

انعكاسات اصلاح النظام الضريبي في القانون العراقي على الاستثمار

م.م. (سدر نجم الدين) محمدر م.م. ضياء مصلى مهري صالحر
رئاسة جامعة كركوك الرائرة (القانونية / مركز وزارة التعليم العالي والبحث العلمي)

الملخص

في ظل الأوضاع الراهنة ومعاناة البلد لظروف مالية واقتصادية صعبة، نتيجة عوامل مختلفة متراكمة، وأخرى مستجدة لها علاقة بتفشي وباء كورونا وهبوط عائدات النفط الخام المصدر بفعل انخفاض أسعاره دوليا وتخفيض انتاجه، يتوالى الحديث عن أهمية وضرورة إعادة النظر على نحو متكامل بالسياسية الاقتصادية والمالية المتبعة ، وفي هذا السياق يتم تناول الإصلاح الضريبي، وضرورة تعظيم هذا المورد الذي لا تزيد مساهمته في الموازنة العامة ، في احسن الأحوال على ٢ % ، ومعلوم ان فرض الضرائب المباشرة وغير المباشرة في اقتصاد يعتمد كليا على موارد النفط امر غير شائع، وفي الغالب تكون نسبة هذه الضرائب رمزية. و يفترض ان يكون الإصلاح الضريبي وسيلة مالية فاعلة لإعادة توزيع الدخل والثروة بصورة عادلة، وتحفيز قطاعات وانشطة اقتصادية محددة وفقا لحاجات البلد، واهمها الاستثمار بمعنى آخر ان تتربط جهود اصلاح النظام الضريبي مع تلك التي تتعامل مع النفط باعتباره ثروة، أي ان توظف هذه الثروة في مجالات الاعمار والاستثمار وتقديم الخدمات وتحسين المستوى المعيشي للمواطنين، بما يجعله وسيلة لتحقيق العدالة، والاستثمار الأفضل لموارد الدولة وتقديم الخدمات العامة.

Abstract

In light of the current situation and of the country's suffering from difficult financial and economic conditions, as a result of various accumulated factors and new ones related to the outbreak of the corona epidemic and the decline in the revenues of exported crude oil due to the decline in international prices and the reduction of its production, we continue to talk about the importance and the need to review in an integrated manner the economic and financial policy pursued. In this context, tax reform is addressed. The need to maximize this resource, whose contribution to the general budget does not exceed, at best, 2 per cent. it is known that the imposition of direct and indirect taxes in an economy that depends entirely on oil resources is not uncommon, and the proportion of such taxes is often symbolic. Tax reform is supposed to be

an effective financial means to fairly redistribute income and wealth, and stimulate specific economic sectors and activities according to the needs of the country, The most important of which is investment, in other words, that efforts to reform the tax system should be linked with those that deal with oil as wealth, meaning that this wealth is used in the areas of reconstruction, investment, service provision, and improving the standard of living for citizens, making it a means to achieve justice, and better invest in state resources and provide public services.

المقدمة

اقتصاد العراق بطبيعته يتميز بوفرة موارده الطبيعية والبشرية وهذا يميزه عن بقية اقتصاد الدول النامية و في نفس الوقت يعتمد في تمويل ميزانيته على مورد واحد فقط و بالدرجة الأولى هو النفط وهذا ما يطلق عليه بالاقتصاد الريعي الذي تتميز به أكثر الدول العربية وخاصة دول الخليج. وان الضرائب اليوم أصبحت تلعب دورا هاما في جميع نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وقد ازدادت أهمية هذه الآثار بأتساع دور الدولة وازدياد تدخلها وبتطور مفهوم المالية الحكومية او السياسة المالية ناهيك من ان الضريبة اضحت شأنا عالمياً .

ان العراق اليوم يمر بمرحلة تحول اقتصادي في ظل تزايد الضغوط الاقليمية والدولية المحيطة به ، لذا أصبحت الحاجة ملحة من اجل دراسة كل خطوة في رسم السياسة الاقتصادية .وبوجود التكتلات الاقتصادية الدولية والاقليمية ومنظمة التجارة العالمية والمنظمات النقدية وضرورة التعامل معها فقد أصبحت الدول اكثر اندماجا مع دول العالم وبالتالي فان انظمتها الضريبية لايمكن ان ينظر اليها بصورة منعزلة ولهذا أصبحت الدول تتسابق الى تطوير انظمتها الضريبية . بحيث تكون الضريبة اداة مشجعة للاستثمارات المحلية والاجنبية وتنشط الصادرات من خلال مساعدة المنتجات المحلية في الصمود امام السلع الاجنبية عن طريق ترشيد الاعفاءات الضريبية ودراستها من الناحية الفنية والاقتصادية ومدى استفادة الدولة منها .

ويكمن دور الضرائب في تشجيع الاستثمار من خلال الحوافز التي تمنحها ولكن هل ان هذه الحوافز الضريبية كافية لخلق بيئة استثمارية من الطبيعي ان هناك منظومة متكاملة من العوامل التي تلعب دور في تشجيع حركة الاستثمار المحلي والاجنبي والضرائب واحدة من تلك العوامل.

مشكلة البحث

عدم استقرار الاقتصاد العراقي بسبب الظروف التي مرت بها العراق خلال السنوات الماضية والخطورة المرتبطة بهذه الظاهرة وما نجم عنها من سوء في توزيع الدخل ناتج عنه اتساع نطاق التفاوت في مستويات الدخل وقلة الموارد في تمويل الموازنة العامة ، الأمر الذي يلقي على عاتق السياسة الضريبية مسؤوليات إضافية من اجل تفعيل مساهمتها في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها العراق

وتصحيح الاختلال والحد من التفاوت الاقتصادي كون الضريبة لها وزناً كبيراً في الاقتصاد، إذا لابد من جعل الضريبة أداة فعالة في خلق بيئة استثمارية وذلك بمنح إعفاءات رشيدة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن النسب الضريبية في العراق منخفضة مقارنة بدول أخرى. يعتبر هذا الموضوع من مواضيع الساعة نظراً للدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في تحقيق التنمية الاقتصادية .

أهمية البحث

العراق في أشد الحاجة اليوم لجذب الاستثمار ولتمويل الخطط التنموية من خلال خلق مناخ استثماري متوفرة كل عناصره الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية. فقد تزايد الاهتمام بدراسة الحوافز الضريبية وهل الإعفاءات الضريبية هي المشجع الوحيد الذي يساعد في خلق بيئة الاستثمار أم أن هناك عوامل أخرى لا تقل أهمية عنه، عليه لابد من إعطاء أهمية لدراسة الإعفاءات التي يمنحها المشرع العراقي في القانون الضريبي وقانون الاستثمار وتحليلها اقتصادياً وبيان أهمية العوامل الأخرى غير الضريبية التي تساعد في خلق بيئة الاستثمار .

هدف البحث

يهدف البحث الى التعرف على حجم الآثار الاقتصادية للضريبة ودورها وأهميتها في الاقتصاد العراقي من خلال دراسة بيان أثرها على الاستثمار

هيكلة البحث

المبحث الأول : الضرائب ومعايير الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

المبحث الثاني : الاستثمار والإصلاحات الضريبية

المبحث الأول: الضرائب ومعايير الضرائب المباشرة وغير المباشرة

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظراً لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذلك الدور الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والاقتصادية والتنمية ومن ثم ضخامة آثارها على مختلف مستويات القطاع الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية ومع التطور الذي عرفته الدولة من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق فقد احتلت الضريبة خيراً كبيراً من الدراسات المالية والاقتصادية والاجتماعية ، حيث أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعياً منهم لإيجاد حلول للآزمات المالية والاقتصادية كما أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية للدولة التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصاد الدولة ونظراً للأهمية التي تتصف بها الضريبة في مختلف المجالات الجبائية وكثرة ما تثيره من مسائل تستحق الدراسة حيث سنحاول الإتمام بجوانب عديدة تتعلق بالضريبة فما المقصود بالضريبة؟ وما هي اختصاصاتها ووظائفها وأساسها القانوني وكما يأتي :

المطلب الأول : مفهوم الضريبة ووظائفها

ان للضريبة وظيفة تهدف الدولة إلى تحقيقها، في الماضي وفي ظل الدولة الحارسة كانت وظيفة الضريبة قاصرة على تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات المرافق الأساسية للدولة كمرافق القضاء والدفاع والجيش^١، وكانت وظيفة الدولة ذات بعد مالي لان الدولة الحارسة تمنع التدخل في المجالين الاقتصادي والاجتماعي. اما بعد الحرب العالمية الأولى وعقب الازمة المالية العالمية في العام ١٩٢٩، لم تعد الدولة تستطيع ان تقف موقف المتفرج امام الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية المتردية، وبدأ الفكر الاقتصادي يتحول نحو السماح للدولة بالتدخل، وكان المفكر الاقتصادي جون ماير كنز هو المنظر للشكل الجديد للدولة التي تستطيع ان تستخدم الضريبة لتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية. وبذلك بدأ مبدأ وظيفة الضريبة بالتبلور.

وفي مطلع الثمانينات من القرن الماضي وجدت الدولة ان سياستها التدخلية تؤدي بها إلى الوقوع بالعجز، خصوصاً عند تشغيلها للمرافق ذات الطابع الصناعي والتجاري كمرافق الكهرباء والاتصالات والنقل العام، وراح المنظرون في الاقتصاد ينادون بضرورة تعديل الفكر المحدد لدور الدولة. فالدولة تاجر فاشل، وادارتها لمرافق اقتصادية يؤدي إلى خسائر كبيرة تلحق بالمالية العامة، ولا بد من أن يعهد بإدارة هذه المرافق إلى أشخاص القانون الخاص الذين لديهم الخبرة والقدرة على إدارة هذه المرافق وفقاً لقواعد السوق وفي ظل بيئة تنافسية، وبالتالي تتحول الدولة من مشغلة لمرافق صناعية وتجارية إلى منظمة لمختلف القطاعات وموجهة لتشغيلها ومؤثرة على نموها، وتشكل الضريبة أحد الوسائل التي يمكن استخدامها للتأثير على الواقع الاقتصادي وتوجيهه. وبالتالي نلاحظ ان مبدأ وظيفة الضريبة لم يتراجع في ظل الدولة المنظمة وأصبح له ابعاد متعددة منها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

الفرع الاول : أولاً - تعريف الضريبة وخصائصها

تعددت التعاريف التي وضعها الفقهاء للضريبة ، فقد عرفها البعض الضريبة هي مبلغ نقدي تفرضه الدولة على الأفراد والشركات، بهدف تمويل النفقات التي تترتب على الدولة لتأمين الخدمات الاجتماعية، ودفع رواتب الموظفين في الدوائر الحكومية والوزارات، ولإنشاء وتأهيل البنى التحتية، ولدعم السلع الأساسية من أجل تأمينها للمواطن بسعر أقل. للضريبة ثلاث وظائف رئيسية، تشمل وظيفة مالية، ووظيفة اقتصادية ووظيفة اجتماعية. إلا أن غالبية التعاريف تنحدر في نفس المعنى ، لذلك سنكتفي بالقول بأن الضريبة عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً للدولة أو لإحدى الهيئات العامة المحلية ، بصفة نهائية ، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة ، دون ان يعود عليه نفع خاص مباشر. ويبرز هذا التعريف ابرز الخصائص التي تتوفر في الضريبة وهي ان الضرائب تدفع نقداً ، إلزامية فريضة الضريبة ، الضريبة تدفع بصفة

^١ د. عبدالله محمود امين ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، اطروحة دكتوراه ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠، ص ٤٠ .

نهائية بدون مقابل ،الهدف من دفع الضريبة ، والقانون هو الذي يحدد الأشخاص الخاضعين للضريبة.

ثانياً - وظائف الضريبة

١- الوظيفة المالية :

المقصود بالوظيفة المالية للضريبة أيّ تأمين الإيرادات المالية لخزينة الدولة من أجل تغطية النفقات المترتبة. ٢- الوظيفة الاقتصادية :

تشير إلى دور الضريبة كأداة من أدوات السياسة المالية للدولة، والتي تستخدمها من أجل تحفيز النمو أو الحدّ من مستويات التضخم ، ذلك يعني أنه خلال فترات النموّ المرتفعة المقترنة بمستويات تضخم عالية، تلجأ الحكومات إلى رفع المعدلات الضريبية، من أجل امتصاص التوافر النقدي الكبير، بهدف تقادي تزايد معدلات التضخم أكثر.

أما خلال فترات الانكماش، عادة ما يتم خفض معدلات الضريبة، أو حتى اللجوء إلى الإعفاءات الضريبية، من أجل تحفيز الإنفاق، ما يؤدي بالتالي إلى زيادة الإنتاج وما يتبعه من زيادة في الاستثمار والتوظيف على المدى الطويل، وبالتالي إعادة التوازن إلى الأسواق. كذلك تلعب الضرائب المفروضة على الواردات دوراً هاماً في حماية المنتجات والصناعات المحلية، وبالتالي حماية إنتاج الشركات والمصانع وموظفيهم.

٣- الوظيفة اجتماعية :

تلعب دوراً مهماً في تحقيق الاستقرار الاجتماعي، حيث تُوظف الإيرادات الضريبية لتأمين الخدمات الاجتماعية بكلفة أقل، أو حتى مجاناً، ما يعيد توزيع الدخل بين طبقات المجتمع.

الفرع الثاني : معايير الضرائب المباشرة وغير المباشرة

لقد تم إصلاح الضرائب المباشرة بموجب المادة ٣٨ من القانون ٩٠-٣٦ المتضمن قانون المالية لسنة ١٩٩١ (١) ، حيث وضع هذا النظام حد للضريبة النوعية و الضريبة التكميلية الذي من مميزاته أن نوع من هذه الضرائب الداخل في مجال تطبيقه تفرض عليه ضريبة و زيادة على الإعفاءات الكثيرة التي تضيف من مجال التطبيق و التخفيضات المفرطة التي تحرم الخزينة العامة من إيرادات سالية كبيرة مما انبثق عن سوء فهم للإدارة الجبائية و كذا المكلفين بالضريبة، فجاء تصحيح ١٩٩٢ لتحقيق أهداف

الضريبة المعاصرة بإحداث الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة عن أرباح الشركات. وقد أسس قانون المالية لسنة ١٩٩١ في مادته ٦٥ رسماً على القيمة المضافة رسماً خاصاً بعمليات البنوك و التأمينات طبق ابتداء من أول جانفي ١٩٩٢ إلا أن المردودية المالية لهذا الأخير قد أدت إلى إدماجه مع الرسم على القيمة المضافة ابتداء من أول جانفي ١٩٩٥ ، يشكلان ما يعرف بالرسم على رقم الأعمال كما تخضع بعض الموارد حسب طبيعتها لرسم داخلي على الاستهلاك ، و تخضع مواد أخرى لرسم نوعي إضافي. اورد الباحثون والمختصون العديد من التقسيمات لأنواع الضرائب ، إلا أن أكثر

هذه التقسيمات شيوعاً هو تقسيم الضرائب الى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، الا أن الفقهاء لم يتفقوا على وضع معيار محدد لتوضيح مفهوم الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، وفي مايلي سنوجز ابرز ما قيل من معايير في هذا المقام وكما يأتي^(١) :

أولاً : طريقة التحصيل (المعيار القانوني) :

وبموجب هذا المعيار اذا تم تحصيل الضريبة من المكلف عن طريق إجراءات إدارية ضريبية معينة ، بحيث يدرج فيه معلومات عن المكلف وعن المادة الخاضعة للضريبة والمبلغ النقدي الواجب على المكلف دفعه (اي دين الضريبة) فتكون هذه الضريبة ضريبة مباشرة ، اما اذا تم تحصيل الضريبة من المكلف بدون اي إجراء إداري فنكون أمام ضريبة غير مباشرة .

ثانياً : نقل عبء الضريبة (المعيار الاقتصادي) :

وفق هذا المعيار تعد الضريبة مباشرة عندما يعجز المكلف بدفعها من التخلص منها من خلال نقل عبء الضريبة (المبلغ الواجب دفعه) للغير ، أما إذا تمكن المكلف من التخلص من عبء الضريبة ونقلها للغير فتكون الضريبة غير مباشرة ، فعلى سبيل المثال في ضريبة المبيعات بالرغم من دفع البائع لهذه الضريبة فان بالإمكان نقل عبئها للمشتري من خلال رفع ثمن السلعة وبالتالي الذي سيتحمل عبء الضريبة في النهاية هو المستهلك (المشتري) .

ثالثاً : الثبات او الاستقرار :

وفق هذا المعيار تعتبر الضريبة مباشرة اذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار مثل الضرائب على بدلات إيجار العقارات (الضريبة العقارية) وتعتبر الضريبة غير مباشرة اذا كانت تفرض على التعاملات او التصرفات العرضية كضريبة الاستهلاك .

حقيق القول ان جميع هذه المعايير معرضة للنقد ، ولا تكفي لوحدها بان تكون أساساً للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وعلى العموم فإنه وحسب رأينا المتواضع إن الضريبة تعتبر مباشرة اذا فرضت على الدخل بعد تحققه وقبل إنفاقه ، وتعتبر الضريبة غير مباشرة اذا فرضت على الدخل حين إنفاقه .

المطلب الثاني : الاساس القانوني للضريبة

عمدت غالبية الشعوب على تضمين دساتيرها قاعدة وجوب فرض الضرائب من قبل السلطة التشريعية حصراً^٢ ، لحماية المال العام ولمنع تعسف الحكومة في ممارسة صلاحياتها في الشؤون الضريبية سواء في كيفية فرض الضريبة ام كيفية إنفاقها ، لكون الدستور يعد أعلى وثيقة قانونية في الدولة و يترجم رأي الشعب حول مفهوم السلطة

(١) د. شهاب حمد شبحان : اقتصاد الظل بين السببية والتحديد ، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد ٥ ، ع ١٠ ، ٢٠١٣ ، ص ٢٠ .

د. آلاء عبد الله حمود السعدون ، أثر السياسة النقدية للدولة على عمل المصارف الإسلامية ، مكتبة صباح ، بغداد ، ط ١ ، ٢٠١٤ ، ص ٣٢ .

السياسية في الدولة ويحتوي على المبادئ العامة والخطوط العريضة المتعلقة بكيفية ممارسة السلطة السياسية في الدولة . اذ ان السلطة التنفيذية تجد نفسها ملزمة بإعداد وثيقة رسمية تخمينية سنوية توضح فيها كافة التفاصيل المتعلقة بالنفقات المراد القيام بها ، مع تفاصيل عن الإيرادات المراد تحصيلها لتغطية النفقات التي ألزمت نفسها بها بفعل تحولها الى دولة تدخلية ، وهذه هي الموازنة العامة ، وتعمل السلطة التشريعية على رقابة أعمال السلطة التنفيذية ، سواء قبل الموافقة على الموازنة العامة للدولة ، او في مرحلة تنفيذها ، او في مرحلة ما بعد الانتهاء من تنفيذها . ومن كل ما تقدم يمكننا القول بأن السلطة السياسية اذا انحرفت عن مسار الصالح العام وابتغت تحقيق المصالح الشخصية لها ، فان ذلك سيكون خرقاً لمبدأ الشرعية ، وبالتالي ستفقد السلطة السياسية شرعيتها ، و بالتالي ستفقد حقها في فرض الضرائب على افراد الشعب .

اما عن مبدأ قانونية الضريبة في العراق ، فيقصد بها وكقاعدة عامة اقتصار حق سن القوانين الضريبية على الجهة التي منحها الدستور الحق في ذلك ، إذا ينص دستور جمهورية العراق لسنة (٢٠٠٥) في المادة (٢٨/أولاً) على (لا تفرض الضرائب والرسوم ، ولا تعدل ، ولا تجبى ، ولا يعفى منها ، إلا بقانون) إذا فمن هي الجهة التي تملك الحق في سن القوانين الضريبية في العراق ؟

تغير النظام السياسي في العراق بعد عام ٢٠٠٣ وتغير شكل الدولة من دولة بسيطة الى دولة اتحادية فدرالية وذلك بموجب قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية ٢٠٠٤ ومن بعده الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥ وكما هو معلوم في النظام الفدرالي هنالك ثنائية في السلطات العامة للدولة ، فهناك سلطة تشريعية اتحادية وسلطة تشريعية محلية في الولايات (الأقاليم) وكذلك الحال بالنسبة للسلطة التنفيذية والقضائية ، اما في العراق فضلاً عن النظام الفدرالي هنالك محافظات غير منتظمة في إقليم والنظام المعمول بشأنها هو النظام الإداري اللامركزي وبالتالي سنجيب على السؤال الذي طرحناه أنفاً من خلال ثلاثة محاور وكما يأتي:

أولاً : السلطة الاتحادية :

عند قراءة نص المادة ١١٠ من دستور العراق النافذ والتي تحدد الاختصاصات الحصرية للسلطة الاتحادية ، يتضح لنا ان السلطة الاتحادية لا تملك حق سن التشريعات الضريبية ، مع الأخذ بنظر الاعتبار مجاء في الشطر الأول من المادة ١١٥ من الدستور النافذ حينما نصت على (كل مالم ينص عليه في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية ، يكون من صلاحية الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم ،) ويفهم من ذلك ان السلطات الاتحادية لا تملك الحق في سن التشريعات الضريبية ؛ لعدم ذكر هذا الاختصاص في المادة ١١٠ من الدستور النافذ ، الا أن هذا القول مردود ولأسباب الاتية :

١- إن المادة (٢٨/أولاً) من الدستور النافذ لم تحدد ماهية هذه الضرائب ، هل هي ضرائب محلية ام اتحادية؟ بل كل ما أشارت إليه هو وجوب سن الضرائب بقانون وعليه فكل جهة تملك صلاحية سن القواعد القانونية تملك أيضاً الحق في فرض الضرائب

وبما ان السلطة التشريعية الاتحادية تملك صلاحية تشريع القوانين الاتحادية حسب المادة (٦١/أولا) من الدستور النافذ فإنها تملك صلاحية فرض الضرائب الاتحادية أيضا^(١).

٢- إن المادة (١١٠/ثالثا) من الدستور نصت على اختصاص السلطة الاتحادية في (رسم السياسة المالية) وتعني وباختصار القيام بكل مامن شأنه ان ينهض بالواقع الاقتصادي و الاجتماعي والسياسي في الدولة والضريبة تعد من اهم الأدوات المالية التي تستعين بها الدولة في رسم سياستها المالية وتنفيذها .

٣- ان ممارسة صلاحية فرض الضرائب تعد جزءاً لا يتجزأ من صلاحيات السلطة السياسية في الدولة ، كما أوضحنا ذلك سابقا عند حديثنا عن أساس إلزامية فريضة الضريبة وهذا مبدأ من المبادئ الدستورية الثابتة وان لم تنص عليه الوثيقة الدستورية المكتوبة صراحة^(٢) ، وبغية وضع حد لهذه المشكلة ، نقترح على لجنة التعديلات الدستورية إضافة عبارة (تشريع الضرائب الاتحادية) كفقرة جديدة في المادة ١١٠ لتكون صلاحية السلطة الاتحادية في تشريع الضرائب صريحة وغير قابلة للجدل.

ثانياً : الأقاليم :

تنص المادة (١٢١/أولا) من الدستور النافذ على تمتع الأقاليم بصلاحيات ممارسة الوظيفة التشريعية والتنفيذية والقضائية أي إن الأقاليم تملك مكنة سن القوانين وبالتالي فان من حقها ان تسن التشريعات الضريبية (المحلية) وبأنواعها كافة ، تطبيقاً للمادة (٢٨/أولا) من الدستور النافذ. إلا أن حق الأقاليم المشار إليه أنفاً مقيد بالنهج الذي تنتهجه السلطة الاتحادية في رسمها للسياسة المالية للدولة وفق المادة (١١٠/ثالثا) من الدستور^(٣)، حيث تسعى الدولة من خلال سياستها المالية لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية ، على سبيل المثال محاربة مشكلة الازدواج المحتمل الوقوع بين القوانين الضريبية الاتحادية والقوانين الضريبية المحلية للأقاليم، وفي حال ان ترتب عليه الخلاف بين السلطات المحلية في الأقاليم والسلطة الاتحادية فأن الفصل بينهما يكون من اختصاص المحكمة الاتحادية العليا وفق المادة (٩٣/رابعا) من الدستور النافذ.

ثالثاً : المحافظات غير المنتظمة في إقليم :

إن النظام الذي يحكم العلاقة بين السلطة المركزية والسلطات المحلية في المحافظات هو النظام الإداري اللامركزي وهذا ما أشارت إليه المادة (١٢٢/ثانيا) من الدستور النافذ ومفهوم النظام الإداري اللامركزي لا يتعدى سوى توزيع الوظيفة الإدارية بين السلطة المركزية والسلطات المحلية في المحافظات ، مع بقاء الوظيفة التشريعية والقضائية بيد المركز ومن المفروض أن تكون القرارات الإدارية هي الأداة القانونية الوحيدة التي تستعين بها السلطة المحلية في المحافظة في ممارسة صلاحياتها المحلية ، دون أن تملك الحق في إصدار القواعد القانونية لكونها تدخل ضمن صلاحية السلطة

(١) د. راند ناجي احمد ، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب والرسوم ، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية ، جامعة كركوك ، المجلد ٤ ، ج١٢/١٥ ، ٢٠١٥ .

(٢) د. راند ناجي احمد ، مصدر سابق.

(٣) د. راند ناجي احمد ، المصدر السابق، ص٢٠ .

التشريعية ، إلا انه من خلال قراءة نص المادة ١١٥ من الدستور النافذ نجد ان المشرع الدستوري قد منح صفة القانون لأعمال المحافظات غير المنتظمة في إقليم، كما إن المادة ١١٤ من الدستور النافذ ساوت في المقام بين الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم حالها حال المادة ١١٥ ، وما يؤكد ما اشرنا إليه أنفا هو مسلك المشرع العادي في قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ ، حيث تلقف المشرع العادي نهج المشرع الدستوري في المادتين (١١٤-١١٥) وعمل على منح صفة (التشريعات المحلية) لأعمال مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم وذلك في المادة (٢/أولا) و (٧/ثالثا) .

ويتجلى لنا شاخصا مما تقدم إن المحافظات غير المنتظمة في إقليم تملك مكنة سن القوانين وبالتالي تملك الحق أيضا في سن التشريعات الضريبية (المحلية) تطبيقا للمادة (٢٨/أولا) من الدستور النافذ، وحققها المشار إليه أنفا مقيد بالسياسية المالية للدولة المشار إليها في المادة (١١٠/ثالثا) حالها حال الأقاليم. والجدير بالذكر ان منح صفة القانون من قبل الدستور لأعمال المحافظات غير المنتظمة في إقليم قد اثار حفيظة ودهشة جانب من الفقه العراقي^(١) لكونها تتنافى تماما مع المنطق القانوني السليم ونحن بدورنا ننظم لهذا الجانب ونقترح على لجنة التعديلات الدستورية إجراء التعديلات الدستورية اللازمة لبعض المواد الدستورية بغية رفع صفة القانون عن أعمال المحافظات غير المنتظمة في إقليم ، لكون النظام الإداري اللامركزي لا يتعدى وكما أسلفنا سوى توزيع الوظيفة الإدارية بين السلطة المركزية و السلطة المحلية في المحافظة ، مع بقاء الوظيفة التشريعية والقضائية بيد المركز .

وهناك جانب آخر من الفقه المالي يشير الى ضرورة تضمين الدستور ما يفيد صراحة تحريم فرض الضريبة المستترة في مسميات مختلفة كالقرض الإجباري او الثمن العام او الرسم العام او ايا كانت ، فيشير هذا الجانب الى ضرورة إعادة صياغة نص المادة (٢٨/أولا) من الدستور النافذ لجعلها قادرة على تحريم الضريبة المستترة من خلال النص على إن (لا تفرض الضرائب الظاهرة والمستترة، والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون)^(٢) ونؤيد هذا الرأي تماما ؛ لخطورة الضرائب المستترة على حقوق المكلفين المالية ونقترح إعادة صياغة المادة (٢٨/أولا) من الدستور وبالشكل الذي ذكر أنفا .

المبحث الثاني : الاستثمار ودور الاصلاحات الضريبية

وسنخصص هذا المبحث للبحث في ابرز معالم الاستثمار ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة ، من خلال تعريف الاستثمار والاعفاءات الضريبية ودور الإصلاح الضريبي في تشجيع الاستثمار و ابرز الاصلاحات الضريبية في العراق وكما يأتي :

(١) د. غازي فيصل مهدي ، إشكاليات تطبيق النصوص الدستورية ، بلا تاريخ نشر ومكان نشر ، ص ٥٥-٥٨ .

(٢) د. احمد خلف حسين الدخيل ، موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، المجلد ١٣ ، ع ٩ ، ٢٠٠٦ .

المطلب الأول : الاستثمار والاعفاءات الضريبية

يحتل الاستثمار الاجنبي اهمية كبيرة في اقتصاديات الدول كافة ، لا سيما بعد الانفتاح الاقتصادي والعولمة التي يمر بها العالم .وتزداد هذه الاهمية بالنسبة للدول النامية لما يوفره من مزايا اقتصادية واجتماعية لهذه الدول .

وقد شرع العراق في وضع الاليات اللازمة لتشجيع الاستثمار في العراق وكانت نقطة البداية في ايجاد السند القانوني لعملية الاستثمار الاجنبي ،فقد بذلت جهود كبيرة في هذا المجال من قبل الوزارات العراقية تكللت باصدار قانون الاستثمار الاجنبي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ والتي انبثقت منه هيئة الاستثمار الوطنية

الفرع الاول : تعريف الاستثمار

ان معنى الاستثمار لغوياً بعيداً عن معناه المالي او الاقتصادي هو من وظف ماله واستثمره اما في مفهومه الاقتصادي هو مصدر التعامل بالاموال للحصول على الارباح اما في مجال المالية فهو يشير الى الاصول المالية التي تودع في البنك او السوق والتي يمكن ان تستخدم في شراء اصول حقيقية^(١) . الاستثمار بمعناه البسيط وهو توظيف الاموال التي بالامكان الاستغناء عنها في الوقت الحالي لتعمل وتكسب من وراءها اموال اضافية . وهناك فرق بين الاستثمار والادخار حيث يطلق على الادخار بانه نوع من الاستثمار السلبي وهو استغلال المال بوضعها في البنك والحصول على فائدة بسيطة من وراء ذلك ويركز هذا النوع على الحفاظ على راس المال بدلا من التركيز على الربح اما مفهومه على مستوى الاقتصاد القومي حيث يتعلق الاستثمار بالانفاق الراسمالي على المشروعات الجديدة في قطاعات المرافق العامة والبنية التحتية مثل مشروعات شق الطرق الرئيسية والفرعية ومشروعات التنمية الاجتماعية المتمثلة في التعليم والصحة والاتصالات بالاضافة الى القطاعات الاخرى الخدمية كالصناعة والزراعة والاسكان والسياحة.

وتكمن اهمية الاستثمار في زيادة الانتاج والانتاجية مما يؤدي الى زيادة الدخل القومي وارتفاع متوسط نصيب الفرد منه وبالتالي تحسين مستوى معيشة المواطنين وكذلك توفير فرص عمل وتقليل نسبة البطالة ، وزيادة معدلات التكوين الراسمالي للدولة من خلال انتاج السلع والخدمات التي تشجع حاجات المواطنين وتصدير الفائض منها للخارج مما يوفر العملات الاجنبية اللازمة لشراء الآلات والمعدات . يختلف الباحثون والمختصون في وضع تعريف جامع ومانع للاستثمار ، وذلك لاختلاف زاوية النظر عندهم الى الاستثمار ، فالبعض يعرفها من وجهة نظر عامة واقتصادية وبأنه (عبارة عن تيار من الانفاق على الجديد من السلع الرأسمالية الثابتة مثل المصانع والآلات والطرق ، وكذلك الإضافات للمخزون مثل المواد الاولية او السلع الوسيطة او السلع

(١) د. دريد محمود السامرائي ، الاستثمار الاجنبي المعوقات والضمانات القانونية ،مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت، ط١، ٢٠٠٦، ص٤٣ .

النهائية ، والتشديدات السكنية الجديدة ، وذلك خلال فترة زمنية معينة ^(١)، والبعض الآخر يغلب عليه الطابع القانوني في تعريفه للاستثمار كالمشرع العراقي وذلك عندما عرف الاستثمار بأنه (توظيف المال في اي نشاط او مشروع اقتصادي يعود بالمنفعة المشروعة على البلد) ^(٢)، والبعض الآخر حاول الجمع بين مفهومي الاستثمار (القانوني والاقتصادي) في خضم تعريفه للاستثمار الاجنبي وبأنه (اسهام غير وطني في التنمية الاقتصادية او الاجتماعية للدولة المضيفة بمال او خبرة ، في مشروع محدد بقصد الحصول على عوائد مجزية وفقا للقانون) ^(٣)، ونحن بدورنا نضع تعريفا متواضعا للاستثمار ونقول انه : التوظيف الرسمي لرأس المال او الخبرة ، في عملية انتاج سلعة او خدمة او رأس مال ثابت ، بقصد الربح.

الفرع الثاني : الإعفاءات الضريبية والاستثمار

ان العراق بحاجة ملحة الى جذب الاستثمارات لتحقيق التنمية الاقتصادية من خلال توفير المناخ الاستثماري بعناصره القانونية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية والملائمة . وان العالم اليوم انطلقت به افكار العولمة وتحرير التجارة وازالة القيود والمعوقات التي تحول دون تدفق السلع والخدمات ورؤوس الاموال بين الدول دون اجراءات حمائية او قيود من اي نوع ^(٤). وان الكثير من الدول توجهت الى الانفتاح على العالم وتبنت المساوات بين المستثمر الاجنبي والمستثمر الوطني في المعاملة ولاريب ان ازالة هذه المعوقات امام تشجيع الاستثمار خطوة هامة بالاضافة الى سياسة الاعفاءات الضريبية التي سارت عليها معظم الدول العربية اعتقادا منها ان الاعفاء الضريبي هو سلاح فعال لتشجيع الاستثمار لانه يخفف على المستثمر اعباء اداء الضريبة فتزيد ارباحه الصافية مما يجعله يفضل الدول التي تمنحه مزيدا من الاعفاءات غير ان هذه السياسة لم يكتب لها النجاح في كثير من الدول لعدة اسباب :

١- ان الاعفاءات الضريبية المؤقتة او محدودة المدة لا تشجع الا الاستثمار قصير الاجل الذي يرغب في استرداد راس ماله وجني الارباح في مدة قصيرة هي مدة الاعفاء وهذا ما عانته مصر .

٢- ان المستثمر الاجنبي لا يستفيد من الاعفاء الذي تمنحه الدولة المضيفة في حين المستثمر ينتمي الى دولة تطبق مبدا عالمية الايراد الذي يعني خضوع كافة الدخل الذي يحققه المستثمر للضريبة في بلده ايا كان البلد مصدر الايراد ، مما يجعل الاعفاء الضريبي الذي تمنحه الدول النامية لهذا المستثمر انما هو تنازل من الدول الضريبية عن حصتها في الضريبة لصالح الدولة التي ينتمي اليها دون ان يستفيد المستثمر من

(١) د. طارق كاظم عجيل : شرح قانون الاستثمار العراقي ، مكتبة السنهوري ، بغداد ، ٢٠٠٩ ، ص ١٦.

(٢) المادة (١/ن) من قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦.

(٣) د. عبد العزيز سعد النعماني ، المركز القانون للمستثمر الاجنبي في اليمن ومصر (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية ، ط ١ ، ٢٠٠٢ ، ص ٢١-٢٢ نقلا عن ، د. عمر هاشم محمد صدقة ، ضمانات الاستثمارات الأجنبية في القانون الدولي ، دار الفكر الجامعي ، بلا تاريخ نشر ، ص ٨.

د. رضا عبد السلام ، محددات الاستثمار الاجنبي المباشر في عصر العولمة ، ٢٠٠٦ ، ص ٧٠.

الاعفاءات بصورة فعلية ، مع ان بعض الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تبرمها الدول تحاول التخفيف من هذه الحقيقة . ولهذه الاسباب بدا التوجه الحديث في السياسة الضريبية هو ترشيد الاعفاءات الضريبية والبحث عن الية لتخفيف العبء الضريبي عن المستثمر من خلال ما يلي :

- سعر ضريبي منخفض ولا توجد في الدول العربية سعر منخفض يوازي العراق والبالغ ١٥%.

- تعديل النصوص القانونية حملة الاصلاح الضريبي وضعت هذا الهدف من اولويات اصلاحها.

- استحداث اليات قانونية متميزة لحل المنازعات بين المستثمر والادارة الضريبية وتشجيع مبدا التصالح والتحكيم عادة المستثمر يبحث عن الدولة التي فيها نظام تحكيم ولايفضل النظام القضائي التي تطول فيه المنازعات . وكل الدول تجد نفسها بحاجة الى الاستثمار سواء الوطني ام الاجنبي بغض النظر عن درجة تقدم هذه الدولة او تخلفها ، لما للاستثمار من اثار اقتصادية واجتماعية ومالية غاية في الأهمية تعود على المستثمر وعلى الدولة على حد سواء، وبالنسبة لعملية الاستثمار في الدول النامية هنالك جملة من الأسباب تدفع المستثمر الى الاستثمار فيها وتدفع الدولة النامية الى السعي نحو تشجيع الاستثمار وفيما يلي سنوجز ابرز اسباب الاستثمار في الدول النامية :

أولاً : حاجة الدول النامية الى استغلال الموارد الطبيعية المتوفرة لديها ^(١) وخاصة وان الدول النامية غالباً ما تفقد الى رؤوس الاموال او التكنولوجيا والخبرة الفنية و الإدارية ، وهنا يأتي دور المستثمر وبالذات المستثمر الاجنبي في توفير هذه المتطلبات للدول النامية مقابل تحقيق الربح .

ثانياً : المستثمر وخاصة الاجنبي بحاجة الى أيدي عاملة وحسب نوعية العمل في المشروع الاستثماري وليس هنالك استثناء في هذا المقام ، بل وحتى الصين المعروف عنها صفة الكثافة السكانية بدأت تشعر في الآونة الأخيرة بنقص في سن العمل (١٥-٦٣) ^(٢) وهنا يأتي دور الدول النامية في توفير الأيدي العاملة للمستثمر الاجنبي وبأسعار رخيصة نسبياً بالمقارنة بالأجور التي على المستثمر دفعها للعمال الذين قد يستقدمهم من أفراد دولته ^(٣).

ثالثاً : رغبة الدولة المضيفة في تشجيع وتدعيم القطاع الخاص لديها ، وازالة الصعوبات التي تعيق طريقها مثل مشكلة التسويق وذلك من خلال المستثمر الاجنبي وما يتوفر لديه من إمكانيات مالية وتقنية وإدارية عالية، وبالتالي على الدولة المضيفة وخاصة الدول

(١) وخاصة العراق لامتلاكه العديد من الموارد المعدنية الثمينة .

(٢) وينجي شن وآخرون ، نهضة الاستثمار ، بحث منشور في مجلة التمويل والتنمية ، صندوق النقد الدولي ، مجلد ٥٢ ، ع ٤ ، ٢٠١٥ .

(٣) الجدير بالذكر ان الفئة العمرية (١٥-٦٣) في العراق بلغ ٥٦,٩% من مجموع السكان في عام ٢٠١٢ . وهذا يعني ان العراق يشكل مرتعاً خصباً لكل مستثمر يبحث عن أيدي عاملة وفيرة ، ينظر : الخارطة الاستثمارية للعراق ، أصدرتها الهيئة الوطنية للاستثمار ، العراق ، ٢٠١٥ .

النامية ان ترسم وتطبق سياستها الاستثمارية^(١) بدقة وحكمة ، لتضمن النجاح في تحقيق ما تتغياه من أهداف متعددة ومتنوعة .

المطلب الثاني : دور الإصلاح الضريبي في تشجيع الاستثمار

يعتبر الاستثمار دعامة أساسية للتنمية يشكل إضافة إلى الطاقة الإنتاجية زيادة في الثروات لما لذلك من أثر في إشباع الحاجات وتوفير الخدمات، كما أنه يحتاج إلى مناخ يجلبه ولاشك أن تحقيق الأمن القانوني و القضاءي يساهم ايجابيا في ذلك، فالمستثمر سواء كان وطنيا أو أجنبيا، ومهما كانت المبادرات التشجيعية المنصوص عليها في التشريعات و الأنظمة فإنه ما كان ليغامر إلا إذا تحقق من وجود قضاء مستقل وفعال يترجم النصوص بما يحقق العدل و المساواة.

وعدم جواز عد الضريبة الأداة المالية الوحيدة التي تكفي الدولة في إنجاح عملية ، فلا بد من وجود جهود متضافرة متعددة ومتنوعة في الدولة وعلى مختلف الأصعدة تساعد على إنجاح هذه العملية والضريبة تعد أحد الأركان الرئيسية في هذه العملية . وبعد هذا التنويه المتواضع نشرع بالقول بأن أي عمل استثماري يقبل احتمالية الربح او الخسارة وكلما كانت احتمالية الربح اوفر حظاً كلما توفر لدى المستثمر الرغبة في الخوض في غمار هذه التجربة الاستثمارية ، والعكس صحيح ايضا. والعوامل التي ترجح كفة الربح على الخسارة عديدة ومتنوعة وتودر هذه العوامل في رحي الاستقرار السياسي في الدولة والتسهيلات الإدارية والاقتصادية والمالية وغيرها ، والتسهيلات الضريبية تعد جزء من التسهيلات المالية الواجب توفيرها للمستثمر . وسنقتصر فيما يأتي على التسهيلات الضريبية فقط ، وسنقدم عرضاً موجزاً ومتواضعاً عن ما يمكن اتخاذه حسب رأينا المتواضع : من خطوات لاصلاح النظام الضريبي في العراق^(٢) بغية تشجيع الاستثمار فيه :

أولاً: في الجانب التشريعي :

بإمكان المشرع ان يمنح البعض من الحوافز الضريبية للمستثمرين بقصد تشجيعهم على الاستثمار وكما يأتي:

١- تقديم إعفاءات ضريبية كمركية للمستثمر على كافة مدخلاته ومخرجاته ، اتساقاً مع منهج منظمة التجارة العالمية (WTO) في الدعوة لتحرير التجارة العالمية من القيود الكمركية. اما بالنسبة لموقف المشرع العراقي فنلاحظ بانه قد تبنى الاجراء المشار إليه أعلاه في جانب الاستيراد فقط ، وذلك في المادة (١٧) من قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة (٢٠٠٦) دون التصدير .

(١) د. عبد المعطي رضا أرشيد وآخرون ، الاستثمار والتمويل بين النظرية والتطبيق ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، ١٩٩٩ ، ص ٣٣ .

(٢) الإشارة الى أن السياسة التشريعية التشجيعية للاستثمار في العراق ليست حديثة العهد ، بل إن المشرع العراقي قد سن اول قانون لتشجيع مشاريع الصناعة في العراق بقانون رقم (١٤) لسنة (١٩٢٩) . وللمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر : د. بان صلاح الصالحي ، الاستثمار والاعفاءات الضريبية ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية ، جامعة بغداد ، ع ٢٤ ، ٢٠١١ .

٢- تقديم تخفيضات ضريبية على مستوى ضريبة الدخل دون ان يصل حد الإعفاء الكلي ، لكون الإعفاء الكلي من ضريبة الدخل إجراء غير مجدي من جانب^(١) ومضر لميزانية الدولة من جانب آخر^(٢)، على أن تأخذ التخفيضات شكل شرائح تصاعدية ، ترتفع فيها نسبة التخفيضات الممنوحة للمستثمر ، كلما ازداد نسبة العمال المحليين (العراقيين) العاملين لدى المستثمر ، امتصاصا لأكبر عدد ممكن من الأيدي العاملة المحلية. اما بالنسبة لموقف المشرع العراقي فيلخص فيما يأتي :

أ- منح المشرع إعفاءات كلية للمستثمر في العراق ولمدة (١٠) سنوات^(٣).

ب- منح المشرع العراقي للهيئة الوطنية للاستثمار الحق في زيادة عدد سنين الإعفاء من الضرائب لتصل الى (١٥) سنة اذا كانت نسبة شراكة المستثمر العراقي في المشروع يصل الى اكثر من (٥٠%)^(٤). وموقف المشرع العراقي المذكور انفا منتقد من قبلنا ، لكون مساهمة المستثمر العراقي في المشروع الاستثماري لا تشكل اهمية كبرى لخزانة الدولة ، بالمقارنة بفرضية الزام المستثمر الاجنبي بتشغيل اكبر عدد ممكن من الايدي العاملة المحلية لما لهذه الفرضية من دور كبير في توسيع رقعة الملزمين بدفع الضريبة (مباشرة كانت ام غير مباشرة).

ت- كما ان المشرع العراقي في قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ نص في المادة (١٢/أولا) على (يحق للمستثمر توظيف واستخدام عاملين من غير العراقيين في حالة عدم إمكانية استخدام عراقي يملك المؤهلات اللازمة وقادر على القيام بنفس المهمة وفق ضوابط تصدرها الهيئة) وفي رأينا كان من الأفضل على المشرع ان لا يتبنى هذه المادة ، لكونها تفتح ثغرة كبيرة اما إمكانية التواطؤ بين الهيئة الوطنية للاستثمار والمستثمر في عملية وضع الضوابط التي تنص عليها هذه المادة .الا انه لا بد من التنويه على أن المشرع العراقي قد نص في قانون الاستثمار الخاص في تصفية النفط الخام رقم (٦٤) لسنة (٢٠٠٧) وبالتحديد في المادة (٣) منه على الزام المستثمر بتشغيل الايدي العاملة العراقية في المشروع وبما لا يقل عن (٧٥%) من مجموع العاملين . وهذا موقف يحمده عليه المشرع العراقي.

٣- تشريع قانون الضريبة على القيمة المضافة وبأسعار ضريبية منخفضة وتطبيق نظرية (الخصم الضريبي) او المعدل الصفري ، لتشجيع عملية تصدير السلع والخدمات وبقطع النظر عن جنسية المنتج .

(١) قد لا يكون الإعفاء الضريبي مغريا للمستثمر ، على اعتبار انه سيضطر الى تحمل عبء ضريبة الدخل المرتفع بعد انتهاء مدة الإعفاء ، وعليه فقد يكون التخفيض الضريبي الدائم أكثر اغراء من الإعفاء الكلي المؤقت .

(٢) الإعفاء الكلي وان كان مؤقتا الا انه مضر للدولة مانحة الإعفاء ، لكونها ستحرم من هذه الإيرادات الضريبية ، كما ان المستثمر الاجنبي سيدفع ما عليه من ضريبة للدولة التي ينتمي اليها استنادا على مبدأ (التبعية السياسية) فلذلك ليس هنالك من داعي لإعفاء المستثمر الاجنبي من ضريبة الدخل .

(٣) المادة (١٥) البند (اولا) من قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة (٢٠٠٦).

(٤) المادة ١٥ البند (ثانيا - ثالثا) من قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة (٢٠٠٦).

٤- تقديم إعفاءات ضريبية مؤقتة وغير مبالغ فيها ، لكل من يمول المستثمر الوطني الخاص بشرط ان يكون التمويل بدون فائدة .

ثانيا : في الجانب الإداري والقضائي:

١- في الجانب الإداري : لابد من بناء إدارة ضريبية ناجحة قادرة على تطبيق القوانين الضريبية بالشكل الصحيح لكون الإدارة الضريبية الفاسدة قد تخيب آمال المستثمرين ، بسبب سوء التطبيق الإداري للضرائب ، فعلى الدولة ان تسعى جاهدة الى التحسين والتطوير المستمر للإدارة الضريبية لديها ، لترقى الأخيرة لمستوى لرفي القوانين الضريبية لديها ، او حتى افضل من ذلك.

٢- في الجانب القضائي : يجب على الدولة ان توفر قضاء ضريبي متكامل ، قادر على المحافظة على التوازن بين حقوق المكلفين (ونقصد هنا بالتحديد المستثمر) وحقوق الدولة.

المطلب الثالث : إصلاح الإدارة الضريبية في العراق

إن عملية إصلاح الإدارة الضريبية في العراق يفترض ان تكون النقطة الرئيسية التي يجب ان يجتمع عندها كافة الأشخاص القائمين بالسلطة في العراق ، فلا فائدة ترجى من تشريع أفضل القوانين وأكثرها انسجاماً مع التطورات الدولية في المجال التشريعي الضريبي ، طالما كانت الجهة الإدارية المنوط إليها امر تطبيق هذه القوانين هي جهة إدارية غير كفوءة، ومن هذا المنطلق سنتكلم في الفرع الاول عن اصلاح الادارة الضريبية من الناحية التنظيمية وفي الفرع الثاني اصلاح الادارة الضريبية من الناحية الاجرائية.

الفرع الاول : إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية التنظيمية

ان عملية الإصلاح الجذرية لابد من ان تبدأ أولا من الأدوات التي تستعين بها الإدارة في عملها قبل المرور الى إجراءاتها ،قد يعد سوء توزيع الاختصاص بين اعضاء الجهاز الإداري الضريبي من بين ابرز المعوقات التي تقف حائلا دون سير العمل الإداري الضريبي ببسر ونجاح^(١) ، حيث إن تركيز سلطة اتخاذ القرار بيد الجهاز الإداري المركزي من شأنه ان يتسبب في العديد من النتائج السلبية ، إعادة تخطيط وتصميم اجزاء هذه الإدارة كافة بغية الوصول الى بناء إدارة كفوءة قادرة على تطبيق القوانين الضريبية بالشكل المطلوب تحقيقا لما تبتغيه الدولة من أهداف ضريبية سامية فالتنظيم الإداري مهم جداً ، اذ ان عجز الجهاز الإداري المركزي عن تسيير العمل الإداري بشكل دقيق ، بسبب تراكم المهام الملقاة على عاتقه ، فيضطر الى تصريف شؤونه بلا فحص او دراسة او تمحيص ، وبالتالي المزيد من الإرباك^(٢). كذلك فشل الإدارة في تسيير العمل الإداري بالسرعة المطلوبة ، اذ أن السرعة في انجاز العمل الإداري من شأنه ان يمنع التراكم والتكدس في العمل الإداري ، ولا يتحقق ذلك الا من خلال القضاء

(١) حجارة مبروكة، اثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة ،رسالة ماجستير ، ٢٠٠٦، ص ٥٥.

(٢) د. ماجد راغب الحلو ، علم الإدارة العامة ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٥، ص ٣٠٠ .

على البيروقراطية من خلال منح صلاحية إصدار القرار الإداري للموظف الأقرب من الواقعة المولدة لهذا القرار والذي يتوافر لديه الكم الأوفر من المعلومات عن هذه الواقعة ، دونما حاجة الى نقل هذه المعلومات الى الرئيس الإداري ليفصل في تلك الواقعة. وفقدان الجهات الإدارية الدنيا لروح المبادرة والإبداع بحيث تتحول هذه الجهات الى مجرد دمي تتحرك في ظل إرادة السلطة المركزية.

وتفادياً لهذه العيوب يشير جانب من الفقه الى ضرورة تطبيق نظام عدم التركيز الإداري ، بغية ممارسة العمل الإداري بالجودة والسرعة والتكلفة المطلوبة ، لتلافي عيوب التركيز الإداري وتحقيق مزايا اللامركزية الإدارية^(١) . وفي العراق فان النظام الذي يحكم العلاقة بين الأجهزة الإدارية المحلية والجهاز الإداري المركزي هو النظام الإداري اللامركزي ، بحكم ما نصت عليه المادة (١٢٢ / ثانياً) من الدستور النافذ ، اما عن واقع العلاقة بين الهيئة العامة للضرائب وفروعها ، فحسب اعتقادنا المتواضع ان هذه العلاقة تقترب اكثر من نظام الإدارة المركزية دون اللامركزية الإدارية والسبب الذي يقف خلف قناعتنا هذه هو العدد الضئيل من الصلاحيات التي يتمتع بها الفرع الإداري الضريبي بالمقارنة مع صلاحيات الهيئة العامة للضرائب ، فالأخيرة تتحكم في غالبية شؤون العمل الإداري للجهاز الضريبي وصولاً لأبسط هذه الاختصاصات مثل تنظيم القوائم الخاصة لرواتب الموظفين او نقل الموظف داخل الفرع الإداري الضريبي من مكان لآخر وغيرها ، فكيف بالصلاحيات الإدارية التي تدخل في صميم عملية التحاسب الضريبي . وعلى هذا الاساس ندعو الإدارة العامة في العراق ان تعيد النظر في عملية توزيع الاختصاص بين الهيئة العامة وفروعها ، من خلال منح الهيئة العامة للضرائب صلاحية رسم الخطوط العريضة للعمل الإداري الضريبي وتمركزها في مركز القيادة ، مع ترك ما دون ذلك للفروع الإدارية بغية تفادي الشلل الحركي للجهاز الإداري الضريبي .

وفكرة اندماج الإدارات الضريبية المختلفة ، في إنشاء إدارة ضريبية واحدة في كل محافظة ، تنظر في تطبيق كافة انواع الضرائب المشروعة في الدولة ، سواء أكانت هذه الضرائب هي ضرائب مباشرة (ضريبة دخل او ضرائب على رأس المال) ام ضرائب غير مباشرة (الضرائب على الانفاق او الضرائب الكمركية) ، فعلى سبيل المثال السلعة المستوردة من خارج حدود الدولة تخضع للضرائب الكمركية إن وجدت وبعد بيعها من تاجر الجملة فان ثمنها سيخضع للضرائب على المبيعات او الضريبة على القيمة المضافة حسب الاحوال وبعد ان يتحقق للبائع ربح معين من جراء عملية البيع المذكورة فان هذا الربح سيخضع لضريبة الدخل.

وإن احد اهم ركائز إصلاح الإدارة الضريبية في العراق ، هو لزوم التحول من الاسلوب الإداري الورقي الى الاسلوب الإداري الالكتروني ، وتعرف الإدارة الالكترونية بانها (القدرة على استخدام الحاسوب في تنفيذ الاعمال الالكترونية والانشطة الإدارية عبر

(١) د. ماجد راغب الحلو ، المصدر السابق ، ص ٣٠٠ .

الانترنت والشبكات وتقديم الخدمات آليا للمستفيدين في اي مكان وزمان مما يؤدي الى جودة الاداء وسرعة التنفيذ وخفض التكلفة وتوحيد وتبسيط الإجراءات وتوفير المعلومات الصحيحة واللازمة لاتخاذ القرار بشكل سليم^(١). حيث تتزايد تأثير الثورة المعلوماتية على حياة المجتمع يوما بعد آخر ، وبالتالي اضحى لزاما على الدولة ان تواكب هذا التطور في اسلوب إدارتها للمرافق العامة ، واحد اهم هذه المرافق هي الإدارة الضريبية .وان تصميم الوظيفة العامة بالشكل الذي يناسب هذه الإدارة وطبيعة مهامها ، ومن ثم إيجاد الشخص المناسب لكل وظيفة على حدة ، والإدارة الضريبية لا تستثنى ابداً من هذه القاعدة العامة بل ان الإدارة الضريبية هي اكثر من تحتاج الى عملية تصميم راقية للوظائف التي تحتاج اليها بغية القيام بمهامها على اكمل وجه

الفرع الثاني : إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية الإجرائية

إن اهم ما يحتاج اليه الموظف لدى الإدارة العامة بصورة عامة ولدى الإدارة الضريبية بصورة خاصة، هي المعلومة الصحيحة الدقيقة والمتوافرة لمن يحتاج اليها في الوقت المناسب ، وهذه المعلومة لن تتوافر الا من خلال نظم معلومات^(٢) دقيق ومتكامل ، يعمل على توفير ما يحتاج إليه موظف الإدارة الضريبية من معلومة على اعتبار ان كل قرار إداري لابد وان يصدر بالاستناد على معلومة، وأول مرحلة تبدأ منها عملية بناء نظم معلومات ضريبي متكامل هي مرحلة توفير نظام تسجيل متكامل للمكلفين بالضريبة:

١- نظام تسجيل المكلفين

نظام التسجيل المعتمد لدى الهيئة العامة للضرائب وفروعها هو نظام تسجيل يدوي ، حيث يوزع المكلفون على الفروع الضريبية كل حسب اختصاصه الجغرافي ، وفي داخل الفرع الضريبي يوزع المكلفون على الوحدات التخمينية حسب الحروف الأبجدية للمكلفين ، من خلال فتح اضبارة خاصة لكل مكلف يدون فيه المعلومات الخاصة به ، وابرز ما يعاب على هذا الاسلوب هو ان كل فرع اداري ضريبي يعيش في وادي مستقل عن الفروع الضريبية الاخرى او عن الهيئة العامة للضرائب ، وهذا ما يفتح المجال واسعا امام العديد من حالات الإخفاق الإداري او الفساد الإداري . ولحل مشكلة التسجيل الضريبي لدى الهيئة العامة للضرائب وفروعها ، نقترح ضرورة الاستفادة من مزايا التقدم العلمي في مجال الحاسوب الآلي وعلم الاتصال الالكتروني ، وذلك من خلال ما يأتي :

١- إنشاء شبكة الكترونية خاصة بالهيئة العامة للضرائب وفروعها .

(١) د. عثمان سلمان غيلان العبودي ، اثر التطور الالكتروني في مبادئ الوظيفة العامة ، المعد والنشر ، صباح صادق جعفر الانباري ، ط ١ ، ٢٠١١ ، ص ٣١ .

(٢) يعرف نظم المعلومات بأنه (نظام متكامل يتكون من مجموعة من المكونات البشرية والمادية والغير المادية والتي تعمل بشكل مترابط ومتفاعل على تزويد الإدارة بكل ما تحتاجه من معلومات دقيقة ، وكافية عن الأنشطة المختلفة للمنظمة ، وفي الوقت المناسب ، من اجل انجاز الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم ورقابة بكفاءة وفعالية بغية تحقيق الأهداف التنظيمية المنشودة) ، علي غنام شاكر البغدادي ، نظم المعلومات ودورها في تعزيز الإيرادات الضريبية ، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في الضرائب ، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٥ ، ص ٢٧ .

٢- فتح ملف الكتروني خاص بكل مكلف على حدة يحتوي على البعض من المعلومات

مثل:

- أ- اي معلومة تحدد هوية المكلف مثل :
(أولاً) اسم المكلف الرباعي ولقبه ان وجد .
(ثانياً) اسم زوجته ان وجدت .
(ثالثاً) عنوانه (عنوان السكن وعنوان نشاطه وغيرها) .
- ب- ما يمارسه من نشاط وما يملكه من رأس مال .
- ت- ضرورة تضمين الملف لرقم سري خاص به .
- ٣- اما عن الاهمية المترتبة على هذا الاقتراح فنوجزها من خلال ما يأتي :
أ- قطع الطريق امام المكلف الذي يحاول التحايل على الإدارة الضريبية في مرحلة التسجيل ، من خلال سهولة حصول موظف الإدارة الضريبية على ما يحتاج إليه من معلومة حول مكلف ما في اي وقت يرغب فيه ، على اعتبار ان نفس الملف سيكون متوافراً في متناول كافة فروع الهيئة العامة للضرائب .
- ب- لا تقتصر اهمية النظام المقترح من قبلنا على مسألة اطلاع موظف الإدارة الضريبية على ما يحتويه ملف المكلف من معلومات، بل ستمتد الى إضافة ما يتوافر من معلومة حول المكلف الى الملف الخاص به ، بغض النظر عن مصدر هذه المعلومة سواء اكان داخليا ام خارجيا .
- ٤- متطلبات إنجاح مقترحنا : تتطلب إنجاح عملية التسجيل الالكتروني للمكلفين العديد من المتطلبات البشرية والقانونية والمادية وغير المادية نوجز البعض منها فيما يلي :
- أ- النص صراحة في كل القوانين الضريبية على واجب التسجيل ومواعيده وكيفيته واغلب الخطوط العريضة الخاصة بهذه العملية ، وعدم ترك الأمر برمته لاجتهاد الإدارة الضريبية .

- ب- توفير ما تحتاج اليه هذه العملية من إمكانيات بشرية ومادية وغير مادية .
- ت- ضرورة إعداد هذا النظام بالشكل الذي يوفر المعلومة الصحيحة والدقيقة وفي الوقت المناسب ، وغلق الباب تماما امام اي محاولة للتلاعب ببيانات المكلفين وبالتالي بحق الدولة الضريبي وهذا ليس بالأمر المستحيل بل هو ممكن في ظل ما يوفره التقدم العلمي من إمكانيات في هذا المجال ، الا اننا لا نرغب في الخوض في غمار تفاصيل التنظيم البرمجي لهذا النظام ، بل نفضل ترك البحث في هذا الموضوع للمختصين في علم الحاسوب الآلي وعلم الاتصال الالكتروني.

٢- تحصيل دين الضريبة

إن الكفاءة المطلوبة من الإدارة الضريبية لا تتوقف عند حد حسن حصر المكلفين ، بل يتعدى ذلك الى حسن تحصيل دين الضريبة من المكلفين ، فكل ما يبذل من الإدارة الضريبية من جهد في مرحلة الحصر سيذهب في أدراج الريح اذا ما فشلت في تحصيل

دين الضريبة ، وعليه يفترض على الإدارة الضريبية ان تتقن استخدام السبل المتاحة للحصول ، للحيلولة دون استفادة المكلف سيء النية من هذه الثغرة الا وهي عجز الإدارة الضريبية عن تحصيل دين الضريبة ، اما عن واقع الحال فتشير الاحصائيات الى ان نسبة الموقوفات (ديون الضريبة غير المستحقة) لدى فروع الهيئة العامة للضرائب في بغداد قد بلغت ما يتراوح بين (٨١%-٧٩%) للفترة بين (٢٠٠٨-٢٠١١) ، اما عن نسبة الموقوفات لدى فروع الهيئة العامة للضرائب في المحافظات فقد بلغت ما يتراوح بين (٧٣%-٦١%) ولنفس الفترة اعلاه^(١)، ولعل هذه النسب تدل على حجم الخلل الذي تعاني منه الهيئة العامة للضرائب وفروعها في هذه المرحلة ، وليس هناك أدنى شك ان احد اهم الأسباب التي تقف خلف هذا الكم الهائل من الموقوفات هو ضعف سبل تحصيل دين الضريبة المتبعة لدى الإدارة الضريبية في العراق ، وفيما يلي سنتطرق لأبرز سبل تحصيل دين الضريبة والتي ستساعد بالتأكيد في الرفع من نسبة حصيلة الإيرادات الضريبية ، وكل ذلك من خلال ثلاثة فروع ، (التقسيط ، المقاصة ، الردع) وكما يأتي :

أ- التقسيط :

ان متطلبات قاعدة الملائمة في التحصيل تدفع المشرع الضريبي الى إتباع اسلوب التقسيط في التحصيل ، رغبة منه في عدم ارهاق المكلف والتأثير سلباً على مركزه المالي ، الا ان قاعدة الملائمة في الجانب التحصيلي تقابله حسب رأينا قاعدة المحافظة على التوازن بين حقوق المكلف المالية وحقوق الدولة المالية ، هذه الأخيرة تتطلب من المشرع الضريبي عدم المغالاة في التوسيع من حق المكلف في تقسيط دين الضريبة المستحقة عليه ، لم يتطرق قانون ضريبة المبيعات النافذ لاسلوب التقسيط في تحصيل دين الضريبة ، اما المادة (٤٦ / ١) من قانون ضريبة الدخل والمادة (٢٢ / ٢) من قانون ضريبة العقار فقد اشارتا الى منح الإدارة الضريبية حرية تحديد كافة التفاصيل المتعلقة باسلوب التقسيط في تحصيل دين الضريبة ، الا ان الإدارة الضريبية في العراق هي إدارة ضعيفة و مترهلة سواء من الناحية التنظيمية ام من الناحية الإجرائية ولأسباب عديدة حاولنا تغطيتها منذ بداية الفصل الثالث من هذا البحث ، وضعف الادارة الضريبية من شأنه ان ينسحب أيضاً على مرحلة تحصيل دين الضريبة باعتبارها اخر مراحل عملية التحاسب الضريبي ، وعلى هذا الاساس نفضل لو يتدخل مشرع القوانين ضريبية في تنظيم اسلوب التقسيط في التحصيل ، على الاقل في الجوانب الرئيسية منها وترك الجوانب الإجرائية للإدارة الضريبية .

ب- المقاصة :

يمكن للمقاصة ان تحدث بين الدولة والمكلف طالما لم ينص القانون على تحريم ذلك ، بشرط ان يجتمع لدى الطرفين (الدولة والمكلف) صفة الدائن والمدين في آن واحد ، وان يجري المقاصة في الديون الضريبية فقط دون ان يتعدى الى ديون أخرى غير

^(١) عباس ناصر سعدون السعدي ، استخدام محددات التهرب الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في الضرائب ، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٣ ، ص ١١٤-١١٩ .

ضريبية^(١)، نرى انه ليس هناك ما يمنع من إجراء المقاصة (كقاعدة عامة) في نطاق الضرائب ، بل ولا بد من تبني هذه الفكرة في كافة القوانين الضريبية لاعتقادنا بان المقاصة تعد من بين ابرز سبل تحصيل دين الضريبة ، هذا وقد يحتج البعض قائلًا بعدم إمكانية إجراء المقاصة في نطاق الضرائب على اعتبار ان المقاصة مخصوصة بالقانون الخاص دون العام ، كما ان المقاصة سوف تعرقل عملية تحصيل دين الضريبة وهذا من شأنه ان يلحق الضرر بالخزينة العامة للدولة^(٢) .

ونرد على الشق الأول من حجة المعارضين من خلال القول بعدم وجود ما يمنع من اقتباس بعض المبادئ والأحكام العامة المتعلقة بالقانون الخاص وتطبيقها في نطاق الضرائب طالما تحقق هذه المبادئ النفع للدولة او للمكلف ، بل وان حالة الاقتباس هذه كثيراً ما تحدث على سبيل المثال بين قانون المرافعات المدنية وغيرها من القوانين الإجرائية الأخرى ، اما بالنسبة للشق الثاني من حجة المعارضين فهي غير منطقية أيضاً حالها حال الشق الأول ، لكون المقاصة ستفيد الخزينة العامة للدولة بدلاً من ان تضرها (كما يعتقد البعض) ومثال ذلك قد يكون احد المقاولين مدينا للدولة بمبلغ الضريبة المستحقة عليه ، كما ان الدولة مدينة له بقسط او اقساط المقاول التي ينفذها او نفذها المقاول للدولة ، ففي حالة وجود المقاصة تتمكن الدولة من استيفاء دين الضريبة من المقاول من خلال ما تدين للمقاول من اقساط المقاول ، دونما حاجة الى اتباع وسائل التحصيل الإداري في حق المقاول ، وهذا يعني ان المقاصة تفيد الدولة ولا تضرها كما يعتقد البعض ، مع ضرورة منح حق طلب إجراء المقاصة للمكلف أيضاً دون اقتصار هذا الحق على الدولة فقط.

ج- الردع :

يرى البعض^(٣) ان المكلف الذي لا يملك مالاً لا يمكن التنفيذ عليه جبراً، بحجة ان وسائل التنفيذ الإجباري مخصص لمن يملك ما يفي بدين الضريبة إلا انه يتمتع عن سداده ، والحل الذي اقترحه هذا الباحث هو الانتظار حتى يصبح المكلف قادراً على الإيفاء، إلا اننا لا نتفق مع الرأي المذكور آنفاً ، فبالرغم من خلو القوانين الضريبية تقريباً من التطرق الى حكم عدم امتلاك المكلف نهائياً لاي مال يفي بدين الضريبة ، إلا ان الأخذ بالاقتراح المذكور أنفاً سيؤدي الى فتح منفذ واسع لعملية التهرب الضريبي ، فبإمكان كل مكلف ان يخبأ ما يملكه من اموال ، وبالتالي منع الإدارة من تحصيل دين الضريبة ، والإجراء المقترح هو ما يأتي :

١- عد امتناع المكلف عن تسديد دين الضريبة ، جريمة معاقب عليها بنص صريح وليس ضمنياً ، حتى لو كان عدم الإيفاء سببه عدم امتلاكه لأي مال .

(١) خيرى إبراهيم مراد ، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ ، ص ١٦٢-١٦٤ .

(٢) خيرى إبراهيم مراد ، المصدر نفسه ، ص ١٦٢ .

(٣) إبراهيم حميد محسن الزبيدي ، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون - جامعة بغداد ، ٢٠٠١ ، ص ١٦٤ .

- ٢- معاقبة مرتكب هذه الجريمة بعقوبة مقيدة للحرية لمدى (٧) سنوات ، تفرض على كل من يمتنع عن تسديد دين الضريبة .
- ٣- تمكين المكلف الجاني بموجب اقتراحنا من الاستفادة من التسوية الصلحية حتى بعد صدور الحكم البات في حقه وتطبيق جزء معين من العقوبة المقيدة للحرية (٧ سنوات) ، طالما ستحصل الدولة على ما تستحقه من دين الضريبة في ذمة المكلف (الجاني بموجب اقتراحنا) .
- ٤- الاعتماد على الجهاز الإعلامي الضريبي في توعية المكلفين وتحذيرهم من عواقب الامتناع عن التسديد ، وحثهم دائماً على ادخار جزء من عوائدهم المالية للإيفاء بالتزاماتهم الضريبية تجاه الدولة ، والا سيتعرضون لعقوبة شديدة ، الا وهي السجن لمدة (٧ سنوات) .

الخاتمة

موضوع البحث افصح عن نسبة الإيرادات الضريبية التي تفقد إليها الدولة سنوياً بسبب عيوب النظام الضريبي ، تلك العيوب التي تتسبب في منع الضريبة من اداء دورها الطبيعي في حياة الدولة والمتمثل برغد الخزينة العامة للدولة بالإيرادات النقدية الوفيرة ، حيث لم تتجاوز نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في إجمالي الإيرادات العامة للدولة وللمدة (٢٠٠٣-٢٠١٦) (١,٥٨%) تقريباً لكل سنة ، ومن هذا المنطلق سنختتم هذا البحث من خلال بيان اهم الاستنتاجات التي توصلنا إليها والتوصيات التي نراها ضرورية لإصلاح النظام الضريبي في العراق وفي نقطتين :

أولاً : الاستنتاجات :

- ١- الضرائب هي احد العناصر المهمة في استقطاب الاستثمارات المحلية والاجنبية .
- ٢- ان الاعفاءات الممنوحة في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ كثيرة جدا وتحتاج الى اعادة دراستها .
- ٣- الاعفاءات الممنوحة في قانون الاستثمار جيدة .
- ٤- تطبيق برامج الاصلاح المعدة للهيئة العامة للضرائب بصورة جدية وخاصة مراجعة التشريعات
- ٥- ان الدول تتنافس فيما بينها في منح الحوافز واجراءات ضريبية التي توفر الارضية الملائمة للاستثمار الاجنبي في بلدانها .
- ٦- في ظل العولمة اليوم يلعب الاستثمار الاجنبي المباشر دور بارز في دعم اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية ، ولاسيما في ظل القروض الممنوحة نتيجة ارتفاع المديونية العالية في البلدان النامية .
- ٧- ان اغلب البرامج والسياسات للاقتصاد الدولي ومؤسساته الفاعلة المتمثلة بصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية ، تركز على خلق البيئة الاستثمارية الملائمة .
- ٨- هناك دراسات معاصرة جديدة توصلت الى ان الحوافز الضريبية لم تعد هي الحافز الرئيسي للاستثمار ولكن هناك عوامل وحوافز اخرى اعظم من الحوافز الضريبية

٩- ان الازدواج الضريبي يعد من اهم عوائق الاستثمار ولغرض معالجة هذا الازدواج لجأت اكثر الدول العربية والاجنبية لعقد اتفاقيات منع الازدواج الضريبي وان العراق له نشاط لا بأس به بهذا الموضوع .

١٠- ان الدول قي منحها للامتيازات والاعفاءات الملائمة وعقد اتفاقيات منع الازدواج الضريبي تقارن بين التكلفة لتلك الامتيازات والاعفاءات وبين العوائد التي يمكن ان يحصل عليها من جراء منحها تسهيلات الاستثمار الاجنبي .

١١- الدستور باعتباره أعلى وثيقة قانونية في الدولة هو الذي يحدد - استنادا على مبدأ قانونية الضريبة - الجهات التي تملك الحق في سن القوانين الضريبية ، وعندنا في العراق الجهات التي تملك الحق في سن القوانين الضريبية هي : السلطة الاتحادية استنادا على المادة (٦١ / أولا ، ١١٠ / ثالثا ، ٢٨ / أولا) من الدستور النافذ ، والأقاليم استنادا على المادة (١٢١/أولا ، ٢٨ / أولا) من الدستور النافذ ، اما الشؤذ القانوني فقد حوتها المادة (١١٥) من الدستور النافذ حينما منحت صفة القانون لأعمال المحافظات غير المنتظمة في إقليم وهذه الصفة بدورها تمنح للمحافظات الحق في سن القوانين الضريبية استنادا على المادة (٢٨ / أولا) من الدستور النافذ ، بالرغم من ان العلاقة التي تربط بين المحافظات غير المنتظمة في إقليم والسلطة الاتحادية هي أسلوب الإدارة اللامركزية .

التوصيات

من خلال الاستنتاجات التي توصل اليها البحث نوصي بما يلي :

١- ان الاقتصاد العراقي يمر بخطى بطيئة نحو الانخراط في الاقتصاد الدولي او العالمي وذلك بسبب تاثره بالوضع السياسي للبلد .

٢- ان النظام الضريبي يشكل جزء من المناخ الاستثماري ، ولكن الاعفاء الضريبي وان كان عاملا مشجعا لجذب الاستثمارات الا انه ليس العامل الوحيد ولا بد دراسة الاعفاء قبل منحه ويفضل منح الاعفاء للمشاريع الاستثمارية تبعا لطبيعة الاستثمارات .

٣- توفير المقومات الرئيسية الاخرى غير الضريبية لتشجيع الاستثمار ، تشريع مرن يوفر اطمئنان للمستثمرين ، استقرار نقدي لتحديث البيئة المالية .الكثرونيا مكافحة الفساد بصورة جدية

٤- تفعيل والاهتمام باتفاقيات الازدواج الضريبي واستحداث قسم خاص باتفاقيات الازدواج الضريبي بدلا من الشعبة الحالية .

٥- توفير جميع المتطلبات للسير بالاصلاحات الضريبية.

٦- الحد من الفساد.

٧- يجب السعي نحو تشجيع الاستثمار من خلال قضايا تتعلق بالضرائب :-

- تحسين الإطار القانوني للنظام الضريبي يجب العمل على سن قانون ضريبي جديد يقوم على معالجة التعقيدات والتداخلات التي يعاني منها النظام الضريبي اليوم، وتوضيح كثير من النصوص القانونية والعمل على جعل التشريع الجديد يواكب التطورات والأنشطة الاقتصادية التي يشهدها البلد كالشركات النفطية والاتصالات وغيرها،

ويواكب مسألة التحاسب الضريبي عبر الإقرارات الضريبية والمزعم تنظيمها في العراق.

- تحسين عدالة النظام الضريبي السير نحو تطبيق المزيد من العدالة الضريبية من خلال المعاملة الضريبية ومراعاة الأنشطة الاقتصادية والموقع الاقتصادي للبلد.

- معالجة التهرب الضريبي يجب العمل على سن قانون جديد أو سن تشريعات قانونية ضريبية جديدة تعالج كثير من حالات التهرب والتجنب الضريبي.

- تحسين الإدارة الضريبية معالجة حالات الفساد الإداري والمالي من خلال تطبيق نظام التقدير الذاتي والاقتطاع من المنبع مما يقلل من الأعباء المترتبة على الإدارة الضريبية وتشجيع الالتزام الطوعي للمكلفين.

- اللجوء إلى استخدام نظام الحوافز الضريبية لمواطني الدولة.

- تشجيع الحوافز الضريبية الأخرى كالمناطق الصناعية وغيرها.

- دراسة الأنفاق الضريبي وما تتحمله الدولة من فقدان لدخلها جراء منح ذلك الإعفاء.

- إعفاء أرباح الأسهم على المستثمر المحلي وفرضها على المستثمر الأجنبي.

- تذهب الدول اليوم إلى زيادة الضرائب على عناصر الإنتاج المتراكمة ومنها نرى أن يتوجه العراق إلى تفعيل الضرائب النفطية ويقلل من ضرائبه على عناصر الإنتاج المشتركة.

- في ظل الأوضاع السياسية والاقتصادية المستقرة على الدولة أن تزيد من سعرها الضريبي.

المصادر

- ١- د. آلاء عبد الله حمود السعدون ، أثر السياسة النقدية للدولة على عمل المصارف الإسلامية ، مكتبة صباح ، بغداد ، ط١ ، ٢٠١٤ .
- ٢- د. غازي فيصل مهدي ، إشكاليات تطبيق النصوص الدستورية ، بلا تاريخ نشر ومكان نشر .
- ٣- د. دريد محمود السامرائي ، الاستثمار الاجنبي المعوقات والضمانات القانونية ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، ط١ ، ٢٠٠٦ .
- ٤- د. طارق كاظم عجيل : شرح قانون الاستثمار العراقي ، مكتبة السنجوري ، بغداد ، ٢٠٠٩ .
- ٥- د. عبد العزيز سعد النعماني ، المركز القانون للمستثمر الاجنبي في اليمن ومصر (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية ، ط١ ، ٢٠٠٢ .
- ٦- د. عمر هاشم محمد صدقة ، ضمانات الاستثمارات الأجنبية في القانون الدولي ، دار الفكر الجامعي ، بلا تاريخ نشر .
- ٧- د. رضا عبد السلام ، محددات الاستثمار الاجنبي المباشر في عصر العولمة ، ٢٠٠٦ .
- ٨- د. عبد المعطي رضا أرشيد وآخرون ، الاستثمار والتمويل بين النظرية والتطبيق ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، ١٩٩٩ .
- ٩- د. ماجد راغب الحلو ، علم الإدارة العامة ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٥ .
- ١٠- د. عثمان سلمان غيلان العبودي ، اثر التطور الالكتروني في مبادئ الوظيفة العامة ، المعد والناشر ، صباح صادق جعفر الانباري ، ط١ ، ٢٠١١ .
- ١١- د. رياض عبد عيسى الزهيري ، اسس القانون الاداري ، مكتبة السنجوري ، بغداد ، ط١ ، ٢٠١٦ .

- ١٢- د. مصدق عادل طالب ، الوسيط في الخدمة المدنية ، مكتبة السنهوري ، بغداد ، ج ١ ، ٢٠١٥ .
 - ١٣- د. صخر عبد الله الجندي ، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر ، دار الثقافة ، عمان - الاردن ، ط ١ ، الاصدار الثاني ، ٢٠٠٥ .
- الابحاث والدراسات القانونية**
- ١- د. شهاب حمد شبحان : اقتصاد الظل بين السببية والتحديد ، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد ٥ ، ع ١٠ ، ٢٠١٣ .
 - ٢- د. رائد ناجي احمد ، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب والرسوم ، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية ، جامعة كركوك ، المجلد ٤ ، ج ١٢/١ ، ٢٠١٥ .
 - ٣- علي غانم شاكر البغدادي ، نظم المعلومات ودورها في تعزيز الإيرادات الضريبية ، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في الضرائب ، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٥ .
 - ٤- عباس ناصر سعدون السعيد ، استخدام محددات التهرب الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في الضرائب ، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٣ .
 - ٥- د. بان صلاح الصالحي ، الاستثمار والاعفاءات الضريبية ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية ، جامعة بغداد ، ج ٢٤ ، ع ٢٠١١ .
 - ٦- وينجي شن وآخرون ، نهضة الاستثمار ، بحث منشور في مجلة التمويل والتنمية ، صندوق النقد الدولي ، مجلد ٥٢ ، ع ٤ ، ٢٠١٥ .
 - ٧- د. احمد خلف حسين الدخيل ، موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، المجلد ١٣ ، ع ٩ ، ٢٠٠٦ .
- الرسائل واطاريح جامعية**
- ١- د.عبدالله محمود امين ، تفويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، اطروحة دكتوراه ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠ .
 - ٢- خيرى إبراهيم مراد ، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ .
 - ٣- ابراهيم حميد محسن الزبيدي ، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون - جامعة بغداد ، ٢٠٠١ .