الاخيرة يدر اموال للخزينة ويحقق التوازن الاجتماعي من خلال تقليل الفوارق بين الطبقات.

فالنظام الضريبي في العراق ضعيف جدا نظراً لمساهمته الخجولة في جانب الايرادات في الموازنة العامة ولخروج المشرع العراقي من الازمة المالية الحالية، ينبغي عليه وضع الحلول الجذرية للنظام الضريبي واصلاحه اصلاحاً شاملاً وليس وضع حلول ترقيعية من خلال توسيع اوعية بعض الضرائب، اذا ما اراد توفير موارد مالية كبيرة من خلال الضرائب خصوصاً ان الارضية مهيأة لاعادة تشريع قوانين ضريبية جديدة تنسجم والفلسفة الاقتصادية التي تبناها المشرع في الدستور النافذ .

تشمل الايرادات الضريبية في العراق، الضرائب على الدخول والارباح والثروة والتي من مكوناتها (ضريبية التركات، وضريبة العقار، والضرائب على الاراضي الزراعية) ، والضرائب والرسوم السلعية التي تشمل (الضرائب على التجارة الخارجية والمعاملات ومنها رسوم الصادر والوارد الكمركي وكافة الرسوم الاخرى التي تفرض بسبب معاملات التجارة الخارجية، والضرائب والرسوم المفروضة على السلع والخدمات المحلية، والرسوم الاخرى) ، يمكن توضيح تطور الايرادات الضريبية في العراق للمدة (٢٠٠٤-٢٠١٥) من خلال الجدول الاتي:

جدول (٣) تطور الايرادات الضريبية في العراق للمدة (٢٠٠٤-٢٠١٥) مليون دولار

السنة	الايرادات الضريبية	الايرادات العامة	نسبة الايرادات الضريبية من الايرادات العامة %
2004	109.87	22703.95	٠,٤٨٣
2005	336.46	27469.93	١,٢٢
2006	400.83	33257.99	١,٢٠
2007	969.48	43381.88	٢,٢٣
2008	819.48	67033.28	١,٢٢
2009	2821.32	46737.33	٦,٠٣
2010	1292.10	59172.19	٢,١٨
2011	1491.29	86947.39	١,٧١
2012	2135.73	97175.36	٢,١٩
2013	2335.11	92402.65	٢,٥٢
٢٠١٤	1552.82	86809.41	1.78
٢٠١٥	1068.12	44927.32	2.37

المصادر:

- النشرات السنوية للبنك المركزي العراقي للسنوات (٢٠٠٦، ٢٠١٠، ٢٠١٣، ٢٠١٤)، صفحات متفرقة.
- وزارة المالية / دائرة المحاسبة / قسم توحيد الحسابات.

يتضح من الجدول اعلاه، ارتفاع الايرادات الضريبية في عام ٢٠٠٥ في عام ٢٠٠٤ ، في حين ارتفعت نسبة الايرادات الضريبية من الايرادات العامة من عام ٢٠٠٤ الى (١,٢٢٪)عام ٢٠٠٥ ، وسبب ذلك هو ارتفاع الايرادات الضريبية بمعدل او بمقدار اكبر من ارتفاع الايرادات العامة ، واستمرت هذه الارتفاعات في الايرادات الضريبية بمعدلات نمو موجبة حتى عام ٢٠٠٨، الا انه في عام ٢٠٠٩ قد حققت اعلى مستوى ضريبي ، وان سبب هذا الارتفاع في الضرائب هو انخفاض اسعار النفط الخام وبالتالي الايرادات النفطية بفعل الازمة المالية العالمية ، وقد تم تعويض قسم من هذا الانخفاض من خلال رفع الضرائب اما في عام ٢٠١٠ فقد انخفضت الايرادات الضريبية بسبب عودة اسعار النفط الخام الى الارتفاع وبالتالي زيادة الايرادات النفطية ، واستمرت هذه الارتفاعات حتى عام ٢٠١٣ ، في حين انخفضت الايرادات الضريبية في عام ٢٠١٤ و٢٠١٥ .

إن الايرادات العامة في العراق تتصف بضالة تمويلها، وهذا يرجع الى عدة اسباب منها، عدم تنوع مصادر الايرادات للموازنة العامة في العراق، اذ تعتمد بنسبة كبيرة على النفط الخام وصلت الى ٩٤,٥١٪ عام ٢٠٠٧، وانخفضت هذه النسبة الى ٨٧٪ عام ٢٠١٥ ، وان نسبة مساهمة القطاعات الانتاجي ١٣% ، وهي نسبة متدنية، وقد انخفضت نسبة مساهمة النفط الخام في الموازنة العامة الى ٩٠,٨٥% عام ٢٠٠٩ بسبب الانخفاض الكبير في اسعار النفط الذي يؤدي الى حدوث عجز كبير في الموازنة العامة نتيجة لعدم تنوع مصادر الايرادات العامة للدولة وان استمرار هذا الوضع معناه استمرار العجز في الموازنة العامة.

فضلا عن انخفاض معدل الضرائب والرسوم في تكوين الايرادات العامة العامة، اذ تكون منخفضة الى حدود متدنية جدا ، وهذه مفارقة كبيرة تدل على اهمال هذه المصادر والتي تعتبر من المصادر الهامة لتمويل النفقات العامة ، وان ضالة هذه

المصادر يؤدي الى زيادة العجز في الموازنة العامة للعراق([٢]). ويمكن توضيح مصادر الايرادات الضريبية في العراق للمدة (٢٠٠٨-٢٠١٢) عبر الجدول الاتي:

جدول (٤) الايرادات الضريبية في العراق للمدة (٢٠٠٨-٢٠١٢) مليون دينار

مصادر ايرادات الضرائب	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢
رسم اعادة الاعمار	403.87	508	508	1316	965
ضريبة دخل الفرد	193	290	200	202.7	464
ضريبة دخل الشركات	270	390	200	250	3304.6
ضريبة دخل الموظفين	96	290	200	200	116.6
ضرائب المكس	60	500	60	300	330
الضرائب والرسوم الاخرى	5385.887	1509.822	2011.2	3974.2	2740.7
مجموع الايرادات الضريبية	6308.75	3487.82	3179.2	6242.9	7920.9

المصدر/

- حيدر كاظم مهدي، الاجراءات اللازمة لتقليل تأثيرها على الموازنة العامة في العراق، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد- جامعة القادسية، المجلد الخامس، العدد١، ٢٠١٥، ص١١٧.

يتضح من الجدول ، ضعف مساهمة الايرادات الضريبية في تمويل الايرادات العامة ، حيث تراوحت نسبتها بين (٥٪-١٢٪) من مصادر تمويل الموازنة العامة للعراق ، وهذا يرجع الى تخلف الجهاز الضريبي وتفشي حالات التهرب الضريبي وغيرها.

ثالثاً : رمزية رسوم بعض الخدمات:

يعرف الرسم بانه : مبلغ من النقود يدفعه الفرد الى الدولة او غيرها من الهيئات العامة جبراً مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له تحقق في ان واحد نفعاً خاصاً ، فضلا عن النفع العام الذي يعود على المجتمع من جراء أدائها([٣]). هناك العديد من الخدمات التي تقدمها الدولة في العراق لعموم افراد المجتمع دون تمييز تحقق نفعاً عاماً والى جانبه نفعاً خاصاً لكل فرد من افراده ، وعلى الرغم من ثقل كاهل الدولة وموازنتها من خلال تقديم هذه الخدمات، الا ان الرسوم التي تفرضها الدولة على الاستفادة منها تعد رمزية لا تنسجم والوضع الاقتصادي العالمي والاقليمي ، كالرسوم على مرفق الكهرباء والمشتقات النفطية والموارد المائية والاتصالات الحكومية ، نظراً

([٢]) لؤي طه ملا حويش-علي كريم العمار، الخروقات في الموازنة والتخصيصات الدستورية (بحث تحليلي في الموازنة الاتحادية في العراق)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد٢٩، ٢٠١٢، ص١٢.

([٤]) رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع في العراق، ط٢، العاتك لصناعة الكتاب،القاهرة ،٢٠١٢، ص ٤٢.

للمبالغ الكبيرة جداً التي تنفق على هذه المرافق ، وقلة مبلغ الرسوم المفروضة على المنتفعين بخدماتها.

ان رمزية الرسوم تعد سبباً من الاسباب الرئيسة التي ادت الى الازمة المالية والعجز الكبير الذي اصاب الموازنة العامة ، وذلك لان المبالغ التي تصرف على مرافق مهمة مثل الكهرباء والاتصالات مبالغ ضخمة لا تناسب قيمة الرسوم المفروضة على الاستفادة من خدماتها ، وللخروج من الازمة المالية للعراق وعدم الوقوع في مثل هذه الازمات ينبغي على الدولة تعديل الرسوم بما ينسجم وقيمة الخدمة المقدمة بالتدرج وتوعية المجتمع على ان الدولة في ظل التطورات الاقتصادية لم تعد قادرة على اداء الخدمات كاملة بالمجان او وفق رسوم رمزية ، ولحل الازمة المتعلقة بهذا السبب انه ينبغي على الدولة نقل ملكية هذه القطاعات الاقتصادية الى القطاع الخاص ضمن سياسة الخصخصة وترك هذه المرافق للقطاع الخاص وان يكون فرض الرسوم على الاستفادة بها تحت رقابة الدولة وكذلك نوعية الخدمات المقدمة لافراد المجتمع.

رابعاً : ضعف تحصيل الديون الحكومية .

الديون الحكومية بانها : المبالغ التي تستحقها الدولة من الغير. وقد احاط المشرع الع ا رقي تحصيل هذه الديون بالعديد من الامتيازات والضمانات لضمان تحصيل هذه الموارد لمصلحة الخزينة العامة وزيادة موارد الدولة ، ومن هذه القوانين قانون تحصيل الديون الحكومية النافذ ، إذ نجد أن نصونه قد أحاطت المبالغ التي تحصل بموجبه ، ومن ضمنها الضرائب والرسوم بضمانات وامتيازات مما يجعل منها ديوناً لها صفة خاصة( )[٤].

كما نص المشرع على عّد الديون الحكومية ممتازة في القانون المدني العراقي إذ نص على أنه:

- المبالغ المستحقة للخزينة من ضرائب ورسوم ونحوها يكون لها حق امتياز بالشروط المقررة في القوانين والنظم الصادرة بهذا الشأن .

([٤]) قانون تحصيل الديون الحكومية رقم(٥٦) لسنة ١٩٧٧ المعدل ،المواد (٥،٤،٣، ١٣).

- تستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بحق الامتياز هذا وفي أي يد كانت ، وذلك بعد المصروفات القضائية ، وقبل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو موثوقا برهن(٥ ٤).

عدّ قانون التنفيذ العراقي النافذ أن الديون الحكومية للدولة والقطاع العام المنفذة في مديريات التنفيذ ديوناً ممتازة من الدرجة الأولى وتستوفى من قبل الدوائر المختصة قبل أي دين آخر ، ولو كان من الديون الممتازة أو موثوقا برهن ( ) على الرغم من الضمانات التي احيطت بها ديون الحكومة في القوانين المختلقة وصدور قانون خاص بتحصيل الديون الحكومية ، الا ان تحصيلها ضعيف جداً ولا يرقى الى هذه الضمانات، ان هذه الاجراءات في الحقيقة تؤثر على مستوى حصيلة الدولة للموارد المالية وتؤثر في الوضع الاقتصادي تعدّ سبباً من الاسباب التي ادت الى الازمة المالية في العراق الذي ينبغي على الدولة الانتباه اليه وتطبيق قانون تحصيل الديون الحكومية بصورة جدية لغرض توفير جزء كبير من موارد الدولة المفقودة. ٦

خامساً : اهمال بعض القطاعات الاقتصادية

هناك العديد من القطاعات الاقتصادية تعرضت للاهمال في العراق ، نتيجة لاعتماد الدولة على النفط كمصدر رئيس للايراد العام ، الامر الذي ادى الى تعرض الاقتصاد العراقي الى هزة كبيرة جداً كادت تعصف بالوضع المالي ولازالت في الحقيقة المخاطر تحيط بالنظام الاقتصادي العراقي ، ومن القطاعات المهملة في العراق على الرغم من اهميتها الاستراتيجية على الصعيد الاقتصادي ، قطاع الملاحة البحرية متمثلاً بالموانئ العراقية، لكي يحقق المشرع مواردا مالية من هذا القطاع ينبغي عليه تطويرها من خلال توسعتها واستغلال كافة اراضي العراق المطلة على الخليج العربي وصيانة خدمات الملاحة وتطويرها لاجتذاب المزيد من البواخر ، ووضع قواعد سياسات لتأمين الملاحة في هذه الموانئ ، وايضاً من القطاعات المهملة في العراق قطاع الزراعة على الرغم من وفرة الموارد المائية وخصوبة الارض، الا انها في الحقيقة لا ترقى الى مستوى توفير

---

(٤) القانون المدني العراقي رقم(٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل ،المادة (١٣٧٠).

(٤) قانون التنفيذ العراقي رقم(٤٥) لسنة ١٩٨٠ المعدل ،المادة (١٠٨).

الامن الغذائي للعراق واستيراد معظم الفواكه والخضر والالبان ومشتقاتها واللحوم ومشتقاتها من دول الجوار ، وهذا يؤثر كثيراً في الاقتصاد العراقي من خلال استنزاف موارده المالية ويؤثر في حجم الانفاق ، لذلك ينبغي على الدولة الاستفادة من هذا القطاع المهم جداً وتوفير الموارد المالية وتوفير الامن الغذائي من خلال الاسراع بتنفيذ بعض المشروعات الزراعية في جميع المحافظات العراقية ، واستخدام المياه الوفيرة في الانهار في اقامة هذه المشاريع وتكثيف برامج تنمية الثروة الحيوانية ، ودعم الاستثمارات في مجال التصنيع الزراعي للاستهلاك المحلي وللتصدير.

من القطاعات التي ينبغي على الدولة مراعاتها قطاع الصناعة اذ انه يعاني من الاهمال ويشكل عبئاً على الموازنة من خلال دعم هذا القطاع بمبالغ كبيرة كرواتب موظفي هذا القطاع ودعم مشاريعه دون جدوى اقتصادية منه ، ولغرض معالجة الازمة المالية ينبغي على الدولة تشجيع الاستثمارات في الصناعة داخلية او خارجية ، ووفق اولويات محددة منها الاستهلاك المحلي ، والتصدير الى خارج العراق وخفض معدلات البطالة وتكثيف برامج الارتقاء بالجودة وزيادة القدرة التنافسية للمنتجات ، مع تطبيق رقابة الدولة عليها ، كما ان اتباع سياسة الخصخصة في هذا القطاع مهمة جداً توفر للدولة موارد ممتازة لمعالجة الازمة المالية .

إن وسائل معالجة الازمة المالية المتعلقة بالايراد العام لها دور كبير في معالجة الازمة المالية التي ظهرت بوادرها في العراق في نهاية السنة المالية لسنة ٢٠١٤ للاسباب التي ذكرناها سابقاً ، وقد اتبع المشرع مجموعة من الوسائل الايرادية لمعالجة هذه الازمة في ميدان الايراد العام في قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٥ من خلال توسيع ايرادات الدولة وعدم الاعتماد على مصادر محددة ، وهناك العديد من وسائل المعالجة الادارية التي على النحو الآتي:

أولاً : توسيع وعاء ضريبة المبيعات

من أجل اصلاح النظام الاقتصادي العراقي ومعالجة العجز الكبير وتخطي الازمة المالية التي بدأت بوادرها بالظهور واثارها السلبية على الاقتصاد التي بدأت تدخل حيز التطبيق، عمل المشرع العراقي في الموازنة العامة الى توسيع الوعاء الذي تفرض عليه

ضريبة المبيعات بغرض زيادة الموارد المالية للدولة ، إذ شمل هذا التوسع فرض ض ارئب على خدمات الاتصالات والمعلوماتية متمثلة بفرضها على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة % ٢٠ من قيمة الكارت ، وفرض ايضاً ضريبة على شراء السيارات بكافة انواعها وتذاكر السفر بنسبة % ١٥ ، وايضاً فرض ضريبة على السكائر والمشروبات الكحولية.

ثانياً : فرض رسوم جديدة

من اجل زيادة موارد الدولة المالية وزج هذه الزيادة في جانب الايرادات في الموازنة العامة والحد من العجز الحاصل فيها ومعالجة جزء من المشاكل المالية التي تعصف بالاقتصاد العراقي ، فضلا عن المشاكل الرئيسة التي تستهدف الاقتصاد العراقي من ازمة مالية في جانب الايرادات ظهرت على السطح مسألة النازحين وما يحتاجوه من موارد مالية لازمة لتوفير الخدمات لهم واعادة اعمار المناطق التي دمرها الارهاب وتخصيص اموالاً لهذه المسائل في الموازنة ، ذهب المشرع العراقي الى منح وزير المالية الاتحادي صلاحية اصدار طابع باسم دعم النازحين واعمار المناطق التي دمرها الارهاب ، ومن هذا النص يتبين ان المشرع العراقي الزم مراجعي الدوائر الحكومية بدفع رسم تحدده وزارة المالية تخصص ايرادته لدعم النازحين وصندوق اعمار المناطق التي دمرها الارهاب ،وذلك بهدف زيادة الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات المتزايدة من خلال زيادة الايرادات.

ثالثاً : اسلوب القرض العام

يعرف القرض العام بانه : مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة او احدى هيئاتها العامة من الغير بموجب عقد يستند الى اذن مسبق من السلطة التشريعية وتتعهد الدولة برد مبلغ القرض والفوائد المترتبة عليه وفق الآجال المحددة من اجل زيادة حصيلة الموارد المالية ومساهمتها الفاعلة في مواجهة العجز الكبير في الموازنة ووضع بعض الحلول لمعالجة الازمة المالية ، اجازت السلطة التشريعية بموجب الموازنة العامة لوزير المالية الاتحادي الاستمرار بالاقتراض لسد العجز في الموازنة العامة ودعم مشاريع التنمية والبنى التحتية.

ان هذا الاسلوب على الرغم من توفيره للموارد المالية لمدة معينة الا انه لا يعدّ ايراداً وانما تعدّ نفقات مؤجلة تكلف الدولة اكثر من مبلغ القرض وذلك لالتزامها ، فضلا عن دفع مبلغ القرض بدفع الفوائد المترتبة على هذه العقد ، وايضاً من المآخذ التي تؤخذ على هذه الوسيلة لتوفير الايراد خضوع النظام الاقتصادي العراقي لشروط الدائن في عقد القرض العام وخصوصاً الخارجي والتي غالباً لا تنسجم مع النظام المالي في العراق.

رابعاً : الادخار الاجباري

يعرّف الادخار بصورة عامة بانه : هو الجزء من الدخل غير المخصص للاستهلاك والذي يودع عادة في حسابات بنكية جارية أو يستخدم على المدى القصير(الأدوات المالية و الحسابات لأجل وغيرها.)

اما الادخار الاجباري في قانون الموازنة العامة فيعرف بانه: قيام السلطة التنفيذية باقتطاع نسبة محددة من رواتب موظفي الدولة والقطاع العام لمواجهة التحديات الاقتصادية والازمة المالية مع الزام السلطة المالية باعادتها في حال توفرت الوفرة المالية، ولغرض توفير الموارد المالية ومواجهة المشكلات الاقتصادية والعجز الكبير في موازنة الدولة.

إذ نصت الموازنة العامة على انه (لغرض مساهمة موظفي الدولة والقطاع العام في مواجهة التحديات الاقتصادية ودعم قوانتا الامنية في تأمين متطلبات الحرب ضد الارهاب يتم اعتماد نظام الادخار الوطني لموظفي الدولة والقطاع العام يصدره مجلس الوزراء الاتحادي ، وتلتزم وزارة المالية باعادة المبالغ التي تم ادخارها من الموظفين في حال تحقق الوفرة المالية ، وهذا الاتجاه يدخل ضمن الحلول الترقيعية لمواجهة الازمة المالية على الرغم من ان السلطة التنفيذية لم تصدر تعليمات تنفيذه لحد الان، وعدم اتجاهها الى تطبيقه الا في حالات الضرورة القصوى ، بسبب انه يستهدف الجانب الاقتصادي للموظفين مما يؤثر على معيشتهم ومستوى حياتهم اليومي ، ان هذا الايراد يعد مؤقتاً ينبغي على الدولة ارجاعه بصورة مستعجلة لان ميزانية الموظفين لا تتحمل ان يكون هذا الادخار طويل الاجل لذلك يكون على الدولة اعادته ، بالتالي هذه الاعادة

للمبالغ المستقطعة والمدخرة ستدخل في جانب النفقات ، وان هذا الاسلوب سيخلق حالة من الفوضى داخل الهيكل الوظيفي للدولة مما يؤثر على اداء الموظف لعمله بأتقان مما يؤدي بالنهاية الى التأثير على مبدأ سير اعمال المرفق العام بانتظام .

المبحث الثالث/ دور الاصلاح الضريبي في تمويل الايرادات العامة في العراق

إن قضايا الإصلاح الضريبي في العراق بعد عام ٢٠٠٣ تتطلب المراجعة في محاولة لوضع تصورات محددة بشأنها ويمكن ايجاز اهم مجالات الاصلاح الضريبي التي لم يأخذ العراق بها في مجال الاصلاح الضريبي لاسباب سياسية ، اقتصادية وادارية ، لذلك فأن اهم اهداف الاصلاح الضريبي في العراق المقترح اتخاذها يمكن ايجازها بالاتي( ) :-

١. توسيع الوعاء الضريبي :- يتم توسيع الوعاء الضريبي في العراق عبر طريقتين، الاولى هي خلق ادوار جديدة لتشمل الضرائب انواعاً جديدة الضرائب على الدخول او السلع الاستهلاكية او الضرائب البيئية التي يكون الغرض الاساسي منها حماية البيئة او فرض ضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم عن طريق مؤشرات خاصة تعكس نوع النشاط فيه ودرجته ، اما الطريقة الثانية فهي زيادة كفاءة النظام بما يسمح بالوصول الى شرائح لم تكن تعطى في السابق( ) .
٢. ترشيد معدل الضريبة :- تأتي مرحلة ترشيد السعر من الاصلاح الضريبي بعد المرحلة الاولى الخاصة بتوسيع الوعاء في الحدود التي يسمح بها الجهاز الاداري للضرائب في العراق ، كما هو معروف كلما زادت معدلات الضريبة زاد مقدار التعقيد الضريبي وزادت معه مشكلات التجنب والتهرب الضريبي في العراق،

(٤) عمرو هاشم محمد ، الاصلاح الضريبي في البلدان النامية (مع اشارة خاصة للعراق) ، مجلة العلوم الانسانية ، السنة الرابعة العدد ٢٩ ، ٢٠٠٦ ، ص٦-٧ وعلى الرابط التالي: .www.UIuminsasia.net-

(٤) ناجي التوني ، مصدر سبق ذكره ، ص٦ .

لذلك فأن عملية الترشيد في معدلات الضريبة تعنى بالدرجة الاولى بتقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي([٩]) .

٣. الاتساق بين الادوات الضريبية :- هناك حاجة للنظر الى النظام الضريبي العراقي بأكمله في سياق القيام سياسة وطنية رشيدة تتلائم مع السياسة الاقتصادية للبلد وحجم الانفاق والاستهلاك فضلا عن عملية اصلاح ضريبي ، ذلك ان عملية اصلاح نوع واحد من الضرائب قد تكون على حساب نوع اخر وعندما يفتقر الاصلاح الى التنسيق والتتابعية فقد تحدث سلبيات تنعكس اثارها في مستوى الايرادات والكفاءة ، ان على مصممي السياسات الضريبية العراقية التنسيق بين الضرائب على التجارة الخارجية والضرائب المحلية على الاستهلاك( ). لذلك يفترض عند تصميم السياسة الضريبية ، التأكد من ملاءمة النظام الضريبي المحلي والأخذ في الاعتبار السياسات الضريبية المعمول بها في الدول المصدرة لرأس المال من ناحية والدول المنافسة في اجتذاب رأس المال من ناحية اخرى( ) .

٤. تحسين اداء الجهاز الاداري :- دلت التجارب الدولية في هذا المجال على اهمية التناسق بين مستوى الاصلاحات الضريبية من ناحية ومدى فاعلية الجهاز الاداري وقدرته على التكيف والتحسن السريع في الاداء من ناحية اخر ، بل ان مقدرة الجهاز الاداري على التصحيح والتكيف السريع تعد العنصر الحاسم في نجاح عملية الاصلاح في العراق او فشلها ولاسيما خلال مراحل التنفيذ الاولية( ). وتتمثل تبعاً لذلك اهم اهداف اصلاح الجهاز الاداري في[٥] العراق بزيادة مستوى الالتزام من جانب دافعي الضرائب وتحسينه وبزيادة كفاءة العمليات

([٤]) ناصر مراد ، تقييم الاصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٥ ، العدد ٢ ، ٢٠٠٩ ، ص١٨٦ .

([٥])عباس المجرن ، الاصلاح الضريبي في دولة الكويت ، سلسة اجتماعات الخبراء ، العدد ٣٠ ، المعهد العربي للتخطيط ، الكويت ، ٢٠٠٩ ، ص ص٧-٨.

([٥]) بان صلاح الصالحي ، الاستثمار والاعفاءات الضريبية ، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد ، المجلد ٢٧ ، العدد ١ ، ٢٠١٢ ، ص ص١٦٣-١٦٤ .

([٥]) ناصر مراد، الاصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث في العلوم الاقتصادية والادارية، العدد ٢ ، ٢٠٠٣، ص ص٢٤-٢٥ .

الاساسية لتقييم الضريبة ومراجعتها وجبايتها، وبالتالي فأن تبسيط قوانين الجهاز الضريبي ونظمه هو خطوة اساسية واولية لجعل عمل الجهاز اكثر سهولة وفاعلية(٣ ٥) .

٥. قانون ضريبة دخل جديد :- لقد اثبت النظام الضريبي الذي يحوي نسب ضرائب قليلة وعدداً محدوداً من النسب والاعفاءات ووعاءً ضريبياً واسعاً انه اسهل ادارياً والالتزام به يكون اعلى من النظام الضريبي المعقد، لذلك يجب تضمين مختلف ضرائب الدخل في قانون ضريبة دخل جديد ، ويجب تحديد استخدام القوانين والتعليمات الخاصة ووضع قوانين جديدة موضع التنفيذ ، فلابد من يكون قانون ضريبة الدخل الجديد بسيطاً حيث تكون المفاهيم منسجمة وللقواعد المنصوص عليها مفهومة بسيطة ، كلما كان قانون الضريبة سهلاً على الفهم كلما كانت تكاليف الالتزام اقل بالنسبة للمكلف وللادارة الضريبية، اذ يجب ان تكون الضريبة التي يلتزم بها كل فرد مؤكدة وليست افتراضية ، يجب ان يكون وقت الدفع واسلوب الدفع والكمية المدفوعة واضحة للمكلفين ولأي شخص اخر( ).

٦. تبني ضريبة القيمة المضافة(VAT)(*) :- ان التطبيق الواسع لضريبة القيمة المضافة في النصف الثاني من القرن الماضي يعد واحداً من الاحداث المهمة في تقييم النظام الضريبي ، حالياً فإن تلك الضريبة تعد المصدر الرئيس لإيرادات اكثر من (١٢٥) دولة في انحاء العالم وتبلغ قيمتها (١٨) تريليون دولار بما يعادل

---

(٥) عدنان فرحان الجوراني ، الاصلاح الضريبي ((المفهوم والاسباب والاهداف)) ، على الرابط الاتي :www.ahewar.org/search.asp .

(٥) عبد الرؤوف الصافي ، ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، مجلة العلوم القانونية ،كلية القانون ، جامعة بغداد ، العدد ١ ، المجلد ٢٣ ، ٢٠٠٨ ، ص ص٣٠-٣١ .

(*) ان ضريبة القيمة المضافة (VAT) تعد ضريبة المبيعات بمراحل مختلفة والتي تستثني مشتريات السلع والخدمات الوسيطة من القاعدة الضريبية ، وهي تمثل الفرق بين عوائد المبيعات ومشتريات السلع والخدمات الوسيطة على مدى مدة زمنية معينة ، ان هذه الضريبة تسري على الانتاج في جميع مراحله لكنها لا تصيب سوى القيمة المضافة الى قيمة الانتاج وتم تطبيق (VAT) لاول مرة في فرنسا (١٩٤٠) ، المصدر:--غازي عبد الرزاق ، المالية العامة ، ط١ ، دار وائل للطباعة ، الاردن ، ١٩٩٧ ، ص ص١٦٥-١٦٦ .

ربع الايرادات الحكومية عالمياً( )، وقد طبقت (٧٥%) من الدول التي تبنت ضريبة القيمة المضافة تلك الضريبة منذ عام ١٩٩٠ ، كما تمثل ضريبة القيمة المضافة الشكل الشائع لفرض الضرائب في (١٥) دولة عضواً في الاتحاد الاوربي ، إذ أعد تبني الضريبة شرطاً من شروط العضوية في الاتحاد ويقوم بتطبيق الدول التي انضمت حديثاً للاتحاد( ).ضريبة القيمة المضافة تعد مصدراً مستقراً ومرناً للايرادات الحكومية . لانه يتم تحصيلها بصورة مستمرة واي تغيير في النسب يترجم فوراً الى ايرادات اكثر او اقل، فهي تستخدم لتوفير ايرادات للميزانية الحكومية بأسلوب حيادي وسهل ادارياً بينما تستخدم ضريبة الدخل لتحقيق اهداف توزيع الدخل، لذلك تركز ضريبة القيمة المضافة على الايرادات الحكومية( ). قام العراق بتطبيق ضريبة المبيعات في عام ١٩٩٧ على خدمات فنادق ومطاعم الدرجة الاولى والممتازة بنسبة (١٠%)، فضلاً عن ذلك مسودة لقانون ضريبة خدمات الهاتف النقال قيد النظر وستفرض بنسبة (١٠%) على قيمة خدمات الهاتف النقال الخاضعة للضريبة( ) .

٧. قانون الادارة الضريبية :- ان السياسة الضريبية هي التي تحدد محتوى قوانين الضريبة وطرقها ولكن الادارة الضريبية هي التي تضع تلك السياسات موضع التنفيذ عن طريق تحليل الادارة الضريبية المطبقة حالياً في العراق يتبين ان القوانين الحالية التي تخول الصلاحيات الى الادارة الضريبية لاتحدد بصورة واضحة وملائمة متطلبات الالتزام وتمتاز بعدم الانسجام( ).فلابد من تأكيد اعادة فرض الضرائب الملغاة كضريبة التركات التي تبرر من النواحي المالية،فهي وسيلة سهلة

---

(٥) عابد فضيلة ، الية حساب الضريبة على القيمة المضافة ، خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٦ ، العدد ٢ ، ٢٠١٠ ، ص١٧١ .

(٥) محمد حلو داود الخرسان ، درس امكانية فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق ، مجلة التقني ، هيئة التعليم التقني ، العدد ٦ ، المجلد ٢٣ ، ٢٠١٠ ،ص ص٩-١٢ .

(3) Tamil Nadu , VALUF ADDED TAX , on the website : www.tnvat .gov : in / English / VAT – faq – eug . pdf .

(٥) تهامي رايم ، مصدر سبق ذكره ، ص ص١٠-١١ .

(٥) عمار فوزي المياحي ، الادارة الضريبية في العراق بين الاصلاحات واليات مكافحة التهرب الضريبي ، دراسة واقعية لإدارة الهيئة العامة للضرائب في العراق ، مركز العراق للابحاث ، ٢٠٠٧ ، ص ص١٣-١٤ .

للحصول على الايرادات والنواحي الاجتماعية فهي تمنع تركز الثروة وهي اداة فعالة لاعادة التوزيع وتغيير نمط تملك مصادر الثروة التي يمكن ان يكون اعادة فرضها احد جوانب الاصلاح .

٨. تنظيم العلاقة بين المكلف والسلطة المالية :- تشوب العلاقة بين المكلف والسلطة المالية حالات الشك وعدم الثقة بمستوى الافصاح المقدم من المكلفين، مما يولد مشاكل عديدة تعقد عملية التحاسب الضريبي ولتنظيم هذه العلاقة يجب ان يكون هناك جهة قادرة على مد جسور الثقة بين طرفي القضية بما ينعكس ايجاباً على الحصيلة الضريبية وايفاء المكلف بالتزاماته( ) .

٩. رفع مستوى الوعي الضريبي :- هي عملية اجتماعية تتطلب وقتاً وجهداً وفي العراق هي مسألة لا تخص الادارة الضريبية فحسب بل هي مهمة المجتمع والدولة اساساً ، كما انها تشكل ركيزة اساسية في عملية الاصلاح الحقيقي ، ويقع بعض العبء في هذا المجال على الادارة الضريبية عن طريق تزويدهم بالقوانين التي تساعد على اتخاذ موقف يتسم بالوعي( ). ومشكلة الفساد الاداري الحد اهم العوامل التي تعيق التأثيرات الايجابية لبرنامج الاصلاح الاقتصادي والديمقراطي في مختلف الدول ، ونظراً لارتباط اصحاب السلطة واصحاب المصالح فإن هؤلاء جميعاً سيشكلون سداً في وجه برامج الاصلاح ، وللحد من التأثيرات السلبية للفساد الاداري على وجه العموم والضريبي على وجه الخصوص، فلابد من التعامل معه على اساس انه ظاهرة سلبية اخلاقياً واجتماعياً وهي محط نبذ اجتماعي وهذا يتطلب تغيير السلوكيات القائمة والنظر له بعدّه سلوكاً اجتماعياً او ظاهرة اجتماعية سلبية ينبغي معالجتها وليس بعدّه مخالفة قانونية فقط( ) .

---

(٦) معتز علي صابر ، التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته ، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية ، المجلد ٢، العدد ٢ ، ٢٠٠٩ ،ص ص٣٣٤-٣٣٥ .

(٦) سالم محمد عبود و عروبة معين عايش ، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية ، على الرابط التالي :- tax . mof . gor . iq / Article show . aspx ? ID=14 .-

(٦) فاطمة ابراهيم خلف ، السياسة المالية والفساد الاداري والمالي دراسة تطبيقية في مصر للمدة (١٩٨٠-٢٠٠٨) ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد ٤ ، العدد ٧ ، ٢٠١١ ، ص٢٢٨ .

عمليات الاصلاح الضريبي في العراق بعد عام ٢٠٠٣ لم تكلل بالنجاح فلم تتم اي عملية توسيع للوعاء الضريبي واي ترشيد لمعدل الضريبة ،اذ افتقرت عملية الاصلاح الضريبي لاي تنسيق وتتابعية فضلا عن افتقار النظام الضريبي العراقي للشفافية، اذ لم يتم اصدار اي قوانين جديدة بعد عام ٢٠٠٣ ، وعدم فاعلية الجهاز الاداري وزيادة تعقيد الاجراءات والقوانين الضريبية العراقية وازدياد ظاهرة التهرب الضريبي والفساد فضلا عن تدخل القوى السياسية ، الامر الذي يحول دون نجاح اي عملية للاصلاح الضريبي في العراق بعد عام ٢٠٠٣.

الاستنتاجات:

١- الاصلاح الضريبي قضية اساسية تتطلبها اغلب النظم الضريبية في دول العالم، فالهدف العام من الاصلاح الضريبي اقامة نظام ضريبي كفوء يستند الى ضرائب يمكن قبولها سياسياً وتنفيذها عملياً وتحقيق ايرادات كافية ولاينشأ عنها الا الحد الادنى من التشوهات الاقتصادية ، الامر الذي يتطلب ارادة حقيقية للاصلاح الضريبي وتوافر مجموعة من القواعد والشروط التي تحقق الهدف المنشود في النظام الضريبي الجديد .

٢- تعد الايرادات العامة من المؤشرات الاقتصادية الهامة التي يمكن عبرها معرفة مستوى تطور اقتصاديات البلدان ، طالما كانت الايرادات العامة للدولة متنوعة المصادر لتمويلها كلما دل ذلك على تطور البلد ، الا ان الموازنة العامة في العراق تعتمد اعتماداً كبيراً على الايرادات الناتجة من تصدير النفط الخام ، فهي تشكل ما نسبته ٩٠% تقريبا من ايرادات الدولة ، مما جعل اقتصاد البلد يتأثر بالتقلبات التي تحصل في اسعار النفط .

٣- ان للايراد العام دور كبير في تعميق الازمة المالية ، من خلال اعتماد الدولة على النفط كمصدر رئيس للايراد العام وانخفاض اسعاره بصورة كبيرة جداً ، وتجاهل مصادر الايراد العام الاخرى وضعفها كالنظام الضريبي الذي يعاني من مشكلات تشريعية وادارية ورمزية الرسوم المفروضة على المنتفعين بخدمات المرافق العامة

في الدولة ، واهمال مجمل القطاعات الاقتصادية في الدولة ، ونظام اجتماعي مترهل في الدولة يحتاج الى هيكلة.

٤- الوسائل القانونية التي استخدمها المشرع في موازنة ٢٠١٥ هي حلولا ترقيعية لم تغني من جوع ،ولم توفر الا ايرادات مؤقتة لا ترقى الى مستوى وضع حلولاً جذرية للمشاكل المتراكمة.

٥- هناك موانع اعترضت تطبيق سياسات الاصلاح الضريبي للمؤسسات الدولية في العراق بعد عام ٢٠٠٣ ، موانع بنيوية وتشريعية وادارية تمثلت بعدم مرونة النظام الضريبي في العراق ،وتعدد انواع وقوانين الضرائب المفروضة في العراق ، وتحديات البيئة الخارجية ، وموانع فنية وتنظيمية تمثلت بطرائق التقدير المباشرة وغير المباشرة للضرائب ، فضلا عن موانع سياسية واجتماعية تمثلت بتحدي الفساد الاداري ومشكلة التهرب الضريبي ومشاكل الكثيرة التي يعانيها الاقتصاد العراقي .

٦- عدم إغفال دور الضرائب في التمويل بوجود الايرادات النفطية، بل يجب ان تبقى مصدراً ايرادياً مهماً ، لأن موارد النفط عرضة للتذبذب نتيجة تقلبات خارجية أو لأسباب سياسية وان اي انخفاض حاد فيها يعرض الاقتصاد الوطني للخطر، وتفعيل دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة للدولة عن طريق ادخال أوعية جديدة ضمن الهيكل الضريبي ، عن طريق القيام بإصلاحات جدية في النظام الضريبي .

٧- إجراء تغييرات في الهيكل الضريبي لجعله أكثر مرونة وأكثر استجابة وقدرة على تحقيق الأهداف ، اذ يجب التعامل مع التهرب الضريبي كتحد رئيس يواجهه النظام الضريبي في العراق، ويمكن ان يتم ذلك عبر بناء ورفع مستوى الوعي مع فهم حقيقي لمبادئ الالتزام العام ومنه الالتزام الضريبي، ورفع مستوى الوعي الضريبي وترسيخ كون الضريبة أداة مالية واقتصادية واجتماعية مهمة وترسيخها في ذهن المواطن ، بعد أن ترسخ في ذهنه عدم أهميتها لوجود مصادر ايرادية نفطية، الأمر الذي يعطي قبولاً نفسياً واجتماعياً لدور الضريبة الوطني.

٨- ان اي اصلاح ضريبي ومالي يجب ان يتبعه بالتأكيد اصلاح اجتماعي واقتصادي للبلد بشكل عام، لان الضريبة اداة من ادوات الاقتصاد واداة لتحقيق الرفاهية الاجتماعية وليس اداة تمويل فقط ، وهكذا فعند اصلاح النظام الضريبي تكون قد اصلحت قطاعات عدة في المجتمع العراقي ، فلا بد من العمل على إعادة توزيع الدخل عن طريق السياسة الضريبية والحرص على أن يكون نصيب الفرد من الضرائب موزعاً بشكل عادل على أفراد المجتمع ومتوازناً مع نصيب دخل الفرد من الدخل القومي.

٩- الابتعاد عن الحلول الترقيعية ومعالجة جذرية لمسألة حصول الدولة على الايرادات والغاء القوانين الضريبية وتشريع قوانين جديدة تنسجم والفكر الاقتصادي الحالي المنظم للدستور ، وعدم الاعتماد على النفط كمصدر وحيد للايرادات في الدولة، والاهتمام بالقطاعات الاقتصادية المختلفة لتشكل مصدراً من مصادر الايراد .

١٠- ان حل الازمة لا يمكن فقط معالجته من خلال الموازنة وانما من خلال تعديل مجمل القوانين الاقتصادية بما ينسجم والفلسفة الاقتصادية التي بني عليها الدستور العراقي.