

دراسة تحليلية لواقع النظام الضريبي ومؤشرات كفاءته في العراق للمدة

٢٠٢٠-٢٠٠٤

أ.د. مناهل مصطفى عبد الحميد ، حازم صكبان حسن

المستخلص

تعد الضرائب احد أدوات السياسة المالية التي تستطيع الدولة من خلالها توفر الإيرادات المالية اللازمة لتمويل نفقاتها العامة فضلاً عن استخدامها لتوجيه الاقتصاد لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، وعلى الرغم من ذلك إلا إن دور التشريعات والقوانين الضريبية في العراق كان محدوداً في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية نظراً لاعتماد العراق على إيرادات النفط بشكل أساسي في تمويل تلك النفقات، وقد توصل البحث إلى ان النظام الضريبي في العراق يتسم بضعف مرونته، وعدم قدرته على الاستجابة لمتطلبات النمو الاقتصادي أو للتغيرات الحاصلة في هيكل النشاط الاقتصادي، ومن ثم انخفاض دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق نتيجة انخفاض نسبة مساهمتها إذ شكلت متوسط نسب مساهمة بلغ (١١.١%) من إجمالي الإيرادات العامة، وهذا يؤكد على رعية الاقتصاد العراقي واعتماده الكبير على الإيرادات النفطية في تمويل الموازنات العامة. واخيراً لقد اشارت مؤشرات كفاءة النظام الضريبي في العراق إلى تدني مستوى كفاءة ذلك النظام إذ لم يستطيع النظام الضريبي استغلال الطاقة الضريبية بشكل كفوء، وهذا أدى إلى ضياع إيرادات ضريبية كانت ستوفر إيراداتاً ضريبياً يغذي النفقات الحكومية، كما تستدعي النسب الضريبية ضرورة تبني استبدال بعض الضرائب المطبقة بضرائب أكثر فاعلية تساهم بزيادة إيرادات الضرائب وتغذي الموازنة العامة بشكل أفضل. فيما اوصى البحث بضرورة زيادة كفاءة نظام حصر المكلفين لكونها الخطوة الأولى لتحديد جميع مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، كما أن دقة الحصر تعبر عن مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي والحد من فرص التهرب الضريبي فضلاً عن تفعيل دور الرقابة الضريبية من خلال تشكيل لجان تفتيشية من بعض الهيئات المستقلة والاكاديميين لأعضاء صفة الاستقلالية والكفاءة عند التفتيش.

كلمات مفتاحية : الكفاءة، النظام الضريبي، الطاقة الضريبية، العبء الضريبي، الجهد الضريبي، دور الضريبة التمويلي، تحديات النظام الضريبي

Abstract

Taxes are one of the financial policy tools through which the state can provide the financial revenues needed to finance its public expenditures, as well as use it to direct the economy to achieve economic and social stability. The research found that the tax system in Iraq is characterized by its weak flexibility, and its inability to respond to the requirements of economic growth or to changes in the structure of economic activity, and then the low role of

tax revenues in financing the general budget in Iraq. As a result of the low percentage of its contribution, as it constituted an average contribution rate of (11.1%) of the total public revenues, and this confirms the profitability of the Iraqi economy and its great dependence on oil revenues in financing the general budget. Finally, indicators of the efficiency of the tax system in Iraq indicated the low level of efficiency of that system, as the tax system could not use the tax energy efficiently. With more effective taxes, they contribute to increasing tax revenues and better feed the public budget. While the research recommended the need to increase the efficiency of the taxpayer inventory system as it is the first step to identify all sources of income subject to tax, and the accuracy of the inventory reflects the success of the tax administration in implementing the tax law and reducing opportunities for tax evasion as well as activating the role of tax control through the formation of inspection committees from Some independent bodies and academics to impart independence and efficiency when inspecting.

مقدمة

تزايد اهتمام الحكومات باختلاف أنظمة الحكم فيها والأفكار السياسية التي تؤمن بها، بالضرائب باعتبارها إحدى الموارد المهمة لتمويل الإنفاق العام، فالضرائب من أهم أدوات السياسة المالية العامة التي تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة، وعلى الرغم من إن العراق يعد من أقدم الدول في إصدار التشريعات والقوانين الضريبية إلا إن دور هذه التشريعات والقوانين في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية لا يزال محدوداً نظراً لاعتماد العراق على إيرادات النفط بشكل أساسي في تمويل تلك النفقات فضلاً عن المشكلات والاختلالات الاقتصادية والاجتماعية التي يعاني منها العراق لسوء الإدارة الاقتصادية لأعوام خلت، وقد عانت السياسة الضريبية بالعراق من التهميش والتخبط ولم تستطع الضرائب أن تحقق إي من أهدافها ولم تستند على أي من قواعدها عملياً وبشكل عام فإن النظام الضريبي العراقي يعاني من اختلالات عدة تمثلت باختلال معايير الخضوع للضريبة مع تعدد طرائق تقديرها وكثرة الإعفاءات والسماحات والتنزيلات منها الاعتماد على الضرائب المباشرة بشكل كبير في هيكل الضرائب العراقي فضلاً عن انخفاض حصيلته الإيرادات الضريبية وضعف في استجابة النظام الضريبي العراقي للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية بالبلد هذا مع تخلف وعدم كفاءة الإدارة الضريبية الأمر الذي أثر سلباً على النظام الضريبي العراقي وأظهر أهم العوائق التي يعاني منها التي تمثلت بالأساس بالعوائق الإدارية والتشريعية والاجتماعية فضلاً عن العوائق الاقتصادية.

مشكلة البحث

يعاني النظام الضريبي العراقي من تخلف وعدم كفاءة الإدارة الضريبية في الاستجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية في البلد مما أدى إلى انخفاض الحصيلته الضريبية الأمر الذي أثر سلباً على كفاءة النظام الضريبي العراقي.

فرضية البحث

ينطلق البحث من فرضية مفادها "مارست التحديات البنيوية التي يعاني منها الاقتصاد العراقي والهيكل الضريبي دوراً سلبياً على كفاءة النظام الضريبي في العراقي"

أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية

- ١- تحليل واقع الهيكل الضريبي في العراق
- ٢- بيان التحديات المؤثرة على النظام الضريبي في العراق
- ٣- تحليل دور الإيرادات الضريبية في رفد الموازنة العامة
- ٤- تحليل مؤشرات كفاءة النظام الضريبي في العراق
- ٥- تحديد امكانات اصلاح النظام الضريبي بما يعظم الإيرادات العامة

حدود البحث

الحدود المكانية : الاقتصاد العراقي

الحدود الزمانية : ٢٠٢٠-٢٠٠٤

منهجية البحث

بغية تحقيق أهداف البحث واثبات أو نفي فرضيته ، اعتمد الباحث على أسلوب التحليل الاستنباطي من خلال تحليل البيانات وتتبع تطوراتها عبر الزمن واستقراء الواقع الاقتصادي ، ومن ثم استنباط الآثار والنتائج للوصول إلى نتائج محددة من خلال الأدوات الاقتصادية المتاحة.

المحور الأول: المفاهيم النظرية لمصطلحات البحث

أولاً: مفهوم الكفاءة : تعددت التعريفات التي قدمها باحثو ومفكرو الإدارة والاقتصاد والمنظمات المرتبطة بذلك لمفهوم الكفاءة، فقد عرفها بيتر دراكر (Peter Drucker) على أنها فعل الأشياء بطريقة صحيحة وهو بذلك يركز على جانبي الأنشطة والمدخلات، كما عرفت بانها استغلال الطاقات الإنتاجية على مستوى المنشأة وتوجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو تحقيق أكبر قدر ممكن من العوائد بأقل قدر ممكن من التكاليف، أي السيطرة على القدرات المالية والمادية والبشرية من أجل ضمان أداء أفضل، في ظل البيئة الاقتصادية التي تنشط فيها (Parastoo et al., 2012: 551).

ثانياً: النظام الضريبي : مجموعة من العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تتفاعل فيما بينها لتؤدي إلى كيان ضريبي معين، والذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، اذ تختلف ملامحه باختلاف مستوى تطور البلدان اقتصادياً (حجازي، ٢٠٠١: ٦). وبذلك فهو يعبر عن مجموعه الضرائب التي تفرضها الحكومة على المكلفين بدفع الضريبة المستحقة عليهم في وقت معين، وهي أداة تمتلكها الدولة في يدها

لغرض تحقيق أهدافها التي تسعى للوصول إليها، وهذا النظام يتأثر بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في البلاد (المهاني، ٢٠٠٣: ٢٦١).

ثالثاً: مؤشر الطاقة الضريبية: يمثل مؤشر الطاقة الضريبية من أهم المؤشرات التي تقيس مدى كفاءة النظام الضريبي في أي اقتصاد كونها تمثل أقصى قدر يمكن الحصول عليه عن طريق الضرائب المفروضة في حدود الدخل القومي مع مراعاة الإعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب من جهة، وحجم وهيكّل الناتج المحلي الإجمالي ومقدار النفقات العامة ومستوى إنتاجيتها من جهة أخرى (العبيدي، ٢٠١٣: ٦٩)، ويحسب هذا المؤشر كدالة لمتوسط دخل الفرد ودرجة الانفتاح الاقتصادي، إذ تؤكد الدراسات على ضرورة إبقاء متوسط دخل الفرد كمحدد للطاقة الضريبية، وكلما ارتفع قيمة هذا المؤشر دلت على كفاءة النظام الضريبي وإن الطاقة الضريبية مثلت بشكل دقيق أقصى قدرة ممكنة للحكومة في الحصول على الإيرادات عن طريق الضرائب المفروضة في ظل امكانات الدخل القومي المحدودة من جهة الإعتبارات الاجتماعية للمكلفين من جهة أخرى وقد حدد "كولن كلارك" (*) المستوى المعياري بحدود (٢٥) كحد أقصى لهذا المؤشر، فيما لو كانت قيمة هذا المؤشر دون ذلك بكثير فهذا يدل على ضعف كفاءة النظام الضريبي (كماش، ٢٠١٠: ١٥٧).

رابعاً: مؤشر العبء الضريبي: يعد عبء الضريبة من المؤشرات التي يستدل بها على مدى كفاءة النظام الضريبي في أي دولة، كونه يمثل مدى قدرة المكلف على تحمل اعباء الضريبة وفقاً لمقدرته التكاليفية، كما يساعد هذا المؤشر في بيان حجم الاقتطاع الاجباري من الناتج الخاص، والذي يتم بغية تحقيق أهداف متعددة، كتمويل الموازنة الحكومية أو إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع، إذ إن هذا الارتفاع في قيمة هذا المؤشر يعكس طبيعة مدى اعتماد الاقتصاد على الضرائب في الحصول على الإيرادات من جهة فضلاً عن بيان مدى العبء الضريبي الذي يتحمله المكلفين من جهة أخرى، ويحسب هذا المؤشر من خلال بيان مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي، فعندما تكون قيمة هذا المؤشر مرتفعة دل ذلك على كفاءة النظام الضريبي، فضلاً عن ذلك ينبغي أن يكون هناك تقارب بين مؤشر الطاقة الضريبية والعبء الضريبي وفي الحدود المرتفعة الأمر الذي يدل على كفاءة النظام الضريبي وأنه مستغل للطاقة الضريبية بشكل أمثل (Hines, 2007 : 4).

خامساً: مؤشر الجهد الضريبي

يعد من المؤشرات المهمة المستخدمة في تقييم أداء وكفاءة النظام الضريبي في أي دولة، إذ يعبر هذا مؤشراً عن رغبة الحكومة في الكم الذي ترغب الحصول عليه من الإيرادات الضريبية، إذ

(*) كولين جرانت كلارك (١٩٨٩ ١٩٠٥) اقتصادي وإحصائي بريطاني وأسترالي عمل في كل من المملكة المتحدة وأستراليا. كان رائداً في استخدام الناتج القومي الإجمالي (GNP) كأساس لدراسة الاقتصادات الوطنية.

يقع على عاتق تلك الحكومة المسؤولية الكاملة في تحسين وضع الإيرادات المتأتية من الضرائب عن طريق إتباعها لعملية إصلاح شاملة تتضمن كافة جوانب النظام الضريبي الفنية والتشريعية والادارية، فعندما تكون قيمة هذا المؤشر قريبة من الواحد الصحيح، فهذا يدل على كفاءة النظم الضريبي في استغلال الطاقة الضريبية، بينما يكون النظام الضريبي غير كفوء عندما تكون قيمة هذا المؤشر اقل من الواحد الصحيح، ما يدل على ضعف استغلال الطاقة الضريبية، ويتم الحصول على الجهد الضريبي من خلال تقسيم العبء الضريبي على الطاقة الضريبية (المجالي، ٢٠١٦: ٤٥٥).

المحور الثاني : تحليل هيكل النظام الضريبي في العراق

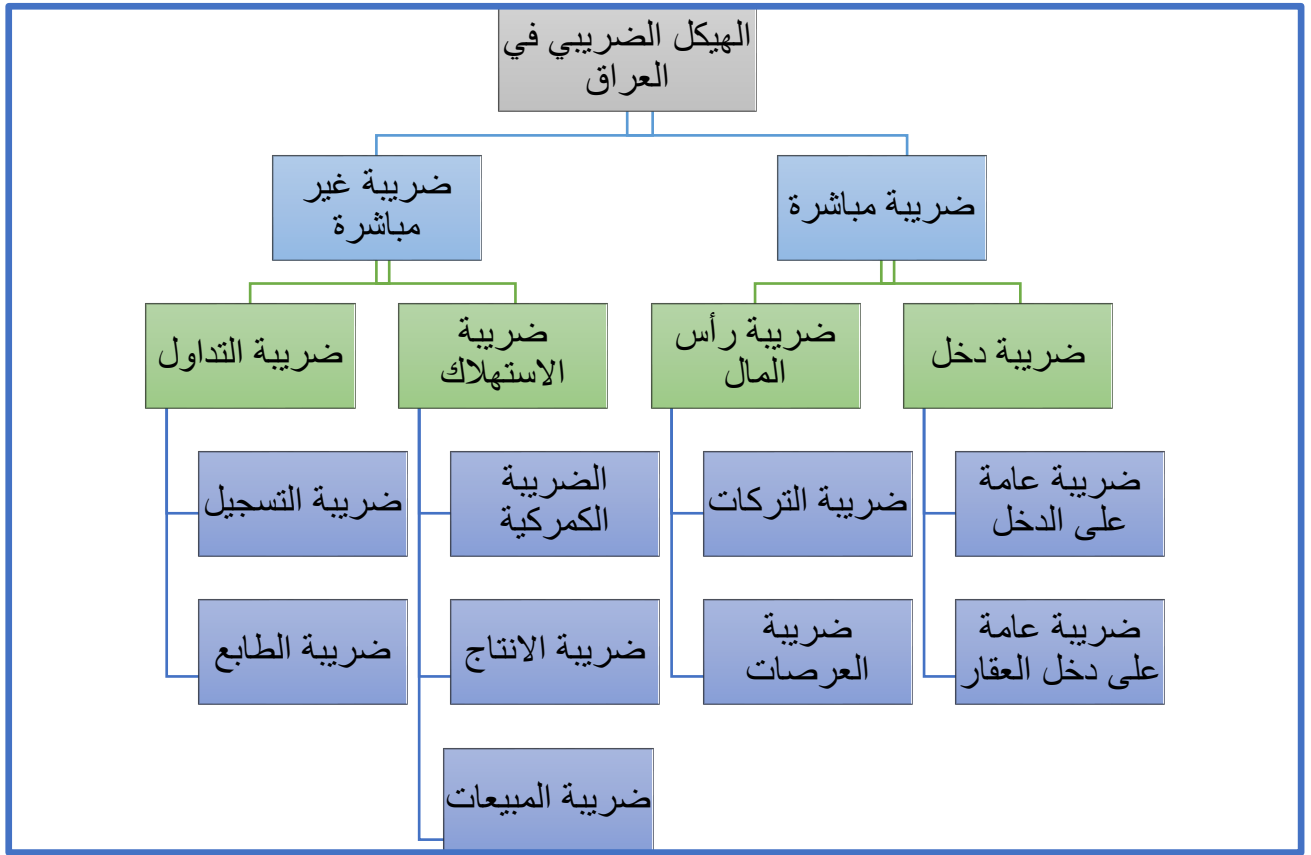
ظهرت القوانين الضريبية في العراق منذ وقت مبكر مقارنة مع غيرها من الدول، إذ صدر أول قانون لضريبة الدخل عام ١٩٢٧ حاملاً الرقم ٥٢ والذي يعد من أول القوانين التي صدرت في المنطقة، وكان يحمل فكراً اقتصادياً متأثر بالنظرة الاقتصادية للنخبة الحاكمة حاملاً مبادئ وأفكار أظهرت الملامح العامة للنظام الضريبي العراقي، وبعد التغيير والتحول نحو اعلان الجمهورية في العراق عام ١٩٥٨ جاءت الحكومة العراقية بفلسفة مالية واقتصادية جديدة ومختلفة عن ما سبق فتأثر النظام الضريبي العراقي بذلك وتم اصدار قانون جديد للدخل عام ١٩٥٩ يحمل أفكار العهد الجديد في العراق (احمد، ٢٠١٢: ٢٤٢).

ولقد تغير الحال مرة أخرى عندما قادت العراق سلطة جديدة حملت أفكاراً اقتصادية جديدة متأثرة بالنظرة الاشتراكية الاقتصادية فنال النظام الضريبي تعديلات كثيرة إذ تم اصدار قوانين جديدة تتطابق مع نظرة السلطة الجديدة في العراق فصدر قانون ضريبة الدخل الذي يحمل الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، واستمر العمل بهذا القانون والقوانين الأخرى المكملة للنظام الضريبي كقانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ وقانون الجمارك العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ وقانون ضريبة الطابع رقم ١٦ لسنة ١٩٧٤ وغيرها من القوانين (الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠٤)

بعد احداث عام ٢٠٠٣ قامت سلطة الائتلاف المؤقتة من إجراء تعديلات على قوانين الضرائب في العراق التي غيرت من النظام الضريبي العراقي، وأهمها إيقاف العمل بالضرائب الجمركية وتعديلات في الاسعار الضريبية في قانون ضريبة الدخل وتعديلات أخرى اوقعت العراق فيما بعد بمشاكل قانونية في تطبيق مبلغ الضرائب وجبايتها، وحتى بعد انتهاء حكم سلطة الائتلاف المؤقتة وانتخاب حكومة عراقية تتمتع بسلطة منبثقة من الشعب العراقي وخروج العراق من طائلة البند السابع لم يتم تغيير ما وضعته سلطة الاحتلال من تعديلات على النظام الضريبي، ثم اتبعتها الثغرات الدستورية التي جاء بها دستور العراق لعام ٢٠٠٥ والذي جعل من الاختصاصات المالية والضريبية اختصاصات لا تدخل ضمن صلاحيات حكومة المركز. وعلى رغم من الفترة الطويلة التي استلمت فيها الحكومة العراقية زمام السلطة داخل العراق وتتابع نواب البرلمان في ادارة الدفة التشريعية، لم يتم

تعديل الثغرات التي وجدت لا في القوانين المالية السارية ولا حتى في الدستور العراقي مما يلقي على عاتق السلطة التشريعية مسؤولية كبيرة تتمثل في تعديل القوانين المالية والضريبية بشكل عام لتناسب مع حالة العراق وتوجهاته الجديدة الساعية إلى التحول نحو الاقتصاد الحر (البطريق، ٢٠٠١: ٢٤).
تنقسم الضرائب في العراق إلى الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة شأنها شأن الكثير من الهياكل الضريبية في العالم وتنقسم كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على اقسام عدة ، وكما هو موضح بالشكل (١) :

الشكل (١) هيكل النظام الضريبي في العراق



المصدر : إعداد الباحث بالاستناد إلى وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة .

يتضح من الشكل إعلاه إن الهيكل الضريبي في العراق يتمتع بالتنوع وتعدد أنواع الضرائب فيه، كما إن هناك تقارب ما بين أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة من حيث عددها إلا إن الضرائب غير المباشرة أكثر منها وهذا يتناسب وحالة الاقتصاد العراقي ذات النزعة الاستهلاكية ومستوى تطور النظام الضريبي فيه المعتمد أساساً على الضرائب غير المباشرة مما يعطية الإمكانية في تعظيم الإيرادات الضريبية بما يتناسب وطبيعته الاستهلاكية.

أولاً: تحليل تطور هيكل الضرائب المباشرة في الاقتصاد العراقي

تتعدد وتتنوع الضرائب المباشرة المفروضة في العراق، إذ كان العراق سباق في إصدار القوانين الخاصة بتلك الضرائب، إذ ظهرت ضريبة العقار خلال الحكم العثماني في العراق، فقد فرضت هذه الضريبة في عام ١٨٣٩ على القيمة الرأسمالية (العقار) أما الأملاك المؤجرة فقد فرضت عليها ضريبة على القيمة الإيجارية (الدخل العقاري)، بمعنى ضريبة العقار من الضرائب المباشرة التي تفرض على رأس مال العقاري وعلى الدخل العقاري. لذا فإن ضريبة العقار وهي تلك الضريبة التي تفرض على مجمل إيراد المكلف السنوي من دخله العقاري عدا دار سكنه، تنظم أحكامها بواسطة قانون ضريبة العقار ذي الرقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ النافذ وتعديلاته (الهيئة العامة، ٢٠٠٧).

كما تعود جذور قانون ضريبة الدخل إلى عام ١٩٢٧ والذي كان يحمل فكراً اقتصادياً متأثر بالظرة الاقتصادية للنخبة الحاكمة آنذاك، إذ كانت تلك الضريبة تفرض على شريحة واسعة من المكلفين الذين يزاولون نشاطات اقتصادية مختلفة تولد لهم إيراداً سنوياً صافياً، وتفرض بشكل تصاعدي عدا حالات معينة تأخذ بالأساس النسبي، وتشكل بنسبة كبيرة من مجمل الإيرادات الضريبية تنظم أحكامها بواسطة قانون ضريبة الدخل ذي الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ وتعديلاته (علي والشافعي، ٢٠٢٠:٦).

يتضح من الجدول (١) ارتفاع حجم الإيرادات الضريبية المباشرة في العراق مسجلة معدلات نمو موجبة، إذ ارتفعت من حوالي (٤٢٣٧٢) مليون دينار عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (٧٤٢٧٨٦) مليون دينار عام ٢٠٢٠ وبمعدل نمو مركب بلغ (٢١.٠٤%)، وهذا يعود إلى ارتفاع مكونات هيكل الضرائب المباشرة المتمثلة في ضريبة الدخل والتي ارتفعت من حوالي (٣٧٨٣٥) مليون دينار عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (٦٥٥٧٧٦) مليون دينار عام ٢٠٢٠ وبمعدل نمو مركب بلغ (٢٠.٩%) وكذلك ضريبة العقار التي ارتفعت أيضاً من حوالي (٤٥٣٧) مليون دينار عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (٨٧٠١٠) مليون دينار عام ٢٠٢٠ وبمعدل نمو مركب بلغ (٢١.٨) . وهذا يعود إلى التغيرات التي حدثت في مستويات الرواتب والأجور بعد تغير النظام السياسي بعد عام ٢٠٠٣ من جهة وارتفاع مستويات أسعار العقارات وكثرت التعاملات فيها ومن ثم الرسوم المفروضة عليها من جهة أخرى.

كما يلاحظ أيضاً إن حجم الإيرادات الضريبية الدخل والعقار شهدت معدل نمو سالب في عام ٢٠١٤ وهذا جاء مترامناً مع حالة الانكماش الاقتصادي الذي تعرض له الاقتصاد بفعل انخفاض أسعار النفط من جهة، وسيادة حالة التدهور الأمني الذي شهدته المناطق العراقية من جهة أخرى، الأمر الذي أدى إلى انخفاض التعاملات في سوق العقار وكذلك عدم القدرة على تحصيل الضرائب في تلك المناطق، فضلاً عن انشغال الحكومة في كيفية مواجهة تلك المجاميع وتحرير الأراضي المغتصبة مما أثر على السلطات المالية الضريبية في متابعة وتحصيل الضرائب، الأمر الذي انعكس سلباً على حجم



الايادات الضريبية المباشرة والتي انخفضت لتبلغ (٤١٤٠١٧) مليون دينار عام ٢٠١٤ وبمعدل تغير سنوي سالب بلغ (-٦٠.٤%) مقارنة بالعام السابق (٢٠١٣). كما شهدت مرة اخرى انخفاضاً في عام ٢٠١٩ لتبلغ (٧٥٠٣١٦) مليون دينار وبمعدل تغير سالب بلغ (-٢٣.٩%) مقارنة بعام ٢٠١٨ وجاء هذا بسبب انخفاض حجم ايرادات ضريبة الدخل وبمعدل تغير سنوي سالب بلغ (-٢٤.٦%).

الجدول (١) تطور هيكل الايرادات الضريبية المباشرة في الاقتصاد العراقي للمدة ٢٠٢٠-٢٠٠٤

(مليون دينار عراقي)

السنة	اجمالي الضرائب المباشرة ١	معدل التغير السنوي ٢	ضريبة العقار والعرصات ٣	معدل التغير السنوي ٤	ضريبة الدخل ٥	معدل التغير السنوي ٦
٢٠٠٤	42372	-	4537	-	37835	-
٢٠٠٥	143655	239.0	9847	117.0	133808	253.6
٢٠٠٦	267084	85.9	10589	7.5	256495	91.7
٢٠٠٧	398930	49.4	11292	6.6	387638	51.1
٢٠٠٨	427135	7.1	21196	87.7	405939	4.7
٢٠٠٩	430811	0.9	34820	64.3	395991	-2.5
٢٠١٠	472115	9.6	50336	44.6	421779	6.5
٢٠١١	632566	33.9	52334	3.9	580232	37.6
٢٠١٢	848244	34.1	59859	14.4	788385	35.9
٢٠١٣	1044251	23.1	63244	5.7	981007	24.4
٢٠١٤	414017	-60.4	26595	-57.9	387422	-60.5
٢٠١٥	572044	38.2	24988	-6.0	547056	41.2
٢٠١٦	707909	23.8	16497	-33.9	691412	26.4
٢٠١٧	677423	-4.3	13452	-18.5	663971	-3.9
٢٠١٨	987071	45.7	22338	66.1	964733	45.3
٢٠١٩	750316	-23.9	23131	3.6	727185	-24.6
٢٠٢٠	٧٤٢٧٨٦	١.٠-	٨٧٠١٠	٢٧٦.٢	٦٥٥٧٧٦	٩.٨-
معدل النمو المركب	٢١.٠٤		٢١.٨		٢٠.٩	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على

- وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

- استخراج العمود رقم ٢ و ٤ و ٦ من قبل الباحث بالاعتماد على المعادلة الآتية:

$$\text{معدل التغير السنوي} = \left(\frac{\text{السنة الحالية} - \text{السنة السابقة}}{\text{السنة السابقة}} \right) * 100$$

- احتسب معدل النمو المركب من قبل الباحث بالاعتماد على المعادلة الآتية:

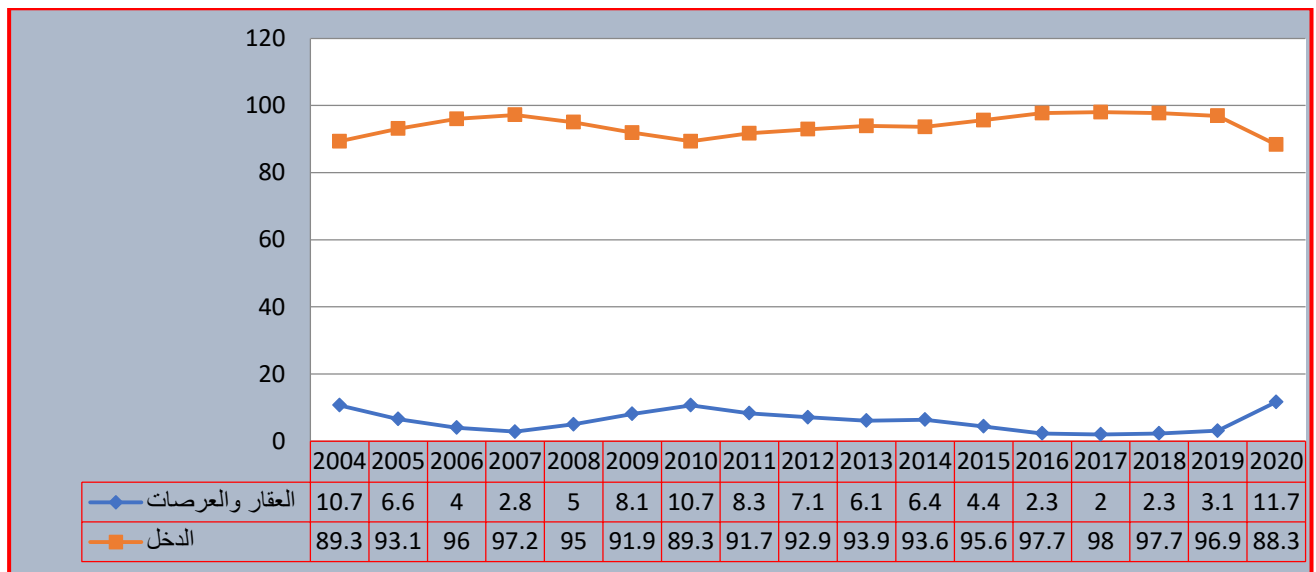
$$\text{معدل النمو المركب} = \left(\frac{\text{السنة الاساس}}{\text{سنة المقارنة}} \right)^{1/2} - 1 * 100$$

يتضح من الشكل (٢) بأن ضريبة الدخل ساهمت وبمتوسط نسب بما يقارب ٩٦.٤% من إجمالي الضرائب المباشرة خلال المدة الزمنية (٢٠٢٠-٢٠٢٤) إذ ارتفعت نسبة المساهمة بشكل تدريجي منذ عام ٢٠٠٤ وحتى عام ٢٠٢٠ فقد ارتفعت من حوالي نسبة ٨٩.٣% عام ٢٠٠٤ إلى حوالي ٨٨.٣% عام ٢٠٢٠ ويعود هذا إلى تحسن مستويات الدخل والثروات لدى افراد المجتمع العراقي المترتب على تحسن الاجور والرواتب في القطاعين الخاص والعام، وبذلك وتبين هذه النسبة انعكاس هيمنة ضريبة الدخل من الناحية الإيرادية على هيكل الضرائب المباشرة.

كما يتضح من الشكل ذاته إن نسبة ضريبة العقار والعرضات قد شهدت تقلبات عديدة الا انها بشكل عام قد ارتفعت بشكل بسيط من حوالي (١٠.٧%) عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (١١.٧%) عام ٢٠٢٠ وجاء هذا نتيجة تحسن الاوضاع الامنية والاقتصادية التي مر بها العراق، إذ يزداد ايراد ضريبة العقار كلما اتسم الوضع الامني والاقتصادي بالاستقرار.

الشكل (٢) نسبة مساهمة الايرادات الضريبية من الدخل والعقار والعرضات إلى اجمالي الضرائب

المباشرة في العراق للمدة ٢٠٢٠-٢٠٠٤



المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (١).

ثانياً: تحليل هيكل الضرائب غير المباشرة في الاقتصاد العراقي

تعد الضريبة الجمركية احد أنواع الضرائب غير المباشرة والتي يتم فرضها على الاستيرادات، وذلك بهدف تشجيع وحماية الصناعات المحليّة الناشئة، أما الضريبة الجمركية على الصادرات فتلجأ إليها الدولة لمنع تصدير السلع المحلية الذي تحظى بأهمية كبيرة في الاسواق المحلية، وتحقق الضرائب الجمركية حصيلة جيدة للخزينة ومصدر مهم من مصادر إيرادات الدولة. ففي عام ١٩٣٣ صدر قانون التعرف الجمركية رقم (١١ لسنة ١٩٣٣) وقد تم وضعه من قبل لجنة مختصة وتحت إشراف خبراء عصابة الأمم وكان لهذه التعرف أغراضاً مالية على الرغم من زيادة رسوم الحماية المقررة لصالح الصناعة والزراعة الوطنية وبعدها عمدت الحكومة إلى تخفيض الضرائب الجمركية عن بعض السلع الاستهلاكية إذ إنخفضت الضرائب من (٥% إلى ١%) لاسيما بعد زيادة واردات النفط (علي، ٢٠١٠ : ٢٣٢)، و على الرغم من إجراء تعديلات عدة على القانون السابق إلا انه بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة لسنة (٢٠٠٤) تم الاستعاضة عن الضريبة الجمركية واستحداث ضريبة أعمار العراق وفرضت ابتداء من (١٥ نيسان ٢٠٠٤) على كل البضائع المستوردة إلى العراق من بلدان العالم، إلا ما أستثني منها بموجب هذا الأمر، وتفرض بنسبة (٥%) من قيمة البضائع الخاضعة للضريبة ويستعمل مردود هذه الضريبة لمساعدة الشعب العراقي على أعاده بناء العراق ودعم جهوده (السامرائي والعبيدي، ٢٠١٣ : ٤٧) ، اما بالنسبة لضرائب المبيعات فهي تفرض على عمليات بيع سلع محددة بنسبة ١٥% استناداً إلى احكام الفقرة (أ) في المادة (٣٣) في قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة ٢٠١٥ والتعليمات المنشورة برقم (٥) لسنة ٢٠١٥ في الوقائع العراقية بالعدد ٤٣٦٣ في ٤/٥/٢٠١٥ (الهيئة العامة للضرائب، الموقع الرسمي)

الجدول (٢)

تطور الإيرادات (هيكل الإيرادات الضريبية غير المباشرة في الاقتصاد العراقي للمدة ٢٠٠٤-٢٠٢٠)

(٢٠٢٠) (مليون دينار عراقي)

السنة	ضريبة المبيعات ١	معدل التغير السنوي ٢	الضريبة الكمركية ٣	معدل التغير السنوي ٤	اجمالي الضرائب غير المباشرة ٥	معدل التغير السنوي ٦
2004	45	-	82020	-	82065	-
2005	74	64.4	118176	44.1	118250	44.1
2006	1071	1347.2	219032	85.3	220103	86.1
2007	1874	74.9	229076	4.6	230950	4.9
2008	2273	21.3	376539	64.4	378812	64.0



56.7	593569	56.9	590688	26.7	2881	2009
-4.5	566796	-4.2	565718	-62.6	1078	2010
-22.8	437615	-22.8	436814	-25.7	801	2011
18.6	518964	18.6	517865	37.2	1099	2012
70.9	887246	70.8	884708	130.9	2538	2013
65.1	1465261	50.4	1330685	-50.2	1263	2014
17.6	1723688	-1.8	1306507	-46	682	2015
97.7	3408420	131	3018543	333.7	2958	2016
49.5	5093887	44.6	4364782	6.2	3142	2017
-18.3	4160935	-14.3	3740217	1.8	3198	2018
-25.1	3116257	-39.7	2254738	1.5	3247	2019
٣٤.٦-	٢٠٣٨٧٥٥	٩.٧-	٢٠٣٥٤٧٢	١.١	٣٢٨٣	٢٠٢٠

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على

- بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

- استخراج العمود رقم ٢ و ٤ و ٦ من قبل الباحث بالاعتماد على المعادلة الآتية:

$$\text{معدل التغير السنوي} = \left(\frac{\text{السنة الحالية} - \text{السنة السابقة}}{\text{السنة السابقة}} \right) * 100$$

- احتسب معدل النمو المركب من قبل الباحث بالاعتماد على المعادلة الآتية:

$$\text{معدل النمو المركب} = \left(\frac{\text{السنة الاساس}}{\text{سنة المقارنة}} \right)^{1/2} - 1 * 100$$

يلاحظ من الجدول (٢) تزايد حجم الإيرادات الضريبية غير المباشرة، إذ ارتفعت من حوالي (٨٢٠٦٥) مليون دينار عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (٥٩٣٥٦٩) مليون دينار عام ٢٠٠٩، وبمعدل تغير سنوي موجب بلغ (٥٦.٧%) وهذا يعود إلى ارتفاع حجم الضرائب الكمركية بالدرجة الاساس المتأثره برفع الحصار الاقتصادي عن العراق بعد عام ٢٠٠٣ وفتح باب الاستيراد على مصراعية ومن ثم ازدادت الإيرادات الضريبية الكمركية من حوالي (٨٢٠٢٠) مليون دينار عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (٥٩٠٦٨٨) مليون دينار عام ٢٠٠٩، وبمعدل تغير سنوي موجب بلغ (٥٦.٩%)، فضلاً عن الزيادة في إيرادات ضرائب المبيعات من حوالي (٤٥) مليون دينار عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (٢٨٨١) مليون دينار عام ٢٠٠٩، وبمعدل تغير سنوي موجب بلغ (٢٦.٧%)، الناجمة عن تزايد حجم الاستهلاك المحلي نتيجة ارتفاع القوة الشرائية لافراد المجتمع نتيجة تزايد مستويات الأجور والرواتب.

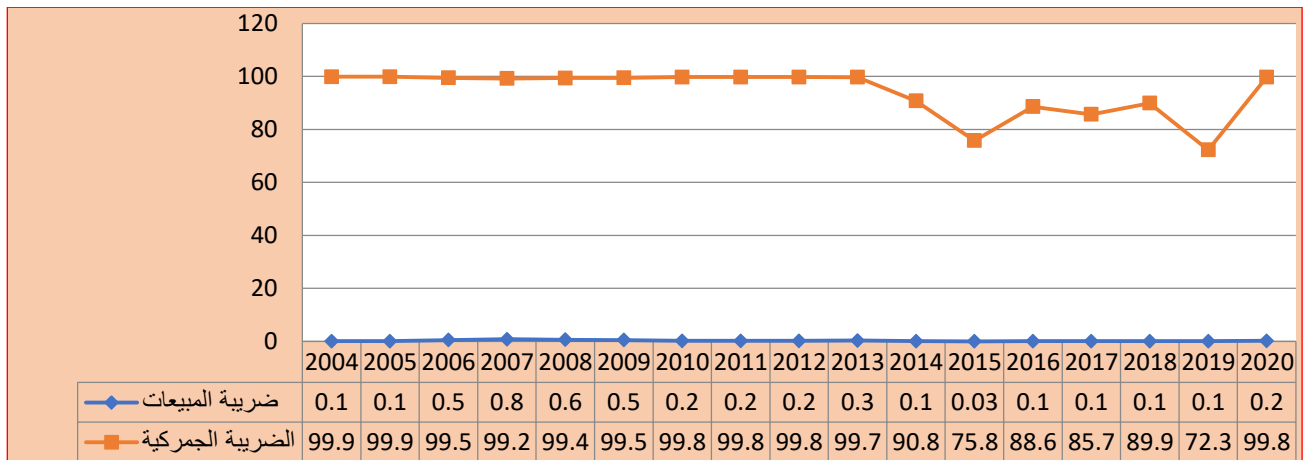
بعد تعرض الاقتصاد العراقي إلى الازمة المالية العالمية وتأثيرها على النمو الاقتصادي في العراق وحجم الانفاق العام الأمر الذي ادخل الاقتصاد في موجه من التشاؤم وانخفاض الطلب الكلي مما أثر ذلك على حجم الاستيرادات وحركة المبيعات المحلي الأمر الذي أدى إلى انخفاض الضرائب الكمركية والمبيعات ليسجلا معدلات نمو سالبة في عامي ٢٠١٠ و ٢٠١١ لتبلغ تلك الإيرادات (٤٣٦٨١٤) و(٨٠١) مليون دينار عراقي عام ٢٠١١ على التوالي، الأمر الذي انعكس سلباً على حجم

الإيرادات الضريبية غير المباشرة لتتخفف إلى (٤٣٧٦١٥) مليون دينار عراقي عام ٢٠١١ وبمعدل تغير سنوي سالب بلغ (-٢٢.٨%) مقارنة بعام ٢٠١٠. لكن سرعان ما ارتفعت تلك المؤشرات بفعل تحسن واستقرار الوضع الاقتصادي في البلاد وصولاً إلى بؤرة أزمة انخفاض أسعار النفط في عام ٢٠١٨ وتظاهرات تشرين عام ٢٠١٩ وتداعيات جائحة كورونا الأمر الذي انعكس سلباً على الإيرادات الضريبية المتأتية من الكمارك (٢٠٣٥٤٧٢) مليون دينار عام ٢٠٢٠، وبمعدل تغير سنوي سالب بلغ (-٩.٧%) مقارنة بعام ٢٠١٩، وعلى الرغم من استمرار ارتفاع إيرادات ضريبة المبيعات إلا أنها لم تكن بالمستوى المطلوب لتعويض الانخفاض الحاصل بإيرادات الكمارك، الأمر الذي جعل من تأثير الأخير هو الأكبر على الإيرادات الضريبية غير المباشرة لتؤدي إلى انخفاضها لتبلغ (٢٠٣٨٧٥٥) مليون دينار عام ٢٠٢٠ وبمعدل تغير سنوي سالب بلغ (-٣٤.٦%).

يلاحظ من الشكل (٣) إن الضرائب غير المباشرة اعتمدت بشكل كبير على الضرائب الجمركية طيلة مدة الدراسة، وهذا لسهولة استحصالها قياساً بالضرائب غير المباشرة الأخرى، إذ سجلت كمتوسط نسب حوالي ٩٤.٨% من إجمالي الضرائب غير المباشرة، فيما كان الاعتماد على ضرائب الخدمات السياحية للفنادق والمطاعم خلال المدة (٢٠٠٤ - ٢٠٢٠) قليل جداً، إذ سجلت كمتوسط نسب حوالي ٠.٢٣% من إجمالي الضرائب غير المباشرة.

كما يعكس الشكل ذاته مدى ضعف مرونة الجهاز الإنتاج في العراق وعدم قدرته على مواكبة الزيادة في الطلب الاستهلاكي وهذا ما يتضح جلياً من تزايد حجم الإيرادات المتأتية من الضرائب الجمركية خلال مدة الدراسة.

الشكل (٣) تطور نسبة مساهمة ضرائب الكمارك والمبيعات في تكوين الضرائب غير المباشرة في الاقتصاد العراقي خلال المدة ٢٠٠٤-٢٠٢٠



المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (١٧).

المحور الثالث: دراسة وتحليل دور الضريبة في ردف الإيرادات العامة في العراق

يعد الاقتصاد العراقي احد الاقتصادات المعتمدة على الإيرادات النفطية في تمويل برامج التنمية، مما جعله الاقتصاد اقتصاداً ربيعياً يتأثر بقوى خارجية تتمثل بتقلبات أسعار النفط الخام في السوق العالمية، في ظل انعدام تنوع مصادر دخله القومي بسبب انخفاض كفاءة النظام الضريبي فيه، فعلى الرغم من التغييرات التي تحدث في الإيرادات الضريبية ارتفاعاً وانخفاضاً إلا إن الإيرادات العامة لا تستجيب نوعاً ما إلى تلك التغييرات وهذا نتيجة ضعف نسبة مساهمتها في الإيرادات العامة من جهة فضلاً عن إنها حتى لو استجابة لتلك التغييرات فهذا نتيجة تأثر مكوناتها بالازمات الخارجية التي ينجم عنها انخفاض في اسعار النفط ومن ثم تباطؤ النمو الاقتصادي، الأمر الذي يترك تأثيره على حركة المبيعات من السلع والخدمات والعقارات المحلية وحجم الاستيرادات وهذا بطبيعة الحال يؤثر على حجم الإيرادات بالمجمل مما قد يظهرها على إنها ذات تأثير على الإيرادات العامة نتيجة مساراتها المتشابهة، وهذه نتيجة زائفة كما يطلق المعنيين بالاحصاء بالانحدار الزائف. إذ لوحظ من الجدول (٣) بأن الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة يسيران بالاتجاه ذاته وبعلاقة موجبة، إذ يرتفعان في ظل سيادة الاستقرار الاقتصادي وتحسن اسعار النفط وباستثناء ازمة المالية العالمية عام ٢٠٠٩ وصدمة عام ٢٠١٤ وتأثيراتها، وعلى الرغم من ذلك فإن الإيرادات الضريبية قد شكلت متوسط نسب مساهمة بلغ (١١.١%) من إجمالي الإيرادات العامة خلال المدة ٢٠٠٤-٢٠٢٠.

الجدول (٣)

تطور الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية في الاقتصاد العراقي للمدة ٢٠٠٤-٢٠٢٠

(مليون دينار عراقي)

السنة	الإيرادات الضريبية ١	معدل التغيير السنوي ٢	الإيرادات العامة ٣	معدل التغيير السنوي ٤	نسبة ٣/١ ٥
2004	2661767	-	32982739		8.1
2005	3676679	38.1	40502890	22.8	9.1
2006	4779397	29.9	49055545	21.1	9.7
2007	5572790	16.6	54599451	11.3	10.2
2008	7477431	34.2	80252182	46.9	9.3
2009	6532160	-12.6	55209353	-31.2	11.8
2010	7717360	18.1	69521117	25.9	11.1
2011	9878504	28.0	99998776	43.8	9.9
2012	12105975	22.5	119466403	19.5	10.1

11.5	-4.8	113767395	7.6	13027977	2013
12.0	-7.4	105386623	-2.7	12682507	2014
14.6	-36.9	66470252	-23.2	9734048	2015
18.1	-18.1	54409270	1.2	9846207	2016
14.6	42.1	77335955	14.6	11286118	2017
11.2	37.8	106569834	5.9	11955451	2018
6.7	0.9	107566995	-40.0	7172723	2019
11.5	-41.2	63199689	1.0	7245018	2020
11.1					المتوسط

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على

- وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم التخطيط والمتابعة .

- استخراج العمود رقم ٢ و ٤ من قبل الباحث بالاعتماد على المعادلة الآتية:

معدل التغير السنوي = (السنة الحالية - السنة السابقة / السنة السابقة) * ١٠٠*

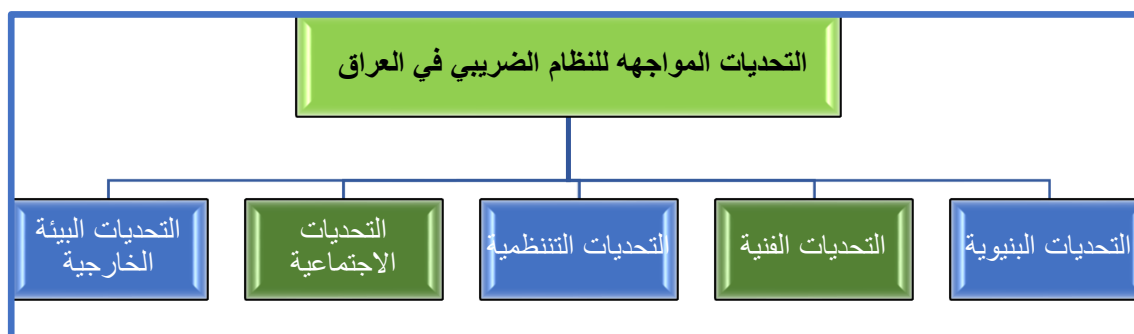
- استخراج العمود رقم ٥ من قبل الباحث بالاعتماد على المعادلة الآتية:

نسبة الاسهام = (المتغير الجزئي / المتغير الكلي) * ١٠٠*

المحور الرابع : اهم التحديات التي تواجه النظام الضريبي في العراق

يساهم النظام الضريبي برفع مستوى كفاءة الاقتصاد الوطني من خلال ما يقدمه من إيرادات مالية للحكومة من اجل تمويل نفقاتها، ولذلك يجب أن يشمل النظام جميع الافراد أُلزاماً بدفع الضرائب مع وجود بعض الاستثناءات تتضمن (العاطلين عن العمل والعجزة والمُعاقين والمرضى بعاهات ثابتة)، وعلى الرغم من اهمية النظام الضريبي بالنسبة للاقتصاد العراقي إلا إنه يواجه صعوبة في تطبيقه بصورة يمكن معها تحقيق العدالة والانصاف، كما أنه يعاني من مجموعة من تحديات المختلفة الجذور والمنابع والتي يمكن اجمالها في الشكل الآتي:

الشكل(٤)التحديات التي تواجهه النظام الضريبي في العراق



المصدر: اعداد الباحث

أولاً: التحديات البنيوية في العراق

تعد التحديات البنيوية متغيرات أو مشكلات أو صعوبات أو عوائق اقتصادية ذات بعد اقتصادي نابع من البيئة المحلية أو الإقليمية أو الدولية، وتشكل تهديداً خطراً على مستقبل النمو والتنمية الاقتصادية بالدولة، ويمكن إيجازها بالتالي:

١- تعدد الضرائب المفروضة:

تعتمد الدولة على عدد من أنواع الضرائب المفروضة وذلك للحصول على إيرادات الضريبة اللازمة مثل فرض ضريبة (الدخل، المبيعات... الخ) وهذا النوع من الضرائب يعتمد أساساً على التمييز بين الدخول المختلفة كلاً حسب مصدرها، إذ يتم فرض ضريبة نوعية مستقلة على كل مصدر من مصادر الدخل كما إن لكل ضريبة مفروضة وعاء وسعر خاص بيها (الشيخلي، ١٩٩٧: ٣٣).
إن عملية التنوع في فرض الضرائب يتطلب وجود إدارات متعددة قائمة على الربط والتحويل والتداخل فيما بينها، ويوجد هناك بعض من أنواع الضرائب الضئيلة الحصيلية لكنها محملة بتكاليف تحصيل عالية مما يفقد قاعدة الاقتصاد قيمتها في هذا الصدد، فضلاً عن تعدد أنواع الضرائب يترتب عليه تعدد في القوانين المشرعة مما يعني وجود أكثر من جهة تشريعه، وهذا ينعكس على عملية تعديل القرارات الخاصة بقوانين الضريبة والتي تتعارض في بعض الأحيان مع مبدأ قانونية الضريبة الذي يقوم على أن فرض أي ضريبة لا يتم إلا بقانون تصدره السلطة التشريعية المختصة، وهذا الوضع يسري على تعديل أو الغاء أي قانون (الانباري، ٢٠٠٩: ٣٨).

٢- مرونة النظام الضريبي

يعاني النظام الضريبي في العراق من عدم المرونة، أي عدم قدرته على الاستجابة لمتطلبات النمو الاقتصادي أو للتغيرات الحاصلة في هيكل النشاط الاقتصادي، أو أن نسبة الزيادة في الحصيلية الضريبية هي أقل من نسبة الزيادة في الدخل أو الناتج المحلي الإجمالي، والذي يسمى بالمرونة الدخلية للضرائب والتي تعكس مدى استجابة الضرائب للتغير الحاصل في الدخل والناتج المحلي الإجمالي. إذ يجب أن تكون العلاقة بينهما طردية أي تحرك الناتج المحلي الإجمالي والإيراد الضريبي باتجاه واحد، أما إذا كانت العلاقة عكسية فهذا يعني أن وجود اختلالاً في تلك العلاقة. وهذا ما قد لوحظ في سنوات عدة في الاقتصاد العراقي مما يدل على عدم مرونة النظام الضريبي وعدم قدرته على ملاحقة الزيادات الحاصلة في الناتج المحلي الإجمالي (جواد، ٢٠٠٦: ١١).

٣- انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي

يعاني الاقتصاد العراقي من انخفاض مستوى الاقتطاع الضريبي نسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي في العراق، ويعكس ذلك المستوى المتدني من الاقتطاع تخلف وعدم كفاءة الأجهزة الضريبية سواء في ناحية الإدارة أو ناحية التشريع، والمتمثل بعدم وجود كادر كفوء يتمتع بخبرة ضريبية من

الناحيتين والتي تؤهله لدراسة الواقع الاقتصادي وتحديد النسب التي تتلائم مع تغيرات حجم الناتج المحلي الإجمالي واحتياجات الدولة المالية. حيث يمكن زيادة النسبة التي تقطع من الناتج المحلي الإجمالي باستخدام الضرائب دون ان تؤدي لحدوث اثارا سلبية في الاقتصاد، وانما قد يكون ذلك مفيداً في حالة وجود ضغوط تضخمية (الزبيدي، ٢٠٠٦، ٢٠).

الأمر الذي يتوجب على السلطة المالية اجراء إصلاح ضريبي شامل يرفع من مستوى الكفاءة ويعالج التخلف الموجود في الاجهزة الضريبية، إذ إن انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي الذي ينعكس على انخفاض في الإيرادات العامة (هال زي، د.ت : ٣).

ثانياً : التحديات الاجتماعية والتنظيمية

إن من أهم المشكلات الاجتماعية التي تعوق تطبيق السياسة الضريبية تتمثل بعدم القدرة على تطبيق القوانين الضريبية بسبب ضعف دور الدولة على تطبيق القانون نتيجة الوضع الأمني المتردي للبلد مما زاد من حالات التهرب الضريبي، فضلاً عن ضعف الوعي الضريبي الذي يعني الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية ازاء المجتمع والدولة، وكلما كانت ثقمتهم كبيرة بالحكومة اقبلوا على دفع الضرائب، إذ تشير اغلب الدراسات الميدانية في العراق إلى وجود ضعف بالوعي الضريبي لدى المكلفين يرجع لعدد من العوامل الاقتصادية التي تتمثل بالأساس بالظرف الاقتصادي المتردي للبلد بشكل عام فضلاً عن العوامل الإدارية والتشريعية التي تتمثل بقلّة حملات التوعية الضريبية التي تنفذها وكذلك عدم قدرة التشريعات الضريبية على مواكبة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية في البلد فضلاً عن العوامل السياسية التي تتمثل بالأساس بعدم عدالة الأنظمة السياسية الحاكمة، ومن ثم فان كل ذلك يسهم في تزايد حالات التهرب الضريبي في البلاد (شهاب، ٢٠١١: ٢٥).

اضافة إلى قيام بعض الوزارات والدوائر إلى فرض رسوم لا يعني منها المواطن سوى إنها ضريبة مفروضة عليه، الأمر الذي عمق من النظرة السلبية تجاه الضريبة من جهة، ومن جهة اخرى تدني كفاءة ونزاهة الملاكات الضريبية وآليات التحاسب الضريبي وتعقد الإجراءات وعدم عدالة التقديرات في بعض الحالات يزيد من سلبية المواطن تجاه الضريبة (كماش، ٢٠٠٨: ٦-١٠).

إن ادراك أهمية الضريبة ودورها بالنسبة للمكلفين بها يؤدي إلى تحولها من فكرة الجباية المفروض بقانون إلى فكرة المواطنة، وحينها يكون الالتزام بدفعها ممارسة حرة يمارسه المكلفين بوعي مرتفع ينعكس في اعتبار الضريبة واجباً وطنياً تحقق منفعة عامة للجميع بصورة أو بأخرى. ونتيجة لتدهور الأوضاع الاقتصادية في العراق وانخفاض مستوى الدخل الذي أثر بشكل سلبي على الطبقة ذات الدخل المحدود وزيادة حدة التفاوت في توزيع الدخل ادى ذلك إلى خلق نوع من الشعور بالاضطهاد لعدم تحقيق العدالة (المرياني، ١٩٩٩: ٣٠).

اما فيما يخص التحديات التنظيمية فيمكن اجمالها في الاتي (كماش، ٢٠٠٨: ١٤٦):-

١- تنامي حالة الشك وعدم الثقة بين المكلفين بالضريبة والسلطة المالية بسبب اعتقاد كادر السلطة المالية على أن المكلف لا يكشف عن حقيقة مركزه المالي، أي أن ما يكشفه المكلف من بيانات عن وضعه المالي يتميز بعدم دقة حقيقة مركزه المالي، نتيجة عدم ثقة المكلف في الإدارة الضريبية، ومن ثم فإن غياب الثقة المتبادلة بين الطرفين يؤدي في كثير من الاحيان إلى الإخلال بقواعد الضريبة وخصوصاً قاعدة العدالة.

٢- جهل المكلف بالحقوق والواجبات التي حددها القانون، ففي كثير من الحالات يعبر المكلف عن تدمره من تعسف الإدارة في التقدير دون أن يعرف أن ذلك مُقر قانوناً، وقد بينت الدراسة إلى أن ٧٠% من المكلفين اظهروا عدم اطلاعهم على قانون الضريبة ومن ثم فإنهم غير مطلعين على القوانين الضريبية التي تحدد واجباتهم وحقوقهم.

٣- أن عملية اخفاء البيانات من قبل المكلفين بمختلف الطرق يعد نوعاً من التهرب لدى المكلف عن دفع الضريبة دون الانتباه إلى أن هذه الاقتطاعات الضريبية لها آثار مهمة في عملية الانفاق الحكومي وتنمية النشاط الاقتصادي بشكل عام وتنمية القطاع الخدمي بشكل خاص

ثالثاً: التحديات الفنية:

تعد عملية تقدير الوعاء الضريبي من أحد التحديات الفنية التي تواجه النظام الضريبي أي بمعنى عملية تعيين الأساس المادي لفرض الضريبة، فمن المعروف صعوبة تقدير حجم الأنشطة الاقتصادية التي تتم من خلال اقتصاد الظل ومن قبل القطاع الخاص بشكل دقيق وبذلك صعوبة تقدير وفرض الضرائب على هذه الأنشطة الاقتصادية مما يؤثر سلباً على تطبيق السياسة الضريبية، مع تغاضي بعض دوائر الدولة عن إلزام المتعاقدين معها على تقديم سلامة موقفهم الضريبي فضلاً عن تأخر هذه الدوائر في إعلام الهيئة العامة للضرائب عن بيانات المتعاقدين معها ومقدار المبالغ المدفوعة لهم، مما يعرقل عملية تقدير دخول هؤلاء المتعاقدين بشكل دقيق وبذلك عدم القدرة على تقدير الضرائب الواجبة عليهم بدقة الأمر الذي يؤثر سلباً على مقدار الضرائب الواجب جبايتها وعلى السياسة الضريبية بشكل عام، واتساع حجم ظاهرة التهرب الضريبي. وعموماً يمكن بيان طرائق لتقدير الوعاء المفروض عليه الضريبة، والتي تقسم إلى قسمين رئيسيين (بوزيدة، ٢٠٠٧: ٣٢):

١. التقدير المباشر: للوصول إلى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة وفق هذه لطريقة يكون من خلال احد الاساليب الاتية:

أ- قيام المكلف بالإقرار عن دخله فتقوم السلطة المالية بالتحقق من صحة هذا الإقرار.

ب- التقدير الإداري أي قيام السلطة المالية بتحديد دخل المكلف بالضريبة للمعلومات التي تمتلكها أو تقديرات سابقة

٢. التقدير غير المباشر: يستخدم هذا النوع من التقدير عندما يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة بواسطة عنصر خارجي ويتم عن طريق ما يلي:

أ- مظاهر خارجية: يتم الاعتماد وفق هذه الطريقة على بعض المظاهر الخارجية باعتبارها ممثلة للدخل مثل القيمة الإيجارية للسكن والمحل وحالة المعيشة... الخ.

ب- طريقة تقدير الجزاف: يتم احتساب الدخل بطريقة إجمالية كأن يكون التقدير قائماً على تقدير الأرباح على أساس رقم المبيعات.

تعد طريقة التقدير المباشر بواسطة اقرار المكلف بدفع الضريبة الأكثر استخداماً، لكونها تعتمد المركز المالي للمكلف أساساً لفرض الضريبة والتي يشاع اعتمادها في الدول التي يرتفع فيها مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، أما في الدول التي تعاني من تدهور مستوى هذا الوعي فلا يمكن الاعتماد عليها (وروار، ٢٠١٧: ٢٨).

كما تعد عدم كفاءة الإدارة الضريبية في التعرف على أسماء المكلفين وعناوينهم ومحل اقامتهم ونوع النشاط الذي يمارسونه ورأس المال وأنواع الضريبة الخاضعون لها وغيرها مع ضرورة تحديث هذه البيانات عند تغير النشاط أو اية تغيرات أخرى من المعوقات الأساسية التي تحول دون تحقيق كفاءة النظام بشكل عام، إذ كلما لازمت الدقة عملية الحصر صعب على المكلفين اخفاء انشطتهم عن الإدارة الضريبية مما يقلل فرص التهرب الضريبي ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية (جواد، ٢٠٠٦: ٢١٧).

ويمكن إن تتم عملية الحصر للمكلفين باتخاذ الدولة احد التقسيمين الآتيين (امين، ٢٠٠٠:

١٢٢):-

اولاً: التقسيم الجغرافي : ويقصد به أن تختص كل إدارة ضريبية بتقدير الأرباح وربط الضريبة بالنسبة للمكلفين كافة الذين يمارسون نشاطهم الاقتصادي في نطاق جغرافي معين بغض النظر عن نوعية نشاطهم ويعتمد هذا التقسيم في الدول التي تعتمد على نظام الضريبة الواحدة .

ثانياً: التقسيم النوعي : ويراد به اختصاص كل إدارة ضريبية بتقدير الأرباح وربط تحصيلها بالنسبة للمكلفين كافة الذين يمارسون نشاطاً اقتصادياً معيناً واسع نسبياً بالاعتماد على كافة البيانات المتعلقة بنشاطه وأنواع أوجه الانشطة التي يمارسونها. وقد ثبت في التطبيق العملي أن التقسيم الجغرافي افضل من التقسيم النوعي كونه يؤدي إلى دقة حصر المكلفين وإلى توزيع الاختصاصات بين الإدارات الضريبية

كما يعاني العراق من عدم وجود نظام كفوء لتسجيل المكلفين إذ يعتمد على نظام يدوي بدائي متعدد بتعدد الفروع ويتوزع المكلفون حسب الحروف الأبجدية ومن ثم فلا يحوي سجل المكلف على معلومات كافية للحصر الضريبي، ولقد أدى اتباع ذلك النظام اليدوي لحصر المكلفين في الهيئة العامة

للضرائب لعدة عيوب في عمل الهيئة، فعلى سبيل المثال يقوم مركز الهيئة بتوزيع المعلومات التي ترد عن التعاملات التجارية للمكلفين مع دوائر الدولة والشركات العامة وغيرها من الفروع الضريبية وأن ذلك يتطلب معرفة عما اذا كان ذلك المكلف مسجلا ام لا واذا كان مسجلا ينبغي تحديد الفرع الضريبي المسجل فيه ولكي يمكن التعامل مع محددات هذا الواقع فقد رتب مركز الهيئة لنفسه نظاما يدويا للفهرسة اعتمد في تغذيته على بعض ما يرد إليه من الفروع من معلومات ويتم تحديثه بأسماء المكلفين الجدد الذين يتم معرفة الفروع المسجلين فيها (الكرخي، ٢٠٠١: ١٢).

رابعا : تحديات البيئة الخارجية

١ - نفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري في النظام الضريبي في العراق، إذ تعد تلك الظاهرة من اكبر الاشكالات التي تواجه السلطة المالية في كيفية الضبط والسيطرة على ايراداتها من الضرائب، إذ أن انتشار هذه الظاهرة يعني جزء لا يستهان به من الحصيلة الضريبية سوف لن يدخل إلى الموازنة العامة ويقيد مساعي الدولة الرامية إلى تحقيق جملة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية. ولقد ترتب على انتشار ظاهرتي المحسوبية والوساطة في المجتمع العراقي إذ سجلت الوظائف العامة والمراكز الوظيفية العليا باشخاص غير مؤهلين وغير كفؤين للوظيفة المناطة اليهم، مما أثر على انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية، وترتب على ذلك اتساع حالة الفساد فضلاً على ضعف القدرة الرقابية للجهاز المحاسبي ومن ثم اتساع ظاهرة التهرب الضريبي (حسن، ٢٠٠٥: ٣).

كما إن ليس المكلف وحده يبحث عن أسباب للتهرب من دفع الضريبة وإنما هناك بالمقابل وجود بعض الموظفين والمسؤولين الحكوميين الباحثين عن الريع ممن يقومون بحماية نشاط التهريب أو المشاركة فيه لتحقيق منافع شخصية مبنية على التواطؤ الذي يحصل بين الاجهزة الحكومية والمهريين وبذلك يكون هناك فساد ما بين القطاع الخاص والعام، إذ أن الموظفين يستخدمون أساليب لمساعدة المتهربين على التهرب من دفع الضريبة. فضلاً عن بروز ظاهرة شراء الوظيفة أو شراء الموقع الوظيفي في بعض اوساط الاجهزة الكمركية (وكأن هذا الموقع الوظيفي مشروع استثماري لتحقيق مصلحة شخصية)، إذ يدفع الموظف الذي يشغل الوظيفة مبلغ مالي إلى جهة اعلى تمتلك القرار، والغرض من ذلك هو الوصول إلى الوظائف التي تدر موارد ريعية كبيرة، وقد لا يتمتع ذلك الموظف بالكفاءة المطلوبة في العمل وإنما يكرس جهده في استحصال اكبر ريع ممكن من موقعه الوظيفي (هيئة النزاهة، ٢٠٠٨: ٢).

٢ - ضعف نظام الرقابة شكل عائقاً أمام التطور وانطلاق النظام الضريبي في البلد سواء كان ذلك على مستوى الرقابة الخارجية المتمثلة في ديوان الرقابة المالية أو على مستوى الرقابة الداخلية المتمثل في الرقابة التدقيقية التي تقوم بها الإدارة الضريبي على حسابات المكلفين وعمليات التحصيل الضريبي، وقد أسهم انعدام الدورية والاستمرارية في إجراء التدقيق اللازم في المؤسسات المذكورة في

تفاقم عمليات التهرب الضريبي وبشكل كبير مما انعكس سلباً على الحصيلة الضريبية وكفاءة النظام الضريبي.

٣ طبيعية الاقتصاد العراقي واعتماده المفرط على النفط في تمويل الموازنة العامة والاقتصاد الوطني ومن ثم ضعف الحافز على تفعيل الضرائب كونها مورداً بديلاً لتمويل الانفاق العام والبرامج التنموية في البلاد (رؤوف والشافعي، ٢٠٢١ : ١٥٨)

المحور الخامس: تحليل مؤشرات كفاءة النظام الضريبي في العراق أولاً: تحليل مؤشر الطاقة الضريبية في الاقتصاد العراقي

يتضح من الجدول (٤) ارتفاع مستمر وبشكل تدريجي في مستوى نصيب الفرد من الدخل الفردي خلال المدة ٢٠٠٤-٢٠٢٠، إذ ارتفع من حوالي (١.٩٦) مليون دينار عراقي عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (٨.٣) مليون دينار عراقي عام ٢٠٢٠ وبمعدل نمو مركب بلغ (١٠.١%)، وهذا يعود إلى ارتفاع حجم الناتج المحلي الإجمالي نتيجة رفع الحصار الاقتصادي عنه وعودة الصادرات النفطية إلى السوق الدولية الأمر الذي انعكس إيجاباً على متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي، فيما شهدت درجة الانفتاح الاقتصادي في العراق تقلبات واضحة تارة باتجاه الارتفاع وتارة أخرى باتجاه الانخفاض، ولكن بشكل عام فقد انخفضت درجة الانفتاح الاقتصادي من حوالي (١٢٠) مليون دينار عراقي عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (٥٤) مليون دينار عراقي عام ٢٠٢٠ وبمعدل نمو مركب سالب بلغ (-٥.٢%).

كما يتضح من الجدول (٤) والشكل (٥) بأن الطاقة الضريبية شهدت انخفاضاً تدريجياً منذ بداية المدة، إذ إنخفضت من حوالي (٢٤.١) عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (١٥.٧) عام ٢٠٢٠، الأمر الذي يشير إلى انخفاض كفاءة النظام الضريبي في العراق، إذ كانت في بداية المدة تعبر عن كفاءة النظام الضريبي ولكن مع تطور الاعتماد على القطاع النفطي بدأ مؤشر الطاقة الضريبية بالانخفاض تدريجياً، ليبعد كثيراً عن المستوى المعياري المحددة (٢٥) وفقاً لـ "كولن كلارك" وبذلك تعد تلك النسبة مؤشراً على انخفاض كفاءة النظام الضريبي في العراق، إذ أنها مثلت بشكل دقيق أقصى قدرة ممكنة للحكومة في الحصول على الإيرادات عن طريق الضرائب المفروضة في ظل إمكانات الدخل القومي من جهة والإعتمادات الاجتماعية للمكلفين من جهة أخرى. لكن لو تم النظر إلى متوسط نسب مؤشر الطاقة الضريبية كدالة من متوسط دخل الفرد ودرجة الانفتاح الاقتصادي بلغت (١٧) خلال المدة ٢٠٠٤-٢٠٢٠ وعليه فإن هذه النتيجة وفقاً لحجم الاقتصاد العراقي وطبيعة مصادر دخله تعد مرتفعة نوعاً ما، لكنها تؤثر إلى أنها سائرة نحو تدني مستويات الإدارة الضريبية وسياساتها غير الكفوءة التي تثبتت من إمكانات تنويع مصادر الدخل القومي والنهوض في واقع الإدارة الضريبية وتحصيلاتها.

الجدول (٤)

احتساب مؤشر الطاقة الضريبية في العراق للمدة (٢٠٠٤ - ٢٠٢٠) مليون دينار

السنة	نصيب الفرد من الدخل	درجة الانفتاح الاقتصادي	الطاقة الضريبية
٢٠٠٤	١.٩٦	١٢٠	٢٤.١
٢٠٠٥	٢.٦٣	١١٥	٢٣.٤٦
٢٠٠٦	٣.٢٧	٨٧	١٩.٩٠
٢٠٠٧	٣.٧٥	٧٤	١٨.٢٥
٢٠٠٨	٥.١٣	٨١	١٩.١٤
٢٠٠٩	٤.١٢	٧٨	١٨.٧٦
٢٠١٠	٤.٩٨	٧٣	١٨.١٣
٢٠١١	٦.٥١	٧٢	١٨.٠١
٢٠١٢	٧.٤٣	٧٣	١٨.١٣
٢٠١٣	٧.٧٩	٦٧	١٧.٣٧
٢٠١٤	٧.١٩	٦٨	١٧.٤٩
٢٠١٥	٦.٤٣	٦٥	١٧.١٢
٢٠١٦	٦.١	٧٠	9.6487
٢٠١٧	٥.٦	٧٣	9.5858
٢٠١٨	٦.٧	٦٧	9.7243
٢٠١٩	٧.٩	٦٠	9.8753
٢٠٢٠	٨.٣	٥٤	١٥.٧
معدل النمو المركب	١٠.١	٥.٢-	١٧ المتوسط

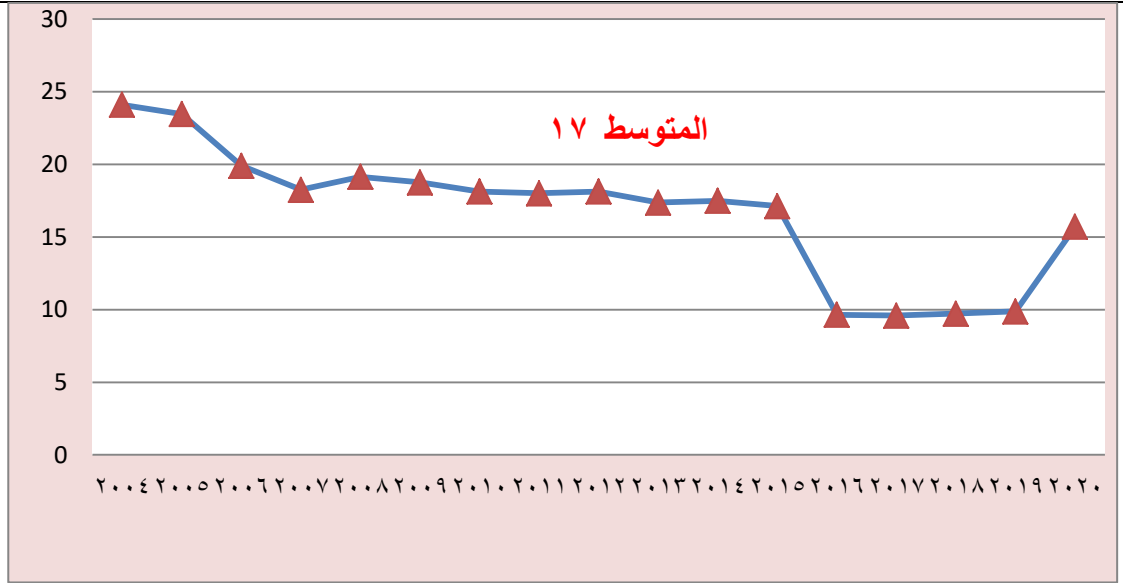
المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على

- وزارة التخطيط، قسم الحسابات القومية، سنوات متعددة .

- احتسبت الطاقة الضريبية من خلال المعادلة الآتية

الطاقة الضريبية = ٨.٨٦ + ٠.٠٠٠٠٢ * نصيب الفرد من الدخل + ٠.١٢٧ * الانفتاح الاقتصادي

الشكل (٥) تطور مؤشر الطاقة الضريبية في الاقتصاد العراقي للمدة ٢٠٠٤ - ٢٠٢٠



المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (٤).

ثانياً: تحليل مؤشر العبء الضريبي في الاقتصاد العراقي

يساعد مؤشر العبء الضريبي في معرفة الجزء المقتطع من الناتج المحلي الاجمالي المحول إلى الدولة إجبارياً على شكل ضرائب من اجل تحقيق الأهداف المقصودة، كتمويل الموازنة الحكومية أو اعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع. ولذلك يعتمد توزيع عبء الضريبة على كيفية فرض الضريبة وعلى هيكل اسعارها وكيفية تحديد القاعدة ثم على مدى شمولية تغطيتها، إذ يحدد القانون الشخص المكلف بدفع الضريبة، إلا ان الشخص المكلف يقوم بنقل عبئها إلى شخص اخر يستقر عليه ذلك العبء الضريبة في نهاية المطاف وهنا يسمى الشخص الذي استقر عليه عبء الضريبة بالمكلف الفعلي (زيدان، ٢٠٠٨ : ٧٨).

ويتضح من الجدول (٥) والشكل (٦) بان مؤشر العبء الضريبي في الاقتصاد العراقي قد شهد ارتفاعاً مستمراً خلال مدة الدراسة مسجلاً تزايداً باحدى عشر ضعفاً ما بين بداية المدة ونهايتها، إذ ارتفع من حوالي (٠.٢) عام ٢٠٠٤ إلى حوالي (٣.٦) عام ٢٠٢٠ وبمعدل نمو مركب بلغ (٢١.٣%) وبمتوسط نسب بلغ (١.٥%)، وعلى الرغم من ذلك فإن العبء الضريبي في العراق كان منخفضاً جداً خلال المدة (٢٠٠٤ - ٢٠١٦) إذ لم تتجاوز متوسط نسبته الـ ١.٥%، إذ كانت نسبته ٠.٢% سنة ٢٠٠٤ وهي ادنى نسبة، وبعدها بدأت نسبة العبء الضريبي بالارتفاع التدريجي وكانت متذبذبة بين ٠.٤% والـ ٠.٣% حتى سجلت اعلى نسبة سنة ٢٠١٧ فقد بلغت ٤.٥% وهذا بسبب فرض ضرائب جديدة كضريبة الهاتف النقال وضريبة الدخل على شركات النفط، وإن هذا الارتفاع في قيمة المؤشر يعكس حقيقة هناك تزايد مستمر في العبء الذي يتحمله المكلف بدفع الضريبة مما قد يلحق به آثار سلبية من الناحية الاجتماعية والاقتصادية فضلاً عن أنه قد يلجأ إلى التهرب الضريبي أو

تجنبها، وعلى الرغم من ذلك وعند مقارنة نسبة الطاقة الضريبية والبالغة (١٦.٨%) مع متوسط العبء الضريبي البالغ (١.٥%) فأنا نجد هنالك تباعد كبير جداً ما بين المؤشرين مما يدل على انخفاض كفاءة النظام الضريبي في الاقتصاد العراقي إذ يتحمل المكلفين عبئاً كبيراً في ظل عدم قدرة الدولة على جباية الضرائب والاستفادة من الطاقة الضريبية المتوفرة.

الجدول (٥)

تطور مؤشر العبء الضريبي في الاقتصاد العراقي للمدة ٢٠٠٤-٢٠٢٠ (مليون دينار عراقي)

السنة	الايراد الضريبي ١	الناتج المحلي الاجمالي ٢	العبء الضريبي : ٢/١
٢٠٠٤	124437	٥٣٢٣٥٣٥٨,٧	0.2
٢٠٠٥	261905	٧٣٥٣٣٥٩٨,٦	0.4
٢٠٠٦	487187	٩٥٥٨٧٩٥٤,٨	0.5
٢٠٠٧	629880	١١١٤٥٥٨١٣,٤	0.6
٢٠٠٨	805947	١٥٧٠٢٦٠٦١,٦	0.5
٢٠٠٩	1024380	١٣٠٦٤٣٢٠٠,٤	0.8
٢٠١٠	1038911	١٦٢٠٦٤٥٦٥,٥	0.6
٢٠١١	1070181	٢١٧٣٢٧١٠٧,٤	0.5
٢٠١٢	1367208	٢٥٤٢٢٥٤٩٠,٧	0.5
٢٠١٣	1931497	٢٧٣٥٨٧٥٢٩,٢	0.7
٢٠١٤	2930522	٢٦٦٤٢٠٣٨٤,٥	1.1
٢٠١٥	3447376	٢٠٩٤٩١٩١٧,٨	1.6
٢٠١٦	6816840	٢٠٣٨٦٩٨٣٢,٢	3.3
٢٠١٧	10187774	٢٢٥٧٢٢٣٥٤	4.5
٢٠١٨	8321870	٢٢١٠٦٤٤٧٩	3.8
٢٠١٩	6232514	٢٧٧٨٨٤٨٦٩,٤	٢.٢
٢٠٢٠	7245018	١٩٨٧٧٤٣٢٥,٤	٣.٦
معدل النمو المركب			٢١.٣
			المتوسط
			١.٥

المصدر من إعداد الباحث بالاستناد إلى

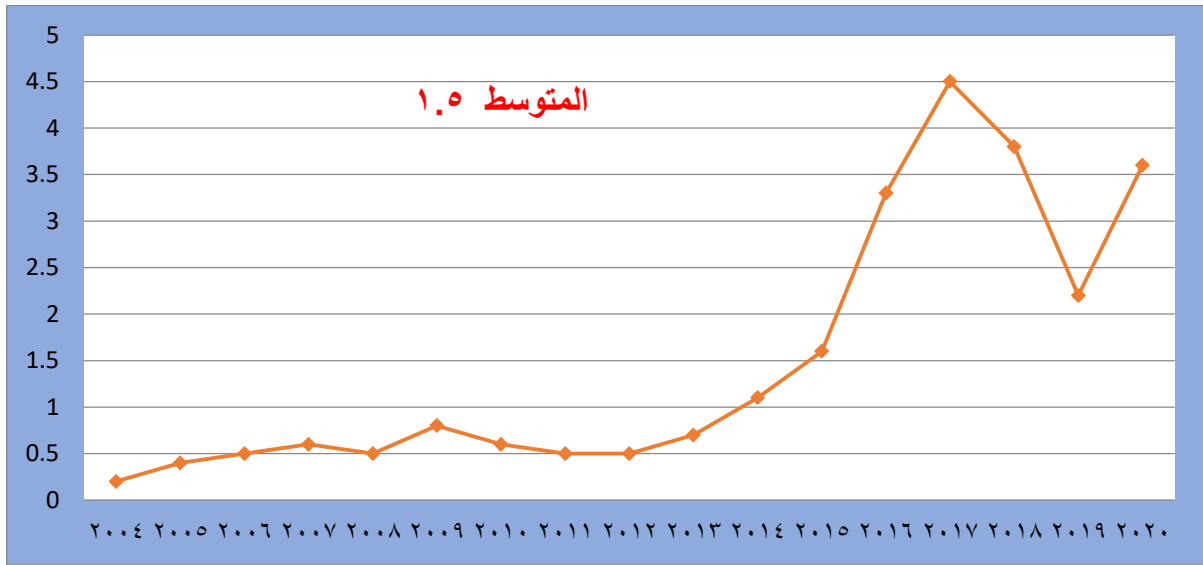
- بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم المتابعة والتخطيط.

- وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء.

- احتسب العبء الضريبي من قبل الباحث بالاعتماد على المعادلة الآتية:

العبء الضريبي = (الإيرادات الضريبية / الناتج المحلي الإجمالي) * ١٠٠

الشكل (٦) تطور مؤشر العبء الضريبي في الاقتصاد العراقي للمدة ٢٠٠٤ - ٢٠٢٠



المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (٥).

ثالثاً: تحليل مؤشر الجهد الضريبي في الاقتصاد العراقي

يُستدل من خلال قيم الجهد الضريبي على فاعلية النظام الضريبي، إذ يعد النظام الضريبي فاعل عندما تكون نسبة الجهد الضريبي قريبة من الواحد الصحيح، وعند انخفاض النسبة دون الواحد الصحيح يدل هذا على ضعف استغلال الطاقة الضريبية، أما في حالة ارتفاع نسبة الجهد الضريبي فوق الواحد الصحيح فهذا يدل على إن الأفراد يتحملون عبء ضريبي كبير، ويتضح من الجدول (٦) نسب الجهد الضريبي تتراوح بين ٠.٠٠٠٨ - ٠.٠٤ في العراق خلال المدة (٢٠٠٤ - ٢٠٢٠)، إذ كانت هذه النسب بعيدة جداً عند الواحد الصحيح وهذا يدل على انخفاض كفاءة النظام الضريبي في العراق، إذ لم يستطع النظام الضريبي استغلال الطاقة الضريبية بشكل كفوء، وهذا أدى إلى ضياع إيرادات ضريبية كانت ستوفر إيراداتاً ضريبياً يغذي النفقات الحكومية، كما تستدعي النسب الضريبية ضرورة تبني استبدال بعض الضرائب المطبقة بضرائب أكثر فاعلية تساهم بزيادة إيرادات الضرائب وتغذي الموازنة العامة بشكل أفضل.

الجدول (٦)

تطور مؤشر الجهد الضريبي في الاقتصاد العراقي للمدة ٢٠٠٤ - ٢٠٢٠

السنة	العبء الضريبي	الطاقة الضريبية	الجهد الضريبي
٢٠٠٤	0.2	24.1	0.008298755
٢٠٠٥	0.4	23.46	0.017050298
٢٠٠٦	0.5	19.9	0.025125628
٢٠٠٧	0.6	18.25	0.032876712
٢٠٠٨	0.5	19.14	0.026123302
٢٠٠٩	0.8	18.76	0.042643923
٢٠١٠	0.6	18.13	0.033094319
٢٠١١	0.5	18.01	0.027762354
٢٠١٢	0.5	18.13	0.027578599
٢٠١٣	0.7	17.37	0.040299367
٢٠١٤	1.1	17.49	0.062893082
٢٠١٥	1.6	17.12	0.093457944
٢٠١٦	3.3	9.6487	0.342014986
٢٠١٧	4.5	9.5858	0.469444386
٢٠١٨	3.8	9.7243	0.390773629
٢٠١٩	2.2	9.8753	0.222778042
٢٠٢٠	٣.٦	١٥.٧	٠.٢٢٩٢٩٩٣٦٣

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (٤) و(٥).

- احتسب مؤشر الجهد الضريبي من قبل الباحث بالاعتماد على المعادلة

الجهد الضريبي = العبء الضريبي / الطاقة الضريبية

الشكل (٧) تطور مؤشر الجهد الضريبي في الاقتصاد العراقي للمدة ٢٠٠٤-٢٠١٩



المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (٧).

المحور الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

١. يتسم النظام الضريبي في العراق بضعف مرونته، اي ضعف قدرته على الاستجابة لمتطلبات النمو الاقتصادي أو للتغيرات الحاصلة في هيكل النشاط الاقتصادي، إذ إن نسبة الزيادة في الحصيلة الضريبية هي اقل من نسبة الزيادة في الدخل أو الناتج المحلي الاجمالي.
٢. انخفاض مستوى الاقتطاع الضريبي نسبة إلى الناتج المحلي الاجمالي في العراق، ويعكس ذلك المستوى المتدني من الاقتطاع تخلف وعدم كفاءة الأجهزة الضريبية سواء في ناحية الادارة أو ناحية التشريع، والمتمثل بعدم وجود كفاء يتمتع بخبرة ضريبية من الناحيتين والتي تؤهله لدراسة الواقع الاقتصادي وتحديد النسب التي تتلائم مع تغيرات حجم الناتج المحلي الاجمالي واحتياجات الدولة المالية
٣. كان لتحسن مستويات الدخل والثروات لدى افراد المجتمع العراقي المترتب على تحسن الأجور والرواتب في القطاعين الخاص والعام دوراً كبيراً في تزايد ايرادات ضريبة الدخل الأمر الذي انعكس مباشرة على تزايد إجمالي ايرادات الضرائب المباشرة في العراق كونها تشكل كمتوسط نسب بما يقارب ٩٦.٤% منها، وهذه حقيقة تؤكد مدى ضعف ضريبة العقار والعرضات في العراق نتيجة انخفاض نسبة مساهمتها في اجمالي ايرادات الضرائب المباشرة.
٤. لقد اعتمدت الضرائب غير المباشرة بشكل كبير على الضرائب الكمركية وهذا لسهولة استحصالها قياساً بالضرائب غير المباشرة الأخرى، إذ سجلت كمتوسط نسب حوالي ٩٤.٨% منها وهذا

يعكس حقيقة مدى ضعف مرونة الجهاز الإنتاج في العراق وعدم قدرته على مواكبة الزيادة في الطلب الاستهلاكي واعتماده الكبير على الاستيرادات.

٥. ضعف دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق نتيجة انخفاض نسبة مساهمتها إذ شكلت متوسط نسب مساهمة بلغ (١١.١%) من إجمالي الإيرادات العامة، وهذا يؤكد مدى اعتماد الاقتصاد العراقي على الإيرادات النفطية في تمويل الموازنه العامة.

٦. تشير مؤشرات كفاءة النظام الضريبي في العراق إلى تدني مستوى كفاءة ذلك النظام إذ لم يستطيع النظام الضريبي استغلال الطاقة الضريبية بشكل كفوء، وهذا أدى إلى ضياع إيرادات ضريبية كانت ستوفر إيراداً ضريبياً يغذي النفقات الحكومية، كما تستدعي النسب الضريبية ضرورة تبني استبدال بعض الضرائب المطبقة بضرائب أكثر فاعلية تساهم بزيادة إيرادات الضرائب وتغذي الموازنة العامة بشكل أفضل.

ثانياً: التوصيات

١. زيادة كفاءة نظام حصر المكلفين لكونها الخطوة الأولى لتحديد جميع مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، كما أن دقة الحصر تعبر عن مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي والحد من فرص التهرب، يتم من خلال التنسيق مع مختلف دوائر الدولة سواء تلك التي تتعامل مع المكلفين لانجاز بعض اعمالها أو تلك التي تتولى مسؤولية منح اجازات ممارسة مهنة معينة .
٢. ضرورة رفع مستوى المادي والمعنوي للملاكات الضريبية وذلك لما يتركه هذا من آثار ايجابية على الأداء الوظيفي من جهة وانخفاض اخطار ظاهرة الفساد المالي والإداري، والذي بات يتغلغل بكافة جزئيات الحياة الاجتماعية للمجتمع.
٣. تفعيل دور الرقابة الضريبية كونها الدعامة الأساسية لضمان حياد الإدارة الضريبية في تعاملها مع المكلف، فهو يلزمها التنفيذ السليم للقوانين الضريبية سواء تعلق الأمر بها كشخص قانوني تخضع في كل تصرفاته للمسؤولية القانونية أو بالمكلف الذي يخضع لتشريعاتها الضريبية لتحقيق هدف واحد هو تعزيز العدالة والمساواة فيما بينهما من الناحية القانونية وتحقيق لسلامة الإجراءات القانونية الخاصة بالضرائب .وعليه ينبغي تشكيل لجان تفتيشية من بعض الهيئات المستقلة والاكاديميين لاضفاء صفة الاستقلالية والكفاءة عند التفتيش.
٤. لا يمكن الاعتماد على إيرادات النفط لمواجهة نفقات جارية وإنما ينبغي أن تخصص لزيادة التراكم الرأسمالي في مجال الإنتاج المادي أو في إنتاج الخدمات أو في مجال بناء الهياكل الارتكازية الأخرى كون هذه العوائد لا تمثل دخلاً بالمعنى المعروف لأنها غير قابلة للتجدد تلقائياً إلى ما لا نهاية فهي جزء لا يتجدد من رأسمال المجتمع. وبذلك يجب على الحكومة اعتماد الضرائب مصدراً رئيسياً لتمويل النفقات الجارية، ولا يمكن الاعتماد على الضرائب غير المباشرة التي

تصلح للمجتمعات البدائية لكنها لا تحقق العدالة الاجتماعية المطلوبة في حين أن الضرائب المباشرة تصلح للمجتمعات التي وصلت إلى درجة معينة من النضج وهي أكثر عدالة إذا كان الأفراد يشعرون بأنها فريضة اجتماعية تستلزمها ضرورة قيام الدولة بخدمات تعود بالمنفعة على الجميع وأن التهرب من دفعها يتنافى مع حق الامانة بشأنها شأن الامتناع عن دفع الدين المستحق، وأن تهرب القادرين على الدفع معناه زيادة الاعباء نسبياً على الآخرين.

٥. ضرورة العمل على خلق الثقة المتبادلة بين المكلفين والجهاز الضريبي وتحقيق التعاون بينهما و نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية من خلال برامج توعوية خاصة بذلك، وتدعيم وسائل الاتصال مع المكلفين وعموم ابناء المجتمع من خلال تفعيل دور الاعلام الضريبي بمختلف أدواته.

المصادر

١. إبراهيم حميد محسن الزبيدي، الصياغة التشريعية المثلى ركن اساسي في الإصلاح الضريبي، بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي، ٢٠٠٦، بغداد.
٢. البطريق، يونس احمد، اصول المالية العامة، دار نشر، الاسكندرية، ٢٠٠٤
٣. حجازي، المرسي السيد، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعة، الكتب الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠١
٤. حمىد بوزيدة، جباية المؤسسات الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ٢٠٠٧
٥. السامرائي، يسرى مهدي حسن، العبيدي، زهرة خضير عباس، تحليل اثر التغيرات في الاسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي للمدة ١٩٩٥-٢٠١٠، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٥، العدد ١٠، ٢٠١٣.
٦. زيدان، حساسية النظام الضريبي في سوريا، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، ٢٠٠٨
٧. علي، عماد محمد، والشافعي، زيد كريم، تقييم أداء الواقع الضريبي في العراق للمدة ٢٠٠٣-٢٠١٦، مجلة دنانير، العدد ١٨، ٢٠٢٠.
٨. شهاب، علي طالب، النظام الضريبي في العراق الواقع والتحديات، مجله العلوم الاقتصادية، المجلد السابع - العدد ٢٨، البصرة ٢٠١١
٩. صباح صادق جعفر الانباري، مجموعة قوانين الضرائب، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠٠٩،
١٠. عبد الغفور ابراهيم احمد، مبادئ الاقتصاد و المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع الاردن، ٢٠١٢
١١. العبيدي، زهرة خضير عباس، تحليل العوامل المؤثرة في حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق للمدة (١٩٩٥-٢٠١٠)، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠١٣.



١٢. فيتو تانزي وهال زي، الدول النامية والسياسة الضريبية، صندوق النقد الدولي، قضايا اقتصادية.
١٣. كماش، سالم كريم، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول إلى اقتصاد السوق، أطروحة دكتوراه، فلسفه في الاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، ٢٠١٠،
١٤. المجالي، احمد عبد القادر، تقدير الطاقة والجهد الضريبية في الاردن، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد ٤٣، لملحق أ، ٢٠١٦ .
١٥. منذر عبد القادر الشبخلي، دراسة في تقويم الأداء الضريبي في الدول النامية، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٧.
١٦. المهاني، محمد خالد، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة الدورة التحضيرية، ٢٠١٣

17.Hines , Excess Burden of taxation, 2007

18.Parastoo, Roghanian , Amran Rosli and Hamed Gheysaria, Productivity Through Effctiveness and Efficiency in the Banking Industry , Social and Behvioral , Vol 40 ,No, 2. 2012.