# دور بيئة النظام الضريبي في إدارة أزمة الحصيلة الضريبية
# بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق

**م. فيصل سرحان عبود**
**كلية الإدارة والاقتصاد**
**جامعة ديالى**
Fsalazawi.72@gmail.com

**م.م. فراس حسن رشيد**
**كلية الإدارة والاقتصاد**
**جامعة تكريت**
Alrshdfras78@gmail.com

**م.م. سجاد خلف حسين**
**كلية الإدارة والاقتصاد**
**جامعة ديالى**
Msc.sajjad@yahoo.com

**المستخلص:**

من خلال بيئة النظام الضريبي يستطيع صانع السياسة العامة تحديد من يتحمل الكلفة الضريبية الأكبر، ومن يستحق الإعفاء من الضريبة ومن شأنها أن توفر موارد وظروفاً تحقق التنمية والعدالة الاجتماعية. وإدراك أهمية الدور الذي يلعبه النظام الضريبي يستوجب تحديد سياسة ضريبية استراتيجية خطة واضحة لها أهداف محددة وتجيب عن أسئلة اقتصادية واجتماعية مهمة. أي أن أصلاح بيئة النظام الضريبية لايمكن أن يتم إلا بعد إن تحدد أهم مشاكله وإيجاد عوامل العلاج المناسب مما يتطلب منا تحديد أهم تلك العوامل وفيما اذا كانت عوامل البيئة الداخلية المتمثلة (الموارد، الهيكل التنظيمي، الثقافة المنظمية). وأما البيئة الخارجية فهي تتضمن (التشريع الضريبي، المكلفون، مستوى الوعي الضريبي، المخبرون، الإدارات الساندة، القضاء الضريبي، مهنة المحاسبة، التقدم التكنولوجي، بيانات الميزانية العامة، وسائل الأعلام، الدستور). كما أن للبيئة تأثير على استمرار زيادة عدد مكلفي الضريبة مما ينتج عنه من زيادة في الحصيلة الضريبية اي إيرادات الخزينة العامة وتعتبر مشكلة إنخفاض تهرب مكلفي الضريبة في العراق واستمرارها بصورة واسعة وكبيرة اهم المشاكل الواجب معالجتها وهذا ما تم ملاحظته للأنشطة المنظمة للفترة ٢٠١٤-٢٠١٦.

**الكلمات المفتاحية:** بيئة النظام الضريبي، ادارة الازمة، الحصيلة الضريبية.

# The Role of the Tax System Environment in Managing the Tax Revenue Crisis
# An applied research in the General Authority for Taxes in Iraq

Lecturer: Fsal Sarhan Abood
College of Administration and Economics
Diyala University

Assist. Lecturer: Firas Hassan Rashed
College of Administration and Economics
Tikrit University

Assist. Lecturer: Sajjad Khalaf Hussien
College of Administration and Economics
Diyala University

## Abstract:

Through the environment of the tax system, the policy maker can determine who bears the largest tax cost, and who is entitled to exemption from the tax and would provide resources and circumstances to achieve development and social justice. Recognizing the importance of the role played by the tax system requires the establishment of a strategic tax policy, a clear plan with specific objectives and answers

important economic and social questions. In other words, reform of the tax system environment can be achieved only after identifying the most important problems and finding appropriate treatment factors, which requires us to identify the most important factors and whether the internal environment factors (resources, organizational structure, organizational culture). The external environment includes tax legislation, taxpayers, level of tax awareness, informants, chancellery, tax law, accounting profession, technological progress, public budget data, media, and constitution. The environment also has an impact on the continued increase in the number of taxpayers, resulting in an increase in tax revenues, ie, public treasury revenues The problem of low tax evasion in Iraq and the continuation of large and large, the most important problems to be addressed and this was noted for the activities organized for 2014-2016.

**Keywords:** Tax system environment, Crisis management, Tax proceeds.

## منهجية البحث

**أولاً. مشكلة البحث:** أن من أهم أسباب عدم تحقيق الأهداف المتوخاة من قانون فرض الضرائب هو انخفاض الحصيلة الضريبية.

**ثانياً. البحث وأهميتها:** يستمد البحث اهميته من أهمية بيئة النظام الضريبي العراقي الداخلية والخارجية، للحد من ظاهرة التهرب من اداء الضريبة بصفتها أحد مصادر التمويل لخزينة الدولة لعدة سنوات مما يؤثر في انخفاض الحصيلة الضريبية الامر الذي ادى الى نقص ملحوظ في الايرادات العامة وتم الاعتماد عليها بعد أحداث ٢٠٠٣ في تمويل موازنة الدولة مما يقتضي التعمق في التحري عن الاسباب التي تقف وراء هذه الظاهرة والمساهمة في ايجاد الحلول لها وصولاً الى تفعيل دور الضريبة في بناء الموازنة العامة.

**ثالثاً. فرضية البحث:** أن الفرضية الأساسية التي ينطلق منها البحث "هل أن بيئة النظام الضريبي العراقي الداخلية والخارجية تؤثر على حصيلة الضرائب في العراق.

**ثالثاً. هدف البحث:** يهدف البحث الى تسليط الضوء على بيئة النظام الضريبي العراقي (الداخلية والخارجية) وفيما اذا كانت هي من العوامل التي تؤثر في الحصيلة الضريبية وإنخفاض تهرب مكلفي الضريبة في العراق.

**رابعاً. عينة البحث:** الهيئة العامة للضرائب.

**خامساً. حدود البحث:**

١. الحدود المكانية: الهيئة العامة للضرائب.
٢. الحدود الزمانية: وفقاً للبيانات الاحصائية المتاحة شمل الجانب التطبيقي الفترة الزمنية ٢٠١٤-٢٠١٦.

**سادساً. مصادر:**

١. التشريعات والتعليمات النافذة ذات العلاقة بمشكلة البحث.
٢. الكتب العربية، الاطاريح والرسائل والبحوث العلمية.

**سابعاً. منهج البحث:** اعتماد اسلوب الاستقراء والاستنتاج واستخدام التحليل الاقتصادي للمعلومات المستنبطة من المصادر والبيانات الأحصائية.

## الفصل الأول: مفهوم البيئة وأقسامها

**١-١. مفهوم وتعريف البيئة:** أن المعاني التي فسرت مفهوم البيئة تتباين طبقاً لاستخدامه، فأن مصطلح البيئة (Environment) واسع المدلول لأنه يشمل كل شيء يحيط بالإنسان (الحسين، ٢٠٠٤: ٢٥)، ويشمل العوامل التي تحدد الشروط المادية والنفسية والتقنية والاقتصادية لعلاقات البشر (حسين، ١٩٩٧: ١١٣). وقد عَرف (Curits) البيئة بأنها أي شيء خارج حدود النظام ولكنه يتفاعل مع النظام (Curits, 1991: 49). أما Robbins فقد عَرفها بأنها "مجموعة من المؤسسات والقوى الخارجية الواقعة خارج المنظمة وتمتلك تأثيراً محتملاً في أداء المنظمة (Robbins, 1998: 500) لذا يمكن القول أن البيئة الضريبية هي مجموعة المؤثرات التي تقع داخل حدود الهيئة العامة للضرائب وخارجها والتي لها تأثيرات مباشرة أو غير مباشرة على أداء الهيئة والتي ينبغي أن تستجيب لها لكي تحافظ على بقائها وتطورها ولتحقيق أهدافها.

**١-١-١. أساليب تصنيف البيئة:** ومن الأساليب الشائعة في تصنيف البيئة التي تتعامل معها الهيئة العامة للضرائب إلى قسمين بيئة داخلية وأخرى خارجية: (Duncan, 1972: 314)

**أولاً. البيئة الداخلية:** لقد عرّف Griffn البيئة الداخلية هي مجموع الظروف والقوى داخل المنظمة (Griffn, 1999: 84). ولتحليل البيئة الداخلية لابد من إلقاء نظرة تفصيلية إلى داخل الهيئة لتحديد مستويات الأداء وتحديد جوانب القوة والضعف المتوقعة مستقبلاً، ومن الجدير بالذكر أن جوانب القوة والضعف نسبية حيث تختلف هذه العوامل من منظمة إلى أُخرى ومن وقت إلى آخر، وهذا ينطبق على العوامل الداخلية حيث أن كل عامل من عوامل القوة والضعف يختلف عن العوامل الأخرى مما يرغمها من تحديد جوانب القوة والضعف لكل عامل من العوامل الداخلية لتجنب التهديدات والمخاطر ولاستغلال الفرص المتاحة في البيئة المحيطة بالمنظمة (الدوري، ٢٠٠٣: ١٢٤). وطبيعة الأحوال تؤكد أن نجاح المنظمة في إدارتها يعتمد إلى حد كبير على قدرتها في تعظيم نقاط القوة وتقليل نقاط الضعف في بناءها الداخلي، وثقافتها التنظيمية السائدة، وفي الإمكانيات المتاحة في بيئتها الداخلية (آدهام، ٢٠٠٥: ١١٥).

- **أهمية دراسة البيئة الداخلية**: من الضروري تسليط الضوء على البيئة الداخلية للمنظمة. فالمنظمة تهتم بتحليل وتقييم كافة العوامل الداخلية من خلال بيان نقاط القوة والضعف التي يَتسم بها كل عامل من العوامل الداخلية بما يساعدها في إتخاذ قراراتها الإستراتيجية، كما أن تحليل البيئة الداخلية يُسهم في تقييم القدرات والإمكانيات البشرية والمادية المتاحة للهيئة، فنقاط القوة: تعني طاقات متميزة تمتلكها المنظمة مقارنة بمنافسيها وتكون متفوقة عليهم، وهي الأساس الذي تعتمد عليه الهيئة في تكوين ميزة تنافسية وأما نقاط الضعف: فهي النقاط التي من شأنها أن تحد من فاعلية المنظمة أمام منافسيها وتجعلها غير قادرة على التمييز (Griffn, 1999: 77).
- **محددات القوة والضعف في أداء المنظمة:** هناك بعض المحددات التي يمكن أن تسهم في تعزيز نقاط القوة في أداء المنظمة ومن ثم الحد من نقاط الضعف وهي كالآتي:

أ. **الهيكل التنظيمي للمنظمة:** يعرف الهيكل التنظيمي بأنه تنظيم رسمي للمراكز والأدوار والعلاقات بين الإفراد والأقسام نحو تحقيق أهداف ومهام المنظمة ويؤخذ خريطة منتظمة (الدوري، ٢٠٠٣: ١٢٥).

ب. **الثقافة المنظمية:** وعرفت ثقافة المنظمة بأنها القيم السائدة التي تعتنقها المنظمة (نفس مصدر سابق، ١٢٨). وتؤدي ثقافة المنظمة عدة وظائف أساسية في منظمآت الأعمال يمكن إجمالها بالاتي (الحسيني، ٢٠٠٥: ٩٤): تعمل الثقافة كإطار مرجعي للعاملين لإستخدامها أو الإستعانة بها لإعطاء معنى واضح وفاعل لنشاط المنظمة وأيضا بالإمكان استخدامها كمرشد أو دليل للسلوك المُلائم. أن وجود ثقافة منظمية واضحة تؤدي إلى تنمية الشعور بالذاتية وتحديد الهوية للعاملين. تُسهم الثقافة في تحقيق عملية الإستقرار داخل المنظمة بحيث تؤكد وجودها كنظام إجتماعي متكامل. تَلعب الثقافة دوراً جوهرياً في إيجاد الإلتزام والولاء بين العاملين وبالتالي يغلب هذا الإلتزام الفرقي على الإلتزامات الشخصية والمصالح الذاتية.

ج. **الموارد:** أن من العناصر الأساسية هي الموارد المادية في تكوين أي منظمة سواء كانت صناعية أو خدمية حيث يؤثر حجم ونوع الموارد المادية المتوفرة في تلك المنظمات على جميع أنشطتها المتمثلة في وضع الأهداف ورسم السياسات والرقابة، كما يتحدد في ضوئها مركز ودور المنظمة في الوسط الذي تعمل به، كذلك تعتبر الموارد المادية داخل المنظمة احد المؤشرات على كفاءتها (مشجل، ١٩٩٨: ٧٦).

**ثانياً. البيئة الخارجية:** تُسهم دراسة وتقييم العوامل البيئة الخارجية في تحديد سمات المجتمع التي تتعامل مَعه المنظمة والوقوف على أنماط القيم السائدة وأولوياتها وكذلك تفيد نتائج هذه الدراسات في تحديد الآتي: الفرص التي يُمكن للمنظمة إقتناصها. التهديدات والمخاطر والمعوقات التي يجب على المنظمة تَجنبها أو تحجيمها أو عِلاجُها. (Hatch, 1997: 62) إلا انه يعتقد البعض خطأ أن البيئة الخارجية هي التي تشمل كل شيء يُوجد خارج المنظمة لكن الواقع أن مثل هذا الإعتقاد لا يَخدم المنظمة من الناحية العملية، فإنه يَكون من المُفيد أن ننظر إلى البيئة الخارجية على أنها تتكون من مجموعتين من المُتغيرات البيئية. ويطلق على مجموعة المتغيرات البيئة الأولى هي بيئة المَهام أما الثانية فيطلق عليها البيئة العامة (أمين، ٢٠٠٠: ٦٧) وتشمل البيئة العامة للمنظمة على متغيرات البيئة الإجتماعية والفنية والسياسية والقانونية الخاصة. وتُسمى بيئة المهام Task Environment: البيئة الخاصة وهي تتضمن العوامل البيئية التي تتفاعل معها المنظمة بشكل مباشر ولها تأثيرات مباشرة على قدرة المنظمة في تحقيق أهدافها (الجادري، ٢٠٠٥: ٤٣). أما البيئة العامة General Environment: فتشمل متغيرات البيئة الإجتماعية والفنية والسياسية والقانونية، والتي تحدث آثاراً عامة يمكن أن يتأثر بها أداء المنظمة بشكل مباشر، وكذلك أداء بقية المنظمات العاملة في تلك البيئة كما وتتضمن العوامل التي لا يكون لها تأثير مباشر على الفعاليات اليومية للمنظمة.

أ. **أهمية دراسة البيئة الخارجية** ويهتم بدراسة البيئة الخارجية مدراء المنظمات لسببين هما: ينشد تحديد العوامل البيئية التي توفر فرصاً مساندة لتحقيق أهداف المنظمة عن طريق اجراء التعديلات اللازمة على الاستراتيجيات. ينشد تحديد العوامل البيئية التي تهدد سياسة المنظمة وتعيق وصولها للأهداف المنشودة. (Glueck, 1980: 315)، ولذا نَجد أن دراسة البيئة الخارجية تُساعد الهيئة على وضع الأهداف أو تعديلها بحسب نتائج تلك ألدراسات هذا إلى جانب دورها في وضع الأهداف التشغيلية لمختلف الإدارات (حبتور، ٢٠٠٤: ١٤٧). ونؤكد هنا بأن إنسجام الإستراتيجية وعمليات المنظمة يجب أن يتحقق مع البيئة الخارجية ولهذه الحالة وجهان الأول إنسجام ثابت يُعبر عن مَدى فاعلية وقوة تأثير الإستراتيجية المطبقة من قِبل الهيئة على البيئة

الخارجية والثاني إنسجام ديناميكي حركي يُعبر عن قدرة وقابلية الإستراتيجية على التنبؤ بالمُتغيرات التي قد تطرأ في البيئة الخارجية.

ب. **متغيرات البيئة الخارجية:** أن الهيئة العامة للضرائب تحتاج لدراسة البيئة المحيطة بها ومتابعة المُتغيرات السَريعة التي تحدث فيها بِهدف تشخيص وتحليل تلك ألمتغيرات بِشكل مُستمر وذلك لتِحديد التغييرات والتعديلات التي يتطلب إجرائها لكي تتواصل المنظمة مع بيئتها وتَتكيف مع هذه التغييرات ألسريعة، سَواء كان تأثيرها مُباشر أو غير مُباشر على عمل النظام الضريبي. وفيما يلي عرض لهذه المُتغيرات ألتي تواجه الهيئة في بيئتها (Duncan, 1972: 314).

ج. **المُتغيرات الإقتصادية:** وهي مجموعة من العناصر التي يَجب أن تؤخذ في الحسبان عند إتخاذ القرارات مثل توفر العمالة، سياسات الإجور، أسعار السوق، ندرة الموارد الإقتصادية.

**المُتغيرات القانونية:** وهي القواعد والأنظمة التشريعية في تكوين المنظمات والتشريعات اللازمة لعملها السائدة بالمجتمع ذات العلاقة (Hickson, 1969: 380).

د. **المُتغيرات الإجتماعية:** وتتضمن التقاليد والقيم وإتجاهات المجتمع ويقصد بالتقاليد هي الممارسات الشائعة في المجتمع في فترة زمنية أو في قطر معين. أما القيم فتُشير إلى المفاهيم أو المعتقدات بِخصوص ماهو إيجابي أو ماهو سلبي وماهو مهم أوغير مهم، أما إتجاهات المجتمع فتُمثل فرص مُتنوعة وتَهديدات أو قيود للمنظمة (الدوري، ٢٠٠٣: ١١).

ه. **المُتغيرات السياسية:** تُمثل سياسات الدولة وقراراتها ومدى تأثيرها على المنظمة، فالحُكومة ترى أن الهيئة لو تَمكنت من تحقيق درجة مقبُولة من التوازن بين مصالحها وأهدافها ومصالح المجتمع وأهدافه فإنها لن تَشكو من ذلك التدخل في أعمالها.

و. **المُتغيرات التكنولوجية:** تعتبر التكنولوجيا أكثر العوامل البيئية حركة وتتفاعل مع المنظمات جميعاً وبإستمرار، لذلك يتوجب على إدارة الهيئة الإنتباه الدائم لكل جديد يَطرأ على العلوم وتحديد مَديات وإمكانيات تطبيق هذا الجديد أو الإستفادة منه في مخرجات الهيئة، لذلك أصبح من البديهي أن تسعى المنظمة إلى زيادة قوتها وكفاءتها من خلال عمليات البحث والتطوير وإعتماد تكنولوجيا جديدة لتحقيق التواصل مع المجتمع (جواد، ١٩٩٤: ١١٣).

ز. **المُتغيرات الثقافية:** تُمثل القيم الثقافية حصيلة حضارية وتراثية من المجتمع يكتسبها الفرد خلال فَترة زمنية وأن أي فرد يُمارس تأثيره من خلال تلك الحصيلة في الحياة الإنسانية (Hickson, 1969: 380) .

**١-٢. بيئة النظام الضريبي في العراق:** تميل المجتمعات إلى تنظيم نشاطاتها المختلفة من خلال الميل لتدخل الدولة، والذي يعَّدُ احد سمات البيئة العراقية على وجه الخصوص. ولهذا تتمثل بيئة النظام الضريبي الخارجية بمجموعتين من العناصر.

**١-٢-١. بيئة المَهام وتتضمن الاتي:**

أ. **التَشريع الضريبي:** من الطبيعي في قضية مهمة مثل الضريبة التي تجمع الدساتير في العصر الراهن وفي مختلف دول العالم على إقرار سيادة القانون في مسائل إختيار أنواعها وفرضها وتحديد وعائها ونسب فرضها، على أن لا تقف أحكام القانون عند حدود الهيكل الضريبي والتنظيم الفني للضريبة فقط، وإنما تمتد لتشمل كل ما يتعلق بالقواعد العامة لإجراءات تَحقيق الضريبة وتَحصيلها وطُرق الطعن في إجراءات الإدارة الضريبية وتَوقيتها وشُروطها ومسائل كثيرة تقع ضمن إطار إجراءات التَحاسب الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلفين (أمين، ٢٠٠٠: ٥١).

ويُعتبر قانون ضريبة الدخل رقم ١٩٨٢/١١٣ وتعديلاته من أبرز التشريعات الضريبية المعمول بِها في الحاضر.

**ب. المُكلفون:** هو المحور الذي يَدور حوله النظام والوصول إليهم يُمثل هدف الإدارة الضريبية، فان إتساع نسبة المكلفين المُتعلمين يُسهم في نَشر الوعي الضريبي حيث يُسهل للإدارة الضريبية وبقية أجزاء النظام التَحاسب الضريبي التعامل مَعهم وإستيعابهم لإجراءات الحصر وتقدير الدخل، وممارسة حق الطعن وشروط وتوقيت تَسديد الضريبة وإدراكهم لما يترتب على إرتكاب المخالفات الضريبية للإلتزام بالتحاسب الضريبي ودفع الضرائب المُقدرة عليهم. أن الأعداد الحقيقية للمكلفين المسجلين في فروع الهيئة العامة للضرائب مازالت غير دَقيقة رغم أن هذه الدائرة قد قطعت شوطاً طويلاً منذ إستحداثها في ١٩٨٢/٢/٢٧ ولغاية وقتنا الحاضر ألا أنها لم تُحقق النجاح الكامل في حصر مكلفيها، فمن خلال التجربة العَملية وتدقيق نظام مُكلفي ضريبة الدخل في الحاسوب لمرات عديدة، نجد أن عدد غير قليل من أسماء المكلفين مؤشر إزاءُها أكثر من إضبارة واحدة في الفرع الواحد أو في عدة فروع مع إختلاف المِهن للإسم الواحد وكذلك عدم وجود إسم الزوجة والأم أوعدم صحة رقم الإضبارة الخاصة بالمكلف، وذلك لتَعمد العديد من المكلفين بفتح أكثر من إضبارة في أكثر من فرع من فروع الهيئة بغية تقليل وتجزئة الأرباح.

**ج. الوعي الضريبي:** أن نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع يستهدف تحفيزهم على أداء واجباتهم الضريبية وفقاً لأحكام القانون بشكل طوعي، وتهيئة الفرصة لهم لتلافي الوقوع تحت طائلة العقاب والجزاءات القانونية (Bird & Casanegra, 1992: 307). ومن أهمية نجاح أي برنامج للإصلاح الضريبي أن يدرك الأفراد أن الضرائب التي يدفعونها ستصرف لتزويدهم بالخدمات العامة (جواد، ٢٠٠٥: ١). أذن هناك ضرورة مُلحَّة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين حتى وهم يجلسون إلى مقاعد الدراسة لكي ينشأ المواطن وهو على بينة من الإلتزامات المستقبلية التي يجب أن يُوفيها تجاه دولته وهي الإلتزامات التي تُقابل بالتأكيد ما يطالب به دولته من حقوق وخدمات عامة (عطوي، ٢٠٠٣: ٢٧٦). ولقياس مستوى وعي مُكلفي الضريبة ولقياس مستوى الوعي لدى مكلفي الضريبة سنقوم باجراء تحليل لعدد المُكلفين المُتحاسبين ضريبياً والمُكلفين المُسجلين حديثاً ونِسبة كل منهم إلى العدد الكلي لمكلفي الضريبة، ويُوضح الجدول (١) فكرة مبسطة لهذين النوعيين من أجمالي المكلفين فالتذبذب الحاصل في نسب المكلفين المُتحاسبين ضريبياً بدأ واضحاً ما بين الصعود والنزول كمؤشر غير صحي، مما يتطلب الأمر مُعالجة آنية وسريعة وذلك بتكاتف جميع الجُهود من خلال نشر الوعي الضريبي وإعتبار الضريبة دعامة أساسية للتنمية الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع.

الجدول (١): نسب تغير المُكلّفين

| ت | السنة | (١) عدد المُكلّفين الاصليين | (٢) عدد المُكلّفين الجدد للسنة | مجموع المُكلّفين الكلي (٣) = (٢) + (١) | نسبة تغير المُكلّفين الجدد إلى الكلي (٣)/(٢) ×١٠٠ |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ | ٢٠١٤ | ١٣٩٧٣٩٥ | ١٢٨٣٧٥ | ١٥٢٥٧٦٤ | %٨ |
| ٢ | ٢٠١٥ | ١٤٦٣٩٦٢ | ١٢٠٦٠٠ | ١٥٨٤٥٦٢ | %٨ |
| ٣ | ٢٠١٦ | ١٣٢٥٠٣٣ | ٨٩١٠٥ | ١٤١٤١٣٨ | %٦ |

المصدر: من إعداد الباحثون بالإعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب.

د. **المُخبرون:** أن التهرب من دفع الضريبة فِعل مُخالف لأحكام القانون يتنافى مع قِيم المُواطنة والأخلاق، إلا أن ذلك لا يكون حافزاً كافياً لدى جميع الناس للإخبار عن مُرتكبي هذه الأفعال بدافع الوطنية وفي العراق فقد قضى قانون الدخل في المادة ٥٤ منه بأن أي شخص قَدم للسُلطة المالية معلومات حقيقية عن أحد المُكلفين قد أخفاها أو يحاول إخفائها فأدى ذلك إلى تقليل الضريبة المُتحققة بسبب هذا الأخبار، كما إعتبر القانون للإخبار مع إسم صاحبه من الأمور السرية التي يُحضر إفشاءُها وذلك لإعطاء الأمان في نفس المُخبر والحيلولة دون قيام المُكلف المُخبر عنه بأي إجراء إنتقامي ضد المُخبر.

ه. **الإدارات الساندة:** هُناك الكثير من الإدارات الحكومية والمُنظمات المِهنية التي تُقدم جهود إسناد مهمة وملموسة إلى الإدارة الضريبية في تطبيقها لأحكام القانون الضريبي كذلك مُساهمتها في تقديم المعلومات التي تُساعد الإدارة الضريبية على تنفيذ التحاسب مع المكلفين فهي تُسهم في حصر المكلفين من خلال أبلاغ الإدارة الضريبية بالأشخاص الذين تُمنح لهم إجازة ممارسة لبعض الأنشطة الإقتصادية من قِبل الجهات المانحة للأجازة كالنقابات وغيرها. كذلك تُسهم في تقديم المعلومات التي تساعد في حصر الدخول المتحققة لدى المكلفين عن طريق العقود والمناقصات وعقود الإيجار وغيرها. بالاضافة الى قيام هذه الجهات بإلزام الأشخاص المتعاقدين أو المتعاملين معهم بتقديم شهادة براءة ذمة من الضريبة كشرط للتعاقد أو التعامل معهم. وتم تخصيص نسبة لا تقل عن ١٠% من المبلغ المتبقي من أصل نسبة ٢،٥ من الحصيلة السنوية للضرائب إلتي تستوفيها الهيئة والتي يتم توزيعها مكافآت تشجيعية على المُوظفين العاملين خارج الإدارة الضريبية في مختلف القطاعات الساندة للعمل الضريبي لضمان التجاوب والأداء المطلوب. الا أن بعد أحداث ٢٠٠٣ تم توقف العمل في نظام الحوافز مما أدى إلى توقف منح هذه المكافآت. (أمين، ٢٠٠٠: ٧١)

و. **القضاء الضريبي:** يمثل القضاء السلطة الدستورية المُختصة بتطبيق القوانين والتحقق من سلامة تطبيقها ويمارس إختصاصه عند عرض المنازعات عليه، فإذا كان عمل الهيئة التنفيذية ضرورياً لوضع القانون موضع التنفيذ الفعلي فعمل القضاء ضروري لضمان صحة التنفيذ (الجدة ونعمة، ١٩٩٠: ٧٥) . ويقوم القضاء الضريبي بوظيفة الرقابة القضائية على سلامة تَطبيق التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية، حيث يعتبر الطريق الشرعي للمكلفين عندما يشعرون بالتعسف أو المغالاة في تقدير العبء الضريبي عليهم أو عند حرمانهم من الإستفادة من بعض الحقوق أو عند تكييف بعض الأحكام الجزائية ضدهم (الدوغجي، ١٩٩٦: ٦٥). إلا أن المشرع العراقي منع في قانون ضريبة الدخل النافذ المحاكم بالنظر في المسائل الضريبية، وفق المادة (٥٥) من القانون المذكور (لا تسمع المحاكم أي دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو أي معاملة أُجريت وفق أحكام هذا القانون). ولكن على الرغم من هذا المنع فان المشرع لم يصادر حق الإعتراض للمكلفين بل وجد لهم حق آخر تَمثل بلجان الإستئناف وهيئة التمييز، كذلك تناولت المواد (٤٠، ٣٩، ٣٨، ٣٧، ٣٦) من القانون القواعد المنظمة لشؤون القضاء الضريبي.

ز. **مهنة المُحاسبة وتدقيق الحسابات :** نشأت مهنة تدقيق ومراقبة الحِسابات ضمن إطار المُحاسبة لتأكيد عمل المُحاسبين إضفاء الثقة على البيانات المحاسبية التي يُقدمها المُحاسبون في مُؤسسات الأعمال إلى الغير (القيسي، ١٩٩٨: ٢٤). وتعتبر الإدارة الضريبية أحد أبرز المُستخدمين للبيانات المالية التي تُقدمها مُنشات الأعمال والأشخاص المُكلفين بأداء الضريبة، ويشير (الشيرازي) بأن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان واحد من أربعة عوامل أساسية تقف وراء تطور المُحاسبة مهنة وعلم وأنه قد ساعد على توسع مهنة المُحاسبة وزيادة الطلب على خدماتها

وزيادة الإهتمام بمشاكل تحديد الدخل المُحاسبي بإعتبارها الأساس أو نقطة الإبتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة (الشيرازي، ١٩٩٠: ٢٢٠)، ولا زالت الهيئة العامة للضرائب تُمثل أحد الأطراف المُستفيدة من البيانات المالية للمُكلفين سواء كانوا شركات أو أفراد وقد تكون في كثير من الحالات تُشكل الطرف الوحيد الذي يتم إعداد البيانات المالية لأجله تنفيذ لأحكام قانون ضريبة الدخل ونظام مسك الدفاتر التجارية (أمين، ٢٠٠٠: ١٦٤)

**١-٢-٢. البيئة العامة:** وتتمثل بمجموعة العوامل والمُؤثرات بشكل غير مُباشر على أداء النظام الضريبي وتشمل:

أ. **التقدم التكنولوجي:** يُعد التقدم التكنولوجي أحد القوى الرئيسية التي لها دور في التأثير على نوعية الخدمات المقدمة، وتُعد الجانب المُتغير المُستمر والسريع إذ يعد الإنتشار الواسع لإستعمال الحاسوب الشخصي وشبكات الأنترنت أمثلة على التقدم التكنولوجي العالمي (Rosen bloom, 1994: 95). ولا يُمكن إخفاء الخدمة الجليلة التي يُقدمها التقدم التكنولوجي للجهاز الضريبي وقيامه بِمهامه الكثيرة بِسهولة وبِدقة وبِكفاءة عالية اذ يتم الإعتماد على الحاسوب وأجهزة الحفظ المُتقدمة في تلافي عيوب الإدارة الفنية بعجزها عن اللحاق بالتوسع الكبير لأوجه النشاط الإقتصادي وتزايد عدد المُكلفين، كما يتيح إستخدامه جمع كافة البيانات المُتعلقة بالمُكلفين والحصول على المعلومات اللازمة التي تُعين مُتخذي القرار في بناء قراراتهم على أسس سليمة دون إلحاق الجور بالمُكلف أو الإضرار بالخزينة العامة مما يُفوت الفرصة على الكثير من المكلفين الذين يُحاولون التهرب من دفع الضريبة (شمس، ١٩٨٢: ٥٤٠). ويتميز المجتمع العراقي بكونه من المُجتمعات النامية التي تُحاول الحصول على المعرفة التقنية بإستمرار مُعتمدة في غالبيتها على إستيراد التكنولوجيا المُتقدمة في إستخدامها، والذي قد تشكل عبئاً أحيانا في بعض الإقتصاديات لما يرافق معها من الصعوبات في إيجاد الكفاءات البشرية اللازمة لإدارتها وهو ما يرتبط بِنقص وتخلف المَعارف المُرتبطة بها (الشجيري، ٢٠٠٤: ٢٠١). ونود الإشارة إلى أنه لم تَشهد النظم الألكترونية المُستخدمة حالياً في الهيئة العامة للضرائب وفروعها تَطورات جذريا إمتداد للتغييرات التي حَدثت في عقد الثمانينات بإستخدام الحاسبات الألكترونية التي إقتصرت إعتمادها على الحاسوب لأغراض الحِسابات والمالية وتَسجيل المُكلفين فقط وليس لأغراض التوثيق والإسترجاع وقواعد البيانات والخاصة بمواضيع ترتبط بإدارة الضريبة والتقديرات.

ب. **بيانات الميزانية العمومية وكشف الدخل:** مِن المعروف أن المشرع العراقي أصدر نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ بغية تنظيم معاملات المُكلف وقيد كل ما يتعلق بِممارسة نشاطه من أرباح وخسائر لكي يُمكن التعرف بصورة فعلية على وضعهُ المالي الحقيقي ومن ثَم تَقدير الضريبة عليه بعد أن يُقدم بيانات الميزانية العامة الخاصة عن خلاصة أعمالهِ من خلال دفاتره المالية في نهاية السنة، وأن يُقدم هذا التقرير قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية وإلا يُعتبر المُكلف قد إرتكب فعل مُخالف يُعاقب عليه القانون.

ج. **وسائل الإعلام:** تَتصل المُنظمات بِجمهورها عن طريق وسائل الإعلام المُختلفة والتي منها التِلفاز والراديو والصُحف والمَجلات وغيرها، ولسنوات عَديدة حَدثت تَطورات هائلة في الوسائل المُستخدمة في الإعلان أدى إلى ظُهور وسيلة جديدة للإتصال وهو الأنترنت وتتمثل بشبكة إتصالات عالمية ضخمة تُرابط عشرات الآلاف من شبكات الحاسبات المُختلفة الأنواع والأحجام

وقد بَدأت المُنظمات بتبنيها كوسيلة إعلانية وإعلامية لما لها من الإمكانيات التي جَعلت هذه المنظمات تُغير من طريقة أدائها لأعمالها (فاضل، ٢٠٠٧: ٨٧).

د. **الدِستور:** أن التَعريف القانوني للضريبة يَنصرف إلى كونها (إسلوب تَشريعي لِتوزيع الأعباء العامة بين المواطنين، فهي تظهر في شكل أمر إلزامي عام موجه إلى الكافة بِأداء فَريضة مالية للدولة وأساس هذا الإلتزام هو واجب المواطنة والمساهمة في الأعباء العامة) (عطية، ١٩٦٢: ١٦).

## الفصل الثاني: قانونية الضرائب وتطورها التاريخي والحصيلة الضريبية

**٢-١. مفهوم الضرائب وتطورها التاريخي:** أخذ مفهوم الضريبة يتغير بتغير مفهوم دور الدولة في الحياة الإقتصادية والإجتماعية بصورة عامة، بحيث أصبحت الأن في إعداد الوسائل المالية المختلفة، التي تستعملها الدولة للتدخل وفقاً للظروف والحاجات لتحقيق أغراضها الإقتصادية والإجتماعية. ولكن دخول العوامل الإقتصادية والإجتماعية في مفهوم الضريبة أدى إلى مفهوم جديد ايضاً في دراسة الضرائب: فلم يُعد من الممكن في بلداً ما أن يجري البحث في كل ضريبة، بصورة مستقلة عن غيرها، بل أصبحت دراسة كل ضريبة مرتبطة بدراسة الضرائب الأخرى، ضمن (نظام ضريبي) يشكل مجموع الضرائب المطبقة فعلاً في هذا البلد، مع النظام الإقتصادي والإجتماعي السائد الذي يعتنقه هذا البلد يؤثر فيه ويتأثر بها فكلما إزداد دور الدولة في هذه الميادين كلما كانت مضطرة إلى إقتطاع قسم أكبر من الدخل القومي عن طريق الضرائب والنفط والرسوم أو غيرها. ولكن نسبة هذا الإقتطاع يرتبط إرتباطاً وثيقاً بمقدار الدخل القومي أولاً، وبنصيب كل فرد من هذا الدخل ثانياَ، أو بتعبير أخر بزيادة الإنتاج والثروة الوطنية وبطريقة توزيع هذه الثروة بين أكبر عدد ممكن من المواطنين.

**٢-٢. قانونية الحصيلة الضريبية:** إن الإدارة الضريبية بإعتبارها الأداة المختصة بتطبيق القوانين الضريبية أي أداة الربط بين السلطتين التشريعية والتنفيذية وهي وفق الإطار العام لمفهوم الإدارة تختص بتنفيذ القوانين الضريبية عبر عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة بهدف تقدير وربط وتحصيل الضريبة على وفق القواعد القانونية المقررة. إن طرح موضوع إجراءات الضريبة له أهميته من الناحية النظرية وذلك لأمكانية وفعالية هذه الإجراءات في الواقع العملي، وخصوصاً في عملية التحاسب الضريبي من حيث التحصيل الضريبي السنوي للمبالغ المتحققة على دخل المكلفين، فالتحاسب الضريبي هو أحد عناصر النظام الضريبي الذي يضم **الإدارة الضريبية** (البيئة الداخلية) وهي المنظمة الإدارية التي تمثل قلب آلية التحاسب الضريبي وتشكل الجزء المركزي فيه، فضلاً عن المؤسسات الحكومية وهيئات عامة معينة (البيئة الخارجية) **الساندة** لها بشكل غير مباشر في أداء النظام الضريبي.

أ. **الإدارة الضريبية:** أن الإدارة الضريبية كونها تقوم بعمل محاسبي متكامل من خلال التعامل مع المكلفين بدءً من التسجيل في الدائرة الضريبية أو توافر معلومات لديها عن نشاطهم الخاضع للضريبة (البيانات والمعلومات) المتعلقة بحصر المكلفين ومصادر دخلهم. ووسائل استدعائهم أو تقديمهم لتقارير ضريبة الدخل، وطريقة الأحتساب الضريبي للدخل وحجم الإستقطاع منه، والفحص الإنتقادي للمستندات والسجلات والبيانات المحاسبية الأخرى ونظم الرقابة الداخلية وفقا للتشريعات النافذة، لتحديد دخل المكلف الخاضع للضريبة وتوظيفها لأغراض فرض الضريبة وتحصيلها، وتحديد الضريبة الواجبة الدفع. في حين عرف قانون ضريبة الدخل العراقي السلطة

المالية بإنها(موظف أو مجموعة من الموظفين يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون)، ( بركات، ١٩٧٥: ١). وكما ورد في نص الفقرة (١٣) من المادة (الأولى) من هذا القانون، ويعني هذا التعريف أن السلطة المالية في العراق هي الأكثر تطبيقاً للقانون الضريبي. لذلك فقد منحها صلاحيات وسلطات لغرض تطبيق وتنفيذ قانون ضريبة الدخل (مبدأ القانونية) وأهمها صلاحيات تقدير الدخل الضريبي وتحصيله، والإدارة الضريبية هي التي يرجع إليها بالدرجة الأساس تطبيق مبدأ قانونية فرض الضريبة كونها تتولى تطبيق وتنفيذ أحكام التشريع الضريبي (مبدأ القانونية). وقد عرف عدد من الباحثين السلطة المالية ومن ضمنهم البروفيسور الأسباني (جوز جون فريرو) بإنها (السلطة المالية والقانونية المستعملة من لدن الدولة أو الهيئة العامة وعلى منطقة معينة، التي تمارس أعمالاً سيادية تتعلق بفرض أو تعيين أو توجيه مصلحة الدولة طبقاً للنصوص الدستورية النافذة)، ( الطحان، ١٩٨٠: ٣٣).

**ب. الإدارات الساندة:** من أجل أن تكون الإدارة الضريبية قادرة على وضع التشريع الضريبي موضع التطبيق الصحيح، لا بد من وجود الإدارات الساندة (الإدارات الحكومية، الشركات، منظمات الأعمال المنظمات المهنية) التي تقدم جهود ساندة تساعد هذه الإدارة في تطبيقها لأحكام القانون الضريبي، لتنفيذ عمليات التحاسب الضريبي مع المكلفين، وتشمل معلومات حصر مصادر دخل المكلفين وتقديرها مثل (البيانات المالية التي يقدمها المكلفون، وتقارير مراقبي الحسابات ومعلومات مقدمة عن العقود المبرمة والمنفذة مع التجار والمقاولين، المعلومات عن المشتريات والمبيعات إلى الغير، ومعلومات عن التجارة الخارجية وتصاريح الإستيراد والتصدير، أشتراط تقديم شهادة براءة الذمة من الإدارة الضريبية، وإستقطاع ضريبة الدخل نيابة عن هذه الإدارة وخاصة تلك الموجودة في قسم الشركات، الذي يقوم بإجراء التحاسب الضريبي للشركات العراقية المساهمة والمحدودة وفروع الشركات العربية والاجنبية المسجلة في العراق. وكذلك لردف (نظام التصاريح الكمركية) بالمعلومات بشأن الأموال التي يدخلها المكلف. (علك، ٢٠١٠: ٦٧)

**٢-٣. التطور التاريخي للضرائب في العراق:** عرف العراق الضريبة منذ بزوغ حضارة وادي الرافدين، حيث دلت الإصلاحات الإجتماعية والإقتصادية التي قام بها حاكم مدينة لكشأوروكاجينا في القرن (٢٤.ق.م)، فقد وجدت ثلاث نسخ من النصوص المدونة باللغة السومرية احتوت على (تخفيض الضرائب والرسوم وإطلاق سراح المواطنين الذين وقعوا تحت طائلة الديون والضرائب المتراكمة. حيث كانت (تفرض على الأغنام لجز صوفها وعلى أملاك المعابد وكهنتها) (الكرخي، ٢٠١٢: ٤٦) وشهد العهد البابلي القوانين السومرية التي ضمت مواد خاصة بالضرائب والرسوم تعود إلى بداية العهد البابلي القديم وتضمنت مسلة حمورابي {مادة خاصة بالضريبة هي المادة (٣٦)} (العمري، ١٩٧٩: ٣). كما عرفت الضريبة في العصر الجاهلي وعهد الفتح الإسلامي. وعرف العراق الضريبة منذ العام (الثاني عشر) الهجري (٦٣٣ م في زمن الخليفة عمر بن الخطاب (رض)، وحتى في أيام الخلافة الأموية والعباسية وحكم المغول والتتر والبويهيين والتركمان والعثمانيين. وفي أيام الأحتلال البريطاني خلال الحرب العالمية الأولى وبعد نيل العراق استقلاله عام (١٩٢١م) وانفصاله عن الدولة العثمانية، حيث دعت الحكومة إلى إعادة النظر في الضرائب وجعلها تتوافق مع العدالة المالية وتوزيع الأعباء العامة بين المواطنين بشكل عادل، وإمداد خزانة الدولة بالموارد اللازمة، وكانت دخول الزراعة والعقارات المبنية خاضعة لضرائب خاصة. ومن ثم سنت الحكومة القانون رقم ٥٢ المؤرخ في ١٩٢٧/٥/٢٨ (سعدي، ١٩٥٠: ٢٥٦). إعتماداً على مبادئ وأسس

التشريع الضريبي الانكليزي، فأخذ العراق ولأول مرة بنظام الضريبة الموحدة على الدخل الذي يعد بداية تاريخ التشريع الضريبي الحديث في العراق، وبأنه أول دولة عربية أخذت بتطبيق ضريبة الدخل، وحتى قبل فرض هذه الضريبة في مصر العربية حيث فرضت في مصر سنة ١٩٣٩. ولقد تم إجراء عدة تعديلات على القانون رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧، إلى أن ألغي وقد أعيد تنظيم ضريبة الدخل وفرضت ضرائب أضافية بصدور القانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٣٩. وبسبب قيام الحرب العالمية الثانية أصبحت الظروف الإقتصادية والمالية غير مستقرة في العراق مما أدى ذلك إلى حصول بعض الأفراد على أرباح فاحشة، وفي نفس الوقت ارتفعت نفقات الدولة لذلك قامت الحكومة بفرض ضريبة دخل أضافية سميت (ضريبة الأرباح المفرطة) التي صدرت بالقانون رقم (١٤) لسنة ١٩٤٠، ويعد (الدخل مفرطاً إذا زاد على معدل الدخل لسنوات ثلاث سبقته) بعد ذلك جرت عدة تعديلات في العراق، فضلاً عن القوانين (رقم (١٠) ورقم (١١) رقم (٦٣) والتي صدرت في سنة ١٩٥٢. ونتيجة ذلك عدلت اتفاقيات النفط التي كانت بين العراق والشركات الأجنبية التي كانت تعمل في العراق، وفرضت بسعر (٥٠%) على الدخل التابع لتلك الشركات العالمية، ونتيجة لكثرة التعديلات ألغي هذا القانون بالقانون رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ (العمري، ١٩٧٩: ٣). وبقي هذا القانون حتى قيام الجمهورية العراقية، فألغي هذا القانون وحل محله قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩، وعدل هذا القانون في نفس السنة بالقانون رقم (١٧٨). وفي سنة ١٩٦٠ صدر تعديل آخر للقانون رقم (٩٥) بالقانون رقم (٤٤) ولغاية هذه السنة شهدت قوانين الضرائب تطوراً كبيراً. حيث قام المشرع العراقي في سنة ١٩٦٧ بفرض ضريبة إضافية على الدخل بأسم (ضريبة الدفاع الوطني) نتيجة للعدوان الصهيوني على الأمة العربية. ونظراً لكثرة التعديلات ألغي القانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ بموجب القانون الجديد رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، وبنفس الأسس التي قام عليها القانون رقم {٩٥ لسنة ١٩٥٩} ولكن بمزايا تواكب روح العصر الذي حدث في العراق وخاصة في ثروا ت ودخول الأفراد. بل جاء ليواكب التطور الإقتصادي الذي يمر به العالم وجرى على هذا القانون عدة تعديلات وكان آخرها أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٢٠٠٤/٤٩.

**٢-٤. أنواع الضرائب:** تقسم الضرائب إلى نوعين رئيسيين هما الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، أن هذا التقسيم على الرغم من قدمه فمازال يحتفظ بأهميته لأسباب قانونية وإقتصادية وأجتماعية.(الكعبي، ٢٠٠٨: ٢٤):

**٢-٤-١. الضرائب المباشرة:** وهي الضرائب التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف أو ما يمتلكهُ لعناصر رأس المال ويتحملها المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلى غيره وهي نوعان:(نور والشريف، ٢٠٠٢: ١٨)

أ. **الضرائب على الدخل:** وتقدر على أساس ما يحققهُ المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال مدة زمنية سواء كانت شهراً أو سنة وهذه الضريبة أما أن تكون ضريبة نوعية بحيث تفرض على كل مصدر بصورة مستقلة عن المصادر الأخرى، فتفرض ضريبة على الرواتب والإجور مستقلة عن الضريبة التي ستفرض على دخل الأعمال التجارية أو الصناعية ...الخ، ولفرض ضرائب نوعية يكون لكل ضريبة قانون خاص بها يتضمن كافة الأحكام من تحديد ماهيتها وفرضها وتقديرها وجبايتها وكل ما يستلزم ذلك. أو أن تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على إختلاف أنواعها ومصادرها ومن أهم عناصر التشخيص الضريبي إعفاء حد أدنى من الدخول

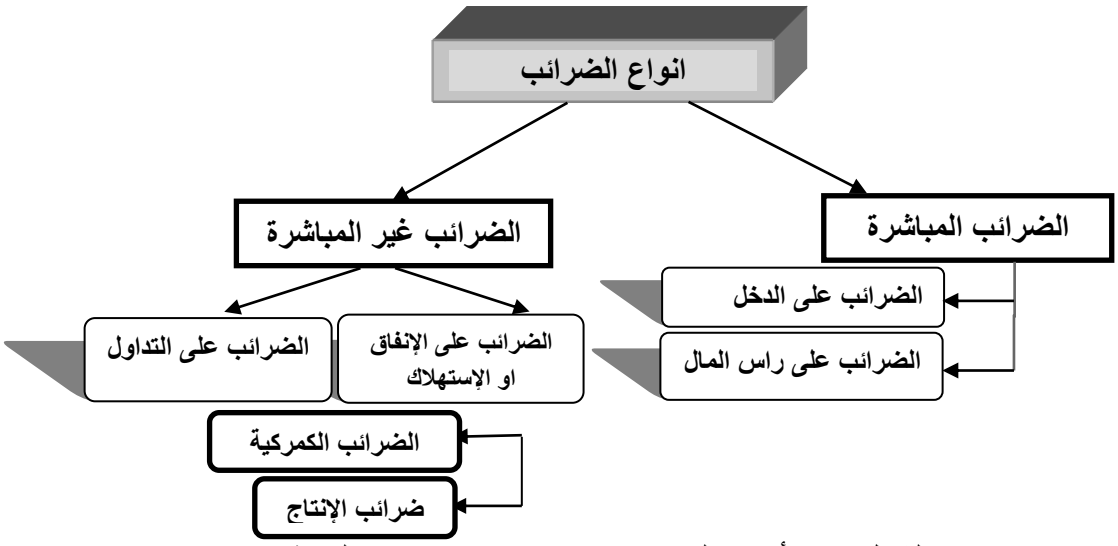
تتناسب والنفقات الضرورية للمعيشة، كما هناك إعفاء أخر يقابل الأعباء العائلية يتناسب وعدد المعالين ثم أن التصاعد في أسعار الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي.

ب. **الضرائب على رأس المال:** من الناحية الضريبية يقصد برأس المال مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص من تاريخ معين سواء كانت هذه الاموال منتجة لدخل نقدي أم عيني أو منتجة لخدمات أو عاطلة عن الإنتاج (ابو زريدة، ١٩٩٣: ٧٥)

**٢-٤-٢. الضرائب غير المباشرة:** هي الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات أما عند إنتاجها، بيعها، تداولها، إستهلاكها أو عند إستيرادها أو تصديرها ، فالمشرع لا يكتفي بفرض الضريبة على الدخل عند تحققه أنما يتبعه ليفرضها عليه مرة أخرى عند أنفاقها أو تداولها. (أحمد، ٢٠٠٧: ٣٩ ) وتقسم إلى نوعين:

أ. **الضرائب على الإنفاق أو الإستهلاك:** هي التي تفرض على استعمالات الدخل والثروة بمناسبة انفاقه بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه بشراء أو إستهلاك السلع والخدمات وتجدر الاشارة إلى أن هناك العديد من التسميات لهذا النوع من الضرائب فقد تسمى بضريبة المبيعات، الضريبة السلعية، ضريبة الإستهلاك، ضريبة المشتريات، ضريبة الإنتاج المحلي، ضريبة رقم الاعمال. (العلي وكداوي، ١٩٨٩: ١١٧). وتقسم إلى نوعين: **الضرائب الكمركية:** تفرض الضرائب الكمركية على السلع عند أجتيازها لحدود الدولة أما دخولاً (ضرائب على الواردات) أو خروجاً (ضرائب على الصادرات)، وتحقق الضرائب الكمركية حصيلة ضخمة للخزينة ومصدراً غزيراً من مصادر إيرادات الدولة، وقد تفرض بأسعار مرتفعة لتحقيق أهداف سياسية أو إقتصادية بهدف حماية الصناعة الوطنية وتشجيعها. (الشافعي، ٢٠٠٦: ٥٣) و**ضرائب الإنتاج:** هي الضرائب التي تتخذ من السلع المنتجة محلياً وعاءً لها، أي أنها تفرض على الإنتاج المحلي، تشبه هذه الضرائب إلى حد كبير الضرائب الكمركية إلاّ أنها تختلف عنها من حيث الوعاء، فوعاء ضرائب الإنتاج هو السلع المنتجة محلياً، في حين أن وعاء الضرائب الكمركية (ضريبة الإستيراد) للسلع المنتجة خارجياً (Michael, 1996: 216).

ب. **الضرائب على التداول:** هي ضرائب تفرض على تداول الثروة، أو التي تفرض عند حصول واقعة إنتقال شيء من ملكية شخص إلى شخص أخر مثال ذلك رسم التسجيل في حالة إنتقال ملكية عقار، ويرى البعض أن ضريبة التركات هي ضريبة على التداول ويرى البعض الأخر أنها ضريبة مباشرة على رأس المال، وضريبة الدمغة، وتتميز ضريبة على التداول بأنها ذات حصيلة ضريبية عالية وسهلة الجباية. (نور والشريف، ٢٠٠٢: ١٨) **الضريبة على القيمة المضافة:** وهي ضريبة خاصة تفرض على الزيادة في الدخل أو رأس المال الذي ليس للفرد دخل في الحصول عليه، أي إنها تحدث في ظروف غير طبيعية كظروف الحرب، ومن هنا تولدت الشرعية بفرضها وأهم أنواعها هي: **الضريبة على زيادة القيمة العقارية:** ويقصد بها أن الأراضي التي يقوم بشرائها المواطنون ويقومون بتشييد أبنية عليها ترتفع أثمانها من وقت لأخر، وهذا الأرتفاع ليس لمجهود الفرد أي علاقة به وعليه تفرض ضريبة على تلك الزيادة و**الضريبة على الأرباح الأستثنائية:** تفرض هذه الضريبة أثناء الحروب عندما يحصل بعض الأفراد على أرباح أستثنائية كبيرة لا دخل لهم فيها، فالبعض يضحي بحياته فعلى الأقل هناك من يضحي الآخر بجزء من أرباحه الأستثنائية، وفرضت معظم الدول ضريبة على الأرباح الأستثنائية أثناء الحربين العالميتين الماضيتين. (الكعبي، ٢٠٠٨: ٢٧) والشكل (١) يوضح أنواع الضرائب وتقسيماتها.




الشكل (١): أنواع الضرائب وتقسيماتها من إعداد الباحثون

## الفصل الثالث: الجانب التطبيقي

**تمهيد:** تحديداً لضمان ما ذكر سالفاً يهتم البحث ومن خلال صلته بالجانب النظري على الأقل وخاصة في مجال ممارسة السلطة المالية لأختصاصاتها وسلطاتها المتمثلة ب (الإدارة الضريبية) مع ما شُرع في دساتير الدولة من أحكام دستورية يتضمنها التشريع الضريبي، وبالضرورة تجسيد وتطبيق لعناصر (الموازنة العامة للدولة) على أرض الواقع، وذلك من خلال كفاءة هذا الجهاز الإداري في إمكانية الإعتماد بشكل أساسي على القوائم المالية في التحاسب المقدمة من لدن المكلفين دون الإعتماد على الضوابط السنوية والإجتهاد الشخصي للمخمن. وهذا ما يؤكد أن السلطة الضريبية لا تبتعد من الأخذ بتعليمات (مبدأ قانونية الضرائب) والذي يمثل الأساس للتحاسب الضريبي في العراق.

**٣-١. الحصيلة الضريبية والناتج المحلي الإجمالي ومعدلات النمو الإقتصادي:**
(وزارة التخطيط والهيئة العامة للضرائب)

**٣-١-١. بالأسعار الجارية:** يعد نشاط النفط الخام احد اهم الانشطة الاقتصادية في تكوين الناتج المحلي الاجمالي للاقتصاد العراقي الذي يتصف بانه اقتصاد احادي الجانب يعتمد على ايرادات النفط في توليد الدخل بشكل اساسي والذي يمثل مصدر التمويل الرئيس للموازنة العامة للدولة بشقيها الجاري والاستثماري ومن خلال الجدول (٢) يتضح لنا كمية النفط الخام المصدر وصل الى مايقارب (١١٨٦٤١٠٠٠٠) برميل في عام ٢٠١٦ وبانتاج (١٥٢٤١١٢٠٠٠) برميل في العام نفسه، وبالتالي كانت قيمة النفط المصدر حوالي (٤٢٧١٠٧٦٠٠٠٠ دولار) باعتبار ان (٣٦) دولار هو سعر البرميل الواحد للعام نفسه. بينما حققت الحصيلة الضريبية زيادة ملحوظة في الإيرادات السنوية وخلال فترة الدراسة (٢٠١٤-٢٠١٦) وهي كما يأتي (١٤٦٥٢٦١، ١٧٢٣٦٨٨، ٣٤٠٨٤٢٠) مليون دينار وعلى التوالي بينما حقق الناتج المحلي الإجمالي من النفط بالأسعار الجارية انخفاضاً ملحوظاً ليصل إلى (٢٥٨٩٠٠٦٠٠) مليون دينار عام ٢٠١٤ وإلى (١٩١٧١٥٨٠٠) مليون دينار عام ٢٠١٥، تلاه تزايد بشكل نسبي في عام ٢٠١٦ ليصل إلى حوالي (١٩٦٥٣٦٣٠٠) مليون دينار، ويعزى ذلك بشكل رئيسي إلى إنخفاض أسعار النفط عالمياً

بسبب تباطوء الإقتصاد العالمي ووفرة المعروض وتراجع الطلب على الطاقة في العالم مع ما رافقه ذلك من زيادة إيرادات الحصيلة الضريبية بشكل نسبي ليصل إلى (١٤٦٥٢٦١) مليون دينار عام ٢٠١٤ و(١٧٢٣٦٨٨) مليون دينار عام ٢٠١٥ لتصل عام ٢٠١٦ (٣٤٠٨٤٢٠) ثلاثة ترليون وأربعة مائة وثمانية مليون وأربعمائة وعشرون ألف دينار مما رافق ذلك من إنخفاض في معدلات الإستثمار، حيث ادى كل ذلك إلى التأثير سلباً على الإقتصاد العراقي والذي يعتمد بشكل كلي على إنتاج وتصدير النفط الخام إلى الخارج في إقتصاده وتمويل موازنته العامة وهذا ما نلاحظه بشكل واضح في إنخفاض الناتج النفطي وهنالك عوامل أخرى من بينها زيادة الإنفاق العسكري والتهديدات التي تتعرض لها المنشآت النفطية بسبب الحرب على المجاميع الإرهابية، مما جعل هذا التأثير قوياً على الإقتصاد العراقي. (وزارة التخطيط ٢٠١٤-٢٠١٦).

الجدول (٢): إيرادات الضرائب للناتج المحلي الإجمالي مع وبدون النفط ونسبة مساهمة (٢٠١٤-٢٠١٦) (مليون د.)

| السنوات | إيرادات الضرائب المباشرة | الناتج المحلي بدون النفط | مساهمة الضرائب إلى الناتج المحلي بدون النفط | الناتج المحلي الاجمالي | مساهمة الضرائب إلى الناتج المحلي |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠١٤ | ١٤٦٥٢٦١ | ١٤١٩٦٠٥٠٠ | %١,٠٣ | ٢٥٨٩٠٠٦٠٠ | %٠,٥٦ |
| ٢٠١٥ | ١٧٢٣٦٨٨ | ١٣٠٠٨٨٩٠٠ | %١,٣٢ | ١٩١٧١٥٨٠٠ | %٠,٨٩ |
| ٢٠١٦ | ٣٤٠٨٤٢٠ | ١٣٦٥٩٦١٠٠ | %٢,٤٩ | ١٩٦٥٣٦٣٠٠ | %١,٧٣ |

المصدر: من إعداد الباحثون بالإعتماد على بيانات وزارة التخطيط مديرية الحسابات القومية والهيئة العامة للضرائب

**٣-١-٢. بالأسعار الثابتة:** يتضح من خلال الجدول (٢) على رغم التحديات الكبيرة وقد يكون السبب وراء ذلك وقوع معظم حقول النفط في أماكن شبه أمنه في الوسط والجنوب من القطر والتي إستمرت بالإنتاج بمعدلات مرتفعة بجهود مشتركة من قبل الجهات المحلية وشركات النفط العالمية. ان المراجعة السريعة للبيانات المتوفرة عن الناتج المحلي الإجمالي للفترة الماضية تبين ان الناتج المحلي الإجمالي قد حقق معدل نمو سنوي قدره (٧٤%) خلال فترة الدراسة (٢٠١٥) وكانت نسبة مساهمة إيرادات الضرائب الى الناتج المحلي في نفس العام (٠,٩٠%) وكان نشاط النفط الخام المرتبة الثانية من حيث مساهمته بالناتج وبنسب فترة الدراسة بلغت أكثر من (٤٥%، ٣٢%) عام ٢٠١٤ و٢٠١٥ على التوالي بينما بلغت نسبة مسامته (٣٠،٤%) لعام ٢٠١٦ فيما بلغت نسبة مساهمة إيرادات الضرائب الى الناتج المحلي (٠,٥٦%، ٠,٩٠%، ١,٧٣%) لنفس الفترة مقابل ضعف مساهمة القطاعات الإنتاجية الاخرى. وإستمر هذا الإتجاه في الناتج المحلي الإجمالي وبالتحديد خلال العقود الأخيرة حيث ادت الظروف التي مر بها الإقتصاد العراقي إلى تكريس حالة الإعتماد شبه الكلي على النفط بإعتباره المصدر الرئيس للإيرادات ومن ثم الإنفاق العام ومنه الإنفاق الإستثماري، مما جعل النمو الإقتصادي مرهون بحركة المورد النفطي.

ومحاولة لإثبات الفرضية في أن الموازنة العامة للدولة لها إنعكاس على حصيلة الضرائب في العراق، ولمعرفة الأثر الإقتصادي لتراجع أسعار النفط في الأسواق العالمية وأعمال داعش الارهابية إنعكس ذلك على معدلات النمو المتحققة خلال السنوات الأخيرة شهدت هذه الفترة نشاطاً إقتصادياً ملحوظاً كإنعكاس للإرتفاع في أسعار النفط مقارنة لعامي ٢٠١٤-٢٠١٦ والتي شهدت

تراجعاً كبيرا في أسعار النفط الذي إنعكس بشكل مباشر على معدلات النمو الإقتصادي في العراق بالتزامن مع إحتلال تنظيم داعش الارهابي لعدد من المحافظات العراقية وما ترتب على ذلك من تدمير للبنى التحتية وإتساع ظاهرة النزوح والهجرة وإتساع لحجم العجز المالي في الموازنة العامة نتيجة تناقص حجم الإيرادات من جهة وارتفاع حجم الإنفاق التشغيلي من جهة أخرى. أن معدلات النمو للناتج ترجع بالدرجة الاولى إلى الزيادة الواضحة في الأسعار حيث تلعب أسعار النفط دورا أساسيا في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية مقابل التدني الواضح لأسعار القطاعات السلعية بما في ذلك النفط الخام عام ٢٠١٤ وعام ٢٠١٥ ومن هنا تبرز ضرورة توليد النمو في القطاع غير النفطي في القطاع الصناعي والزراعي والخدمي للدخل مما يُسهم في إرتفاع الضرائب بغية جعل الإقتصاد قوي ومتين لمواجهة الصدمات الخارجية وتقليل إعتماده على مصدر واحد للدخل والسعي نحو تكوين بدائل لتحويل التنمية والتطور من خلال توفير مناخ إستثماري محلي وأجنبي وتوسيع دور القطاع الخاص ليأخذ دوره في خلق قاعدة إنتاجية سلعية.

الجدول (٣): نسبة مساهمة الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية والثابتة (٢٠١٤-٢٠١٦) (مليون د)

| السنوات | إجمالي إيرادات الضرائب المباشرة | الناتج المحلي الاجمالي بالأسعار الجارية | مساهمة الضرائب إلى الناتج المحلي بالأسعار الجارية | الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة | مساهمة الضرائب إلى الناتج المحلي بالأسعار الثابتة |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠١٤ | ١٤٦٥٢٦١ | ٢٥٨٩٠٠٦٠٠ | %٠,٥٦ | ١٧٤٢٠٦٤٠٠ | %٠,٨٤ |
| ٢٠١٥ | ١٧٢٣٦٨٨ | ١٩١٧١٥٨٠٠ | %٠,٩٠ | ١٧٥٤٤٧٥٠٠ | %٠,٩٨ |
| ٢٠١٦ | ٣٤٠٨٤٢٠ | ١٩٦٥٣٦٣٠٠ | %١,٧٣ | ١٩٣٧٤٤٤٠٠ | %١,٧٦ |

المصدر: من عداد الباحثون بالإعتماد على بيانات وزارة التخطيط مديرية الحسابات القومية والهيئة العامة للضرائب.

**٣-٢. الإنفاق الإستثماري وتكوين رأس المال الثابت:** يعتبر الإستثمار بشقيه الحكومي والخاص من العوامل المهمة المساهمة في تحديد النمو الإقتصادي وإحداث التطور على مستوى ناتج الانشطة والقطاعات الإقتصادية إلا أن درجة المساهمة هذه في ما يتعلق بالإستثمار الحكومي تحديداً تعتمد على إيرادات تصدير النفط الخام إلى الخارج وبالتالي فإن الإستثمار الحكومي والذي سنتناوله بشكل خاص سوف يتأثر بدرجة كبيرة بالعوامل والمتغيرات الدولية والإقليمة لأسعار النفط الخام في السوق العالمية.

**٣-٣. نسب التغيير في الحصيلة الضريبية والتخصيصات السنوية والمصروفات الفعلية للموازنة:** (وزارة التخطيط والهيئة العامة للضرائب ٢٠١٤-٢٠١٦). يوضح الجدول (٤) نسبة التغيير للضرائب المباشرة والتخصيصات السنوية والمصروفات الفعلية للموازنة الإستثمارية في العراق للفترة (٢٠١٥-٢٠١٦) وأن نسبة التغيير للضرائب المباشرة بلغت (١٦,٩%، ٣٧,٦%) على التوالي فيما بلغت نسبة التغيير للتخصيصات السنوية هي (-٢٥,٣%، -٣٦,٨%) بينما كانت نسبة التغيير للمصروفات الفعلية للموازنة الإستثمارية هي (-٣٦,٩%، -١٦,٩%) حيث اصبح واضحاً ان هذه الخطط تعمل على تحقيق عدد من الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بالتنمية والتي جاءت ضمن أهداف الألفية وخاصة فيما يتعلق بمعالجة الفقر وتحسين الواقع الخدمي حيث ان

تحقيق هذه الأهداف وغيرها مرتبط ارتباطاً وثيقاً بزيادة معدلات دخل الفرد بوتائر عالية ورفع مستوى التشغيل والحد من البطالة وهذا مايتطلب تحقيق معدل نمو مرتفع ومستدام في ظل بيئة إقتصادية مستقرة بما يعزز من النمو الإقتصادي المستهدف. وتبرز أهمية الإنفاق الإستثماري الحكومي كونه يشكل جزءاً من الإنفاق العام الذي يساهم في إنشاء وإقامة مجموعة واسعة من المشاريع التنموية وتطوير المنشآت والمؤسسات القائمة حالياً في قطاعات وأنشطة الإقتصاد القومي كافة بما في ذلك المشاريع الزراعية والصناعة التحويلية ومشاريع الكهرباء والنفط ومشاريع الإسكان والنقل والاتصالات والتربية والتعليم والصحة بهدف زيادة إنتاج السلع وتقديم أفضل الخدمات في العراق. وان تطور إتجاهات الإنفاق الإستثماري تتباين بإختلاف الفترات الزمنية والمراحل التنموية التي مر بها الإقتصاد العراقي عبر تطوره التاريخي وفي ضوء المتطلبات السياسية والإقتصادية والتنموية، إذ من الملاحظ بان تراجع العوائد النفطية وعدم إنتظامها فضلاً عن عدم تمكن القطاع العام من تنويع عوائده المالية عدا النفط الخام في العراق فان ذلك إنعكس على كفاءة أداء الإقتصاد العراقي ، بصورة عامة تاركاً أثارا سلبية على مسيرة التنمية الإقتصادية والإجتماعية فيه.

الجدول (٤): نسبة تغير إجمالي الضرائب والتخصيصات والمصروفات والصرف المالي للفترة ٢٠١٤-٢٠١٦(مليون.د.)

| السنوات | الضرائب المباشرة | نسبة تغير الضرائب | التخصيصات السنوية | نسب تغير التخصيصات | المصروفات الفعلية | نسبة تغير المصروفات | نسب الصرف المالي |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠١٤ | ١٤٦٥٢٦١ | - | ٥٤٥٥٢٠٠٠ | - | ٣٦٥٨١٠٠٠ | - | - |
| ٢٠١٥ | ١٧٢٣٦٨٨ | %١٦,٩ | ٤٠٧٤٢٠٠٠ | %٢٥,٣- | ٢٣١٠٠٠٠٠ | %٣٦,٩- | %٥٦,٧ |
| ٢٠١٦ | ٣٤٠٨٤٢٠ | %٣٧,٦ | ٢٥٧٤٦٠٠٠ | %٣٦,٨- | ١٩١٨٧٠٠٠ | %١٦,٩- | %٧٤,٥ |

المصدر: من عداد الباحثون وبالإعتماد على بيانات وزارة التخطيط، دائرة البرامج الإستثمارية الحكومية.

**النتائج:** من خلال النتائج أعلاه تبين أن هناك زيادة ملحوظة في الحصيلة الضريبية ووجود تذبذب في التخصيصات الإستثمارية أما فيما يتعلق بالإنفاق الإستثماري الحكومي فقد حصل إنخفاض ملحوظ في النفقات الإستثمارية بين عام وأخر للفترة الدراسة (٢٠١٤-٢٠١٦) فقد بلغت زيادة ملحوظة في الحصيلة الضريبية (١٤٦٥٢٦١، ١٧٢٣٦٨٨، ٣٤٠٨٤٢٠) وأما الإنخفاض لحجم التخصيصات السنوية بلغت (٥٤٥٥٢٠٠٠، ٤٠٧٤٢٠٠٠، ٢٥٧٤٦٠٠٠) مليون دينار على التوالي نتيجة لإنخفاض أسعار النفط الخام عالمياً وزيادة المجهود الحربي بسبب دخول عصابات داعش الارهابي مما أثر على إنتاج بعض الحقول النفطية فضلاً عن اغلاق المنافذ الحدودية في محافظة الانبار ونينوى مما أثر على إنخفاض ايرادات الدولة ومن ثم إنعكس ذلك في التأثير سلبا على تناقص التخصيصات السنوية للمشاريع الإستثمارية في العراق. أما فيما يتعلق بالإنفاق الإستثماري الحكومي فقد حصل إنخفاض ملحوظ في النفقات الإستثمارية لتصل إلى (٣٦٥٨١٠٠٠، ٢٣١٠٠٠٠٠، ١٩١٨٧٠٠٠) مليون دينار على التوالي بسبب إنخفاض الأيرادات النفطية الناجمة عن إنخفاض سعر البرميل الواحد من النفط الخام عالمياً، وفيما يتعلق بتحليل العلاقة بين الإستثمارات والنمو الإقتصادي فأنها تعتبر واحدة من اهم المؤشرات التخطيطية اذ

يمكن من خلالها معرفة توجهات الإقتصاد ومسيرته التنموية وبما يحقق الهدف الذي يسعى اليه المخطط في وضع الإستراتيجيات والخطط المستقبلية.

**٣-٤. الناتج المحلي والإجمالي الإنفاق التشغيلي والإستثماري الحكومي بالأسعار الجارية**: يوضح الجدول (٥) نسبة كل من الإنفاق التشغيلي والإنفاق الإستثماري الحكومي إلى الناتج المحلي الإجمالي والذي يشير إلى ان نسبة الإنفاق التشغيلي او(الاستهلاكي) الحكومي إلى الناتج المحلي الإجمالي كانت لتصل حوالي الى (٣٠,١%) و(٢٧,١%) عامي ٢٠١٤ و٢٠١٥ على التوالي وارتفع في عام ٢٠١٦ إلى (٤٠,٨%)، وأما مايخص نسبة الإنفاق الإستثماري الحكومي إلى الناتج المحلي الإجمالي كانت لتصل حوالي الى (١٤,١%، ١٢,٠%، ٩,٧%) ولنفس الفترة للدراسة الإستثمارية السنوية يجب ان يتضمن زيادة كفاءة

**٣-٥. الصرف ونسب التنفيذ قياساً لحجم التخصيصات الموضوعة** فاذا ماكانت النسبة متدنية فان هذا يدل على وجود ضعف واضح من قبل الوزارات والجهات المنفذة في تقييم قدراتها التنفيذية وامكانياتها في تنفيذ المهام الموكلة اليها.

الجدول (٥): الناتج المحلي الاجمالي والضرائب المباشرة والانفاق التشغيلي الحكومي والانفاق الاستثماري الحكومي بالأسعار الجارية (مليون.د.)

| السنوات | الناتج المحلي الاجمالي(١) | الضرائب المباشرة (٢) | الانفاق التشغيلي الحكومي(٣) | الانفاق الاستثماري الحكومي(٤) | نسبة٢:١% (٥) | نسبة٣:١% (٦) | نسبة٤:١% (٧) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠١٤ | ٢٥٨٩٠٠٦٠٠ | ١٤٦٥٢٦١ | ٧٨٠٠٠٠٠٠ | ٣٦٥٨١٠٠٠ | ٠,٥٧ | ٣٠,١ | ١٤,١ |
| ٢٠١٥ | ١٩١٧١٦٠٠٠ | ١٧٢٣٦٨٨ | ٥٢٠٠٠٠٠٠ | ٢٣١٠٠٠٠٠ | ٠,٩٠ | ٢٧,١ | ١٢ |
| ٢٠١٦ | ١٩٦٥٣٦٤٠٠٠ | ٣٤٠٨٤٢٠ | ٨٠١٤٩٠٠٠ | ١٩١٨٧٠٠٠ | ٠,١٧ | ٤٠,٨ | ٩,٧ |

المصدر: من إعداد الباحثون بالإعتماد على بيانات وزارة التخطيط مديرية الحسابات القومية والهيئة العامة للضرائب

**٣-٦. نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي:** من الجدول (٥) أن هنالك تذبذب في الناتج المحلي الإجمالي خلال العامين اعلاه نتيجة إنخفاض أسعار النفط حيث بلغ (٢٥٨٩٠٠٦٠٠، ١٩١٧١٦٠٠٠، ١٩٦٥٣٦٤٠٠٠) مليون دينار على التوالي الفترة (٢٠١٤-٢٠١٦) .

الجدول (٦): نسب تغيير الضرائب المباشرة والدخل القومي (مليار د.) متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي (ألف د.)

| السنوات | الضرائب المباشرة | نسبة تغيير الضرائب | الدخل القومي | نسبة التغيير في الدخل القومي | متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي | نسبة التغيير متوسط نصيب الفرد |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠١٤ | ١٤٦٥٢٦١ | - | ٢٤٣٥١٨,٧٠ | - | ٦٩٣٨,٤ | - |
| ٢٠١٥ | ١٧٢٣٦٨٨ | %١٦,٦ | ٢٣٢٠٨٥,٠٠ | %٥,٦٩- | ٦٤٤٦ | %٨,٠٩- |
| ٢٠١٦ | ٣٤٠٨٤٢٠ | %٩٧ | ٢١١٨٧٢,٠٠ | %٩,٧٠- | ٥٧٣٦ | %١٢,٠١- |

المصدر: من إعداد الباحثون بالإعتماد على بيانات الجهاز المركزي للإحصاء.قاعدة بيانات البنك الدولي.

يبين الجدول (٦) إنخفاض متوسط نصيب الفرد منه حيث بلغ (6938,4، 6446، 5736) لفترة دراسة البحث (٢٠١٤-٢٠١٦)، وان هذا الإنخفاض سببه الايرادات الناتجة عن إنخفاض أسعار النفط الخام عالمياً والذي يعتبر المصدر الرئيسي للناتج المحلي الإجمالي للإقتصاد العراقي الأُحادي الجانب وكما مبين في الجدول. ومن الواضح ملاحظة الانخفاض في متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي ليصل (6446) مليون دينار عام ٢٠١٥ وهذا يعود الى انخفاض الدخل القومي (٢٣٢٠٨٥) مليار دينار عام ٢٠١٥ الى (٢١١٨٧٢) مليار دينار عام ٢٠١٦ وبمعدل تناقص بلغ (-٩,٧٠%). اما بخصوص الدخل القومي بالاسعار الجارية فقد انخفض الى (٢٣٢) مليار دينار عام ٢٠١٥ الى (٢١١) مليار دينار عام ٢٠١٦ كل ذلك ادى بانخفاض نصيب الفرد من الدخل القومي الى حوالي (٦,٤) مليون دينار عام ٢٠١٥ ومن ثم الى (٥,٧) مليون دينار عام ٢٠١٦.

**الاستنتاجات والتوصيات**

**أولاً. الاستنتاجات:**

١. تكرار التعديلات في القوانين الضريبة فالتعديلات المتكررة في التشريع الضريبي حيث تكون غير مستقرة وتخيب امال المستثمرين وتجعل القانون الضريبي صعب الالتزام به.
٢. ان الادارة المالية زادت من حجم الانفاق بنفس معدلات الزيادة التي تتحقق في حجم العائدات النفطية ولم تأخذ في الحسبان ان هناك عجز مستمر في الموازنة.
٣. أن العمل على توجيه نسبة من الايرادات النفطية نحو تراكم الاصول غير الانتاجية حيث يكون العائد المتحقق من هذه الموجودات لا يغطي جزء من العجز الحقيقي في الموازنة.
٤. لا توجد عناية خاصة للاستثمار في القطاعات الانتاجية القادرة على زيادة القيمة المضافة الصافية والذي بالامكان جعله القطاع القائد لعملية التنمية على الامد البعيد .

**ثانياً. التوصيات:**

١. من المهم على الادارة المالية ان لاتزيد من حجم الانفاق بنفس معدلات الزيادة التي تتحقق في حجم العائدات النفطية وان تأخذ في الحسبان ان هناك عجز مستتر في الموازنة يجب عدم إغفاله.
٢. العمل على توجيه نسبة من الايرادات النفطية نحو تراكم الاصول الانتاجية المستدامة بحيث يكون العائد المتحقق من هذه الموجودات يغطي جزء من العجز الحقيقي الذي تعاني منه الموازنة.
٣. صلاح قوانين الضريبة بحيث تكون مستقرة قدر الامكان من خلال تقليل تكرار التعديلات فالتعديلات المتكررة في التشريع الضريبي تخيب امال المستثمرين وتجعل القانون الضريبي صعب الالتزام به.
٤. اعطاء عناية خاصة للاستثمار في القطاعات الانتاجية القادرة على زيادة القيمة المضافة الصافية كما هو الحال مع القطاع الصناعة التحويلية والذي بالامكان جعله القطاع القائد لعملية التنمية على الامد البعيد.

**المصادر**

**اولاً. المصادر العربية:**

أ. **التشريعات:**
١. الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ المنشور في الوقائع العراقية ع٤٠١٢ ك٢ / ٢٠٠٦
٢. قانون ضريبة العقار ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته.
٣. قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٩٩ / قانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

٤. قانون الكمارك العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ .
٥. قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل .
٦. نظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥.

**ب. الكتب العربية:**

١. أبو زريدة، مختار علي، أنواع الضرائب في الجماهيرية ، مجموعة الابحاث التي قدمت الى ندوة النظام الضريبي في الجماهيرية المنعقدة خلال الفترة ١٩٩١/٧/٥، الطبعة الاولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا، ١٩٩٣.
٢. أحمد، محسن ابراهيم، تقويم فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة (١٩٨٠-٢٠٠٥)، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، ٢٠٠٧.
٣. بركات، البطريق، درازة، عبد الكريم صادق، ويونس أحمد، وحامد عبد المجيد، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعية، الإسكندرية، ١٩٧٥.
٤. الجدة، رعد ناجي، ونعمة،كطران زغير، النظرية العامة في القانون والنظام الدستوري في العراق، دار الحكمة١٩٩٠
٥. حبتور، عبد العزيز صالح ،الإدارة الإستراتيجية، بدون اسم المطبعة، عمان، ٢٠٠٤.
٦. الحسين، جمال احمد، الانسان وتلوث البيئة، ط١، دار الامل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٤.
٧. حسين، عادل الشيخ، البيئة مشكلات وحلول، دار اليازوري، الاردن، ١٩٩٧.
٨. الحسيني، فلاح حسن عداي، الادارة الاستراتيجية، ط١، دار وائل للنشر، جامعة قطر، ٢٠٠٥١.
٩. الدوري، زكريا مطلك، الادارة الاستراتيجية، بدون اسم المطبعة، العراق، ٢٠٠٣.
١٠. سعدي، بسيسو، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مطبعة التفيض، بغداد، ١٩٥٠.
١١. الشافعي، جلال، مبادئ المحاسبة الضريبية، الدر الجامعية، ٢٠٠٦.
١٢. الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ١٩٩٠.
١٣. عطوي، فوزي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، بدون اسم المطبعة، مصر، ٢٠٠٣.
١٤. العلي وكداوي،عادل فليح، طلال محمد، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني،الكتب للطباعة والنشر، العراق، ١٩٨٩.
١٥. العمري، هشام محمد صفوت، اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل، ط١، المعارف، بغداد ١٩٧٩.
١٦. الكعبي، جبار محمد علي، التشريعات الضريبية، دار السجاد للطباعة، ط٢، ٢٠٠٨.
١٧. نور والشريف، عبد الناصر، عليان، الضرائب ومحاسبتها، دارالميسرة للنشر، عمان، ٢٠٠٢.

**ج. الاطاريح والرسائل والبحوث العلمية:**

١. ادهام، عبد الستارإبراهيم، التعليم ألمنظمي وأثره في نجاح المنظمات، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، ٢٠٠٥.
٢. أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٠.
٣. الجادري، فراس عبد الأمير، بحث تقويم نظام المعلومات الضريبي وأثره في رفع فاعلية وكفاءة الأداء، المعهد العربي، العراق، ٢٠٠٥.

٤. الدوغجي، علي حسين علي، تقيم فاعلية نظام الرقابة الضريبية على الدخل، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٦.
٥. الشجيري، محمد حويش، النماذج المعرفي وانعكاساته في المهنة والتعليم المحاسبي في العراق، أطروحة دكتوراه، الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، ٢٠٠٤ .
٦. شمس، جمال فوزي، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس،لا١٩٨٢.
٧. علك، فخرية كاظم، مدى الأخذ بمبدأ قانونية فرض الضريبة في إجراءات التحاسب الضريبي على دخل الشركات في العراق، رسالة ماجستير، جامعة بغداد،٢٠١٠.
٨. القيسي، خالد ياسين، منهجية الإثبات في الرقابة المالية والتدقيق، أطروحة دكتوراه، المستنصرية، ١٩٩٨.
٩. الطحان، حكمت فارس، السلطات المالية للهيئات المحلية، جمعية الأقتصاديين العراقيين العدد (٢١) ١٩٨٠.
١٠. مشجل، هاني حميد، اثر متغيرات البيئة الخارجية على نظام المعلومات المحاسبية، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، العراق ، ١٩٩٨.

**د. الانترنت:**

١. جواد، حسين، افاق السياسة الضريبية في العراق، دراسة منشورة في جريدة المنارة العراق٢٠٠٥ح٧ \ G// FiII.

**ثانياً. المصادر الاجنبية:**

1. Michael . P, The Economic of Tax Policy, Oxford University Press, London, 1996.