

الحصيلة الضريبية في العراق بين كفاءة الإدارة الضريبية ومقومات نجاح النظام

الضريبي :دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

أ.م.د. محمد حلو داود الخرسان / الجامعة التقنية الجنوبية

م.د. هناء علي حسين القريشي / وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

م. زياد طاهر محمد علي : الجامعة التقنية الشمالية

الملخص:

هناك اهتمام متزايد من قبل الحكومات باختلاف أنظمة الحكم فيها والأفكار السياسية التي تؤمن بها، بالضرائب كأحد أدوات السياسة المالية، تسعى إلى أن تحقق من خلالها أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية فضلاً عن الأهداف المالية، إذ إن السياسة الضريبية تصاغ أهدافها وتخطط إيراداتها باتساق وانسجام مع أهداف السياسة الاقتصادية بشكل عام ، وقد لجأت مختلف الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي إلى البحث عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فاعلة ماليا واقتصاديا واجتماعيا ، والعراق ينبغي أن لا يختلف عن هذه الدول ويرسم سياسته الضريبية بما يتفق ومعطيات الظروف المستقبلية ، اذ تتعالى الأصوات ويجتهد الباحثون والكتاب في ضرورة تفعيل دور النظام الضريبي بالشكل الذي يحقق إيرادات مالية تكون الدولة العراقية بأمس الحاجة اليها في ظل المتغيرات الاقتصادية والأزمات المالية التي الوضع المالي والاقتصادي في السنوات الأخيرة .

وان السبب الرئيس وراء الدعوات لتفعيل النظام الضريبي في العراق هو المساهمة المتواضعة جدا للإيرادات الضريبية ضمن الموازنة العامة للدولة، ولمعالجة أسباب تدني نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية يتطلب الأمر التعرف على مقومات نجاح النظام الضريبي، ومناقشة الحصيلة الضريبية من جانبين هما كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الإيرادات المخططة على مستوى المقر العام والفروع من جانب، ومعرفة ما يوفره النظام الضريبي من تسهيلات او معوقات لزيادة الحصيلة لنصل من جانب اخر، ونصل بالنهاية الى اصلاح النظام الضريبي والذي نجده مطلب مهم لإصلاح النظام المالي والاقتصادي العراقي في الوقت الحاضر.

وضمن هذا السياق يتناول البحث الحصيلة الضريبية في العراق وفق ما مخطط من قبل الإدارة الضريبية طبقاً لإحصائيات الإدارة الضريبية ومن ثم التعرف على تأثير النظام الضريبي في جعل تلك الحصيلة متدنية بالنسبة الى الإيرادات العامة.

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي، الحصيلة الضريبية، الإدارة الضريبية،

The tax revenue in Iraq between the efficiency of tax administration and the elements of the success of the tax system

An Empirical Study of the General Commission for Taxes

Abstract

There is growing interest by governments in different systems of government in which political ideas which it believes, taxes as instruments of fiscal policy, seeking to achieve through which political, social and economic goals as well as "financial targets, as the tax policy formulated objectives and plans its revenues consistently and harmony with the objectives of economic policy in general.

In the context of the tax reform, different countries have resorted to the search for possible alternatives to maintain a financially, economically and socially effective fiscal policy. Iraq should not be different from these countries. It establishes a fiscal policy to achieve tax revenues by activating the role of the tax system to strengthen the budget in the light of economic changes and financial crises in recent years.

The main reason for the need to activate the tax system in Iraq is the very modest contribution of tax revenues within the state budget.

To address the reasons for the low contribution of tax revenues it is necessary to identify the elements of the success of the tax system and discuss the tax revenue in two aspects The level of general headquarters and branches on the one hand, and knowledge the facilities or obstacles which is provided by the tax system to increase the proceeds of the receipt of the other, and finally reach the reform of the tax system, which we find an important requirement for the reform of the Iraqi financial and economic system in this time.

In this context, the study deals with the tax revenues in Iraq as planned by the tax administration in accordance with the statistics of the tax administration and then identify the impact of the tax system in making the proceeds low for public revenues.

Keywords: mono budget, sales tax, taxation, tax system, taxpayers.

المقدمة

لقد عانت السياسة الضريبية بالعراق من التهميش و التخبیط و لم تستطع الضرائب إن تحقق أي من أهدافها و لم تستند على أي من قواعدها عمليا ، و بشكل عام فإن النظام الضريبي العراقي يعاني من اختلالات عدة تمثلت باختلال معايير الخضوع للضريبة مع تعدد طرائق تقديرها و كثرة الإعفاءات و السماحات و التنزيلات و الاعتماد على الضرائب غير المباشرة بشكل كبير في هيكل الضرائب العراقي و وجود حالات عدة للتهرب الضريبي فضلا عن انخفاض حصيله الإيرادات الضريبية و ضعف في استجابة النظام الضريبي العراقي للتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية بالبلد ، الأمر الذي أثر سلبا على النظام الضريبي العراقي .

إن معالجة المعوقات وإصلاح النظام الضريبي العراقي وبما يتلاءم مع الإصلاحات الاقتصادية بالبلد من شأنه إن يسهم بشكل كبير في تفعيل وتطوير دور الضرائب في الاقتصاد. ومن الجدير بالذكر النظام الضريبي في العراق هو أحد أقدم الانظمة الضريبية في المنطقة، وقد تمكن من تحقيق هدفه التمويلي آنذاك رغم تواضع البنية الاقتصادية حينها. ويمكن في الوقت الحاضر ان يعمل قادة السياسة المالية على اعداد خطط للإصلاح الضريبي تضمن الارتقاء بواقع عمل هذا القطاع المهم بالشكل الذي يجعله قادرا على تحقيق أهدافه على أكمل وجه.

ويتناول هذا البحث الحصيله الضريبية في العراق بين كفاءة الإدارة الضريبية ومقومات نجاح النظام الضريبي وفق المحاور الآتية:

- مفهوم ومقومات النظام الضريبي.
- تأثير مشاكل النظام الضريبي في العراق على الحصيله الضريبية.
- جهود الإدارة الضريبية في تحقيق المخطط من حصيله الضرائب.

المحور الأول : منهجية البحث

1-1 : مشكلة البحث:

يلعب النظام الضريبي دورا مهما في اقتصاديات معظم الدول، الأمر الذي يتطلب البحث عن الأساليب والطرائق الفاعلة لدعم هذا النظام وتنميتها، ويعد النظام الضريبي اليوم كوسيلة فعالة يهدف أساسا إلى مساعدة الإدارة الضريبية في إثبات ذاتها لتوفير الموارد المالية من خلال تحصيل الضرائب المفروضة بموجب التشريعات الضريبية. وفيما يخص النظام الضريبي في العراق يشير معظم المهتمين بهذا الموضوع الى تدني نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية بالقياس الى الإيرادات العامة، ورغم الانتقادات التي توجه الى دور الضريبة في الاقتصاد العراقي، تجد الإدارة الضريبية في العراق ممثلة بالهيئة العامة للضرائب انها لا تتحمل ذلك التدني في مساهمة إيرادات الضرائب لأنها معنية بتحصيل الضرائب المخططة وقد حققت نسب جيدة في هذا المجال.

وفي هذا المجال يمكن صياغة مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات الآتية:

- هل ان تحقيق الإدارة الضريبية للإيرادات الضريبية المخططة يعفيها عن تدني نسبة مساهمة الضريبة في الإيرادات العامة؟
- هل يسهم النظام الضريبي في العراق في زيادة نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة.

2-1: أهمية البحث :

تأتي أهمية هذا البحث من الأهمية المتزايدة لضرورة التصدي لمشكلة النسبة المتدنية لمساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة للدولة بالشكل الذي أدى الى أحادية الموازنة وما يترتب عليها من اثار خطيرة على الاقتصاد العراقي. وتتزايد أهمية هذا البحث في ظل السمة السائدة لمعظم الاقتصادات في دول العالم باختلاف نظم الحكم فيها والمنهج او السياسة الاقتصادية التي تعتمد عليها هو محدودية الموارد المتجددة وغير المتجددة، الامر الذي يترتب عليه أهمية تفعيل دور النظام الضريبي وزيادة حصيلة الضرائب بما يسهم في تقليل الاعتماد على استهلاك الموارد البترولية كمصدر أساس لتمويل الموازنة العامة للدولة.

3-1: اهداف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق الاتي:

- التعرف على مقومات النظام الضريبي الفعال.
- توضيح دور الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب
- مناقشة إمكانية تفعيل دور النظام الضريبي في زيادة مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الإيرادات.

4-1: فرضية البحث:

يبني البحث على الفرضيتين الآتيتين:

- هناك علاقة معنوية موجبة بين كفاءة الإدارة الضريبية وزيادة حصيلة الضرائب.
- هناك علاقة معنوية سالبة بين النظام الضريبي ونسبة مساهمة إيرادات الضرائب.

5-1: مصادر البحث:

لغرض انجاز البحث بجانبه النظري والعملية اعتمد الباحثين على المصادر التاريخية العلمية المتمثلة بـ(الكتب والدوريات والرسائل الاكاديمية والمهنية، القوانين والانظمة والتشريعات ذات الصلة، المقابلات المباشرة مع بعض المسؤولين عن التحاسب الضريبي في العراق، احصائيات الهيئة العامة للضرائب، الانترنت).

المحور الثاني: الجانب النظري

يتطرق هذا المحور الى مفهوم النظام الضريبي، وبحث مقوماته الاساسية المتمثلة بالقواعد التشريعية والتنظيم الاداري والقضاء الضريبي.. وكما مبين في ادناه:

2-1 : مفهوم النظام الضريبي:

النظام الضريبي هو عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة العامة والنوعية، ويعد أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها، فضلاً عن الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال النظام الضريبي، ويتأثر النظام الضريبي بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.

ويعرف بانه "مجموعة الضرائب المطبقة في إطار معين من استخدام الفن المالي في مجتمع معين وفي لحظة معينة بما يحتويه من قواعد قانونية وفنية للضرائب فضلاً عن العناصر الأيدولوجية والمقومات الاقتصادية والإدارية التي تتفاعل معها تلك القواعد (الخرسان، 2002:102).

وهناك ارتباط وثيق بين النظام الضريبي كإطار عام ونظام التحاسب الضريبي الذي يمثل كيان تنفيذي، إذ يعرف على انه " أحد مكونات النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي " فهو الذي يتولى تطبيق أحكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الضريبية والسعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع " (أمين ، 2000 : 51) ، وعليه فإن مستوى أداء هذا النظام يشكل العامل المتحكم في مستوى تجسيد أهداف السياسة الضريبية على أرض الواقع ، لأن أهداف النظام الضريبي مهما كانت طموحة ومهما كانت أدواتها الفنية متقنة الاعداد والتنظيم ومصممة لتلبي احتياجات المصلحة العليا لأبناء المجتمع في ضوء معطيات الأوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية للدولة والمجتمع ، فإن تجسيدها وترجمتها الى واقع ملموس يعتمد على وجود نظام فعال وكفء للتحاسب الضريبي وأي قصور أو خلل يعتري هذا النظام لابد أن ينعكس بشكل مباشر على فاعلية النظام الضريبي برمته وعلى قدرته في تحقيق الاهداف والنتائج المتوخاة.

وتتكون مقومات النظام الضريبي من الإدارة التشريعية المعنية بإصدار القوانين الضريبية والإدارة التنفيذية التي تتولى تنفيذ القوانين والجهاز القضائي الذي يتولى الحكم في النزاعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية.

2-1-1 : القواعد التشريعية :

بالنظر لأهمية وخطورة الضرائب فقد احاطتها معظم القوانين بحماية وإجراءات ولوائح خاصة تنظمها ، "وقد استقر مبدأ دستوري في الدول المتقدمة بأن فرض الضرائب لا يتم إلا بناء على قانون يوافق عليه ممثلو الشعب" (حشيش ، 1984 : 26) ، وأن التطور الدستوري للدول الحديثة قد أدى الى قاعدة دستورية مستقرة تعرف بقاعدة " قانونية الضريبة " ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغاءها والاعفاء منها لا يتم إلا بموجب قانون (البطريق

، 1998 : 202) ، والواقع يتعين التفرقة في هذا الصدد بين فرض الضرائب وتعديلها والغاءها والاعفاء منها وبين المسائل الأخرى في القانون الضريبي، وأن لا تقف الأحكام القانونية عند حدود الهيكل الضريبي والتنظيم الفني للضريبة فحسب ، بل يمتد ليشمل كل ما يتعلق بالقواعد العامة لإجراءات تحقيق الضريبة وتحصيلها وطرائق الطعن في إجراءات الإدارة الضريبية وتوقيطاتها وشروطها وغير ذلك من مشكلات كثيرة تقع ضمن إجراءات التحاسب الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلفين ، وعليه فإن الأحكام التشريعية التي تتناول إجراءات التحاسب الضريبي تشكل القواعد الأساسية التي تضبط الوظائف والفعاليات والإجراءات التي يؤديها نظام التحاسب الضريبي (أمين ، 2000 : 51) .

2-1-2: التنظيم الإداري :

ينصرف مفهوم التنظيم الإداري لدى بعض الباحثين إلى الإدارة الضريبية والإدارات والجهات الساندة الأخرى (الخرسان، 2002: 87) وفي ذلك توسع عن المفهوم السائد لدى الغالبية العظمى من المختصين في مجال الضرائب والذي يحصر مفهوم التنظيم الإداري بما تعنى به الإدارة الضريبية حصراً.

أن الإدارة الضريبية تتولى بشكل رئيس عملية التحاسب الضريبي، إذ أنها معنية بشكل مباشر بتطبيق الأحكام القانونية المشار إليها، ومن خلالها وضمن نطاقها تجري معالجة وحفظ البيانات والمعلومات المتعلقة بحصر المكلفين ومصادر دخلهم وتوظيفها لأغراض تقدير وفرض الضريبة ، فضلاً عن أن هذه الإدارة هي المعنية بتنظيم العلاقة بين السلطة الضريبية والمكلفين بالشكل الذي يعمل على تعزيز الثقة المتبادلة بينهم وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بعملية التحاسب الضريبي ، وعلى الرغم من هذا وغيره من المهام الملقة على عاتق الإدارة الضريبية فإنه يصبح من المتعذر عليها النهوض وحدها بهذه المهمة وتحقيق مستوى الأداء الأمثل للوصول إلى النتائج المستهدفة ألا بتطافر جهود الدعم التي تقدمها إليها الإدارات الحكومية ومنشآت الأعمال والمنظمات المهنية التي يمكن أن تقدم الكثير من جهود الإسناد الضرورية والمهمة للإدارة الضريبية في تطبيقها لأحكام القانون الضريبي وتنفيذ المهمات الموكلة إليها على الوجه الأكمل ، وأن عنصر الالتزام لتلك الجهات لتقديم الإسناد ينبعث من جانبين ، يتمثل الأول في التشريعات القانونية التي تتيح للسلطات الضريبية طلب تقديم المعلومات أو اتخاذ الإجراءات الضرورية لضمان الأموال العامة ، والثاني يتمثل في البعد الوطني للضريبة والذي يجب أن يكون الهاجس الذي يحفز الجميع لتقديم كل ما من شأنه تحقيق المنفعة للصالح العام (نصار، 1996: 15) .

2-1-3: القضاء الضريبي:

"ويقصد به الجهة القضائية المختصة (سواء كانت عادية أم إدارية أم مستقلة) التي يعهد إليها أمر البت بالخصومات التي تنشأ بين المكلف والسلطة المالية حول مسائل مختلفة كتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها، وفقاً لمبادئ وأصول التقاضي" (112: 1996, Thorny) ، بمعنى آخر أنها المحاكم التي ينيط بها المشرع اختصاص الفصل في المنازعات التي تثور بين طرفي العلاقة الضريبية المتمثلين بالمكلف والسلطة المالية ، عند قيام الأخيرة بتقدير الدخل الخاضع للضريبة واعتراض المكلف وعدم موافقته على ذلك .

ووفقاً لهذا التصور فإن القاضي الضريبي يراقب مشروعية عمل السلطة المالية، ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة الصادرة بموجبها، فإذا ما استبان له أن السلطة المالية ممثلة بالإدارة الضريبية قد حادت عن جادة الصواب وانحرفت في استعمال سلطتها كان له أن يقضي بإعادة الحق إلى نصابه عن طريق إلغاء الضريبة كلاً أو جزءاً، وبالمقابل إذا ما وجد القاضي أن المكلف غير محق في دعواه التي أقامها على السلطة المالية امتنع عن الاستجابة لطلبه وقرر رد طعنه (العززي، 2001: 180).

2-2: سمات النظم الضريبية في الدول النامية:

تتصف اقتصادات الدول النامية بجملة من الصفات العامة المشتركة على الرغم من خصوصية الهياكل الاقتصادية والاجتماعية فيها فضلاً عن اختلاف الموارد المادية والبشرية لكل دولة منها.

إما أهم سمات النظم الضريبية في الدول النامية فتتمثل بالآتي (مراد، 2003: 53)، (المركسي، 1998: 23).

1- ضعف الحصيللة الضريبية، والتي تعود إلى انخفاض الدخل القومي ونصيب الفرد منه

في الدول النامية (عدا بعض الدول الريعية وبخاصة المصدرة للنفط)، وإتباع النظم الاقتصادية التي تعطي للدولة دوراً أكبر في النشاط الاقتصادي وكثرة الإعفاءات الضريبية وصعوبة تقدير نشاط القطاع الخاص، وبشكل خاص مع عدم مسك دفاتر محاسبية نظامية فيها، وضعف الجهاز التنظيمي والإداري للدوائر الضريبية.

2- اختلال الهياكل الضريبية، إذ تعاني الدول النامية في عدم الموازنة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

3- عدم تحقق العدالة في توزيع أعباء تمويل الإنفاق العام على المكلفين بحسب قدرتهم التكاليفية على تحمل هذه الأعباء، كون الهدف الرئيس للضرائب هو زيادة الإيراد الضريبي لسد النفقات العامة فقط.

4- ضعف الجهاز الإداري، إذ تنقص الإدارة الضريبية في الدول النامية المعلومات والبيانات المالية اللازمة لتقدير الضرائب كما تعاني هذه الإدارات من نقص في الكوادر والأجهزة المؤهلة اللازمة لجباية الضرائب بسبب نقص الإمكانيات أو التكنولوجيا المطلوبة. (ياسين ودرويش، 1996: 31).

5- ضعف مرونة النظم الضريبية على الاستجابة للنمو الاقتصادي أو للتغيرات في هيكل النشاط الاقتصادي بشكل عام، يضاف إلى ذلك كونها هياكل معقدة بسبب كثرة القوانين الضريبية مع كثرة التعديلات المدرجة على هذه القوانين مما يصعب فهم هذه القوانين من جهة وتطبيقها من جهة أخرى.

3-2: خصائص النظام الضريبي العراقي:

النظام الضريبي العراقي كما في أغلب الأنظمة الضريبية بالدول النامية يتصف بصفات يمكن أن ندرجها بالآتي: (الخرسان، 2002، 89)، (أمين، 2000: 67)، (عبد السلام، 1993: 54)، (نصار، 1996: 21).

- 1- كثرة الإعفاءات (التي تعني استثناء دخول خاضعة أصلاً للضريبة لاعتبارات معينة اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية) و التنزيلات (التي تعني تنزيل كل ما أنفقه المكلف على مصادر الدخل الخاضع للضريبة و المؤيد حسابها رسمياً مثل بدل الإيجار و أجور العمال أو الماء أو الكهرباء و أسعار المواد الأولية و غيرها من النفقات) و السماعات (التي يقصد بها إعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة فضلاً عن الإعفاءات للأعباء العائلية و الظروف الاجتماعية)، بهدف تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية من جهة مع مراعاة القضاء على أي آثار سلبية للضريبة من جهة أخرى.
 - 2- ضعف مرونة النظام الضريبي اتجاه التغيرات الاقتصادية، وكذلك وجود حالات من الازدواج الضريبي الذي يعني خضوع المكلف لأكثر من مرة للضريبة نفسها وخلال نفس الفترة وبما يتقل كاهل المكلف ويزيد الأعباء المالية، يضاف الى ذلك تزايد حالات التهرب الضريبي الناجم عن أسباب اقتصادية وإدارية وتشريعية واجتماعية، فضلاً عن اختلال معايير الخضوع للضريبة، إذ تفرض الضريبة على أساس التبعية الاقتصادية، وتفرض مرة أخرى طبقاً للتبعية السياسية (صلاح، 2000: 45).
 - 3- ضعف الحصيلة الضريبية بالمقارنة مع دول العالم وذلك لأسباب منها قلة الاهتمام بالضرائب بالقياس بموارد الدولة المالية الأخرى ولاسيما إيرادات النفط فضلاً عن كثرة الإعفاءات والتنزيلات و السماعات وقلة الوعي الضريبي مع تردي الوضع الأمني بعد عام 2003 وانتشار الفساد الإداري، حيث لا تتجاوز الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية لمتوسط الفترات (2003 – 2016) نسبة 6%.
 - 4- الاعتماد الأكبر على الضرائب المباشرة من إجمالي الإيرادات الضريبية وعدم التركيز على تشريع قوانين استيفاء ضرائب غير مباشرة والذي بدونها يكون هناك خللاً كبيراً في النظام الضريبي وتبقي على استخدام الأساليب البدائية في التقدير والتي توفر إمكانية للتهرب الضريبي وانتشار الفساد الإداري، وبالتالي يعوق عملية تطبيق السياسة الضريبية بشكل جيد (العزیز، 2001: 28).
 - 5- ضعف جهاز الإدارة الضريبية من حيث نقص الكوادر بالعدد والشهادة وكذلك نقص في التخصص بالجوانب المالية والمحاسبية (ياسين ودرويش، 1996: 65).
- 4-2: معوقات النظام الضريبي في العراق:**

1-4-2: المشكلات التشريعية:

هناك العديد من المشكلات التشريعية التي يعاني منها النظام الضريبي العراقي والمتمثلة كثرة التعديلات التي تم إدخالها على القوانين الضريبية والتي فاقت في بعض الأحيان مواد تلك القوانين بالأصل، يضاف الى ذلك مشاكل الصياغة القانونية غير الواضحة والتي تحتمل التأويل وتثير اللبس والغموض وعدم الفهم بشكل واضح ودقيق من قبل العاملين في دوائر الضريبة والمكلفين على حد سواء، وتنعكس المشاكل السابقة سلباً على تطبيق السياسة الضريبية مما يفتح المجال للتطبيق غير الدقيق لهذه القوانين و يؤثر سلباً في تطبيق السياسة الضريبية بشكل عام، ومن جهة أخرى فان كثرة الاعفاءات و السماعات و التنزيلات تؤثر في الإيرادات الضريبية وبالتالي في تطبيق السياسة الضريبية، يضاف الى ذلك حالة القصور والتلكؤ في تشريع قوانين تتناسب مع

وضع الدولة الجديد حيث نص الدستور في المادة (1) على أن الدولة العراقية دولة اتحادية (فيدرالية) بينما لازالت معظم القوانين النافذة هي قوانين الدولة المركزية، ولم يعطي المشرع العراقي للضرائب مساحة كافية في المواد الدستورية الا في المادة (28) منه حدد فرض الضرائب والرسوم وتعديلها وجبايتها والإعفاء منها بقانون (الخرسان، 2002 : 85).

2-4-2: المشكلات الإدارية:

تعد الإدارة الضريبية في العراق متمثلة بالهيئة العامة للضرائب و المديريات التابعة لها السلطة التنفيذية للقوانين الضريبية فضلا عن أنها تسهم في اقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية على قسم السياسة الضريبية في الدائرة الاقتصادية لوزارة المالية، و يعد ضعف مقومات نجاح هذه الإدارة احد أهم عوامل إعاقة تطبيق السياسة الضريبية، يضاف الى ذلك ضعف الجهاز الإداري في فروع الهيئة العامة للضرائب وعدم قدرة تلك الأجهزة على تطبيق الأساليب المتطورة في تقدير وفرض الضريبة، حيث لم يكن هناك اعتماد من قبل الإدارة الضريبية على الأساليب المتطورة التي تتبعها الدول المتقدمة مثل أسلوب التقدير الذاتي للشركات والأفراد وأسلوب الدفع الالكتروني للضرائب علماً بأن الأخير له ارتباط وثيق بتطور الجهاز المصرفي (أمين، 2000: 63).

3-4-2: المشكلات الاقتصادية:

هناك تأثير كبير للمشكلات الاقتصادية على تطبيق السياسة الضريبية، ومن أهم تلك المشكلات السياسة المالية المتخبطة التي انتهجتها الدولة وكذلك ما ترتب على الاقتصاد العراقي نتيجة الحروب المتعددة التي عانى منها العراق الأمر الذي قلل من مقدار الأنشطة الاقتصادية للمكلفين بدفع الضرائب بنسبه كبيرة و بالتالي انخفاض مقدرة المكلفين على دفع الضرائب مما قلل مقدار الحصيلة الضريبية، يضاف الى ذلك فان الحروب التي خاضها العراق أتت على البنى الأساسية للبلد مما قلل من مستوى الخدمات العامة و اثر بشكل كبير في رغبة او دافع المكلفين في دفع الضريبة، ومن تلك المشاكل ايضا تغاضي بعض دوائر الدولة عن إلزام المتعاقدين معها على تقديم سلامة موقفهم الضريبي فضلا عن تأخر هذه الدوائر في إعلام الهيئة العامة للضرائب عن بيانات المتعاقدين معها أو مقدار المبالغ المدفوعة لهم مما يعوق عملية تقدير دخول هؤلاء المتعاقدين بشكل دقيق ومن ثم عدم القدرة على تقدير الضرائب الواجبة عليهم بدقه الأمر الذي يؤثر سلبا على حصيلة الضرائب واتساع حجم ظاهرة التهرب الضريبي.

4-4-2: المشكلات الاجتماعية:

إن أهم المشكلات الاجتماعية التي تعوق تطبيق السياسة الضريبية تتمثل بعدم القدرة على تطبيق القوانين الضريبية على اكمل وجه نتيجة الوضع الأمني والإرهاب عمليات انهاء احتلال بعض المحافظات مما زاد من حالات التهرب الضريبي والفساد الإداري و المالي ، فضلا عن ضعف الوعي الضريبي الذي يعني الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع و الدولة، فعلى الرغم من التقدم المادي الذي شهده المجتمع باستخدام وسائل التقنية الحديثة فإنه لم يواكب و بنفس الدرجة تقدما معنويا في اتجاهات الرأي العام تجاه الحكومة والقانون، ولم يصل وعي المواطن الى الدرجة التي يدرك فيها أهمية الموازنة بين الحقوق والواجبات وتدفعه

الى الالتزام الذاتي والطوعي بالقوانين عموما والقوانين الضريبية على وجه الخصوص، اذ مازال الكثير من ينظر الى مخالفة القانون بأنها شجاعة والتهرب من الضريبة ذكاء (الخرسان، 2002: 101).

2-4: فاعلية النظام الضريبي:

أن النظام الضريبي لأي دولة يتأثر بمدى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي فحين كانت الدولة حيادية كان النظام الضريبي ضعيف وحينما زاد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي زاد الاعتماد على الضرائب وتطور النظام الضريبي وأصبح اقوى وأكثر اهمية من الوقت السابق.

اذ ان النظام الضريبي جزء من النظام العام للبلد، فهو يؤثر ويتأثر بوضع البلد من النواحي (السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية) اذ ان الأنظمة الضريبية لهذه الدول قامت بالحد من التهرب الضريبي بإتباعها الأساليب الحديثة لما تمتلكه من قاعدة بيانات لكل المكلفين من افراد وشركات بحيث سهلت التعامل والاتصال بين الدوائر المعنية والمكلفين باستخدام التقنية الحديثة المتبعة في المصارف انعكس ايجاباً على اداء الإدارة الضريبية ابتداء من حصر المكلفين بالضريبة وترويج المعاملات وتعبئة الاستثمارات السنوية بالمواعيد الالكترونية انتهاء بإتباع أسلوب الدفع الالكتروني في التعاملات الضريبية التي كان لها دور في انجاز المعاملات واختصار الزمن والنققات والجهد وفي العراق ولما شهدته من تغييرات في الجوانب السياسية وما يتبعها من تغييرات في الجوانب الاقتصادية والانفتاح على اقتصاد السوق من جانب، وترسخ المفاهيم الديمقراطية وتزايد المطالب بتدخل الدولة وتوفير الخدمات المتزايدة من جانب اخر، ويترتب على ذلك أهمية تفعيل النظام الضريبي بالشكل الذي يساهم في توفير الموارد المالية اللازمة لتلبية تلك المطالب. لذا لا بد من اجراء تغييرات جذرية لإصلاح النظام الضريبي بما يتناسب والبيئة الداخلية والخارجية بحيث تصبح الضريبة اداة مهمة في معالجة العديد من المشاكل الاقتصادية والاجتماعية وذلك لكون الاقتصاد يسير نحو الانفتاح والتغيير (مراد، 2003 : 89).

وان تفعيل النظام الضريبي يعني قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق، لأن هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها، ونتيجة تعارض هذه الأهداف ينبغي على المشرع الضريبي أن يراعي كل من مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع اذ أن مصلحة الدولة تتحقق بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية. اما مصلحة المكلف فتتحقق عند فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، وكذلك مصلحة المكلف بما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية، في حين تتحقق مصلحة المجتمع من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلتها الضريبية في تحسين الخدمات التي تقدمها الدولة فضلاً عن الحد من بعض العادات غير المرغوبة في المجتمع (Crotty, 1996: 56).

4-2-1: مقومات تفعيل النظام الضريبي:

- تعديل التشريعات والقوانين الضريبية: من الملاحظ ان النظام الضريبي لم يئل الاهتمام الكافي ولم تشرع أو تكيف القوانين الضريبية وفقاً للمعطيات الاقتصادية الواضحة مما أدى الى ظهور (ضرائب تخمينية) بإطلاق حرية التخمين لموظفي الإدارة الضريبية فكانت التطبيقات غير منسجمة مع الواقع المعرفي للدخول والثروات لخلو النظام من قاعدة البيانات الضريبية ، الأمر الذي يتسبب في التهرب الضريبي والتطبيق غير السليم للضريبة لذا لا بد ان تعدل التشريعات الضريبية وان تتسجم مع الواقع العام للبلد.

- توسيع الوعاء الضريبي: ويتم ذلك عن طريق خلق ضرائب جديدة كضريبة الانتاج وضريبة القيمة المضافة او تطبيق قانون التعريف الكمركية رقم (22) لسنة 2010. ومن الملاحظ ان التوجه العالمي هو تخفيض الضرائب على الدخل (ضرائب الارباح – دخل الرواتب والأجور) بهدف تشجيع الانتاج والاستثمار والتصدير واتجاه الدول الى ضريبة القيمة المضافة – الضريبة على المبيعات) ومن بين هذه الدول مصر والأردن وتونس والمغرب (صلاح، 2000 : 48).

فضلا عن ان الدول تستخدم ضريبة على الاستهلاك وهي تقابل رسوم التعريف الكمركية لدينا وذلك لان هذه الضرائب تعتبر وسيلة لضبط الاستيراد وحماية الصناعة المحلية بفرض ضرائب مرتفعة على السلع والبضائع المماثلة من الخارج اي دعم الصناعة والقطاع الخاص.

- الموازنة بين الهيكل الضريبي: ان الاعتماد الكبير على الضرائب المباشرة يشكل خلافاً في نهج السياسة الضريبية التي تتبعها الدولة فلا بد ان توجه السياسة الضريبية نحو جعل الضرائب غير المباشرة ذات وزن نسبي كبير بين مكونات الهيكل الضريبي المنشود حيث ان التركيز على الضرائب غير المباشرة يجب ان يكون عنصراً مهماً في برامج الإصلاح الضريبي.

المحور الثالث: الجانب التطبيقي

كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب ونسبتها الى اجمالي الايرادات

يتضمن الجانب التطبيقي إمكانية تقويم كفاءة الإدارة الضريبية في العراق من خلال مقدار الحصيلة الضريبية للسنوات 2007 – 2016 ومقارنة نسبة المتحقق من الحصيلة الضريبية مع المخطط على مستوى المقر العام وفروع الهيئة العامة للضرائب، وكذلك نسبة النمو ومعدل التغير للسنوات ولكل نوع من أنواع الضريبة المفروضة بموجب التشريعات الضريبية في العراق، ومن ثم مقارنة الحصيلة الاجمالية للضرائب في نفس الفترة موضوع الدراسة والبحث مع الإيرادات الكلية.

3-1 : الإيرادات الضريبية بالمقارنة مع الإيرادات العامة:

من المعروف لجميع المهتمين بالشأن العراقي في مجال الاقتصاد والمالية العامة واعداد وتنفيذ الموازنة، ان نسبة الإيرادات الضريبية في العراق متدنية بشكل كبير بالقياس الى الإيرادات العامة اذ لم تتجاوز تلك النسبة في احسن الأحوال (8%) باستثناء سنة 2015 حيث ارتفعت تلك النسبة

الى (10%) بسبب ضرائب الشركات النفطية، حيث ان كل ما ساهمت وتساهم به الموارد الأخرى في تمويل الموازنة كان محصورا بين 6-8٪ وهي مساهمة خجولة لا يمكن الاعتماد عليها بأي حال من الأحوال وغير قادرة على الصمود أمام أي مشكلة يمكن ان يتعرض لها البلد ، وبالمناسبة ان هذه النسبة مع تواضعها فان النسبة الكبيرة منها متعلقة بالنفط أيضا، وحتى الضرائب اغلبها ناتجة عن ضرائب دخل تحققت لأصحابها نتيجة عقود وإعمال لدوائر الدولة، وان مصدر تمويل ودوائر الدولة كما هو معلوم يعتمد على الموارد النفطية فهي إذا بشكل غير مباشر ناتجة عن النفط.

ويتبين ذلك بشكل واضح في الجدول (1) الذي يظهر ان مساهمة الضريبة في الإيرادات العامة لا تتجاوز (2.5%) لسنة 2012 ومماثلة لها في سنة 2013 ، اما في سنة 2014 فلم يتم إقرار الموازنة، ونلاحظ ان هناك زيادة في سنة 2015 بعد فرض ضريبة على الشركات النفطية وتوسعة الوعاء الضرائب كما ستتم الإشارة الى ذلك فيما بعد.

جدول (1)

السنة	إيرادات النفط والثروات المعدنية	نسبة %	إيرادات ضريبية	نسبة %	إيرادات أخرى	نسبة %	المجموع الكلي
2012	99605	97	2583	2.5	18139	0.5	102327
2013	116364	97.5	2744	2.3	189	0.2	119297
2014	0		0		0		0
2015	78649	83	9171	10	6228	7	94048
2016	69773	85	6542	8	5385	7	81701

إيرادات الموازنة الاتحادية للدولة العراقية من سنة 2012- 2016 / مليار دينار

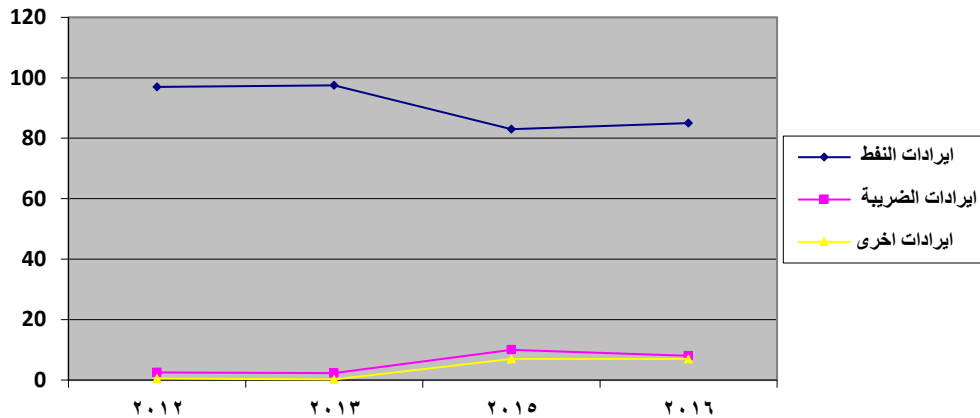
* سنة 2014 لا توجد بيانات بسبب عدم إقرار الموازنة العامة الاتحادية ** إيرادات أخرى تشمل الرسوم، إيرادات رأسمالية، إيرادات تحويلية، حصة الموازنة من أرباح القطاع العام .

مصدر البيانات : الموقع الإلكتروني لوزارة المالية العراقية / دائرة الموازنة / موازنة السنوات 2016- 2012

ويتعزز الكلام السابق بالشكل رقم (1) والذي يصور مساهمة الإيرادات الضريبية مع الإيرادات الأخرى بالمقارنة مع إجمالي الإيرادات العامة.

شكل رقم (1) الإيرادات المقدرة للموازنة الاتحادية (حسب نوعها) للفترة من سنة 2012 - 2016

الشكل : إعداد الباحثين



المصدر: الموقع الالكتروني لوزارة المالية العراقية / دائرة الموازنة / موازنة السنوات 2012-2016

ويظهر الشكل أعلاه بالإضافة إلى الجدول (1) السابق بوضوح تدني نسبة مساهمة الحصيلة الضريبية (إيرادات الضرائب) بالقياس إلى إجمالي الإيرادات العامة، وتتفق الأرقام والبيانات أعلاه مع رأي المهتمين بذلك من أن هناك قصور في النظام الضريبي في العراق ويتماشى مع الدعوات المستمرة إلى تفعيل هذا النظام والاهتمام بمقومات نجاحه. ومن خلال الدراسة الميدانية في الهيئة العامة للضرائب (المقر العام وعدد من فروع المحافظات) وإجراء اللقاءات المباشرة مع قمة الهرم في الإدارة الضريبية (باعتبارها إحدى مقومات النظام الضريبي) ومدراء الأقسام في الهيئة، تبين أن تدني نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية يمكن أن تعود إلى قصور في النظام الضريبي وبالتحديد في الجانب التشريعي الذي يشكل ركنا مهما في النظام الضريبي، فضلا عن الأسباب الأخرى المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية والأمنية والاجتماعية في البلاد.

وفيما يخص أداء الإدارة الضريبية فإن البيانات التي تم الحصول عليها تظهر كفاءة في تحصيل إيرادات الضريبة وفق المخطط لتلك الإيرادات خلال السنوات قيد البحث (2012 – 2016)، والآتي استعراض لتلك البيانات.

2-3: كفاءة تحصيل المخطط من الضرائب:

من خلال الاطلاع على بيانات وسجلات الإدارة الضريبية والمبين قسم منها في الجدول (2) والمعبر عنها بالشكل رقم (2)، يتبين ان الإدارة الضريبية في المقر العام والفروع في بغداد والمحافظات قد تمكنت من تحقيقي المخطط من الإيرادات الضريبية وفق المعطيات المتوفرة لديها

وضمن حدود الطاقة الضريبية الممكنة طبقاً للقوانين الضريبية التي تحدد الجهات الخاضعة للضريبة وأسعار الضريبة والاعفاءات من الضريبة، وكما مبين في الجدول والشكل الآتيين:

جدول (2)

نسب تحقق الإيرادات الضريبية الاجمالية مع المخطط السنوي خلال المدة 2012- 2016

السنة	المخطط السنوي	المتحقق من الإيرادات	%الانجاز
2012	727201	1148042	158
*2013	718455	1360371	189
2014	لا يوجد	1465261	-
2015	1716835	1723688	100.40
2016	2610756	3400356	130

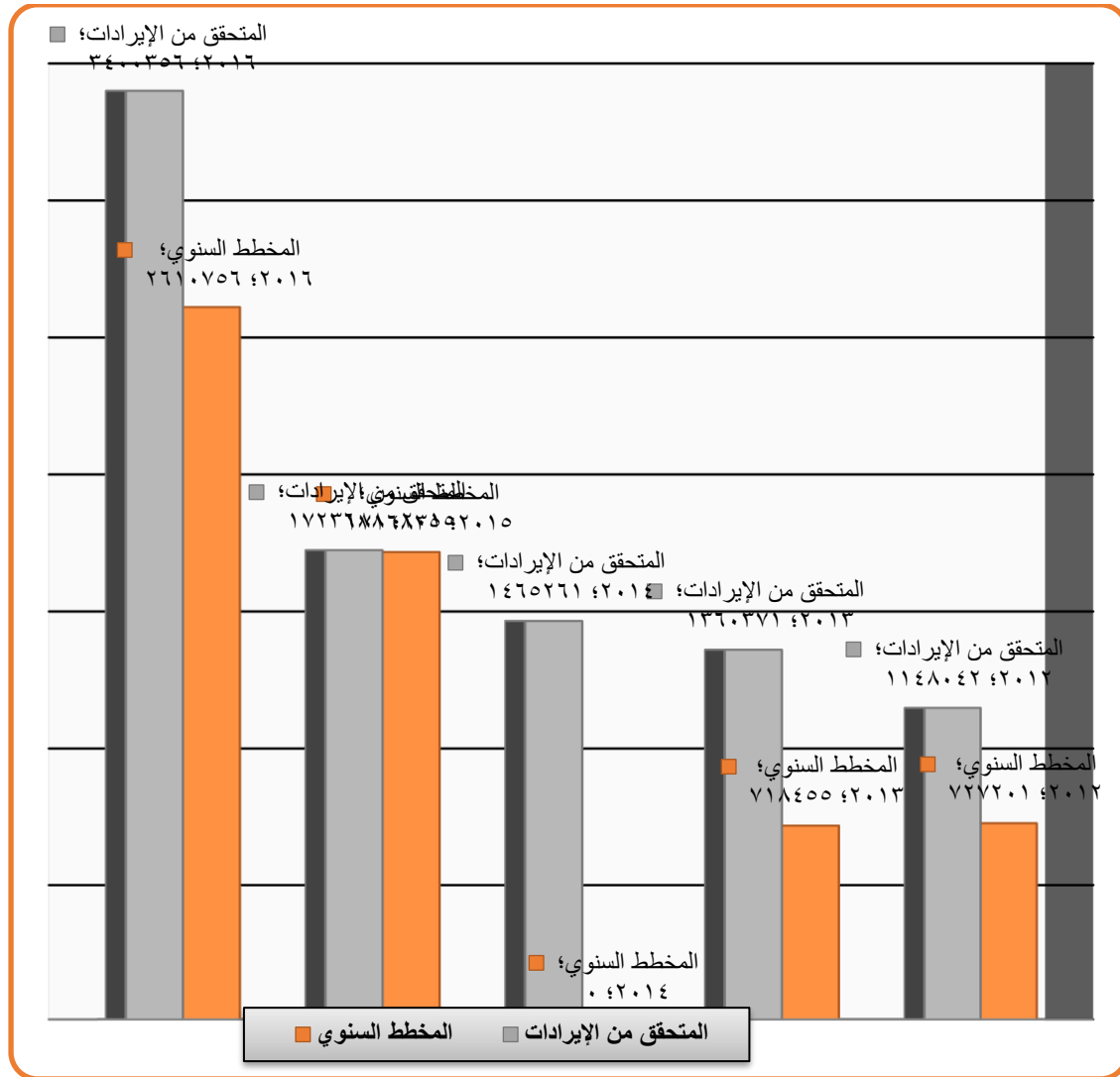
*المخطط عام 2013 بدون الضريبة النفطية

المصدر: الهيئة العامة للضرائب / قسم التخطيط والمتابعة

ويظهر الجدول أعلاه ان هناك تحقيق للمخطط السنوي من الحصيلة الضريبية وبنسبة عالية بلغت (158%) في سنة 2012 وارتفعت الى (189%) في سنة 2013 ، وفي سنة 2014 لم يكن هناك مخطط لعدم وجود موازنة في تلك السنة ولكن المؤشر من خلال الاطلاع على المبلغ المتحقق من الحصيلة الضريبية يبين ان المبلغ المتحقق اكبر من مبلغ الحصيلة للسنوات التي تسبقها، وفي سنة 2015 وسنة 2016 كانت النسبة (100.4%) و (130%) على التوالي، وتعزز هذه النسب الاستنتاج السابق بان الحصيلة المتحققة في السنوات موضوع البحث تفوق وبمقدار كبير المبالغ المخطط كحصيلة ضريبية لتلك السنوات، ولو نفترض ان هناك قصور في التخطيط بحيث كان المخطط اقل من الإمكانيات المتاحة فان الفرق بين المبالغ المتحققة وما تم التخطيط لتحصيله والتي تبينها النسب أعلاه يمكن ان تتلافى الاختلال في التخطيط.

ونخلص مما تقدم ان الإدارة الضريبية ليس هي الطرف المقصر عند تقويم النظام الضريبي في العراق وما يساق من اعتراضات حول تدني نسبة مساهمة الضريبة في العراق ضمن اجمالي الإيرادات العامة والتي تشكل واردات النفط الجزء الأكبر منها.

ويتعزز الكلام السابق والنسب التي تظهر تحقق الحصيلة الضريبية المخططة للسنوات (2012-2016) من خلال الشكل رقم (2) الذي يصور نسب تحقق الإيرادات الضريبية.



شكل رقم (2)

نسب تحقق الإيرادات الضريبية الاجمالية مع المخطط السنوي خلال المدة 2012- 2016

الشكل : إعداد الباحثين

المصدر: بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم التخطيط والمتابعة

وهناك مؤشر يمكن استخدامه في تعزيز الاستنتاج الذي يقلل من مسؤولية الإدارة الضريبية في تدني نسبة مساهمة الضريبة في الإيرادات العامة، وهو التحسن في مستوى التغير في حجم الإيرادات المتحققة للسنوات (2012 – 2016) باعتبار سنة 2012 سنة أساس، حيث بلغت الزيادة في الإيرادات الضريبية الاجمالية لسنة 2013 بالمقارنة مع السنة 2012 نسبة مقدارها (118%)، ونفس الكلام يقال حول الزيادة في سنة 2014 ونسبة (128%) ونسبة (150%) لسنة 2015 وكذلك نلاحظ الزيادة الكبيرة في سنة 2016 اذ بلغت الزيادة في الإيرادات المتحققة بالمقارنة مع سنة 2012 نسبة (150%).

ويتبين ذلك في الجدول الآتي:

جدول (3) يبين الإيرادات الضريبية الإجمالية المتحققة مع نسب التغيير خلال المدة 2012-2016 بالمليون

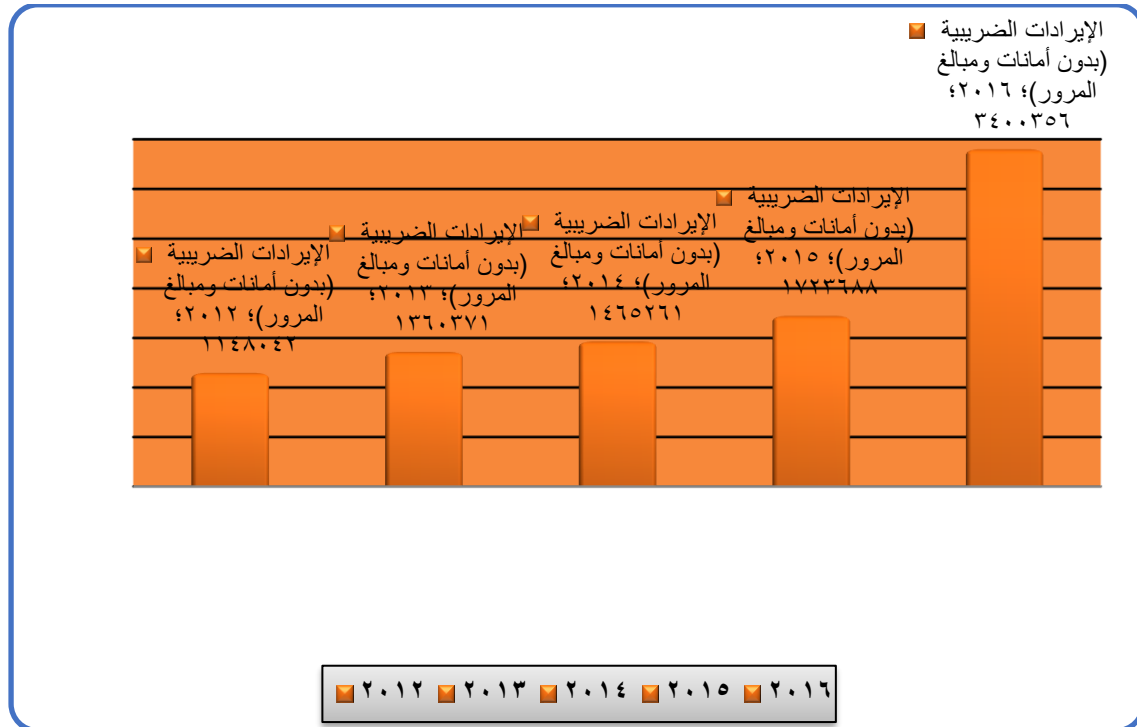
السنة	الإيرادات الضريبية (بدون أمانات ومبالغ المرور)	±، %
2012*	1148042	—
2013	1360371	118
2014	1465261	128
2015	1723688	150
2016	3400356	296

*تم اعتبار سنة 2012 هي سنة المقارنة

المصدر: الهيئة العامة للضرائب / قسم التخطيط والمتابعة

وان الزيادة في النسب المشار إليها في أعلاه تعطي تصور عن تحقق أحد الاحتمالات الآتية أو تحققها مجتمعة وكالاتي:

- ان هناك زيادة في حجم النشاط الاقتصادي في البلد والذي ينعكس على زيادة في المبالغ المتحققة بشكل ضرائب.
 - ان كفاءة الإدارة الضريبية في المقر العام وفي فروع بغداد والمحافظات في تقدير وفرض الضريبة كان لها الدور الكبير في زيادة تلك الحصيلة من الضرائب في السنوات التي تلت سنة الأساس 2012.
 - ان هناك تفعيل لعوامل نجاح الضريبي انعكست على زيادة في حصيلة الضرائب، ويعد التشريع الضريبي العامل الأساس الذي تم تفعيله في هذا المجال، حيث تم توسيع في الوعاء الضريبي من خلال تشريع فرض ضريبة على الهاتف النقال وعلى الشركات النفطية وفي توسيع ضريبة المبيعات وكذلك تخفيض مقدار السماحات في ضريبة الاستقطاع المباشر، الأمر الذي انعكس على زيادة الوعاء الضريبي وبتزامن ذلك مع تحسن جهود الإدارات الضريبية وبمختلف أجهزتها في تحصيل الضرائب.
- والشكل رقم (3) يصور بشكل واضح مقدار الزيادة المتحققة في الإيرادات الضريبية للسنوات (2012-2016).



شكل (3) يبين الإيرادات الضريبية الإجمالية المتحققة مع نسب التغيير

خلال المدة 2012- 2016 بالمليون

الشكل : إعداد الباحثين

المصدر: الهيئة العامة للضرائب / قسم التخطيط والمتابعة

ويتبين من العرض السابق انه على الرغم من تدني نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة للدولة، وان ذلك يمثل مشكلة مؤثرة من قبل الجميع ولا خلاف عليها على ارض الواقع، الا ان التمعن في البيانات وقراءة النظام الضريبي وتفحصه من الداخل يظهر ان الكلام في اللوم والانتقاد يجب ان لا يطال الإدارة الضريبية باعتبارها الواجهة الرئيسة لهذا النظام، وانما ينبغي البحث في مقومات النظام الضريبي الأخرى ومحاولة توفير أسباب النجاح لتلك المقومات، حيث ان القصور في التشريع الضريبي على سبيل المثال هو سبب رئيس في تدني حصيلة الضرائب على الرغم من الجهد المبذول من قبل الإدارة الضريبية في تقدير وفرض الضريبة، ويدل على ذلك نسب تحقيق المخطط للسنوات قيد البحث، وان ما رود في التشريع الضريبي من إعفاءات وسماحات وقرارات متعددة بتقليص الوعاء الضريبي او الاعفاء من الغرامات او التراجع عن بعض قرارات فرض الضريبة على شرائح مهمة كان له دور كبير في تدني نسبة مساهمة الضريبة وان ذلك يتفق مع الفرضية الثانية للبحث والتي كانت ((هناك علاقة معنوية سالبة بين النظام الضريبي ونسبة مساهمة إيرادات الضرائب)).

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

- 1- ضعف الحصيلة الضريبية بالمقارنة مع دول العالم وذلك لأسباب منها قلة الاهتمام بالضرائب بالقياس بموارد الدولة المالية الأخرى ولاسيما إيرادات النفط فضلاً عن كثرة الإعفاءات والتنازلات والسماحات وقلة الوعي الضريبي مع تردي الوضع الأمني بعد عام 2003 وانتشار الفساد المالي والإداري.
- 2- يعاني النظام الضريبي العراقي العديد من المشكلات التشريعية تتمثل بكثرة التعديلات التي تم إدخالها على القوانين الضريبية والتي فاقت في بعض الأحيان مواد تلك القوانين بالأصل، يضاف الى ذلك مشكلات الصياغة القانونية غير الواضحة والتي تحتل التأويل وتثير اللبس والغموض وعدم الفهم بشكل واضح ودقيق من قبل العاملين في دوائر الضريبة والمكلفين على حد سواء.
- 3- هناك تأثير كبير للمشكلات الاقتصادية الناتجة عن السياسة المالية والحروب المتعددة ، الامر الذي أدى الى انخفاض مقدرة المكلفين على دفع الضرائب مما قلل مقدار الحصيلة الضريبية، يضاف الى ذلك تأثير الحروب على مستوى الخدمات العامة و اثر بشكل كبير في رغبة او دافع المكلفين في دفع الضريبة، ومن تلك المشاكل ايضا تغاضي بعض دوائر الدولة عن إلزام المتعاقدين معها على تقديم سلامة موقفهم الضريبي فضلاً عن تأخر هذه الدوائر في إعلام الهيئة العامة للضرائب عن بيانات المتعاقدين معها أو مقدار المبالغ المدفوعة لهم مما يعوق عملية تقدير دخول هؤلاء المتعاقدين بشكل دقيق و بالتالي عدم القدرة على تقدير الضرائب الواجبة عليهم بدقه الأمر الذي يؤثر سلباً على حصيلة الضرائب واتساع حجم ظاهرة التهرب الضريبي.
- 4- اظهر الجانب التطبيقي للبحث بوضوح تدني نسبة مساهمة الحصيلة الضريبية الى اجمالي الإيرادات العامة ، اذ لم تتجاوز تلك النسبة في احسن الأحوال (8%) ، ويتفق ذلك مع رأي المهتمين بوجود قصور في النظام الضريبي في العراق ويتمشى مع الدعوات المستمرة الى تفعيل هذا النظام والاهتمام بمقومات نجاحه.
- 5- ومن خلال الدراسة الميدانية في الهيئة العامة للضرائب (المقر العام وعدد من فروع المحافظات) واجراء اللقاءات المباشرة مع قمة الهرم في الإدارة الضريبية (باعتبارها احدى مقومات النظام الضريبي) ومدراء الأقسام في الهيئة، تبين ان تدني نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية يمكن ان تعود الى قصور في النظام الضريبي وبالتحديد في الجانب التشريعي الذي يشكل ركنا مهما في النظام الضريبي، فضلاً عن الأسباب الأخرى المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية والأمنية والاجتماعية في البلد.
- 6- أظهرت بيانات الدراسة الميدانية ان هناك تحقيق للمخطط السنوي من الحصيلة الضريبية ونسبة عالية بلغت (158%) في سنة 2012 وارتفعت الى (189%) في سنة 2013 ، وفي سنة 2014 لم يكن هناك مخطط لعدم وجود موازنة في تلك السنة ولكن المؤشر من خلال الاطلاع على المبلغ المتحقق من الحصيلة الضريبية يبين ان المبلغ المتحقق

أكبر من مبلغ الحصيلة للسنوات التي تسبقها، وفي سنة 2015 وسنة 2016 كانت النسبة (100.4%) و (130%) على التوالي.

7- كما أظهرت الدراسة الميدانية ان هناك تحسن في مستوى التغير في حجم الإيرادات المتحققة للسنوات (2012 – 2016) باعتبار سنة 2012 سنة أساس، حيث بلغت الزيادة في الإيرادات الضريبية الاجمالية لسنة 2013 بالمقارنة مع السنة 2012 نسبة مقدارها (118%)، ونفس الكلام يقال حول الزيادة في سنة 2014 وبنسبة (128%) وبنسبة (150%) لسنة 2015 وكذلك نلاحظ الزيادة الكبيرة في سنة 2016 اذ بلغت الزيادة في الإيرادات المتحققة بالمقارنة مع سنة 2012 نسبة (150%).

8- ان الزيادة في النسب المشار إليها في أعلاه تعطي تصور عن تحقق أحد الاحتمالات الآتية او تحققها مجتمعة وكالاتي:

- ان هناك زيادة في حجم النشاط الاقتصادي في البلد والذي ينعكس على زيادة في المبالغ المتحققة بشكل ضرائب.
 - ان كفاءة الإدارة الضريبية في المقر العام وفي فروع بغداد والمحافظات في تقدير وفرض الضريبة كان لها الدور الكبير في زيادة تلك الحصيلة من الضرائب في السنوات التي تلت سنة الأساس 2012.
 - ان هناك تفعيل لعوامل نجاح الضريبي انعكست على زيادة في حصيلة الضرائب، ويعد التشريع الضريبي العامل الأساس الذي تم تفعيله في هذا المجال، حيث تم توسيع في الوعاء الضريبي من خلال تشريع فرض ضريبة على الهاتف النقال وعلى الشركات النفطية وفي توسيع ضريبة المبيعات وكذلك تخفيض مقدار السماحات في ضريبة الاستقطاع المباشر، الامر الذي انعكس على زيادة الوعاء الضريبي ويتزامن ذلك مع تحسن جهود الإدارات الضريبية وبمختلف أجهزتها في تحصيل الضرائب.
- ثانيا: التوصيات:**

- 1- الإدارة الضريبية باعتبار الإدارة الضريبية هي الجهة المعنية بتنفيذ التشريع الضريبي لذا ينبغي تظافر جهود الدعم التي تقدم إليها من قبل الإدارات الحكومية ومنشآت الاعمال والمنظمات المهنية التي يمكن أن تقدم الكثير من جهود الاسناد الضرورية والمهمة للإدارة الضريبية في تطبيقها لأحكام القانون الضريبي وتنفيذ المهمات الموكلة أليها على الوجه الاكمل.
- 2- ان عنصر الالتزام للجهات التي ينبغي ان تقدم الدعم والاسناد للإدارة الضريبية ينبعث من جانبين ، يتمثل الاول في التشريعات القانونية التي تتيح للسلطات الضريبية طلب تقديم المعلومات أو اتخاذ الاجراءات الضرورية لضمان الاموال العامة ، والثاني يتمثل في البعد الوطني للضريبة والذي ينبغي أن يكون الهاجس الذي يحفز الجميع لتقديم كل ما من شأنه تحقيق المنفعة للصالح العام.
- 3- ان تفعيل النظام الضريبي يعني قدرته على تحقيق الأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق، لأن هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها، ونتيجة تعارض هذه الأهداف ينبغي على المشرع الضريبي أن يراعي كل من مصلحة الدولة في تحقيق الحصيلة الضريبية ومصلحة المكلف بان لا تكون الضريبة عائقا أمام طموحاته والعوائد

التي يحققها من استثماراته، ومصلحة المجتمع وحمايته من المنافسة الخارجية، ومصلحة المجتمع في استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات التي تقدمها الدولة فضلا عن الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوبة في المجتمع.

4- ينبغي البحث في مقومات النظام الضريبي الأخرى ومحاولة توفير أسباب النجاح لتلك المقومات، إذ أن القصور في التشريع الضريبي على سبيل المثال هو سبب رئيس في تدني حصيلة الضرائب على الرغم من الجهد المبذول من قبل الإدارة الضريبية في تقدير وفرض الضريبة، ويدل على ذلك نسب تحقيق المخطط للسنوات قيد البحث، وأن ما رود في التشريع الضريبي من إعفاءات وسماحات وقرارات متعددة بتقليص الوعاء الضريبي أو الاعفاء من الغرامات أو التراجع عن بعض قرارات فرض الضريبة على شرائح مهمة كان له دور كبير في تدني نسبة مساهمة الضريبة.

5- الموازنة بين الهيكل الضريبي من خلال الاعتماد الكبير على الضرائب المباشرة يشكل خلافاً في نهج السياسة الضريبية التي تتبعها الدولة فلا بد أن توجه السياسة الضريبية نحو جعل الضرائب غير المباشرة ذات وزن نسبي كبير بين مكونات الهيكل الضريبي المنشود إذ أن التركيز على الضرائب غير المباشرة يجب أن يكون عنصراً مهماً في برامج الإصلاح الضريبي.

6- توسيع الوعاء الضريبي ويتم ذلك عن طريق خلق ضرائب جديدة كضريبة الانتاج وضريبة القيمة المضافة أو تطبيق قانون التعريفية الكمركية رقم (22) لسنة 2010.

المصادر:

أولاً: الوثائق الرسمية:

- 1- قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982.
 - 2- الهيئة العامة للضرائب/قسم التخطيط / احصائيات السنوات 2012 – 2016.
 - 3- الموقع الالكتروني لوزارة المالية العراقية / دائرة الموازنة / موازنة السنوات 2012-2016.
- ثانياً: الكتب:

- 1- البطريق، يونس احمد، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1998.
- 2- المرسى، السيد حجازي ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998. معهد التخطيط القومي، القاهرة، 2001.
- 3- العزيز، عبد احمد الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، القاهرة، 2001.
- 4- العنزي ، حيدر وهاب ، نظرة في القضاء الضريبي ، بحث القي في المؤتمر العلمي الضريبي الاول ، بغداد ، 2001 .
- 5- صلاح، زين الدين، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000.

- 6- حشيش ، عادل احمد ، التشريع الضريبي المصري ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، الإسكندرية ، 1984.
- 7- نصار، أبو محمد، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط1، دار دون النشر، عمان، 1996.
- 8- ياسين، فؤاد توفيق ، ودرويش احمد عبد الله، المحاسبة الضريبية، دار الباروزي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1996.
- ثالثا: البحوث والاطاريح:

- 1- الخرسان، محمد حلو، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2002.
- 2- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

رابعا: المصادر الأجنبية:

- 1- Thuronyi, Victor , Tax Law Design and Drafting, (Volume 1) international Monetary fund – 700 , 19th street , N.W , Washiagth D.C , USA , 1996.
- 2- Crotty , John , Performance Standards in Tax Administration , Paper Presented at the Thirtieth General Assembly of the Inter – American center of Tax Administrations (CIAT) , Sun to Domingo , Dominican Republic , March , 1996 .