

الخصخصة والنظام الضريبي في العراق

م.م. مروه ضياء ابراهيم محمود

المحاسب القانوني أ.م.د. د. خوله حسين حمدان

المستخلص

تعد الإيرادات الضريبية المتحققة من المشروعات المتحولة الى القطاع الخاص (الخصخصة) مصدر مهم ورئيس لاستخدامها في تحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية ، ولذلك لابد من تبني استراتيجيات جديدة لإصلاح النظام الضريبي من إدارة ضريبية مؤهلة وتطوير وتفعيل السياسة الضريبية وإعادة النظر في التشريعات ذات العلاقة فضلاً عن توعية المكلفين بأهمية الإفصاح عن الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة ، إذ سعى البحث الى التعرف على واقع السياسة والإدارة الضريبية فضلاً عن التشريعات ذات العلاقة بالضريبة والخصخصة في العراق وتضمن محتويات البحث

(المحور الاول الاطار النظري للخصخصة والضرائب اما المحور الثاني فتم تناول النظام الضريبي في العراق من ادارة وسياسة ضريبية والقوانين والتشريعات الصادرة من الدولة والتي لها مساس بموضوع البحث والمشروعات المخصصة منذ عام ١٩٨٧ ولغاية عام ٢٠١١ .

((Abstract))

The tax revenues achieved through projects of transition to private sector are regarded as an important source for using in achieving political, economic and social objectives. Since Iraq is heading towards free market economy, new strategies should be adopted to reform the taxation system from by a qualified taxation management office and to activate the taxation policy and to reconsider legislation in relation to the aware of the legible to the importance of disclosure of their taxable real income in order to arrive the important role effect on economic. In the light of the above, the research is based upon a hypothesis which privatization and tax. taxation management policy and legislation in Iraq since year 1987 to

2011

المقدمة

تعد الإيرادات الضريبية المتحققة من المشروعات المتحوّلة الى القطاع الخاص (الخصخصة) مصدر مهم ورئيسي لاستخدامها في تحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية ، ولذلك لا بد من تبني استراتيجيات جديدة لإصلاح النظام الضريبي من إدارة ضريبية مؤهلة علميا وعمليا قادرة على حصر الاوعية الخاضعة للضريبة فضلا عن انسجام ملاكها مع حجم تلك الاوعية وتطوير وتفعيل السياسة الضريبية وإعادة النظر في التشريعات ذات العلاقة فضلاً عن توعية المكلفين بأهمية الإفصاح عن الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة. إذ سعى البحث الى التعرف على واقع السياسة والإدارة الضريبية فضلاً عن التشريعات ذات العلاقة بالضريبة والخصخصة في العراق

اهمية البحث

تأتي أهمية البحث من أهمية الخصخصة ولما لها من تأثير في زيادة الاوعية الخاضعة للضريبة على ان يتم الاخذ بنظر الاعتبار اصلاحات في النظام الضريبي من ادارة وسياسة وتشريعات وتوعية المكلفين بأهمية الضريبة .

مشكلة البحث

ان التحول من الاقتصاد المخطط الى الاقتصاد الحر (الخصخصة) يتطلب اصلاحات في النظام الضريبي والادارة والسياسة والتشريعات فضلا عن توعية المكلفين بأهمية الإفصاح عن الدخل الحقيقي ،اذ ان العراق شهد هذا التحول في عام ١٩٨٧ وبعد احداث عام ٢٠٠٣ الا ان التغيرات التي طرأت على النظام الضريبي لم تكن متكاملة ومنسجمة مع حجم المشروعات المتحوّلة

فرضية البحث يستند البحث على فرضية اساسية مفادها ان النظام الضريبي في العراق غير ملائم مع عملية الخصخصة .

اهداف البحث يهدف البحث الى التعرف على الاتي :

الاطار النظري للخصخصة والنظام الضريبي

هيكل النظام الضريبي في العراق من سياسة وإدارة ضريبية وتشريعات منذ عام ١٩٨٧ ولغاية عام ٢٠١١ والمشروعات المتحوّلة لتلك الفترة .

اسلوب البحث

اعتمدت الباحثتان على المنهج الاستقرائي (الوصفي) من المصادر لتحقيق أهداف البحث ، أما الجانب التطبيقي فقد استند إلى المنهج التحليلي من خلال عرض القوانين والانظمة الخاصة بالضريبة وعرض الهيكل الضريبي في العراق .

أساليب جمع البيانات والمعلومات: اعتمدت الباحثتان في سبيل الحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع البحث على وسائل متعددة منها :

أولاً: القوانين والتعليمات ذات العلاقة بموضوع البحث .

ثانياً: الكتب العربية والأجنبية .

ثالثاً: الاطاريح والرسائل الجامعية الخاصة بموضوع البحث .

رابعاً: البحوث المنشورة في الدوريات على شبكة الانترنت .

خامساً: المقابلات الشخصية لذوي الخبرة والاختصاص في الهيئة العامة للضرائب من المحاسبين والاقتصاديين.

هيكلية البحث

المحور الاول الإطار النظري و المفاهيمي للخصخصة والضرائب
 المحور الثاني النظام الضريبي والخصخصة في العراق
 المحور الاول الإطار النظري و المفاهيمي للخصخصة والضرائب
 اولاً- - الإطار النظري و المفاهيمي للخصخصة

١- مفهوم الخصخصة

عرضت الكثير من الأبحاث والدراسات في معظم دول العالم سواء كانت متقدمة ام نامية مصطلح privatization وتعددت الترجمة اللفظية لهذا المصطلح ومنها الخصخصة، التخصص، الخوصصة ، الخاصة ، توسع قاعدة الملكية ، إعادة الهيكلة ، تنشيط القطاع الخاص ، الاهلنة ، التفويت وهذه الكلمات لها مرادف واحد في اللغات الانكليزية privatization والفرنسية privatisation والألمانية privatisierung والتي تعني الفرد أو الخاص ، وعلى أساس الاختلاف في الترجمة اللفظية للمصطلح ترى الباحثة الاقتصاد على استخدام الخصخصة تجنباً للجدل اللفظي ومنعاً لأي التباس قد يحدث بينه وبين مصطلحات أخرى .

ويرجع تاريخ أول عملية للخصخصة في العالم بمعنى قيام شركة خاصة بخدمة عامة كانت تضطلع بها مؤسسة حكومية إلى سماح بلدية نيويورك لشركة خاصة بأن تقوم بأعمال التنظيف لشوارع المدينة عام ١٦٧٦ م (بشير ، ٢٠٠٢ : ص ١١) ، والبعض الآخر يرى أول الدول التي طبقت الخصخصة هي المملكة المتحدة وخاصة ايرلندا الشمالية في نهاية ١٩٧٠ م وتبعتها دول أخرى مثل نيوزلندا وفرنسا، وإيطاليا، واليابان، والبرتغال : ESCWA, 2002: (p 8) . أما في الدول العربية ، ولاسيما غير النفطية منها بدت منذ مطلع الثمانينيات وجاءت بوجود أجهزة مستقلة ومتخصصة بعملية التخصيص وانتشار أسلوب الشركات القابضة في كل من: مصر، وتونس، والأردن ، والمغرب وتلتها باقي الدول العربية كالجزائر، وسوريا، ولبنان، وموريتانيا .

وعلى وفق تقرير صدر من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام ٢٠٠٠ بلغت حصيلة الخصخصة بما يفوق ١٠% مما تحقق قبل ١٠ سنوات أي ما يعادل ١٤٥ مليار دولار أمريكي وبلغ أكبر مبلغ لعملية بيع تمت في ايطاليا حوالي ١٤ مليار دولار أمريكي في اكبر شركة عامة للكهرباء (بشير ، مصدر سابق : ص ١١) . وكذلك تعددت الأشكال التي يمكن أن تأخذها هذه العملية فهناك الخصخصة بمعناها الضيق هي التي بموجبها خصخصة المنشآت الاقتصادية المملوكة للدولة والمنتجة للسلع و الخدمات إلى ملكية خاصة ويكون هذا التحويل إما كلياً أو جزئياً .وان المعنى الواسع لعملية الخصخصة يشير إلى أنها تأخذ أشكالاً متعددة ك(الإدارة والايجار والمشاركة) وليس من الضروري أن تشمل على التحويل الكامل للملكية (ESCWA, 2002 : p8).

وتعددت تعريفات الخصخصة ، ومن هذه التعريفات تعريف (ستيف هانكي) للخصخصة على إنها: نقل الأصول و أعمال الخدمة العامة من أيدي القطاع العام إلى الخاص ومن ثم فإنها تشمل أنشطة تتراوح بين بيع مشروعات مملوكة للدولة ، إلى التملك من بعض الخدمات العامة ليقوم بها متعاقدون خاصون (هانكي ، ١٩٩٠ : ص ١٣) . ويضيف الى ذلك (Reed) في دراسته عن ثورة الخصخصة "إنَّ المفهوم الشائع والواسع عنها، هو تحويل الأصول والخدمات من القطاع العام المدعوم ضريبياً وسياسياً الى القطاع الخاص ذي الأسواق التنافسية والمبادرات الخاصة بالأعمال (Reed , 2011 : p11) .

وعرفها (Ramandham) على أنها نزع الملكية العامة بمعنى تحويل ملكية مؤسسات القطاع العام الى القطاع الخاص، وان الفكرة الأخرى هي التحرير و التخفيف من اللوائح وهي العملية التي تطلق قوى المنافسة Ramandham (no data : p 4).

٢- أساليب الخصخصة

أ- الخصخصة الهيكلية : Structural Privatization

وهذا الأسلوب يتلخص في تقليص دور القطاع العام عن طريق بيع بعض المشروعات الإنتاجية والخدمية العامة أو أدارتها إلى القطاع الخاص وبالتالي يندرج هذا الأسلوب بشكل واضح وشامل في سياسات الإصلاح الاقتصادي التي يوصي بها البنك الدولي وعادة ما يتطلب تنفيذ هذا الأسلوب مدة طويلة من الزمن لقيام جميع المشروعات الحكومية والخاصة بتعديل خططها المتعلقة بالادخار والاستثمار ، يتبع هذه الإجراءات إجراءات هيكلية مختلفة تستند إلى تصفية المؤسسات على أسس اقتصادية كفاءة من دون أن تؤثر فيها الاعتبارات السياسية والاجتماعية (عشر، ٢٠١١: ص ٢) ويشمل هذا الأسلوب أنواع عدة منها :

(١)- **البيع** يتضمن أساليب (التصفية ، سوق الأسهم ، المزاد العلني ، البيع للعاملين والإدارة ، المستثمر الاستراتيجي ، العطاءات) .

(٢)- **العقود Contracts**

يبرز في تناول هذا الأسلوب لما يزود المشروع محل الخصخصة بالكفاءات والمهارات الإدارية والتكنولوجية في مدة التعاقد وذلك مقابل تعويض مادي ، فإن هذا الأسلوب لا ينطوي على بيع لأصول المشروع أو لحصة الدولة في رأس المال (عشر ، ٢٠١١: ص ٤) ويتضمن الأساليب الآتية :

• **عقود الإدارة Management Contracts**

وهي اتفاقية تعاقدية بين القطاع الخاص مع الدولة في تولي مسؤولية إدارة وتشغيل المشروع التابع للدولة وبموجب هذا العقد يحصل القطاع الخاص على نسبة من الأرباح المتحققة يتفق عليها من دون أن تنقل ملكية الموجودات (الفرس ، ٢٠١٠: ص ٤) .

• **عقود التأجير Leasing Contracts**

يعني قيام القطاع الخاص باستئجار احد المرافق من الدولة واستثمارها وتشغيلها لصالحه بموجب عقد تأجير وذلك لمدة محددة ، نظير مبلغ معين متفق عليه (الفرس ، مصدر سابق: ص ٥) . ومن المزايا التي يقدمها التأجير توفير نفقات التشغيل دون التخلي عن ملكية المشروع وكذلك الحصول على دخل سنوي كما يسمح بجذب مهارات تقنية وإدارية متطورة (عشر، ٢٠١١: ص ٤).
وعقود التأجير تقسم الى أنواع هي :

-- عقود التأجير التشغيلي Operating Leases

في ظل التأجير التشغيلي يقوم المؤجر بتسجيل كل قسط تأجير في صورة إيرادات التأجير ، كما يندثر الأصل المؤجر بالطريقة العادية التي تندثر بها الأصول المملوكة للمشروع المؤجرة طالما إن الأصل المؤجر لم تُنقل ملكيته للمستأجر وعندئذٍ فإن إيرادات الإيجار المستلمة من المستأجر تُقابل بمصروفات الاندثار للأصل المؤجر فعند ذلك فإن المشاريع المؤجرة تسجل تياراً ثابتاً من الإيرادات مقابل مقدار ثابت من مصروف الاندثار ذات مصروفات صيانة يتطلبها عقد التأجير إلا إذا اتبعت الشركة طرائق بديلة للاعتراف بإيرادات التأجير وطرائق اندثار غير القسط الثابت . (الدهراوي، ٢٠٠٧:ص ٥٩١) ، أما المصروفات والتي تشمل كل من الصيانة والتأمين والضرائب في مدة استئجار الأصل المؤجر يتفق طرفي العقد على ان يتحمل المستأجر بمفرده او المؤجر بمفرده او المشاركة بينهما وتعالج مصروفات الضرائب كأحد المصروفات الجارية التي تحمل على إيرادات المدة.

-- عقود التأجير الرأسمالي Capital Leases

تتمثل المعلومات الضرورية لتسجيل عقد التأجير الرأسمالي في الآتي:

- ان ينص العقد على نقل ملكية الأصل الى المستأجر .
 - ان يمنح العقد المستأجر حق شراء الأصل بسعر تحفيزي .
 - ان تساوي فترة العقد ٧٥% او أكثر من العمر الإنتاجي للأصل المستأجر .
 - ان تساوي القيمة الحالية للحد الأدنى للعقد او أكثر من القيمة السوقية للأصل المستأجر .
- (كيسو ويجانت ، ١٩٩٩:ص ١٥٧)

(٣)- الهبة Donation

وما يعرفها البعض بالتمويل ، أو التحويل المجاني للعاملين ، والجمهور ويضيف (ماهر، ٢٠٠٢:ص ١١٧) نقلاً عن (Sovas , E.S. 1982) في كتابه Privatizing the Public Sector الصادر عن Chattem House الأسلوب المستخدم بصفة خاصة في الدول النامية وبعض الدول المتقدمة وما عرفه بالإحلال بمعنى أن يحل القطاع الخاص محل القطاع العام ، إذ تقوم الدولة بنقل ملكية مشروع ، أو أكثر من مشاريع القطاع العام إلى أطراف آخرين زبائن ، مستثمرين أو لأصحابها قبل التأميم ، بشرط أن يتحمل من تنقل له ملكية المشروع كل الظروف المحيطة بالمشروع (ديون متراكمة ، عمالة زائدة ... وغيرها)

ب . الخصخصة التلقائية Spontaneous privatization :

تتلخص في تشجيع القطاع الخاص (أفراد ومؤسسات) ودعمه بشكل يؤهله لزيادة وزنه في الاقتصاد القومي ، على ان لا تؤثر هذه العملية في وضعية الأنشطة التي يضطلع بها القطاع العام، ويعتمد هذا الأسلوب أساساً على تنفيذ الدولة لوسائل تحفيزية تشجع القطاع الخاص (عثر، مصدر سابق: ص ٢) ويشمل هذا الأسلوب أنواع عدة منها :

(١)-المشاريع المشتركة Joint Ventures

هذا الأسلوب يعبر بداخله عن مشاركة أو اتفاقية بين شخصين أو أكثر أو مشاركة بين شركتين أو أكثر مندمجون في مشروع يتقاسمون المخاطر و الفوائد لهذه المشاريع المشتركة و هذه المشاركة تتضمن شريك أجنبي هو الذي يقدم رأس المال و التقنية فيعد هذا الأسلوب وسيلة لجذب الاستثمارات الأجنبية (UNCTAD , 1995:p81) .

(٢)-أسلوب البناء Method of Construction

يشمل بداخل هذا الأسلوب عدة أنظمة للإنشاء منها :

•أسلوب الإنشاء و التشغيل و التحويل Build – Operate – Transfer

كثيراً ما يعرف بـ (BOT) فيستخدم هذا الأسلوب في المشاريع الجديدة التي خطط القطاع العام لإنشائها ولكن نقص المصادر المالية جعلته يلجأ إلى هذا الأسلوب بشكل أساسي في مشاريع البنية التحتية مثل الطرقات و مشاريع الطاقة والجسور . إذ إن القطاع الخاص هو من يقوم بإنشاء المشروع ويديره لعدد من السنوات قبل أن يسلمه مرة ثانية للقطاع العام . ويتسم هذا الأسلوب بالبساطة ويؤدي استخدامه إلى جذب الاستثمارات الخارجية ويسهم في تخفيض العبء المالي عن الدولة (شعيب، ١٩٩٩، ص٧٣) فالميزة في هذا النوع من الامتياز هو تحمل القطاع الخاص عبء تصميم المرافق وإقامتها وتشكيلها وصيانتها مع تحمل كافة استثماراته ومخاطر تشكيله، فضلاً عن أنه في نهاية مدة العقد يلتزم المستثمر الخاص والعام بنقل كافة أصول المشروع وإرجاعها للدولة وهكذا تبقى ملكية المشروع في نهاية الأمر بيد الدولة (البشبيشي، ٢٠٠٢، ص٨٤) .

•أسلوب الإنشاء و التشغيل و التملك Build – Operate – Own

ويعرف بـ (BOO) وهو يختلف عن الأسلوب السابق في أن يسمح للمستثمر بتملك المشروع وعدم تسليمه للدولة بعد مدة أي يبقى المشروع ملكاً لمن قام بإنشائه فيصبح المشروع ملكاً للقطاع الخاص (موسى ، ٢٠٠٤:ص٥) . ويتولى صيانتة وتشكيله وتحمل كافة مخاطره، مقابل دفع بدل مالي متفق عليه كضريبة تدفع للدولة مقابل تملك المشروع ، وتكون الملكية والسيطرة الفعلية النهائية على تشغيل المرفق في أيدي القطاع الخاص وهذا ما يؤخذ على هذا الأسلوب (الجنابي، ٢٠٠٦:ص٣٨) .

٣-أهمية والأهداف الاقتصادية للخصخصة

تتعدد أهداف الخصخصة وتتنوع بين دولة و أخرى ويعد الهدف الذي ينشده برنامج الخصخصة الأساس لنجاح البرنامج وأي غموض في تحديد الهدف هو شهادة مسبقة لفشل البرنامج وتتضمن هذه الأهداف :

- تحسين الكفاءة الاقتصادية ، و زيادة الإنتاجية ؛ لتعزيز النمو الاقتصادي والمنافسة .
- إعادة توزيع الأدوار بين القطاعين العام والخاص وانسحاب الدولة تدريجياً من بعض النشاطات الاقتصادية وفسح المجال أمام المبادرات الخاصة عن طريق تشجيع الاستثمار الخاص (العبد الله ، ١٩٩٩ : ص ٣٦) .
- تعزيز دور القطاع الخاص في نمو الاقتصاد و تطويره إذ إن تنفيذ الخصخصة في بيئة اقتصادية مستقرة سيؤدي إلى اتساع دور القطاع الخاص و إعادة الادخار من الخارج هذا سيقود إلى زيادة أسهام القطاع الخاص في تشكيل أجمالي رأس المال وتعزيز نمو الاقتصاد (ESCWA,1997:p3)

•تحرير التجارة و حرية رؤوس الأموال والأيدي العاملة عن طريق وضع نسب من الحصص للمستثمرين الصغار والمستخدمين وهنا نجد مجموعة جديدة من حاملي الأسهم في اقتصاد وطني جديد . (UNCTAD , 1995 : p 2)

١- الآثار النظرية للخصخصة

تؤدي الخصخصة الى الآثار الاتية :

•تؤدي الخصخصة الى إعادة توزيع الثروة الوطنية وتركزها بيد قلة في حال كونها محلية ، مما يزيد حدة التفاوت بين الأفراد ، وقد يؤدي العامل السياسي دوراً في عمليات بيع الاستثمارات العامة وفي التأثير على النظام الضريبي باتجاه

خفض أو أضعاف قدرته في تحقيق الهدف الاجتماعي المتمثل في الحد من التفاوت الاقتصادي بين الأفراد عن طريق تقرير امتيازات ضريبية للفئات التي بيدها القوة الاقتصادية.

• إن الخدمات العامة التي تقدمها الدولة مثل الماء، والكهرباء، وغيرها والتي يعجز القطاع الخاص عن تقديمها ضرورية لتوفير حد أدنى لمستوى معيشي مقبول وأن خصخصة هذه الخدمات سيترتب عليه استبدال احتكار القطاع العام باحتكار القطاع الخاص المعروف بميوله الربحية من دون اعتبار للحاجة الاجتماعية، كما أن امتداد الخصخصة لتشمل خدمات عامة أخرى كالتعليم والصحة يولد مخاطر مدمره؛ لأنَّ انتزاع هذه الخدمات من يد المواطن بعد أن حصل عليها مجاناً من الدولة سيولد لديه شعوراً بأن الدولة قد تخلت عن مهمة اجتماعية تتعلق بالحفاظ على ديمومة حياته (الجبوري، ٢٠٠٨: ص ٧٦).

• انتقال عملية صنع القرار الاقتصادي من السيطرة الوطنية إلى سيطرة مراكز الرأسمالية المتقدمة مما يرهن الاقتصاد الوطني للشروط، و المعايير التي تفرضها هذه المراكز، بسبب حرية القطاع الخاص في التعامل الخارجي من دون ضوابط موجهة تراعي الخصوصية الوطنية. (بيلمنز، ٢٠٠٨: ص ١٩٠):

• تؤدي إلى مقايضة الديون الخارجية بحقوق ملكية، أي مبادلة الديون بالموجودات العامة، لكونها تتيح الفرصة للشركات الأجنبية الهيمنة على اقتصاد الدولة من خلال امتلاكها للمشروعات المحلية، يرافق ذلك امتيازات و ضمانات، كحرية تحديد الأسعار، والإعفاءات الكمركية والضريبية (بشير، ٢٠٠٢: ص ٣).

• أن عدم وجود سوق مالية منظمة مكتملة وتشرف عليها الدولة يؤدي إلى تقييم أسهم المشروعات المعروضة للخصخصة بأقل من قيمتها الحقيقية مما يلحق الدولة خسائر فادحة (قرم، ٢٠٠٤: ص ٤)

ثانياً الإطار النظري والمفاهيمي للضرائب

١- مفهوم الضريبة:

تأتي لفظة (ضريبة) من الفعل ضرب على، أي فرض على. وهي بذلك تعني فريضة. لكن جرى العرف على استعمال كلمة فريضة لتمييز الفريضة الدينية من غيرها بان تستعمل كلمة الضريبة لما تفرضه الدولة أو المحاكم على المواطن (العلي، ٢٠٠٣: ص ٩١). ومع التطور في نواحي الحياة وظهور احتياجات مختلفة للإنسان - اقتصادية واجتماعية وسياسية - ساهمت الضريبة في تحقيق التنمية في شتى المجالات، وظهرت أهداف مختلفة لها مع سعي دائم من لدن الحكومات في دول العالم لتوفير الأموال الكافية من التحصيلات الضريبية لتأدية الالتزامات (Hancock, 1995:p1)

التعريف التقليدي للضريبة على أنها: (فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين من دون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية) (العلي، ٢٠٠٣: ص ٩١)

أما الضريبة بمفهومها المعاصر فهي فريضة مالية تستوفىها الدولة وفقاً لقواعد تشريعية مقررّة بصورة إلزامية ونهائية وتفرض على المكلفين تبعاً لمقدرتهم على الدفع لغرض توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقات الدولة ولتحقق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية (أبو جعيلة وآخرون، ٢٠٠٦: ص ٧٤)

٢- أنواع وأهمية الضرائب

أ-أنواع الضرائب تعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان ولكل نوع من هذه الأنواع مزاياه وعيوبه لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من أنواع الضرائب وان تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع ، وفيما يأتي شرح موجز لأنواع الضرائب :

– الضرائب المباشرة Direct Taxation

وتستقر على المكلف ولا يستطيع نقل عبئها حيث تدفع بطريقة مباشرة بواسطة المكلف أي يتحملها دافع الضريبة بنفسه، ومنها: (الضريبة على دخل الأرباح ومن ضمنها ضريبة الاستقطاع المباشر، الضريبة على المبيعات العقارية ، ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة) .ويمكن تقسيمها إلى :

. ضرائب على الدخل . Income Taxes

. ضرائب على رأس المال . Taxes on Capital (السلطان، ٢٠٠٤:ص١٦، ١٥).

• ضرائب على الدخل InCome Taxes

وهي تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها أي أن المادة الخاضعة للضريبة هو الدخل الذي يتولد للشخص الطبيعي أو المعنوي ويعرف الدخل حسب موقعه في الأدبيات الاقتصادية والقانونية وحتى اللغوية فالدخل في معناه اللغوي : (كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي) إما في معناه الاقتصادي . هو (الفائض الذي يمكن للإنسان الراشد أن يعد نفسه قادراً على إنفاقه في مدة زمنية معينة من دون أن ينقص من قيمة رأسماله في أول تلك المدة) (الخطيب وطافش ، ٢٠٠٨:ص٣٦) .

وبموجب التعريفات السابقة قسمت الضرائب على الدخل إلى :

الضرائب العامة على الدخل : إذ تصبح مصادر دخل المكلف كافة مهما تنوعت وعاءً موحداً للضريبة ، وعلى أساس ذلك ممكن أن ينظر إلى ظروف المكلف الشخصية والاجتماعية قبل تقدير وفرض الضريبة عليه (الكعبي ، ٢٠٠٨:ص٢٦) .

الضرائب العامة على العقار : وما يعرفها بعض الكتاب والمؤلفين بالضرائب النوعية على الدخل وهنا تقسم مصادر الدخل بحيث تفرض ضريبة نوعية على كل مصدر بصورة مستقلة عن المصادر الأخرى . فالإيراد العقاري مصدر للدخل يخضع لضريبة العقار أي ضريبة الدخل على المكلفين الذين يتحقق دخلهم من الأملاك المؤجرة (عفانة وآخرون ، ٢٠٠٤:ص١٣) .

– الضرائب غير المباشرة Indirect Taxes

وهي الضريبة التي يدفعها المكلف ثم ينقل عبئها الى شخص آخر أي تستوفي من المنتج او المصدر او المستورد بطريقة ما ويقع عبئها على المستهلك في النهاية وبصورة غير مباشرة عن طريق ارتفاع الأسعار للسلع المنتجة او المستوردة ، وهي الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات أما عند إنتاجها ، أو بيعها ، أو تداولها ، أو استهلاكها أو عند استيرادها ، أو تصديرها ، ومنها : (ضريبة الإنتاج، الضرائب الكمركية ، ضرائب الاستهلاك ، وضرائب التداول مثلاً الرسوم) (احمد، ٢٠٠٧:ص٣٩) .

ويمكن التفرقة بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة بأكثر من طريقة:

الأولى: من ناحية المتحمل النهائي لعبء الضريبة، فالضرائب المباشرة هي التي يتحملها المكلف بالضريبة نفسه، أما الضرائب الغير مباشرة هي تلك التي يمكن نقل عبئها من المكلف لأي شخص آخر. إن وجود مثل هذه

الإمكانية لنقل العبء الضريبي تجعل من المفيد معرفة الآثار الاجتماعية والاقتصادية لفرض الضريبة علي شرائح الدخل المختلفة من ناحية و علي المحددات الاقتصادية الأخرى كالإنتاج والاستهلاك والادخار والاستثمار.

الثانية: من ناحية الوعاء الخاضع للضريبة، فالضرائب المباشرة تكون علي الملكية أو الاكتساب بينما الضريبة غير المباشرة علي الإنفاق أو الاستعمال، فالضرائب علي الدخل الشخصي و علي الإرباح التجارية و الصناعية و الضرائب علي القيم المنقولة هي كلها ضرائب مباشرة، أما الضرائب علي المبيعات و القيمة المضافة و الضرائب علي الواردات والصادرات و الإنتاج و الاستهلاك جميعها ضرائب غير مباشرة. (هندي ٢٠١٠: ١)

ب- أهمية الضرائب

تعد الضريبة احد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة والتي تستخدمها في الأنفاق على الخدمات لتحقيق الرفاهية والتقدم للمجتمع . لذا فقد حظيت الضرائب باهتمام متزايد بعد التطور الحاصل في وظائف الدولة لا على أساس كونها مورداً مهماً من الموارد المالية للدولة وإنما لكونها أداة رئيسة في السياسة الاقتصادية والاجتماعية تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها . كما أنها أداة رئيسة للسياسة المالية إذ يمكن عن طريقها معالجة التقلبات الاقتصادية وتحقيق الاستقرار وإعادة توزيع الدخل القومي . ومن الناحية الاجتماعية أداة جيدة لتقليل الفوارق الطبقة بين أبناء المجتمع الواحد كذلك تستعمل للحد من استهلاك بعض السلع غير المرغوب بها اجتماعياً (الخطيب وشامية ، ٢٠٠٣:ص١٥٣) . ولذلك فإن العلاقة المتبادلة بين النظام الضريبي والهيكل الاقتصادي والاجتماعي والسياسي وطيدة والأمر الذي يجعل أثارها واضحة عن طريق سمات النظم الضريبية المطبقة في الدولة (الجنابي ، ١٩٩٠:ص١٣٦) . ونتيجة لزيادة تدخل الدولة في ميزان الدخل القومي أصبح للضريبة مفهوم معاصر يقوم على اعتبارها احد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجه النشاط الاقتصادي على نحو معين (طلحة ، ١٩٩٦:ص٢) .

٢-الإصلاح الضريبي والخصخصة

أ-السياسة الضريبية والخصخصة :

ويقصد بالسياسة الضريبية مجموع القرارات والإجراءات التي تتخذها السلطات العمومية في تحصيل الضرائب ، والتي تعبر عن الخيارات على مستوى تنظيم العلاقات بين الدولة و الملزمين من مواطنين وشركات ، فيما يتعلق بأسس الضرائب وأسعارها ووسائل تحصيلها وإجراءات التظلم وفض النزاعات(دليل البرلمان العربي ، ٢٠١١:ص٢٥)

تعرف السياسة الضريبية على أنها فن تمارسه الدولة لتوجيه ضرائبها وفقاً للأهداف التي ترنو إليها فلسفة الحكم . أي أن السياسة الضريبية سلوك الدولة على وفق خطة وضعتها بغية تحقيق أغراض مالية واجتماعية واقتصادية وسياسية ترمي الى تحقيقها من خلال هذه السياسة (أمين، ٢٠٠٠:ص٥٥).

تحتاج الخصخصة تصميم سياسة ضريبية ملائمة بالنظام الضريبي للواقع الفعلي إذ لا توجد وصفاً مثالية يمكن التوصية بها و استخدامها في دول العالم جميعها ، لان درجة اتساع الإصلاحات وأهدافها وأثارها ونتائجها تختلف باختلاف الدول التي تنفذ فيها الإصلاحات (Alan , 1991:p11) . تعد السياسة الضريبية أداة تؤثر في عملية الخصخصة وإحدى محددات النمو الاقتصادي عن طريق فرض ضريبة ممتازة (ضرائب متوازنة)

بالنسبة للمشروعات الاقتصادية الناجحة والمراد تشجيعها بعد الخصخصة ، وفرض ضريبة شديدة (ضرائب عالية) بالنسبة للمشروعات المراد تقليصها او انكماشها ومن المفيد هنا ان هذه السياسة تظهر أساساً بالنسبة للمشروعات المخصصة جديداً (الجبوري ، ٢٠٠٨:ص٥١) ، اذ يتم صوغ السياسة الضريبية بانسجام تام مع الاهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة . وإذا كانت الضرائب من علامات سيادة الدولة ، فمن الضروري تقديم ضمانات للمواطنين للحد من تجاوزات الإدارة الضريبية وضمان تحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية المترتبة عن ذلك (دليل البرلمان العربي ، مصدر سابق:ص٢٥) . السياسة الضريبية إحدى الأدوات المركزية للسياسة المالية التي تفعل الأنظمة الاقتصادية المختلفة، تعبّر عن عموم الإجراءات والتدابير والقوانين التي تضعها السياسة المالية ، مجسدة الكيفية التي تجبى بها بعض مكونات الإيرادات العامة للدولة وكذلك الكم والكيف لتحقيق ذلك .

ان السياسة الضريبية يتعاطم دورها وأهميتها مع تعاظم الانفتاح الاقتصادي وزيادة التدويل للحياة الاقتصادية وزيادة السكان فتبدأ الوظائف الأساسية للسياسة الضريبية هي أن تكون أحد المصادر المهمة لتمويل خزينة الدولة بالموارد المالية ، إذ تعد الإيرادات المتأتية من الضرائب مورداً مالياً هاماً يرفد الاقتصاد الوطني، لذا تعد رافداً يعول عليه في مراحل العجز المالي (الجنابي ، ٢٠١٠:ص١٥).

ولكون أنواع الضرائب هي ضمن السياسة الضريبية فسيتم توضيح علاقة كل نوع مع عملية الخصخصة

الضرائب المباشرة والخصخصة :

ترى الباحثان عند تنفيذ عملية الخصخصة سيؤدي الى زيادة الأوعية الضريبية نتيجة ظهور مصادر أرباح جديدة خاضعة للضريبة، وبالتالي زيادة في الإيرادات الضريبية وهذا يعتمد على افتراض أساس هو امتلاك الإدارة الضريبية الكفاءة والقدرة للوصول الى الأوعية الضريبية الجديدة والتعامل معها من نواحي التقدير والربط والتحصيل ومتطلبات التدقيق اللاحق، هذا على الامد الطويل ،اما في الامد القصير اذ ان المحفزات التي تمنحها الدولة الى المستثمرين والتي تتمثل في الاعفاءات الضريبية على الارباح التي يحققها المستثمر اذ لاتحقق حصيلة ضريبة من تلك المشاريع .

الضرائب غير المباشرة والخصخصة :

تشجع الخصخصة على اعتماد الضرائب غير المباشرة لزيادة الإيرادات الضريبية ليقابل الانخفاض المتوقع في إيرادات الضرائب المباشرة إذا ما خفضت معدلاتها ، ان تخفيض معدلات الضرائب المباشرة سيكون وارداً بشدة تحت حجج متطلبات دعم الاستثمار وفسح المجال أمام القطاع الخاص ولذلك فان التعويض سيكون عن طريق الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عنها النهائي المستهلك والتي تمتاز بعدم تأثيرها على القرارات الاستثمارية على الرغم من كونها موضع اتهام على الصعيد الاجتماعي ، ولهذا فان الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة ستزداد، كما ان هذا سيكون متماشياً مع متطلبات واشترطات المؤسسات الدولية ويسهل على وفق رأي هذه المؤسسات مسألة اندماج الاقتصاد الوطني بالاقتصاد العالمي على الرغم من ان هناك بعض المخاطر في هذه الاتجاهات (كماش، مصدر سابق:ص١٤) ، ولاسيما منظمة التجارة العالمية التي ترى ذلك ضرورياً في سبيل تحرير التجارة الدولية على الرغم من فقدان السياج الحمائي الكمركي للمنتجات الوطنية مما يؤدي الى عدم قدرتها على المنافسة على الرغم من ضعف هذه القدرة أصلاً (العيسى ، ٢٠٠٧:ص٥).

ان هناك تحدياً تفرضه الخصخصة تحدياً أساسياً على الإدارة الضريبية وهو ضرورة ان تمتلك هذه الإدارة القدرة على متابعة الأوعية الضريبية الجديدة بما يعني ذلك من توفر قدرات وكفاءات تدقيقية ورقابية قادرة على التحقق من الدخل الحقيقي واغلب الإدارات الضريبية في الدول النامية وعلى المديين القريب والمتوسط سوف لن تتمكن من إيجاد معالجات حقيقية لهذا التحدي . إذ أن الخصخصة شملت عدة مشاريع مملوكة للدولة، وللتوسع الواضح في القطاع الخاص ، نتيجة الخصخصة وتأسيس عدة من المشروعات العامة الى الخاصة والنمو في عدد المشاريع الصغيرة ، وبتطبيق طرائق التقدير الضريبي نفسها وإجراءات التحصيل ، وحصول الزيادة في عدد المكلفين الخاضعين للضريبة نتيجة الخصخصة يؤدي الى زيادة العبء على موظفي الضريبة المحليين بصورة واضحة جداً. عموماً أن الضرائب المدفوعة من المشروعات التي تحولت ستعكس التغييرات في الكفاءة والاختلافات الموجودة في النظام الضريبي ، وعلى المستوى الكلي فهناك أدلة بان المشروعات التي تم خصصتها قد دفعت ضرائب أعلى مقارنة بالمدة التي سبقت ذلك ، وكذلك برهنت بعض الأدلة في بعض الاقتصادات غير المتحولة على النتيجة ذاتها ففي الأرجنتين مثلاً ازدادت الضرائب المدفوعة بصورة مهمة من قبل أكبر خمس مشروعات تم تخصيصها ، وفي المكسيك كانت هناك مساهمة جوهرية من المشروعات التي خصصت بعد مدة معينة من الانتقال الى الخصخصة ، وتظهر دراسات البنك الدولي عن كل من (كوت دي فوار) و(موزنبيق) أن هناك زيادة جوهرية في العائد الضريبي من المشروعات المخصصة (العمرى ، ٢٠٠٥:ص٢٢) .

وتشير بعض الدراسات التطبيقية الى ارتفاع مستوى أرباح المشروعات التي خصصت ودخولها مجالات استثمارية جديدة اتضحت فيها قدرة هذه المشروعات على تحقيق كفاءة أكبر في اختيار الاستثمارات ، وكل هذا يقود إلى زيادة الإيرادات الضريبية تبعاً لارتفاع مستوى الإرباح مع إضافة أوعية ضريبية جديدة بما يعني توسيع القاعدة الضريبية. لكن النتائج القياسية قد تقدم أدلة محدودة على أن الخصخصة تفقد إلى زيادة موجبة ومستمرة في العائد الضريبي لمشاريع غير متحولة ، وبشكل عام فإن أهم العوامل التي تؤدي الى أحداث الزيادة: معدلات تحصيل أعلى من المشروعات المخصصة .

تحسين الامتثال وتوسيع الرقابة الإدارية .

قد تفقد الخصخصة إلى تحول الهيكل الاقتصادي نحو قطاعات تدفع ضرائب أكثر .

إجراءات الخصخصة تترافق مع تقوية عامة لإدارة الاقتصاد الكلي بما في ذلك التحسينات في السياسة الضريبية والإدارة الضريبية (العمرى ، مصدر سابق:ص٦) .

لكن الخصخصة قد تنتهي الى خسارة كبيرة للحكومة إذا ما كان نطاق التهرب الضريبي واسعاً وتصعب السيطرة عليه بسبب عجز الإدارة الضريبية وضعف إمكانياتها وتدني مستوى الوعي الضريبي ، وقد تشكل عملية تحويل الأرباح الى الخارج خسارة مضافة إذا ما كان المشتري شخصاً طبيعياً ، أو معنوياً أجنبياً .

عموماً إذا كانت الخصخصة واحدة من سبل الإصلاح الاقتصادي وأنها ضرورة كما يرى البعض، فإن هناك ضرورة أخرى تقتضي اعتماد نظام ضريبي متكامل يشمل جانبي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بحيث يجمع بين اعتبارات الكفاءة والعدالة وتشجيع الاستثمار عبر محفزات محددة وبين الحفاظ على مستوى معيشي مقبول للفئات الأقل دخلاً، كما يجب أن يعامل دخل العمل معاملة تفضيلية خاصة وان يخفف العبء الضريبي عنه الى أدنى قدر ممكن لتجنب الآثار الاجتماعية السلبية للخصخصة (كماش، مصدر سابق:ص٢٠)

ب- الإدارة الضريبية والخصخصة :

هناك تحدياً أساسياً يواجه الإدارة الضريبية وهو ضرورة ان تمتلك هذه الإدارة القدرة على متابعة الأوعية الضريبية الجديدة بما يعني ذلك من توفر قدرات وكفاءات تدقيقية ورقابية قادرة على التحقق من الدخل الحقيقي واغلب الإدارات الضريبية في الدول النامية وعلى المدينين القريب والمتوسط سوف لن تتمكن من إيجاد معالجات حقيقية لهذا التحدي . إذ أن الخصخصة شملت عدة مشاريع مملوكة للدولة، وللتوسع الواضح في القطاع الخاص ، نتيجة الخصخصة وتأسيس عدة من المشروعات العامة الى الخاصة والنمو في عدد المشاريع الصغيرة ، وبتطبيق طرائق التقدير الضريبي نفسها وإجراءات التحصيل ، وحصول الزيادة في عدد المكلفين الخاضعين للضريبة نتيجة الخصخصة يؤدي الى زيادة العبء على موظفي الضريبة المحليين بصورة واضحة جداً . (العمرى ، مصدر سابق :ص ٩). لذا تتطلب عملية الخصخصة ضرورة تطوير الإدارة الضريبية لطرائق تقدير الوعاء الضريبي وإجراءات الربط والتحصيل ، إذ إن بقاءها على حالها يشير الى مسألة تأثير واضح في كفاءة الإدارة الضريبية وإمكانياتها الفنية . عموماً أن الضرائب المدفوعة من المشروعات التي تحولت ستعكس التغييرات في الكفاءة والاختلافات الموجودة في النظام الضريبي ، وعلى المستوى الكلي فهناك أدلة بان المشروعات التي تم خصخصتها قد دفعت ضرائب أعلى مقارنة بالمدة التي سبقت ذلك (العمرى ، مصدر سابق:ص ٢٢) . لكن الخصخصة قد تنتهي الى خسارة كبيرة للحكومة إذا ما كان نطاق التهرب الضريبي واسعاً وتصعب السيطرة عليه بسبب عجز الإدارة الضريبية وضعف إمكانياتها وتدني مستوى الوعي الضريبي ، وقد تشكل عملية تحويل الأرباح الى الخارج خسارة مضافة إذا ما كان المشتري شخصاً طبيعياً ، أو مغنوياً أجنبياً .

عموماً إذا كانت الخصخصة واحدة من سبل الإصلاح الاقتصادي وأنها ضرورة كما يرى البعض، فإن هناك ضرورة أخرى تقتضي اعتماد نظام ضريبي متكامل يشمل جانبي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بحيث يجمع بين اعتبارات الكفاءة والعدالة وتشجيع الاستثمار عبر محفزات محددة وبين الحفاظ على مستوى معيشي مقبول للفئات الأقل دخلاً، كما يجب أن يعامل دخل العمل معاملة تفضيلية خاصة وان يخفف العبء الضريبي عنه الى أدنى قدر ممكن لتجنب الآثار الاجتماعية السلبية للخصخصة (كماش، مصدر سابق:ص ٢٠).

ج- الأهداف المشتركة بين الخصخصة والضرائب:

تتعدد أهداف الخصخصة وتتنوع بين دولة و أخرى ويعد الهدف الذي ينشده برنامج الخصخصة الأساس لنجاح البرنامج وأي غموض في تحديد الهدف هو شهادة مسبقة لفشل البرنامج لذلك يمكن تحديد مجموعة من الأهداف المشتركة بين الخصخصة والضرائب (المتوكل، ٢٠٠١:ص ٢) التي يمكن أن تتحقق من عملية الخصخصة :

ان الأهداف المهمة هو تخفيض العجز في الموازنة العامة للدولة وذلك عن طريق زيادة إيرادات الدولة عن طريق الضرائب المباشرة وغير المباشرة على المشروعات بعد خصخصتها لذلك فإن الخصخصة تدعم الموازنة عن طريق الحصول على إيرادات ضريبية (موسى ، ٢٠٠٤ : ص ٣)

إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع من خلال فرض الضرائب على الدخل العالية بنسب اكبر من الدخل الواطئة (بلحاوي ، ٢٠١١ : ص ١٤) .

زيادة قاعدة الضريبة ، فالقطاعات العامة لا يخضع دخلها للضريبة أما إذا عهدت بإدارتها الى القطاع الخاص عن طريق العقود أو غيرها من الطرائق الحديثة الأخرى فإن الدخل الناتج عن هذه الإدارة يخضع للضريبة ما لم يوجد نص مخالف (القطب ، ٢٠٠٩ : ص ٢٦٨) .

تنشيط ضرائب الرواتب و الأجور للموظفين و العاملين فهناك علاقة طردية بين الإيرادات الضريبية لتلك الضرائب ومبالغ رواتب الموظفين و أجور العاملين، إذ إنَّ القطاع العام لا يستطيع دائماً اجتذاب أفضل الكفاءات على الرغم من أن هذا القطاع يعطي أمناً وظيفياً أكبر للموظفين مقارنة بالقطاع الخاص كما أن القطاع العام لا يستطيع دفع رواتب إلا في حدود معقولة وضمن نظام التوظيف (بري ، ٢٠٠٩ : ص ١٧) .

(المحور الثاني النظام الضريبي والخصخصة في العراق)

نظراً لأهمية النظام الضريبي لعملية الخصخصة تم في هذا المحور توضيح المحيط الضريبي في العراق وعلاقته في الخصخصة من سياسة وإدارة وتشريعات ومكلفين المتمثلين بالمشاريع التي تم خصخصتها .

اولا النظام الضريبي والسياسية الضريبية في العراق للمدة من ١٩٨٧ ولغاية ٢٠١١

١ - القوانين والتشريعات الضريبية

أ- قانون التنمية رقم "١٠٥" وقرار رقم "١٠٦" لصندوق التنمية لسنة ١٩٦٨

بعد عام ١٩٦٨ أصدرت الدولة العراقية قوانين أهمها قانون التنمية رقم "١٠٥" ليؤسس " صندوق التنمية " وقرار رقم "١٠٦" ليقدم الإعفاء الكامل من ضريبة الدخل لمدة عشر سنوات لمجموعة من أصناف الصناعات النوعية وفي مقدمتها صناعة المكنان والمعدات الإنتاجية ، ولمدة خمس سنوات لغيرها من الصناعات القائمة على استخدام المواد الأولية والوسطية المحلية ، والى إعفاء أستيرادات المشروع الصناعي من شروط الحصول على إجازة الاستيراد فضلاً عن الإعفاءات التقليدية لبنود تتعلق بتطوير المناطق المتخلفة في البلاد ودعم وتحفيز التنمية الإقليمية عن طريق زيادة مدة الإعفاءات الضريبية أو خفض معدلات الضرائب والرسوم الكمركية أو كليهما معاً ، وبذلك أقيمت الآلات والمعدات الزراعية المستوردة من رسوم الاستيراد وألغيت الضريبة على الصادرات للحيوانات الحية والمذبوحة وكان ذلك بهدف تنشيط القطاع الزراعي والارتقاء بمستوى الزراعة والثروة الحيوانية في العراق .

ب- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل

لم يتطرق قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ضمن بنوده للمشروعات المخصصة من القطاع العام الى القطاع الخاص وإنما حدد في الفصل الثاني المادة (٢) منه مصادر الدخل التي تفرض عليه الضريبة ، إذ نصت على (أرباح الأعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصناعات او المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف).

وبهذا خضعت المشروعات المخصصة الى القطاع الخاص الى ذلك القانون وإعفاءاته المذكورة في الفصل الرابع منه الا ان تلك الإعفاءات لم تشير الى إعفاء المشاريع المتحوّلة من القطاع العام الى القطاع الخاص وبضمنها محطات تعبئة الوقود من دفع الضريبة ويجري التحاسب الضريبي لها على أساس التعليمات والضوابط الصادرة من الهيئة العامة للضرائب عن كل سنة مالية نجم بها الدخل .

وبذلك وجدت غايات لمنح الإعفاء الضريبي للقطاع النفطي ، إذ إن الإعفاء الضريبي المقرر للقطاع غالباً ما يستهدف تحقيق عدد من الأهداف التي من أهمها دعم السوق المحلية بالمنتجات السلعية والمشتقات النفطية واستخدامها كأداة لمواجهة الأزمات السياسية ففي العراق مثلاً عملت الدولة السابقة من الحرب العراقية - الإيرانية على استخدامها للحيلولة من دون حدوث شحه في المنتجات النفطية (أبو جعيلة وآخرون، ٢٠٠٦:ص١٢٤) وجاء ذلك الإعفاء للدخل الناجم لأصحاب أو مستأجري وسائل النقل البرية إذا كانت مشحونة بالنفط كما شمل الإعفاء الدخل الناجم لأصحاب وسائل النقل البحرية المشحونة بالمنتجات النفطية ولم يشمل الإعفاء أصحاب محطات تعبئة الوقود وذلك كونها من ضمن الأعمال التجارية المدرجة ضمن الفقرة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣ المعدل. وجاء في المواد من (٤٤) ولغاية (٤٩) منه على السلطة المالية ان تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة ويكون مقدراً معيناً وكذلك أشار الى تاريخ استحقاقها ، ويعد التوقيع على مذكرة التقدير تبليغاً للمكلف وعليه الدفع وإذا لم تدفع الضريبة في (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ يضاف إليها (٥٠%) من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ إذا لم يدفع المكلف خلال (٢١) يوماً بعد انقضاء المدة الأولى ، كما ان للسلطة المالية حق تفسيط الضريبة بناءً على طلب تحريري يقدمه المكلف إذا وجدت أسباباً مبررة للتفسيط ، على ان يبلغ المكلف بمقدار كل قسط من الأقساط وتاريخ استحقاقها ، وفي حالة ان المكلف لم يدفع احد الأقساط في (٢١) يوماً من تاريخ استحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع بصورة تلقائية وبدون الحاجة الى إنذار

ج- قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم "٣٢" لسنة ١٩٨٦

يشير القانون أعلاه في المادة السابعة الفقرة الثانية منه بتقدير قيمة المال غير المنقول أو بدل إيجاره ويكون ذلك عن طريق لجنة مختصة بالقيمة المقدرة له في دائرة التسجيل العقاري ويكون بأقيام العقارات المجاورة ، أو المماثلة ، أو بدلات إيجارها السنوي الحقيقي ويجري ذلك لإغراض الضريبة المقدرة على العقار، كما ان القانون أعلاه لم يضم ضمن بنوده لأي حافز أو إعفاء ضريبي للمشاريع أو الأملاك المباعة أو المؤجرة من الدولة.

د- قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (٧٧٤) لسنة ١٩٨٨

بتوجه الدولة عام ١٩٨٧ إلى الخصخصة قامت باتخاذ خطوات بمنح تسهيلات وحوافز للمستثمر اذ صدر قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (٧٧٤) لسنة ١٩٨٨ الذي يقضي بسماع القطاعين الخاص والمختلط بإنشاء مشاريع ، أو شركات لإقامة صناعات جديدة وتطوير الصناعات الحالية.

وقضي بإعفاء إرباحها مدة ١٠ سنوات من ضريبة الدخل والرسم الكمركي وتوفير الأرض ببدل إيجار منخفض وتزويده بالماء والكهرباء ، وهاتف والسماح للمشروع باستيراد مستلزمات الإنتاج بنسبة ٥٠%.

ه- قانون الاستثمارات العربية رقم (٤٦) لسنة ١٩٨٨

إن القانون يهدف الى تشجيع أسهام الاستثمارات العربية في عملية التنمية الاقتصادية وجعل مساهمة المستثمر العراقي بـ ٤٩% من رأس المال المدفوع للمشروع الاستثماري وجواز إدخال رأس المال العربي في شكل أموال عينية ذات علاقة بالمشروع شرط أن تكون المكنان والمعدات المستوردة محافظة على ٥٠% من عمرها الإنتاجي ومنح في المادة السادسة عدة إعفاءات للمستثمر كإعفاءه من الرسوم كافة كرسوم الطابع والرسوم الكمركية ورسم المهنة والمادة الثامنة أجازت بإعفاء أرباحه من ضريبة الدخل بنسبة ٢٠% من رأس المال لمدة خمس سنوات وبنسبة ١٠% في السنوات الخمسة التالية لسنوات الخمس الأولى ، وصدر قرار رقم (٢٩٦) لسنة

١٩٨٨ من مجلس قيادة الثورة (المنحل) يقضي بتولي الصندوق العراقي للتنمية الخارجية التابع لوزارة المالية بمتابعة استثمارات البلاد الخارجية في المؤسسات والشركات الأجنبية .

و-قوانين الاستثمار الصناعي

صدر قانون الاستثمار الصناعي رقم (١١٥) لسنة ١٩٨٢ ثم عدل بقانون الاستثمار الصناعي رقم (٢٥) لسنة ١٩٩١ الذي هدف إلى إعفاءات واسعة للمشاريع الصناعية من الضرائب والرسوم ولمدة معينة وبنسبة مختلفة ثم صدور قانون الاستثمار الصناعي رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨ الذي تضمن في المادة (٨) منه إعفاء المشاريع الصناعية من الضرائب والرسوم وإعفاء إيرباح المشروع من ضريبة الدخل عدا الضرائب والرسوم المفروضة على إنتاج السكائر المشروبات الروحية وجاء هذا لأسباب اجتماعية معروفة أما باقي المشاريع فأعفيت على وفق نسب مئوية معينة لكل نوع من المشاريع من رأسماله المدفوع ولمدة ٥ سنوات ابتداءً من السنة التي يتحقق فيها أول ربح له بعد حصوله على إجازة تأسيس وينصف هذه النسب في السنوات الخمسة التالية على السنوات الخمس الأولى وهذا ما نصت عليه الفقرة ثالثاً من القانون أعلاه ، وكانت النسب المئوية كما في أدناه :

المشاريع المملوكة للأفراد نسبة ١٠% في المدن المتطورة ونسبة ٢٠% في القرى والأرياف .

الشركات المساهمة نسبة ١٥% في المدن المتطورة ونسبة ٢٥% في القرى والأرياف .

شركات القطاع المختلط نسبة ٢٠% في المدن المتطورة ونسبة ٣٠% في القرى والأرياف .

أما في الفصل الرابع منه أشار في المادة (٩) الى إعفاء المشروع الممنوح إجازة التأسيس من الرسوم والضرائب كرسوم الطابع والرسم الكمركي لمكائنه كافة وأجهزته وآلاته والمواد الاحتياطية والمختبرية له وسرى هذا الإعفاء سواء تم الاستيراد من صاحب المشروع أم عن طريق دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي ، واعفي الضريبة المفروضة على العقارات التي يستخدمها المشروع للتشغيل او الخزن مدة عشر سنوات ابتداءً من السنة التي تحقق فيها أول ضريبة عقار .

ز-قانون الشركات

أصدرت الدولة القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٨ معدلاً لقانون الشركات رقم (٣٦) لسنة ١٩٨٣ وقد حدد القانون صلاحية الحد الأدنى لرأس المال الشركات المساهمة المختلطة والخاصة والشركات المحدودة كما أتاح قانون رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٨ للتاجر العراقي حق حرية الاستيراد من دون تحويل خارجي وفق منهج الاستيراد المعمول به . وفي عام ١٩٩٧ صدر قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ بهدف تطوير واستغلال واستثمار حقول الغاز في جنوب العراق وسمح للقطاع العام بمساهمة القطاع الخاص لتأسيس شركات مختلطة مساهمة أو محدودة ، ولكن القانون المذكور لم يكن يسمح للأجانب شركات أم أشخاص طبيعيين أن تكون لهم حصص أو أسهم في شركات عراقية، ومن ثم فإن الدولة العراقية قد لجأت الى تشريع قوانين أو الى إبرام اتفاقيات دولية لغرض تأسيس شركات مشتركة مع دول أو شركات أجنبية. وفي البند الثامن عشر قضي بفرض الرسوم والضرائب على الشركات العراقية ، إذ أشار بالمادة (٨) منه الى إعفاء الأصول المستخدمة لغرض الإنتاج من الضريبة الكمركية إلا أنه أشار في المادة (١١) بدفع رسم الطابع المفروض على الشركة .

وعلى الرغم من صدور تلك القوانين الا أنه لم يصدر قانون لبرنامج الخصخصة وأخضعت المشاريع المخصصة آنذاك لقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ (المعدل) وإعفاءاته الضريبية وذلك لكون

عملية الخصخصة لا تشير إلى وجود أي امتياز أو إعفاء ضريبي حتى عام ١٩٨٦ (وزارة المالية ، ٢٠٠٨ : برنامج الخصخصة)

ح- قانون الاستثمار العربي رقم (٦٢) لسنة ٢٠٠٢

هدف قانون الاستثمار العربي الى تشجيع الاستثمارات العربية في عملية التنمية الاقتصادية في العراق وقضي بمنح عدة إعفاءات وامتيازات ضريبية للمستثمر في الفصل الرابع منه إذ أجاز بإعفاء الموجودات الثابتة والمستوردة مدة (٣) سنوات كما أعفى قطع الغيار المستوردة بنسبة (٢٠%) ولمدة ٣ سنوات أيضاً بشرط ان لا تستخدم لغير أغراض المشروع فضلاً عن إعفاء المشروع من الرسوم كافة كرسوم الطابع ورسم المهنة وفي الفقرة رابعاً نصت المادة (١٠) بتمديد مدة الإعفاء لخمس سنوات وبحسب عمل المشروع وموقعه الجغرافي ومدى إسهامه في زيادة الصادرات وتشغيل الأيدي العاملة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

ط- أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٣

فرضت سلطة الائتلاف المؤقتة قرار " قانون" مالي يفرض ضريبة واحدة على المواطنين والشركات العراقية والأجنبية والذي عدل جزئياً بعد خمسة أشهر من صدوره لزيادة السماح الضريبي للأفراد وأضيفت ثلاث مستويات ضريبية أدنى والجدول رقم (١) أدناه يوضح ذلك:

جدول (١)

تغيير مقياس الضريبة

التفاصيل	الدخل الخاضع	الشريحة	النسبة	الضريبة المقدرة
المقياس قبل التغيير للسنوات من (٢٠٠٥-٢٠٠٨)	٢٥٠٠٠٠ - ١	٢٥٠٠٠٠	٣%	٧٥٠٠
	٥٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٥%	١٢٥٠٠
	١٠٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	١٠%	٥٠٠٠٠
ما زاد عن ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار				
المقياس بعد التغيير للسنوات من (٢٠٠٩ ولحد الآن)	٥٠٠٠٠٠ - ١	٥٠٠٠٠٠	٣%	١٥٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥%	٥٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠%	٢٠٠٠٠٠
ما زاد عن ٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار				

(الجدول اعداد الباحثان بالاستناد على أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٣)

وكذلك اتخذت تلك السلطة قرار بتحديد الحد الأدنى لأجور العاملين في الدولة وكان في إعلانه ذلك الأمر الصادر من سلطة الائتلاف العراقية الذي علق الضرائب كافة أو الرسوم أو التكاليف ، أو الاقتطاع الضريبي ، أو رسوم التعريفات الجمركية المفروضة على التبادل التجاري بموجبه .

ي- أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٣

ألزم بموجبه الدوائر والجهات الحكومية وغير الحكومية كافة العمليات التجارية وغير التجارية كافة ومنها عقود البيع وعقود الإيجار وعقود الإنشاء والتشغيل والتي تدرج ضمن أساليب الخصخصة بإلزام المستأجر

بالحقوق والالتزامات الضريبية كافة كجلب براءة ذمة من الهيئة العامة للضرائب تؤيد تحاسب المكلف ضريبياً وبراءة ذمته المالية قبل الدخول في المزايدة عند البيع أو قبل التوقيع على التعاقد . وبذلك يعد القانون حامياً للإيرادات الضريبية وموئناً لزيادة دخل الضريبة وعدم التهرب الضريبي بالتزام المكلف بالتحاسب الضريبي عن كل سنة وفتح اضبارة ضريبية خاصة به تتضمن نشاطه التجاري .

ك- أمر ضريبة أعمار العراق المرقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣

أمر ضريبة إعادة أعمار العراق عدل أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٣ وبموجبه جرى إعفاء (المواد الغذائية ، والأدوية ، والأدوات الطبية ، والملابس ، والكتب، والبضائع المستوردة) لتقديمها للشعب العراقي على أساس كونها مساعدات إنسانية أو مساعدات وفرض ضريبة إعادة أعمار بنسبة ٥% من إجمالي قيمة البضائع الكمركية الخاضعة للضريبة وكان يقضي بعدم استخدام مردود هذه الضريبة إلا لمساعدة الشعب العراقي على إعادة بناء العراق التي تحدد على وفق الأسلوب الدولي المتبع لتقدير القيمة الكمركية للبضائع وتكون هذه البضائع خاضعة لضريبة إعادة الأعمار .

ل- قرار الإستراتيجية الضريبية المرقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤

أصدر بول بريرم قرار رقم (٤٩) في شباط ٢٠٠٤ ويهدف الى توفير المزيد من الإعفاءات الضريبية وتعليق ضرائب معينة (كضريبة الدخل للسنة المالية ٢٠٠٣ والشهور الثلاثة الأولى من السنة المالية ٢٠٠٤) إذ بموجب القسم (٣) منه تخفيض الضريبة المفروضة على دخل جميع أنواع الشركات المحدودة والمساهمة الخاصة والمساهمة المختلطة إلى نسبة ثابتة مقدارها (١٥%) بعد أن كانت (٢٥%-٣٠%) للشركات المحدودة و٢٥% للشركات المساهمة الخاصة فضلاً عن فرض ضريبة بذات النسبة على الشركات الأجنبية المسجلة في العراق أو تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق .

وفي القسم الرابع منه أشار الى إعفاء سلطة الائتلاف وقواتها والهيئات والوكالات التابعة لها من الضرائب او الرسوم كافة كما أعفت الموظفين الأجانب والمنظمات الدولية لأي ضرائب او رسوم مماثلة داخل الأراضي العراقية فضلاً عن معاملة الموظفين الدبلوماسيين والأجانب بالمعاملة نفسها من ناحية الإعفاء الضريبي ، أما فيما يخص العقارات المؤجرة من الدولة فقد نص الأمر في القسم (٦) منه الى ان تقدر وتجبى الضريبة بنسبة (١٠%) من العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية وان تجبى على دفتين متساويتين وبشكل نصف سنوي .

م- قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦

جاء بدلاً عن أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (٣٩) لسنة ٢٠٠٣ ونص على مزايا وضمانات في الفصل الثالث منه باستتجار الأراضي اللازمة للمشروع ، أو المساطحة للمدة التي يكون فيها المشروع الاستثماري قائماً على أن لا تزيد عن (٥٠) خمسين سنة قابلة للتجديد بموافقة هيئة الاستثمار ، و أن تراعى في تحديد المدة طبيعة المشروع وجدواه للاقتصاد الوطني قد أشار في الفصل الخامس المادة (١٥- أولاً) عن منح المشروع إعفاء من الضرائب لمدة ١٠ سنوات من تاريخ بدء التشغيل التجاري فضلاً عن تمديد مدة الإعفاء الى ١٥ سنة على ان تكون نسبة الشراكة للمستثمر العراقي بنسبة ٥٠% وفق المناطق التنموية وبحسب درجة التطور الاقتصادي للمنطقة وطبيعة المشروع الاستثماري . كما أجاز للهيئة الوطنية للاستثمار زيادة عدد سنين الإعفاء من الضرائب والرسوم يتناسب بشكل طردي مع زيادة نسبة مشاركة المستثمر العراقي في المشروع لتصل

إلى خمسة عشرة سنة إذا كانت نسبة شراكة المستثمر العراقي في المشروع أكثر من ٥٠% وجاء ذلك ضمن الفقرة الثالثة من المادة نفسها .

أما المادة (١٧) من الفصل نفسه فقد أجازت بمنح إعفاء للموجودات المستوردة لأغراض المشروع من الرسوم في (٣) ثلاث سنوات من تاريخ منح إجازة الاستثمار ومنحت مشاريع الفنادق والمؤسسات السياحية والمستشفيات والمؤسسات الصحية ومراكز التأهيل والمؤسسات التربوية والعلمية إعفاءات من رسوم استيراد الأثاث والمفروشات واللوازم لإغراض التحديث والتجديد مره كل (٤) أربع سنوات في الأقل على ان تدخل الى العراق او تستعمل في المشروع في ثلاث سنوات من تاريخ صدور قرار الهيئة بالموافقة على قوائم الاستيرادات وكمياتها، بشرط ان لا تستخدم لغير الأغراض المستوردة من اجلها.

وهدف القانون ذاته في المادة (٢) إلى تشجيع القطاع الخاص العراقي والأجنبي للاستثمار في العراق ونقل التقنيات الحديثة والإسهام في عملية تنمية العراق وتطويره وتوسيع قاعدته الإنتاجية والخدمية وتنويعها عن طريق توفير التسهيلات اللازمة لتأسيس المشاريع الاستثمارية وتعزيز القدرة التنافسية للمشاريع في الأسواق المحلية والأجنبية .

ن- نظام بيع وإيجار عقارات وأراضي الدولة والقطاع العام رقم (١) لسنة ٢٠١١
جاء هذا النظام لإغراض الاستثمار وصمم لقانون الاستثمار رقم (٧) لسنة ٢٠١٠ والذي بموجبه نص في المادة (٨) على ان تؤجر الهيئة الوطنية للاستثمار أراضي الدولة والقطاع العام لإغراض تنفيذ المشاريع الاستثمارية والصناعية والزراعية والخدمية والسياحية والترفيهية ، أما نظام بيع وإيجار عقارات وأراضي الدولة حدد بدلات الإيجار السنوي للمشاريع وكما في أدناه :

المشاريع الزراعية الإستراتيجية التي تؤدي الى زيادة وتحسين الإنتاج الحيواني والنباتي تكون بنسب مئوية تتراوح بين (١٠-٣٠)% من بدل إيجارها السنوي المقدر من لدن لجان التقدير المختصة وبحسب طبيعة الأراضي وحصتها من المورد المائي .

المشاريع الصناعية التي تقام في المناطق التي تحدد لأغراض المشاريع الاستثمارية الصناعية محددة ببديل إيجار قدره (٢%) من بدل إيجارها السنوي المقدر من لدن اللجان .

تحويل المشاريع الكهربائية والنفطية تنفيذ بصيغة بناء - تشغيل - تملك (BOO) وبناء - تشغيل - تحويل الى الجهة المستفيدة (BOT) ببديل إيجار قدره (٢%) من إيجارها السنوي المقدر من لدن اللجان .

المشاريع الخدمية والمتمثلة بمشاريع المستشفيات والمراكز التعليمية والجامعات والمحطات.. تكون ببديل قدره (٥%) من إيجارها السنوي المقدر من لدن اللجان .

الا ان كلاً من قانون الاستثمار رقم (٧) لسنة ٢٠١٠ ونظام بيع وإيجار عقارات الدولة رقم (١) لسنة ٢٠١١ لم يشيرا ضمن بنودهما او موادهم الى أي امتيازات او حوافز متمثلة بإعفاء ضريبي محدد للمشاريع المخصصة.

وترى الباحثان الخصخصة بدت مغرية لبعض الاقتصاديين من دون النظر نتيجة حسنات الخصخصة وسيناتها اذ واجه تطبيقها مشاكل تتعلق بالبطالة ومستويات معيشية متدنية وتداعيات التضخم وأصبح النقاش حول الخصخصة في العراق يجري بشكل مضلل وذلك من الطبيعة التقنية للتعبير الذي يشير إلى الملكية القانونية لاحتياطات النفط تلك التي تفسح المجال للحكومات والشركات كي تنكر حقيقة سير عملية الخصخصة وتدفع

التشريعات التي طرحت أنفاً بالنشاط الخاص عادة نحو المجالات التي تدر ربحاً أكبر وأسرع والتي توفر فرصاً أوسع للآفات من نطاق متابعة الضريبة كما تدفعه أيضاً إلى عدم تركيز رأس المال في مشاريع متكاملة وتفتيته على وحدات تكميلية لإنتاج (أو تجميع) سلع نهائية وإلى التقليل من حجم المشاريع ورأس المال و مستلزمات التشغيل في محاولة للحصول على أكبر قدر ممكن من الإعفاءات الضريبية .

حتى أصبحت هناك أزمة ثقة بالقانون والتشريعات وعلى الرغم من ما قدمه القانون الضريبي من تسهيلات وامتيازات إلا أنه اثر سلباً على العدالة الضريبية إذ أصبح يحقق إجحافاً بالمكلفين ولم يحقق أبسط مبادئ العدالة في توزيع العبء الضريبي وغلب عليه الجمود وعدم المرونة لمواجهة المستجدات والحالات الطارئة أو التأخر في حلها ، إذ يؤدي رفع السعر الى التقليل من جهود المكلف ومن ثم نقص في دخله ويؤدي بدوره الى نقص في الإيرادات الضريبية إذ لم تعوض تلك الزيادة في السعر الضريبي .

الهيكل الضريبي في العراق

أ- الإدارة الضريبية

الواقع العراقي للإدارة الضريبية وأعمالها تنصب في الكثير من المهام منها القيام بعملية حصر المكلفين والمقصود بها (تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية) (جواد، ٢٠٠٦:ص٢١٥) . وتعد دقة الحصر على مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي ومدى فلاحها في عدم إتاحة الفرصة للتهرب من دفع الضريبة وعلى العكس إذا لم تكن عملية الحصر بالمستوى المطلوب فإنها تكون دافعاً لتهرب الضريبي ، إذ إن الهيئة العامة للضرائب استطاعت ان تجري محاوله جريئة لوضع نظام على الحاسب الالكتروني عام ١٩٩٢ وجاء هذا لما للهيئة من محاولات تطوير للإدارة العاملة لديها ، إذ استطاعت أن تدخل حوالي (٢٥٠٠) مكلف لفروع بغداد على الحاسب الالكتروني الا أن هذه المحاولة قد توقفت عند هذا الحد ولا يزال النظام مقتصرأ على هؤلاء المكلفين مع جملة من العيوب والنواقص فيما يتعلق بمدى اكتمال المعلومات ودقتها ، وكما أعادت الهيئة العامة للضرائب تلك المحاولة في عام ٢٠٠٤ إذ تعاقدت مع شركة بيرنك بوينت الا أن تلك المحاولة لم تستمر طويلاً حتى غادرت الشركة البلاد للظروف الأمنية التي كان يشهدها العراق في تلك المدة وقد سجلت الهيئة آخر حركة للمكلفين مبينة في الجدول رقم (٢) أدناه :

جدول (٢)

حركة المكلفين ٨٠* في الهيئة العامة للضرائب لغاية كانون الأول ٢٠١٠

المكلفين	الجدد	المستلمة	الدموجة	المشطوبة	المرسلة	المجموع
----------	-------	----------	---------	----------	---------	---------

* ويقصد بالمكلفين المصنفين حسب الجدول رقم (٢) بالاتي :

١. المكلفين: أعداد المكلفين المسجلين في الهيئة العامة للضرائب .
٢. الجدد: المكلفين الذين تم فتح اضرابهم ضريبية لهم حديثاً في الهيئة .
٣. المستلمة: عدد الأضرابير الضريبية المستلمة من الفروع الضريبية .
٤. المدموجة: الأضرابير التي تم دمج اضرابيرتين او أكثر لمكلفين واعتبارها اضراباً واحدة وتكسب بذلك رقم بطاقة ضريبية جديد خاص بها.
٥. المشطوبة: الأضرابير التي تم إتلافها من قبل الهيئة العامة للضرائب وحذف رقم البطاقة الضريبية الخاص بها.
٦. المرسلة: الأضرابير التي يتم تحويلها الى الفروع بناءً على طلب من المكلف ذاته.

١١٨٩٢٩٥	٤٠٨٠	٩٧٩٤	١٢٤٠	٨٥٩٠	٥٨٦١٢	١١٣٦٦١٥
---------	------	------	------	------	-------	---------

المصدر: (من إعداد الباحثان بالاستناد الى بيانات ومعلومات من قسم التخطيط والإحصاء في الهيئة العامة للضرائب).

على الرغم من وجود اهتمام في شؤون الإدارة الضريبية في العراق ، الا إنها بالمحصلة المتراكمة عبر عقود مضت من الزمن لازالت تعاني من شحة الملاكات الضريبية كماً ونوعاً وللدلالة على ذلك كان مجموع العاملين في الهيئة العامة للضرائب (٣٠٥٦) موظف في عام ٢٠٠٥ والان يبلغ عددهم (٢٧١٨) موظف قياساً بأعداد المكلفين المسجلين يوضح الجدول رقم (٣) أعداد المخمنين على وفق آخر إحصائية لغاية ٢٠١١ في الهيئة العامة للضرائب وفروعها :

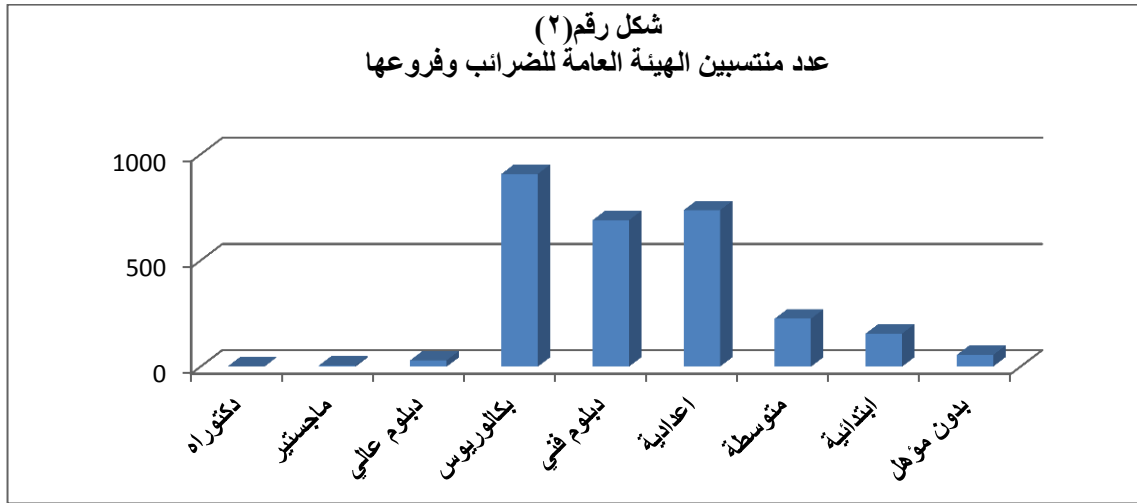
جدول (٣)

أعداد المخمنين العاملين في الهيئة العامة للضرائب وفروعها

م.م.مخمن	مخمن أقدم	م.ر.مخمنين	المجموع
٤١	١٢٨	١٧٥	574

المصدر : (من أعداد الباحثان بالاستناد الى معلومات وبيانات قسم الإحصاء والقسم الإداري).

وتترافق مع مشكلة انخفاض الملاك الضريبي مشكلة انخفاض المستوى العلمي لهذه الملاكات إذ ان الملاك الوظيفي للهيئة يعكس تطور وإمكانيات الهيئة في أن كفاءة أي مؤسسة يقاس بمدى امتلاكها الكفاءات العلمية ضمن منتسبها والشكل رقم (٢) يوضح توزيع المنتسبين حسب التحصيل العلمي إذ نلاحظ فيه أن الهيئة تشهد ضالة عدد حملة الشهادات العليا وتشكل نسبة مجموع حملة الدبلوم العالي والماجستير والدكتوراه ما يقارب ١٠% وشهادة البكالوريوس تبلغ نسبة ٣٢% كما أنها تمتلك من أصحاب شهادة الإعدادية فما دون بنسبة ٤٠% وهذا مؤشر نوعاً ما جيد على الرغم من انه قليل جداً بالنسبة الى ما تشكله بقية المستويات إذ إن هناك بعض العمليات لا يمكن أن يؤديها إلا أصحاب الشهادات الدنيا وهذا بديهي ولكن على الأقل يفترض بالهيئة العامة للضرائب أن تستقطب أصحاب الشهادات العليا بمستوى اكبر مما تملكه ؛ لأنها دائرة خدمية محاسبية وبحثية بذات الوقت:



المصدر: (الهيئة العامة للضرائب ، قسم الإحصاء والأبحاث ، أوليات تقرير تقويم الأداء لعام ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩)

يقتضي على عاتق الإدارة الضريبية تحديد مقدار الضريبة وضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبة. وذلك لما لهذا التقدير من أهمية بالنسبة لإيرادات الضريبة من جهة وبالنسبة لتحقيق العدالة الضريبية من جهة أخرى . فتقدير المادة الخاضعة للضريبة يجب ان لا يكون اقل من الحقيقة فتقل إيرادات الضريبة وما يتبعها من ضرر بالمصلحة العامة ، كما لا يجب ان يكون أكثر من الحقيقة ؛لأن ذلك يؤدي الى إرهاق المكلفين وتذمرهم.(الخطيب والشامية،٢٠٠٣، ص١٦٠). إذ ان الإدارة الضريبية تعتبر حلقة وصل بين المكلفين والتشريعات الصادرة من الدولة للحصول على إيرادات الدولة من الضرائب ، لذا فان الإدارة الضريبية يقع على عاتقها تقدير الدخل الخاضع للضريبة وتحديد المبلغ الذي واجب على المكلف دفعه ، وان تحديد مقدار الضريبة ضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبة ، والتقدير الضريبي يعرف بـ(سلسلة من الإجراءات التي تتبعها السلطة المالية الضريبية لاستحصاال الديون الحكومية على وفق مواعيدها المحددة بموجب قانون استحصاال الديون الحكومية إذا تعذر استحصاالها على وفق قانون ضريبة الدخل . والغاية منه هو تحصيل الأموال لغرض تسيير أمور الدولة ومرافقها) (أمين،٢٠٠٠:ص٤٠).وقد تطورت الطرائق التي بموجبها يحدد الدخل بتطور الإدارة الضريبية والأجهزة الإدارية المكلفة بأمور الضريبة وبالوعي المحاسبي والضريبي وبالظروف الاقتصادية والاجتماعية . وتأخذ الأنظمة الضريبية طرائق مختلفة لتقدير الدخل الضريبي التي تتضمن :

(١)- طرق التقدير المباشرة (الطريقة التحديدية)

وهو أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى معرفة قيمة الوعاء الضريبي مباشرة بعد النظر بتفصيلات مكوناته كلها (السعدي،٢٠٠٧:ص٣٠) ، ويعتمد هذا النوع على البينة ومن ثم فالتقدير هنا تقدير مباشر أي ان الإدارة الضريبية تلجأ الى معرفة قيمة الوعاء مباشرة ، ويمكن القول أن هذه الطرائق هي (السلطان،٢٠٠٤: ص٤١) :

●التقدير الذاتي:

وهو عبارة عن بيان كتابي بمقدار الإيرادات الخاضعة للضريبة ، يلتزم بتقديمه المكلف الى الإدارة الضريبية للضريبة واحتساب الضريبة المستحقة عليه والقيام بدفعها بشكل طوعي وذلك بالاعتماد على الإقرار الضريبي المقدم من لدن المكلف الى الإدارة الضريبية ويحتوي هذا الإقرار على المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في إجراء التسويات الضرورية عند احتسابها للضريبة (وجعان ، ٢٠٠٨ :ص ٢٤) . إذ جاء هذا النوع من التقدير مؤخراً إلى حيز العمل في الهيئة العامة للضرائب ولاسيما في قسم الشركات .فلا مانع لدى السلطة المالية من قبول التقدير السنوي او الميزانية العمومية او ميزان المراجعة وقيام المكلف او الشخص المعنوي بتقدير نفسه وبموجب المعلومات المالية التي جاءت بها بياناته بعد أن يعطى موعداً لإجراء المناقشة (المداولة) مع السلطة المالية (الموظف المختص) وذلك للبت في موضوع التقدير الذاتي ويصار إلى التالي (وجعان ، ٢٠٠٨ :ص ٢١)

إما قبول السلطة المالية التقدير الذاتي للمكلف لكونه جاء مطابقاً لما جاء به الفحص الضريبي للبيانات المالية وبعد حينذاك تقديراً نهائياً بالاتفاق .

او عدم قبول التقدير الذاتي لكونه غير مناسب لما جاءت به البيانات المالية وعند ذلك يقدر المكلف تقديراً إضافياً بالاتفاق .

● التقدير بالاتفاق

هو تقدير المكلف بعد مناقشته للوصول إلى التقدير بالاتفاق بين المكلف والمخمن على أن لا يتجاوز ولا يتنازل عن الضوابط الموضوعية لتلك السنة ، اذ يكون تقدير الوعاء الضريبي قوامه أرقام الإدارة الضريبية اتفاقاً مع المكلف على تحديد المال الخاضع للضريبة . على ان يسبق هذا الاتفاق مناقشات بين المكلف والإدارة الضريبية وقت تقديم المكلف لإقراره الضريبي الذي قد تجري فيه الإدارة الضريبية تعديلاً، تعرضه على المكلف فيسري موافقته عليه . ولقد ازدهرت طريقة الاتفاق في الكثير من الدول مثل المملكة المتحدة، ومصر، والأردن (الشريف ونور ، ٢٠٠٢ :ص ٢٣٣) .

● التقدير الإداري :

يعرف بالتقدير والمحاسبة غيابياً للمكلف أي دون حضور المكلف سوى انه هنالك مقتبسات باسمه وردت إلى الهيئة ولم يراجع ، وإجراء التحاسب الضريبي فعلى السلطة المالية القيام بجمع هذه المقتبسات وتقديره غيابياً (إدارياً) ، ومنحه السماح القانوني لذاته فقط . يرسل أخطار للمكلف يسمى (إخطار التقدير) لدفع مبلغ الضريبة المقدر له وإذا لم يراجع يرسل (إخطار الدفع) وبعد هذا الإخطار تحتسب الفوائد عن مدة التأخير في التسديد لدى مراجعة المكلف الهيئة العامة للضرائب يتم تبليغه من لدن السلطة المالية بأنه مقدر إدارياً للسنوات المعنية . فهنا عليه أن يقدم تقريره الضريبي للسنوات المعنية بالتقدير الإداري وذلك لغرض تعديل التقدير الإداري ، ويمنح السماح القانوني الحقيقي الذي يستحقه ويحاسب على وفق الضوابط المعمول بها بعد أن يقوم بتسديد نسبة ٢٥% من مبلغ التقدير الإداري على وفق القانون وذلك لغرض التعديل ويسمى عندئذ (تعديل التقدير الإداري)

.٨١

● التقدير الاحتياطي :

^{٨١} . المقابلة التي تمت مع الخبير الأستاذ محمود النقيب في الهيئة العامة للضرائب ، بغداد ، ٢٠١١ .

هو التقدير المبدئي أو الأولي لدخل المكلف الخاضع للضريبة احترازاً من لدن الإدارة الضريبية ما ان يرد مستقبلاً من مقتبسات ومعلومات او إذا تعاطى أعمال في محلات تتبع دوائر مختلفة فتقدر الضريبة على وفق لما تصدر من اجراءات وتعليمات ضمن إطار عمل الإدارة الضريبية (السعدي، ٢٠٠٨، ص: ٤٢) ، وهذا التقدير يأتي من لدن السلطة المالية احترازاً ما لم يرد مستقبلاً من مقتبسات ومعلومات مالية او لغاية تقديم بياناته المالية ، إذ يقوم المكلف حينذاك بدفع الضريبة المقدرة بصورة احتياطية لحين إنهاء التقدير الاحتياطي مستقبلاً . وعند حصولها على معلومات إضافية (مقتبسات) بعد أن كان المكلف قد قدر بإحدى طرائق التقدير ففي هذه الحالة يقدر إضافياً من هذه المقتبسات . وهذا ما يعرف (بالتقدير الاحتياطي الإضافي)

●التقدير النهائي :

تقوم بموجبه الإدارة الضريبية باحتساب التقدير على المكلف ما في سنة تقديرية معينة بصفة نهائية وذلك بعد مرور خمس سنوات من تلك السنة التقديرية (اسماعيل، ٢٠٠٢، ص: ٥٢٨) . بشرط ان يكون التقدير على أساس الدخل الحقيقي إذا لم تكن قد قدرت على أحد المكلفين الخاضعين لها او قدرت بما تقل عن حقيقتها في السنة الأخيرة او في إحدى السنين الخمسة السابقة لها . ويعني ذلك لو قدر شخص ما في سنة تقديرية معينة واكتشفت السلطات الضريبة انه قدر بأقل من حقيقته فانه يحق لها الرجوع وتقدر دخلهم على حقيقته سواء في السنة التقديرية نفسها أو في السنوات الخمس التي تليها أما بعد تلك السنوات فيسقط حق السلطة المالية بالرجوع ويكسب التقدير السابق الدرجة القطعية ، او النهاية (السعدي ، ٢٠٠٨، ص: ٤٤) ، ويكون ذلك التقدير بعد تعديل التقدير الإداري وكما يكون بعد التقدير الاحتياطي الإضافي هذا إذا ما لم يظهر أي مقتبس جديد يشير إلى زيادة او نقصان للإيراد الذي اعتمد عند التقدير ويصبح المبلغ هو نهائياً لا رجوع فيه.

(٢). طرائق التقدير غير المباشرة :

يعتمد هذا النوع على قرائن ودلائل تشير الى قيمة الوعاء ، أي ان الإدارة الضريبية تستند على العنصر الخارجي كدليل على مقدار الدخل الخاضع للضريبة (السلطان ، ٢٠٠٤، ص: ٤٤٠) ، ويعتمد هذا النوع الذي يعرف بالتقريبي أو التقديري أيضاً على قرائن ودلائل تشير إلى قيمة الوعاء، أي أن الإدارة الضريبية تستند في ذلك أكثر ما يكون إلى القرائن والدلائل لا البيئة ، ومن ثم فالتقدير هنا تقدير غير مباشر ، بمعنى آخر أن الإدارة تتخذ بموجب هذه الطريقة من عنصر خارجي دليلاً على مقدار الدخل الخاضع للضريبة .

ويدخل في إطار هذا النوع من التقديرات كل من :

●المظاهر الخارجية

ولقد لقيت هذه الطريقة رواجاً واسعاً في القوانين الضريبية القديمة فاستعان بها المشرع الفرنسي في ضريبة الثروة المنقولة المفروضة عام ١٧٩١ وكذلك في ضريبة (المهنة) التي كانت تفرض على إرباح المهن التجارية والصناعية ، ويراد بهذه الطريقة لتقدير الدخل استنتاج الإدارة الضريبية وعاء الضريبة من بعض العلامات او المؤشرات الخارجية التي تيسر الوصول الى هذا الوعاء ، من ذلك نقدر دخل المكلف على أساس القيمة الايجارية لمسكنه ، أو عدد النوافذ والأبواب ، أو عدد العمال والآلات المستخدمة (خاطر و والشوازي ، ١٩٩٧، ص: ١٤) . ومن مزايا هذه الطريقة السهولة والوضوح والاقتصاد والملائمة بالنسبة للإدارة وعدم التدخل في شؤون المكلف ومراعاة ظروفه ، أما عيوبها فتتخصر في أن المظاهر الخارجية لا تدل بالضبط على حقيقة

المادة الخاضعة للضريبة وان المكلف يستطيع أن يتهرب من تحمل جزء من الضريبة دون مخالفة القوانين وذلك بالتقليل من المظاهر الخارجية التي تؤدي إلى زيادة التقدير (السعدي، ٢٠٠٧: ص ٣٧) .

● التقدير الجزافي

يقصد به استخلاص مقدار المال الخاضع للضريبة من بعض القرائن التي لها صلة وثيقة بوعاء الضريبة وهو أساس تقريبي يقوم على القرائن لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على نوعين (الشريف و نور ، ٢٠٠٢: ص ٢٣٧) ، ومثال ذلك تقدير الإرباح الصناعية والتجارية استناداً الى رقم المبيعات ، والتقدير الجزافي على نوعين (السعدي ، مصدر سابق: ص ٣٤):

-التقدير الجزافي القانوني : يكون هذا التقدير طبقاً لمعالم معينة يحددها القانون الضريبي نفسه الذي ينص على قرائن معينة يكون على أساسها تقدير وعاء الضريبة بحيث يأتي التحديد طبقاً لتصور قانوني طبقاً لمعالم معينة يحددها القانون الضريبي نفسه الذي ينص على قرائن معينة يكون على أساسها تقدير وعاء الضريبة بحيث يأتي التحديد طبقاً لتصور قانوني . والعراق من الدول التي تبنت هذا النوع من التقدير ، فضريبة الدخل لا تفرض على مجموع المبالغ التي يتسلمها صاحب المحطة او مستأجرها بل على نسبة من هذا المبلغ حددها المشرع جزافاً بما يعادل تقريباً ٢٠ عشرون مليون دينار عراقي كأرباح للمحطة وكان ذلك ضمن تعليمات وضوابط الهيئة العامة للضرائب لسنوات قبل ٢٠٠٣ التقديرية .

-التقدير الجزافي الإداري : وبمقتضاه يحدد المال الخاضع للضريبة بناء على قرائن تنفرد بوضعها الإدارة الضريبية كالضوابط والتعليمات السنوية كما تحدد الإدارة المال الخاضع للضريبة بناء على قرائن تنفرد بوضعها ، مثالها الضوابط السنوية التي دأبت الإدارة الضريبية في العراق على إصدارها منذ عام ١٩٨٢ بغية اتخاذها أساساً في تقدير ضريبة المكلفين المشمولين بها (عطية ، ٢٠٠١: ص ٧) .

وترى الباحثان ان واقع الهيئة العامة للضرائب لا يعتمد على طريق واحدة في التقدير وتبرر ذلك على ان مصادر الدخل الخاضعة للضريبة متعددة ومقاديرها هي الأخرى متعددة ومن ثم لا يمكن ان تعتمد الهيئة على طريقة واحدة لربط الضرائب ، وان تلك التعددية في التقدير يسبب ثقل على المخمن في تفهم صياغتها وقواعد كل طريقة بل ان المكلف وبتعدد طرائق التقدير يمكنه من التهرب سواء بتزوير السجلات المحاسبية او إخفاء بعض عناصر الثروة إذا كان التقدير يعتمد على المظاهر الخارجية ، أو طريقة التقدير الذاتي ، بل قد يتوجه البعض الأخر من المكلفين الى رشوة المخمنين إذا كان التقدير يعتمد على طريقة الاتفاق وبهذا تصل الباحثتان الى قناعة مفادها الالتزام بطريقة التقدير الإداري لما له من سيطرة في تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة ومقياس الضريبة المفروض على تلك الدخول .

ب-السياسة الضريبية في العراق

أنَّ السياسة الضريبية في العراق تميزت بانخفاض مستوى أدائها في الإصلاح الاقتصادي والضريبي ، فنجد ضعف التنسيق مع السياسات المالية والاقتصادية للبلد وعدم مرونة القانون الضريبي في التفاعل مع المستجدات والتطورات ، إذ كان دورها يقتصر بالدرجة الأساس على تحقيق أكبر قدر من الإيرادات الضريبية وذلك نتيجة لأسباب تتعلق بطبيعة النظام السياسي السابق وطبيعة الوضع العام وعدم الاستقرار السياسي والأمني والاقتصادي في الوقت الحاضر ، وأسباب أخرى تتعلق بالاختلالات المتعلقة بتطور الهيئات الضريبية و

المركزية والقانون العام كأدوات مهمة وعناصر رئيسة من العناصر العملية الضريبية لذا يجب ان تسجم وتتلائم تلك العناصر مع تطور استراتيجية السياسة الضريبية التي تسعى الى الإصلاح الاقتصادي المرتكز على السياسة المالية والتوجه الاقتصادي لمواجهة متطلبات الاستراتيجية الضريبية في المستقبل الذي سيشهد التحول الاقتصادي في العراق والذي يحتاج تلك الاستراتيجية التي تمتد أفاقها بامتداد القدرة على استيعابها وتنفيذها وتجاوز العقبات العالقة التي لا تزال واقعة ضدها (علوان، ٢٠٠٦: ص ٢٨٥).

اتخذت الدولة في عام ١٩٨٧ بعض الاجراءات لتشجيع منها اطلاق اسعار السلع الزراعية واسعار الكثير من السلع المصنعة والسماح القطاع الخاص بالدخول في نشاطات منافسة للقطاع العام والعمل على اعتماد سياسة الدعم لمختلف قطاعات الاقتصاد الوطني وبشكل خاص القطاع الزراعي والصناعي واستخدام الاعفاءات الضريبية لتحفيز الاستثمارات الخاصة، والتمويل عبر القروض المقدمة من قبل المصرف الزراعي والصناعي، وبعد عام ١٩٩٠ شهد العراق حالة الحظر التكنولوجي والحصار الذي استمر على مدى (١٣) ثلاثة عشر عاماً ادى ذلك الى تعطيل الطاقات الانتاجية للعديد من قطاعات الاقتصاد الوطني وكذلك تدهور قيمة اجمالي تكوين راس المال الثابت وان مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الاجمالي لم تكن بالمستوى المطلوب واستمر تراجع القطاع الخاص نتيجة الحروب التي انهكت قوى البلاد واخرها عام ٢٠٠٣، وفي عام ٢٠٠٦ كانت اجواء الاريك وعدم الاستقرار الامني والاقتصادي ظهرت دعوات حول الاصلاح الاقتصادي ومن ضمنها خصخصة مشاريع ومنشآت القطاع العام بوصفها وسيلة لمعالجة الازمة الاقتصادية المتفاقمة التي يعاني منها الاقتصاد العراقي .

٣- الإيرادات الضريبية للمدة (١٩٨٧-٢٠٠٩)

في ثمانينيات القرن الماضي فشهد العراق تحولاً كبيراً نتيجة المتغيرات الداخلية والخارجية ومنها قرارات فرض الحصار الاقتصادي عليه وتوقف تصدير النفط الخام الأمر الذي يعني انقطاع المورد الأساس والرئيس للدولة مما جعل الدولة تغير من توجهها في الاعتماد على مورد آخر لتغطية حاجات الدولة وبدأت باستخدام أداة السياسة الضريبية لتحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية لها وذلك من خلال فرض ضرائب على أنشطة اقتصادية تتمكن عن طريقها الدولة تأمين المال اللازم لتمويل الإنفاق العام ، أما المدة التي تلت مرحلة الثمانينيات والمتمثلة بالمدة (١٩٩١-٢٠٠٥) كانت فترة أزمات سياسية وحروب وحصار اقتصادي وهذا ما تسببه من ضرورة زيادة حجم النفقات الحكومية مما دفع من نسبة أسهم الإيرادات الضريبية نحو الانخفاض ونلاحظ أعلى نسبة حققتها الإيرادات الضريبية هي في عام ٢٠٠٥ لان تلك المدة شهدت تغيرات عديدة على الصعيدين الداخلي والخارجي إذ بلغت (٦٤٧٣٥٥) مليون دينار وهذا ما يوضحه جدول رقم (٤) ، أما المدة الممتدة من (٢٠٠٦ - ٢٠٠٨) نلاحظ ارتفاع الإيرادات الضريبية يقابلها زيادة في النفقات الجارية وذلك لإنفاق الدولة على المشاريع العامة المتوقفة عن العمل ، أما في سنة ٢٠٠٩ ازدادت الإيرادات الضريبية نتيجة تغيير السياسة الضريبية فيما يخص السماحات الضريبية والضوابط والتعليمات الصادرة من الهيئة العامة للضرائب يقابلها انخفاض النفقات الجارية نتيجة اصدار قرارات تخص تحول الوحدات الاقتصادية من التمويل المركزي الى التمويل الذاتي ، لذا نلاحظ مساهمتها بنسبة ضئيلة جداً في تمويل النفقات وكما يوضحها الجدول رقم (٤) .

لم تتوفر بيانات للفترة ما بعد ٢٠٠٩

جدول (٤)

يبين نسبة الضرائب (المباشرة و غير المباشرة) من الناتج المحلي الإجمالي (الضغط الضريبي) للمدة من (١٩٨٧-٢٠٠٩) دينار

السنة	الإيرادات الضريبية الكلية (١)	الناتج المحلي الإجمالي (٢)	الضغط الضريبي الكلي (١/٢=٣)
١٩٨٧	٩٥١,٣	١٧٦٠٠	٥,٤١
١٩٨٨	١٢٦٢,٩٤	١٩٤٣٢,٢	٦,٥٠
١٩٨٩	١٣٢٥,٨٤	٢٠٤٠٧,٩	٦,٥٠
١٩٩٠	١٣٣٨,٧٢	٢٢٨٤٨,٣	٥,٨٦
١٩٩١	٦٤٠	٢١٣١٢,٣	٣,٠٠
١٩٩٢	٩٨٢	٥٩٣٤٨,٢	١,٦٥
١٩٩٣	٢٥٩٤	١٢٢٩٩٧,٢	٢,١٠
١٩٩٤	٩٢٢٣	٦٣٠٠٠٦,١	١,٤٦
١٩٩٥	٥١٩٠٥	٢٢٥٢٢٦٣,٣	٢,٣٠
١٩٩٦	٦١٤٩٢	٢٣٧٩٢٥٣,٩	٢,٥٨
١٩٩٧	١٢٤٩٨٨	١٥٠٩٣١٤٤	٠,٨٢
١٩٩٨	٢٠١٨٩٠	١٧١٢٥٨٤٧,٥	١,١٧
١٩٩٩	٣٣١٥٧٩	٣٤٤٦٤٠١٢,٦	٠,٩٦
٢٠٠٠	٤٤٤٨٦٥	٥٠٢١٣٦٩٩,٩	٠,٨٨
٢٠٠١	٥٣٢٥٦٣	٤١٣١٤٥٦٨,٥	١,٢٨
٢٠٠٢	٥٨٢٨٩٣	٤١٠٢٢٩٢٧,٤	١,٤٢
٢٠٠٣	٣٢٣٤٨	٢٩٥٨٥٧٨٨,٦	٠,١٠
٢٠٠٤	٢٠٩٨٢٠	٤٧٩٥٨٥٤٥,٦	٠,٤٣
٢٠٠٥	٦٤٧٣٥٥	٦١٦٧٣٤٨٩,٥	١,٠٤
٢٠٠٦	٣٠٧٩٤٣	٩٥٥٨٧٩٥٤	٠,٣٢
٢٠٠٧	٤٤٠٨٠٥	١١١٥٣٠٨١٠	٠,٤٠
٢٠٠٨	٥٨١٣٥١	١٥٣٩٧١٢٠٢	٠,٣٨
٢٠٠٩	٧٣٩٠٠٠	٩٩٥٥٢٨٣٦	٠,٧٤

المصدر : من أعداد الباحثة بالاستناد الى بيانات وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ، الجهاز المركزي للإحصاء ، الحسابات القومية ، وبيانات الهيئة العامة للضرائب ، قسم الإحصاء والأبحاث ، أوليات تقرير تقييم الأداء لعام ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩

ثانيا -الخصخصة في العراق للمدة (١٩٨٧-٢٠١١)

منذ عام ١٩٨٧ ، بدأت الدولة العراقية وبجدية نحو الخصخصة لمشروعات قطاع الدولة وقرر مجلس الوزراء تحويل المشروعات الاقتصادية بإشراف جهات قانونية تابعة للدولة وبعد الحرب على العراق عام ٢٠٠٣ فكرت الدولة بجدية في تشكيل لجنة للخصخصة من مستشار رئيس الوزراء ورئيس لجنة الخصخصة ورئيس اتحاد الصناعات العراقي الا ان أعمال اللجنة لم تستمر طويلاً وتم حلها خلال عام ٢٠٠٥ ، وتفكر الدولة الآن بجدية في إعادة تشكيلها مجدداً من قبل مجلس الوزراء برئاسة رئيس الوزراء وعضوية وزير التخطيط، ووزير الصناعة، ووزير المالية ، ووزير التجارة بصلاحيات واسعة للهيئة منها وضع مشروع قانون الاستثمار ووضع خطة عمل واضحة ومدروسة للإصلاح الاقتصادي وخصخصة شركات الدولة في القطاعات جميعها ضمن استراتيجية التنمية نحو اقتصاد السوق وتعزيز دور القطاع الخاص وقد حددت اللجنة المرتكزات الأساسية لتنفيذ هذه السياسة بتحديد أهداف الخصخصة ومهام اللجنة ومتطلباتها وآليات عملها وتلك بمجموعها تمثل الإطار العام لخطة العمل وقد باشرت اللجنة بالفعل مناقشاتها مع خبراء البنك الدولي ومؤسسة التنمية الدولية وهيئة التخصصية الأردنية، والإطلاع على تجارب الدول الأخرى في هذا المجال، فضلاً عن دراسة التجربة العراقية في ثمانينات وتسعينات القرن الماضي ، ومن المؤمل ان تجتمع هذه اللجنة لإعداد مسودة القانون ورفعها الى الجهات التشريعية لغرض إصدار هذا القانون كما قرر مجلس الوزراء تشكيل لجنة لدراسة قانون العلامات والأسماء التجارية وذلك لغرض جذب المستثمرين وكما تضم اللجنة ممثلين عن عدد من وزارات الدولة، والجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية ، واتحاد الصناعات العراقي ، وغرفة تجارة بغداد. وجرت خصخصة العديد من المشروعات على مدى المدة الواقعة بين (١٩٨٧-١٩٩٤). واتبعت مسارات عدة للتنفيذ والجدول رقم (٥) يوضح ذلك :

جدول (٥)

مسارات الخصخصة في العراق والقطاعات المحولة

السنة	أسلوب الخصخصة	الوحدات التي تم تحويلها من القطاع العام إلى القطاع الخاص
١٩٩٠-١٩٨٧	البيع وينقسم إلى : أ. شركة مساهمة مختلطة	الصناعي ٤ معامل كاشي، ٣ مصانع المشروبات الغازية، ٢ مصفى كحول
		الخدمي منشأة النقل البري، مصلحة نقل الركاب
		السياحي ١١ فندق ومرفق سياحي
		التجاري هيئة التمور العراقية
١٩٩٣-١٩٨٧	ب. شركة مساهمة خاصة	الصناعي شركة المشروبات الغازية والمعدنية، ٢ شركة الخياطة، الشركة العراقية للسجاد والمفروشات
		الخدمي مصلحة نقل الركاب في ١٤ محافظة
١٩٩٤-١٩٩٣	ج. شركة مساهمة عامة	الصناعي معمل طابوق القادسية، معمل اسمنت المثني، ٢ معمل نسيج القطني، معمل نسيج الصوفية
١٩٩٥-١٩٨٨	البيع المباشر	الزراعي ١٣ محطة للأبقار، ٢٦ مشروع للدواجن، ٤ مشاريع للعلف، ٧ مجازر للدواجن
١٩٩٤-١٩٨٧	المزاد العلني	التجاري ١٨ مشروع للأفران والمخابز، ١١ مشروع مطاحن الحبوب
		السياحي ١٦ مرفق سياحي، ٣ فنادق
		النفطي ٣٠٠٠ ناقلة للنفط

	الإشاعات	١٤٥٩٠ دار ، ٤٤٨٨٠ شقة	
١٩٩٣-١٩٨٧	الزراعي	٣محطات أبقار، ٢٣مزرعة، أراضي زراعية تتراوح مساحتها من ٩٧٨ - ١٨١ دونماً	عقود التأجير
	السياحي	٦٩ مرفق سياحي	
	الخدمات	٤١٢محطة وقود، ٩٥ ساحة غاز، ٩١ ساحة غاز ونفط	
١٩٩٤-١٩٩٣	الخدمات	٢٨ عقد لتنظيف شوارع بغداد	عقود الإدارة
١٩٩٣-١٩٨٧	الخدمات	٦٢ مستشفى أهلي ، مجموعة من المصارف الأهلية	البناء والتشغيل والتملك

المصدر : (وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ، الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات ، ٢٠١١) اما بعد حرب عام ٢٠٠٣ بدأت أول عملية للخصخصة في العراق وبجدة إعادة أعمار العراق كانت في مؤتمر عقد برعاية مؤسسة ميرينج في الجمهورية اليمنية (حول العراق) قدمت فيه ورقة لإعادة تأهيل وتحديث اقتصاد العراق واتخذت خطواتها بمنح عقد لتشغيل الميناء في (أم قصر) لشركة خاصة أميركية والجدول أدناه يبين العمليات التي جرت بعدها كما في الجدول (٧) :

جدول (٦)

المشاريع المخصصة للقطاع الخاص بعد حرب العراق لعام ٢٠٠٣

المشروع المخصص	أسلوب الخصخصة	الجهة المتحول لها	مبلغ العقد دولار
مساعدات تقنية في إعادة أعمار العراق	عقد تشغيل	شركة كراون أيجنتز KIERIN AGENTS البريطانية	٧٨٠ مليون
إعادة أعمال البنية التحتية	مستثمر استراتيجي	٦ من شركات الهندسة الكبرى الامريكيا	٦٨٠ مليون
البنى التحتية النفطية عراقية	عقود إدارة	شركة هالبرتون Harry Barton Company للخدمات النفطية	٧ ملايين
أعدت تأهيل الخدمات (الصحية، المياه، إغاثة الطفولة)	أسلوب البناء والتشغيل	شركة بيكتل	٨ ملايين
إعادة بناء شبكات الطرقات وأنظمة سكك الحديد وأنظمة الري	أسلوب البناء والإدارة	شركة International Resources Group	٧.١ ملايين
الموانئ العراقية	عقود الإدارة	شركة Stevedoring Services of America	٤.٨ ملايين
مجال إخماد حريق آبار النفط	عقود تشغيل	شركة Brown وشركة Root	٥٠.٣ مليون
شبكة اتصالات السلكية واللاسلكية	عقود بناء وتشغيل	M.S.A المعروفة سابقاً	٣٠ مليون
التعليم وتطوير المدارس	سماح للقطاع الخاص بمزاولة النشاط العام	شركة RISE و شركة International Incorporation Creative	مليار
في الإصلاح الاقتصادي	مستثمر استراتيجي	بيرنج بوينت Bearing Point	غير معروفة القيمة
في الخدمات البلدية والتنظيف	عقود إدارة	تنسيق وتعاون مع جهات محلية وجماعات عسكرية	٥ مليون

المصدر : (وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ، الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات ، ٢٠١١) فإعادة أعمار العراق هنا تضاهي في حجمها ومداهما أكبر عمليات إعادة الأعمار التي شهدتها التاريخ الحديث، ولاسيما تلك التي جرت في ألمانيا واليابان بعد الحرب العالمية الثانية ، إن لم تتجاوزها في حجم الكلفة المادية والبشرية التي تنطوي عليها بالقياس إلى الإمكانيات الفعلية المتاحة ، إذ اتفقت التقديرات ، بشأن كلفة أعمار العراق على مدى السنوات المقبلة ، على مبلغ ١٠٠ مليار دولار ، يتعين أن تخصص الجزء الأكبر منها لتمويل

مشاريع استئناف الخدمات الأساسية للمواطنين وإصلاح البنية التحتية المدمرة بما فيها بنية القطاع النفطي . وصولاً إلى تفعيل النشاط الاقتصادي ووضعه على الأسس الصحيحة فقد نص البيان الصحفي لصندوق النقد الدولي الصادر في ٣٠ أيلول ٢٠٠٤ ، والذي أعلن فيه ضرورة تنفيذ إصلاحات هيكلية أساسية لتحويل العراق إلى اقتصاد السوق، بما في ذلك الإصلاح الضريبي، وإصلاح القطاع المالي وإعادة هيكلة مؤسسات القطاع العام. وأكد البيان على ضرورة تحقيق تقدم في هذا المجال في الأعوام القادمة . إلا أن شركة بيرنج بوينت والتي هي من استحوذت على عقود الإصلاح الاقتصادي بدت في عملية الإصلاح في الهيئة العامة للضرائب ووضعت لها برنامج متكامل للتحاسب الضريبي للوصول عن طريقه إلى المكلف بطريقة علمية ومتطورة ومضمونة إلا أن هذا البرنامج لم يفعل وما صبرت تلك الشركة حتى غادرت العراق بسبب الظروف الأمنية التي يعيشها العراق آنذاك من دون إتمام العقد المبرم معها وترك النظام مجمد ومقيد على حاله حتى الان .

وترى الباحثان بعد عرض مبررات منح الإعفاءات والامتيازات الضريبية لبرنامج الخصخصة ضرورة الإشارة لعدة اعتبارات خاصة تتعلق بأي وجه من أوجه الخصخصة :

١. يجب أن لا تكون الدولة محايدة تجاه النتائج الضريبية ، أو أن تمنح إعفاءات ضريبية فقط .
٢. وجوب وجود مزايا ضريبية مساعدة قبل اعتبار المبالغ التي يساهم بها معفاة من الضرائب على دخل المساهم وذلك بالنسبة للمشروعات الصغيرة المطلوب إيجاد حوافز لتنميتها .
٣. يثير التغيير من القطاع العام إلى الخاص مشكلات قانونية عندما يبدأ السوق إعادة تقويم الالتزامات الموجودة أو المقترحة كما ينبغي أيضاً النظر إلى الصورة الضرائبية وتحديد ما إذا كانت بعض ديون الوحدة ستزال عن طريق إعفاء ضريبي مثلاً .
٤. أما من جانب الأصول أيضاً فينبغي حصرها بما فيها الممتلكات الصناعية والمعنوية مثل (براءة الاختراع ، والتراخيص ، وكذلك العقارات والآلات) وبذلك قد تكون العواقب الضرائبية كمبالغ الضرائب متزايدة بسبب انخفاض عبء الدين على الشركة الجديدة وهذا قد لا يعبر عن الواقع الفعلي للشركة الجديدة وهذا ما حدث بالفعل في القطاع الزراعي والدواجن .

الاستنتاجات

تعد الخصخصة وسيلة وأداة برنامج شامل للإصلاح الاقتصادي من ضمنه النظام الضريبي عند توافر المقومات جميعها للخصخصة لكي تتسم المشروعات بالكفاءة وتقوم بإنتاج سلع ذات جودة عالية وتقديم خدمات أفضل وبطرق متطورة وبأسعار تنافسية .

٢- افتقار الواقع العراقي لقوانين واضحة ومحددة عن آلية التحاسب الضريبي التي يمكن الاعتماد عليها في حال تحول المشاريع من القطاع العام الى القطاع الخاص .

٣- عدم وجود ملاكات ضريبية مؤهلة علمياً وعملياً للقيام بعملية التحاسب الضريبي عن عدم تناسب أعداد المخمنين والبالغ عددهم (٥٧٤) مخمن مع أعداد المكلفين البالغين (١١٨٩٢٩٥) مكلف .

٤- زيادة مبلغ السماحات الضريبية بشكل ملحوظ ومفاجئ بموجب أمر الإستراتيجية الضريبية رقم (٤٩) من سنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة وتشريعات مجلس النواب سنة ٢٠٠٩ من دون دراسة أولية مما اثر سلباً على الإيرادات الضريبية .

عدم وجود ملاكات ضريبية مؤهلة علمياً وعملياً للقيام بعملية التحاسب الضريبي عن عدم تناسب أعداد المخمنين والبالغ عددهم (٥٧٤) مخمن مع أعداد المكلفين البالغين (١١٨٩٢٩٥) مكلف .

لم يظهر نظام المعلومات المخزون على الحاسوب في كل من دائرة مسجل الشركات والهيئة العامة للضرائب ووزارة التخطيط أسماء وأعداد المشاريع قبل وبعد تحولها للقطاع الخاص واستمرارها أو توقفها عن العمل

٥- عدم وجود قاعدة بيانات لدى الهيئة العامة للضرائب عن المشاريع المتحولة الى القطاع الخاص توضح تاريخ التحول وقيم بيعها والضرائب المتحققة على ارباحها بعد تحولها الى القطاع الخاص

التوصيات

١- لإنجاح عملية الخصخصة لابد من إصلاح اقتصادي ومن ضمنه النظام الضريبي بغية الحفاظ على الإيرادات الضريبية المتحققة من المشروعات المتحولة عن طريق برنامج الخصخصة .

٢- تهيئة البيئة القانونية عن طريق تشريع قانون الخصخصة في العراق وتبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل عمل موظفي الهيئة العامة للضرائب من جهة وتخفيض حجم المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين للوحدات المحولة وإدارة الهيئة

٣- الدعوة الى عقد مناقشة عملية الخصخصة والتوعية والتثقيف الضريبي والتركيز على دور النظام الضريبي في مواجهة المشاكل المتعلقة بعملية الخصخصة في البلدان النامية عموماً وتطوير ملاك الهيئة العامة للضرائب عن طريق دورات تدريبية والمشاركة بمؤتمرات علمية بما يتناسب مع الواقع العملي وزيادة أعداد المخمنين المختصين بما يتناسب مع أعداد المكلفين .

٤- الحث على إعادة العمل في تشكيل هيئة الخصخصة العراقية لتنظيم اجراءات تحويل المشروعات الاقتصادية العامة الى القطاع الخاص وإقامة تعاون وثيق بينها وبين الهيئة العامة للضرائب وإدارة المفتش العام للضرائب تهدف لتزويد الإدارة الضريبية بأجهزة أعلام آلي وكل ما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين وتسهيل متابعة وضعية المكلفين بقصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه كما يمكن حصر جميع المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب لحماية عوائد الدولة من عملية الخصخصة .

5- بناء قاعدة معلومات هامة وكبيرة تشمل المشاريع المتحولة على مستوى كل نشاط في القطاع للعراق كله والأفضل إنشاء دائرة خاصة تدعى بدائرة المعلومات تتبع وزارة التخطيط وتكون هذه الدائرة بمثابة بنك المعلومات متكامل وتكون على اتصال مباشر بالهيئة العامة للضرائب وتوضح قيم البيع والضريبة المتحققة من اربتح تلك المشاريع .

المصادر

أولاً : الكتب العربية ...

- إسماعيل ، د. خليل إسماعيل رمضان ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار الكتاب للطباعة والنشر ، بغداد ، العراق ، ٢٠٠٢ .
- بري ، د. زين العابدين بن عبد الله ، خصخصة المشروعات العامة (منظور اقتصادي)، النشر العلمي و المطابع - جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، ٢٠٠٩ .
- بيلمنز ، جوزيف سنكلتر ولنيدا ، حرب الثلاثة تريليونات دولار (التكلفة الحقيقية لحرب العراق)، ترجمة سامي العكلي ، دار الكتاب العربي ، بيروت ، ٢٠٠٨ .
- الجبوري ، تأميم محمد سليم ، التخصيصية والتنمية الاقتصادية - أقطار عربية مختارة - أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٨ .
- الخطيب وشامية ، خالد شحاتة واحمد وهير ، أسس المالية العامة والتشريع المالي ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ، ٢٠٠٣ .
- الدهراوي ، كمال مصطفى ، المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية ، كلية التجارة، فرع الدمنهور ، ٢٠٠٧ .
- السلطان ، د. سلطان بن محمد علي ، المحاسبة الضريبية (النظرية والتطبيق) ، الطبعة الثالثة، دار وابل للطباعة ، السعودية ، ٢٠٠٤ .
- شعيب محمد الخصخصة في لبنان مشكلة ام حل مجلة اتحاد المصارف العربية العدد ٢٣٣ ، بيروت ١٩٩٩ .
- عشر ، عثمان ، الخصخصة ، بحث ماجستير اقتصاد (أسواق مالية) - نظرية المحاسبة، جامعة حلب - كلية الاقتصاد ، سوريا ، ٢٠١١ .
- العلي ، د. عادل فليح ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، دار الحامد للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى ، عمان - الأردن ، ٢٠٠٣ .
- القطب ، مروان محي الدين ، طرق خصخصة المرافق العامة الامتياز - الشركات المختلطة - BOT - تفويض المرافق العام ، دراسة مقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٩ .
- الكعبي ، جبار محمد علي ، التشريعات الضريبية في العراق ، دار السجاد للطباعة، بغداد، ١٤٢٩ هـ ، ٢٠٠٨ م .
- ماهر ، د. أحمد ، دليل المدير في الخصخصة ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ٢٠٠٢ .

نور والشريف ، د. عبد الناصر إبراهيم والأستاذ عليان ، الضرائب ومحاسبتها ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٢ م .
هانكي ، ستيف .. ه . ، في شرق والغرب تحويل الملكية العامة إلى القطاع الخاص .. والتنمية الاقتصادية ،
ترجمة محمد مصطفى غنيم ، الطبعة الأولى ، دار الشروق ، بيروت ، ١٩٩٠ .

ثانياً: الرسائل العلمية والأبحاث

أحمد ، د. محسن إبراهيم ، تقويم فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة (١٩٨٠-٢٠٠٥) ، أطروحة دكتوراه ،
كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة السليمانية ، ٢٠٠٧ .
أمين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، أطروحة دكتوراه ،
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠ .
٣- السياني ، محمد احمد محمد ، التقويم المحاسبي للمنشآت المطلوب تحويلها إلى القطاع الخاص - دراسة
تطبيقية في الجمهورية اليمنية ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد ، بغداد ، ١٩٩٦ .
٤- الفرس ، رياض ، الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص ، قسم الاقتصاد ، مركز التميز في الإدارة ،
جامعة الكويت ، ٢٠١٠ .
٥- السعدي ، مروج طارق حسن جواد ، تقدير الوعاء الضريبي باستخدام طريقة التقدير الذاتي - بحث تطبيقي
في الهيئة العامة للضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠٠٧ .
٦- وجعان ، ياسر علي ، وضع دليل لإجراءات السلطة المالية لفحص أسلوب التقدير الذاتي - دراسة تطبيقية
في الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠٠٨ .
٧- قرقم ، جورج ، الخصخصة والأمن الاجتماعي ، بحث مقدم الى ندوة : العصر العربي الجديد الواقع والتحديات
، الكويت ، كانون الثاني ، ٢٠٠٤ .

ثالثاً : الندوات والمؤتمرات العلمية

أبو جعيلة وآخرون ، طالب محسن جابر وناجحة عباس وفاطمة عبد جواد ، الآثار الاقتصادية للضرائب في
العراق للمدة ١٩٧١ - ٢٠٠٥ ، من بحوث مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظّمته
اسكوا اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا ، دور الأسواق المالية في الخصخصة في منطقة الاسكوا ،
الأمم المتحدة - نيويورك ، ٢٠٠٢ .
- بلحاوي ، حاتم كريم ، الخصخصة نموذج للإصلاح الاقتصادي بالعراق ، مجلة واسط للعلوم الإنسانية ، العدد
١٧ ، مايس ، ٢٠١١ .
جواد ، سرمد عباس ، أسباب التهرب الضريبي في العراق ، من بحوث مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظّمته
وزارة المالية / الدائرة الاقتصادية / قسم السياسات الضريبية بالتعاون مع (شركة بيرنك بوينت USAID)
والمنعقد للفترة (٢١ - ٢٢ / ١١ / ٢٠٠٦) ، الهيئة العامة للضرائب ، بغداد .
الشوازي وخاطر ، د. عبد الحميد ونبيل لطفي ، موسوعة الضرائب العفة والقضاء التشريعي، الإسكندرية ، منشأة
المعارف ، ١٩٩٧ .
عطية ، علي هادي عطية ، اعتماد الضوابط السنوية في تقدير ضريبة الدخل العراقي ، من بحوث المؤتمر
الضريبي الأول المنعقد في بغداد للفترة ١٧-١٨/١٠/٢٠٠١ .

علوان ، حسن عباس ، استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق (المشكلات - الأسباب - المعالجات) ، من بحوث مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظّمته وزارة المالية / الدائرة الاقتصادية / قسم السياسات الضريبية بالتعاون مع (شركة بيرنك بوينت USAID) والمنعقد للفترة (٢١ - ٢٢ / ١١ / ٢٠٠٦) ، الهيئة العامة للضرائب ، بغداد .

٧-البشبيشي ، د .أمل نجاح ، نظام البناء-التشغيل-التحويل BOT هل هناك حاجة لبدليل؟ ، مجلة بحوث اقتصادية عربية ، السنة ١١ ، العدد ٢٨ ، القاهرة ، مصر ، ٢٠٠٢ .

٨-العمرى ، عمرو هشام محمد ، الآثار المالية للتخصيصية ، مجلة علوم إنسانية ، العدد ٢٢ ، تموز ٢٠٠٥ .

٩-كماش ، كريم سالم ، العلاقة الايجابية المفترضة بين التخصيصية والإيرادات الضريبية "تحليل وتقويم" ، من بحوث المؤتمر العلمي الأول للمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية،بغداد ، ٢٠١١ .

١٠-وزارة المالية / الدائرة الاقتصادية / قسم السياسات الضريبية بالتعاون مع (شركة بيرنك بوينت USAID) والمنعقد للفترة (٢١ - ٢٢ / ١١ / ٢٠٠٦) ، الهيئة العامة للضرائب ، بغداد .

٦- UNDP توصيات البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة حول عملية الخصخصة عام ١٩٩٩

رابعاً- الوثائق والتقارير الرسمية ...

١ جمهورية العراق ، قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

جمهورية العراق ، أمر سلطة الائتلاف العراقية المؤقتة رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٣ .

جمهورية العراق ، سلطة الائتلاف المؤقتة ، أمر الإستراتيجية الضريبية رقم (٤٩) لعام ٢٠٠٤ .

جمهورية العراق ، سلطة الائتلاف المؤقتة ، أمر رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٣ .

جمهورية العراق ، سلطة الائتلاف المؤقتة ، أمر رقم (٣٨) ، ضريبة أعمار العراق ، ٢٠٠٣ .

جمهورية العراق ، قانون الاستثمار الصناعي رقم (١١٥) لسنة ١٩٨٢ .

جمهورية العراق ، قانون الاستثمار الصناعي رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨ .

جمهورية العراق ، قانون الاستثمار الصناعي رقم (٢٥) لسنة ١٩٩١ .

جمهورية العراق ، قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ .

جمهورية العراق ، قانون الاستثمار العربي رقم (٦٢) لسنة ٢٠٠٢ .

جمهورية العراق ، قانون الاستثمار رقم (٧) لسنة ٢٠١٠ .

جمهورية العراق ، قانون الاستثمارات العربية رقم (٤٦) لسنة ١٩٨٨ .

جمهورية العراق ، قانون التنمية العراقي وإنشاء صندوق التنمية رقم (١٠٥) و (١٠٦) لسنة ١٩٦٨ .

جمهورية العراق ، قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ .

جمهورية العراق ، قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٣ .

جمهورية العراق ، قرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم ٢٤٢ في ١١/٤/١٩٨٧

جمهورية العراق ، قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٧٧٤) لسنة ١٩٨٨

جمهورية العراق ، نظام بيع وإيجار عقارات الدولة والقطاع العام رقم (١) لسنة ٢٠١١ .

جمهورية العراق ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم الإحصاء والأبحاث، أوليات تقرير تقييم الأداء لعام ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ .

19- جمهورية العراق ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، الضوابط والتعليمات السنوية المنشورة والصادرة من الهيئة العامة للضرائب للسنوات ٢٠٠٣-٢٠١١ .

20- جمهورية العراق ، وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ، الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات ٢٠١١،

خامساً : الانترنت

بشير ، محمد شريف ، الخصخصة تحول المؤسسات العامة من سيطرة الدولة إلى احتكار الأفراد ، بحوث على شبكة الانترنت ، ٢٠٠٢ .

[http : www.Ragaam.net](http://www.Ragaam.net)

1- دليل البرلماني العربي للرقابة على الإيرادات ، منظمة برلمانيون عرب ضد الفساد بالتعاون مع معهد رصد العائدات ، الطبعة الأولى ، بيروت ، لبنان ، ٢٠١١ . [http: www.arpacnetwork.org](http://www.arpacnetwork.org)

2- العيسى ، سفيان ، الاقتصاد السياسي للإصلاح في مصر فهم دور المؤسسات ، أوراق كارينغي ، مركز كارينغي للشرق الأوسط ، العدد ٥ ، أكتوبر/تشرين الاول ، ٢٠٠٧ .
www.carnegieendowment.org

3- الجنابي ، خالد محمد ، السياسة المالية والسياسة الضريبية ، صحيفة مؤسسة المثقف العربية ، العدد ١٥٧١ في ٢٠١٠/١١/٩ .

[http: khalidmaaljanabi@yahoo.com](http://khalidmaaljanabi@yahoo.com)

4- المتوكل ، د. مصطفى حسين ، الخصخصة خلق أفاق جديدة أمام القطاع الخاص ، مجلة المعلومات ، العدد الثاني ، ٢٠٠١ .

[http : www.ase.com.jo/arabic/privitization-arabic-htm](http://www.ase.com.jo/arabic/privitization-arabic-htm)

5- موسى ، نائل ، الخصخصة تفاحة الأغنياء وحنطة الفقراء ، مراجعات اقتصادية ، ٢٠٠٤ .
[http : www.islamonline.net.2004](http://www.islamonline.net.2004) .

6- هندي أيمن محمد إبراهيم ، الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة 2011

سادساً : المصادر الأجنبية ...

Books

Alan William j.Baumol Blinder Economics–principles and polic seventh Edition
the Dryden press1991

United Nation Conference on Trade and Development (UNCTAD) , Comparative
Experiences with Privatization , United Nations – New York and Geneva , 1995.

Internet

Reed , w. Lawrence , the privatization revolution , 2011

www.makinac.org/speeches/privatize.htm