



المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية
Iraqi Journal For
Economic Sciences



PISSN : 1812-8742

EISSN : 2791-092X

Arcif : 0.375

The role of tax engineering in enhancing the efficiency of the tax system - an analytical study at the General Tax Authority for the period (2010-2024)
دور الهندسة الضريبية في تعزيز كفاءة النظام الضريبي- دراسة تحليلية بالهيئة العامة للضرائب للمدة 2010-2024

نور شدهان عداي
Noor Shadahan Adday
noorsh2@yahoo.com
وزارة المالية / الدائرة الاقتصادية

Abstract

This research aims to demonstrate the role of tax engineering in increasing the efficiency of the Iraqi tax system in Iraq's as it represents a mechanism that contributes to improving the tax system and has a positive impact on non-oil revenues in Iraq, To achieve this goal, the deductive approach was used, relying on the descriptive analytical method, the efficiency indicators of the tax system for the period (2010-2024) were used to determine its effectiveness in the Iraqi economy. It was concluded that tax engineering has not been fully adopted in the tax system due to bureaucratic complexity and reliance on traditional estimation methods, with the lack of regulatory financial outputs. Accordingly, it is necessary to utilize tax engineering mechanisms to modernize the tax system's methods, enabling Iraq to expand its tax revenues, which will enhance the state's general revenues.

Key words: Tax engineering, Tax system efficiency, Tax effort.

المستخلص

يهدف هذا البحث الى بيان دور الهندسة الضريبية في زيادة كفاءة النظام الضريبي في العراق لما تمثله من آلية تسهم في تحسين النظام الضريبي وينعكس ايجاباً على الايرادات غير النفطية في العراق، ولتحقيق هذا الهدف تم الاستعانة بالمنهج الاستنباطي بالاستناد الى الاسلوب الوصفي التحليلي إذ تم من خلال الاعتماد على مؤشرات كفاءة النظام الضريبي للمدة (2010-2024) لتحديد مدى فعاليته في الاقتصاد العراقي. وتم التوصل الى عدم التبني الكامل للهندسة الضريبية في النظام الضريبي بسبب التعقيد والبيروقراطية والاعتماد على طرق التخمين التقليدية مع عدم توفر مخرجات مالية تنظيمية، ووفق ذلك لابد من الاستعانة بآليات الهندسة الضريبية في تحديث النظام الضريبي بما يمكن العراق من زيادة ايراداته الضريبية التي تعزز من الايرادات العامة للدولة.

الكلمات الرئيسية: الهندسة الضريبية، كفاءة النظام الضريبي، الجهد الضريبي.

الاطار العام للبحث

مشكلة البحث: يفتقر النظام الضريبي في العراق الى البساطة والكفاءة نتيجة تعدد القوانين الضريبية وضعف الرقابة والوعي التي تقلل من الامتثال الضريبي فهو نظام يشوبه التعقيد، مما يجعل الحاجة ماسة الى اتباع الهندسة الضريبية في النظام الضريبي. وعليه يبرز التساؤل الذي تدور حوله مشكلة البحث في الآتي:-

- هل تسهم الهندسة الضريبية في زيادة كفاءة النظام الضريبي بالعراق؟
فرضية البحث: يبني البحث على الفرضية الآتية " تسهم الهندسة الضريبية بشكل ايجابي في زيادة كفاءة النظام الضريبي في العراق".

أهمية البحث: أن تسليط الضوء على الهندسة الضريبية كآليات ودوافع ايجابية تؤدي الى تغير النظام الضريبي ليكون أكثر موائمة للإدارة الضريبية والمكلفين في ذات الوقت.

أهداف البحث: يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الآتية: -

1- استعراض مفاهيمي للهندسة الضريبية والنظام الضريبي وتحديد مؤشرات كفاءة النظام الضريبي.

2- استعراض واقع الهندسة الضريبية والنظام الضريبي في الهيئة العامة للضرائب.

3- تحليل علاقة الهندسة الضريبية بتحسين كفاءة النظام الضريبي في الهيئة العامة للضرائب.

منهجية البحث: كان المنهج الاستنباطي هو الاساس لهذه الدراسة والتي تضمنت في مضامينها الاسلوب الوصفي التحليلي الذي اخذ بمؤشرات كفاءة النظام الضريبي للمدة (2010-2024)، مع الاعتماد على البيانات المالية للهيئة العامة للضرائب لغرض اثبات فرضية البحث.

حدود البحث: تتمثل حدود البحث في الحدود المكانية المتضمنة الهيئة العامة للضرائب لدراسة النظام الضريبي، وكذلك الحدود الزمانية المحصورة في المدة (2010-2024).

المقدمة

تعد الهندسة الضريبية أحد الاساليب الادارية ذات الأهمية الواسعة كونها تقوم على اعادة التصميم والتنظيم والتحديث في اساليب واجراءات العمل، بما يعكس على تحسين وكفاءة الادارات الضريبية. ولما كان النظام الضريبي في العراق يعاني من تعقيدات وضبابية، نتيجة ضعف السياسة الضريبية بسبب ضعف مرونة القوانين الضريبية مع البيروقراطية والاعتماد على الاساليب القديمة وغير المتطورة الذي ادى الى التهرب الضريبي وانعكاسه على ضعف الإيرادات الضريبية، مما يتطلب من الجهات التنفيذية السعي الحثيث لإدخال اساليب ادارية حديثة في النظام الضريبي تسهم في التعزيز من كفاءة النظام الضريبي في العراق. وقد خطت الحكومة خطوات أولية نحو الهندسة الضريبية من تبني خطة الإصلاح الضريبي التي تستند الى اصلاح دور السياسة الضريبية وتحسين اساليب الادارة الضريبية في زيادة الامتثال الضريبي وتحسين التحصيل الضريبي باستخدام الاساليب التكنولوجية والالتمة بما يزيد من مبادئ الكفاءة والعدالة والشفافية ومن ثم الحد من التهرب الضريبي وزيادة موارد الدولة الضريبية.

المحور الأول، الجانب النظري والمفاهيمي

أولاً، مفهوم الهندسة الضريبية: يختلف مفهوم الهندسة المالية عن الهندسة الضريبية وان كان الاثنان يمثلان اساليب ادارية تهدف الى تطوير أساليب جديدة ومتطورة للعمل، إذ تعرف الهندسة المالية على انها " تطوير وإحداث تطبيقات مالية تكنولوجية لحل المشاكل المالية واستغلال الفرص المالية المتاحة" (بن زاوي، 2016: 118)، أما الهندسة الضريبية التي تمثل اعادة صياغة عمل للنظام الضريبي ككل، لذا تختلف في تعريفها حسب رأي الكتاب والباحثين فهي تعرف على انها " أسلوب علمي يهدف إلى إعادة صياغة هيكل السياسة الضريبية بحيث يتم إعادة تركيب عناصر منظومة النظام الضريبي على أسس جديدة مبتكرة تحقق التوافق والتناغم بين عناصره، وتحقيق في نفس الوقت الأهداف الاقتصادية بأقل قدر من التكاليف الاجتماعية في ظل الظروف المتغيرة للبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية" (دلبي وساوس، 2015: 16). وبذلك تمثل الهندسة الضريبية إعادة بناء نظم العمل لتيسير الإجراءات وتحسين الأداء الكلي، فهي بمثابة منهجية مخططة تدار من النظام الضريبي من ناحية السياسات الضريبية والادارة الضريبية التي تعمل في تناغم وانسجام، هادفة الى إعادة البناء من الجذور بهدف تحقيق تطوير جوهري وتحديث حقيقي لكافة الاجراءات والعمليات لتحسين الأداء وزيادة الإيرادات العامة (انفال وموسى، 2024: 157).

ثانياً، مفهوم النظام الضريبي ومؤثراته. يوجد مفهومان للنظام الضريبي أحدهما ضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل متتالية من التشريع الى الربط في التحصيل (عثمان، 1985: 15)، وثانيهما واسع يتمثل في كافة العناصر الايدولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها وتفاعلها مع بعضها البعض الى كيان ضريبي معين (المصري، 2009: 6) وفي المعنى الواسع يصبح النظام الضريبي في الواقع صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع (دراز، 2003: 20)، ومن اجل تحقيق أهدافها التي تتمثل عادة في تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل برامج النفقات العامة للدولة، اضافة الى رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة والإسراع بمعدلات التنمية الاقتصادية والتخفيف من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي وأخيراً تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين الافراد. ونظراً لتوجه الادارة الضريبية نحو الحصول على أكبر عوائد من الامكانيات الموجودة، فإن الاهتمام يوجه نحو زيادة الكفاءة التي تعني الوصول الى أفضل علاقة بين المدخلات والمخرجات (الحسيني والدوري 2008: 227)، لذا فإن المؤشرات التي تقيس كفاءة النظام الضريبي تتمثل في ما وضعها كل من (فيتو وتانزي) التي يمكن ايجازها في الجدول (1) الآتي:-

جدول (1): مؤشرات تحديد كفاءة النظام الضريبي

المؤشر	المصدر	مضمون المؤشر
مؤشر التركيز	(الضابط، 2019: 40).	مدى اعتماد الدولة على المعدل الضريبي المنخفض نسبياً، اي ان يتم تحصيل جزء كبير من الإيرادات من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب.
مؤشر التشتت	(العبيدي، 2016: 81).	تحديد الضرائب ذات التكاليف المرتفعة، ويتم حسابه بالاعتماد على نسبة من القاعدة الضريبية الحالية والممكنة كلما كانت الفجوة كبيرة بينهما، كان النظام الضريبي أقل كفاءة.
مؤشر التآكل	(محسن، 2023: 914).	مدى تآكل الوعاء الضريبي جراء ابتعاد الأوعية الضريبية الفعلية عن الأوعية الممكنة، نتيجة الإفراط بالإعفاءات واتباع إجراءات مضادة مثل رفع المعدلات الضريبية التي تضر بالافراد.
مؤشر تأخر التحصيل	(مصباح، 2012: 16).	تحديد مدى وجود الياث وعقوبات لجعل المكلفين يدفعون الضريبة المستحقة ضمن آجالها، إذ ستخفص القيمة الحقيقية للإيرادات المالية بعد فترة بفعل التضخم.
مؤشر التحديد	(قدي، 2005: 139).	تحديد مستوى اعتماد النظام الضريبي على الضرائب ذات المعدلات المحددة والتقليل منها، وإمكانية إحلال بعض الضرائب محل الأخرى.
مؤشر الموضوعية	(الضابط، 40).	جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يمكن المكلفين من التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها ويصحب هذا ضمن مبدأ اليقين .
مؤشر التنفيذ	(محمد، 2018: 131)	مدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل مع فعاليته، ويتضمن ذلك مدى سلامة التقديرات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية ومفعولية التشريعات وقابليتها على التنفيذ.
مؤشر تكلفة التحصيل	(Rodyle، 2015).	يقيس تكلفة تحصيل الضرائب وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن لكي لا يتعكس سلباً على مستوى الحصيلة الضريبية.

ثالثاً، التحليل النظري لدور الهندسة الضريبية في تحسن كفاءة النظام الضريبي: اقترن اصلاح النظام الضريبي الذي يضم كل من السياسة الضريبية والادارة الضريبية والتشريع الضريبي بإحداث تغييرات جذرية في الهيكل والإجراءات الضريبية المستخدمة وما يرتبط بها (USIAD: 3)، وهما يمثلان آليات الهندسة الضريبية التي تقوم على احداث تغييرات في اداء السياسة الضريبية والتشريعات من خلال تحديد هيكل ضريبي يتم التركيز فيه على الضرائب التي تحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، مع اختيار معدلات ضريبية تراعي المبادئ الضريبية العدالة والملائمة واليقين وذلك يتطلب تحديد القاعدة الضريبية التي تشمل العناصر التي تخضع للضريبة، فضلاً عن إجراء تغييرات استراتيجية سريعة ومستمرة في إجراءات الإدارة الضريبية بالاعتماد على اليات تسهيل الامتثال الطوعي التي تسهم في خلق تحسينات فورية في زمن اداء وخدمة الخدمة، مع استخدام التكنولوجيا الحديثة في تقديم الاقرارات والتحصيل والرقابة مما ينعكس بشكل إيجابي على كفاءة النظام الضريبي، وبذلك يمكن استعراض ما تعكسه الهندسة الضريبية بمتغيراتها على كفاءة النظام الضريبي في التغيير والتحديث التي تسهم في زيادة الإيرادات الكلية في الشكل (1) الآتي:-



المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على ما ذكر أعلاه.

إذ تتمثل الخطوات الاساسية للهندسة الضريبية في تنظيم السياسة الضريبية من خلال محاولة التشخيص الدقيق لمشاكل الدولة وفق قاعدة بيانات متكاملة ليتم اقتراح هيكل ضريبي منسجم مع ظل الظروف الحالية والتوقعات المستقبلية (الشلبي والنسور، 2009: 68)، على أن تكون سياسة ضريبية مرنة وعادلة، كما تشمل تعديل في اجراءات الادارة الضريبية وعرضها على اصحاب القرار والجهات المختصة لبيان الاسباب والداعي التي تستوجب التعديل، على ضوء ذلك يتم الدراسة العميقة للبيئة الضريبية وتحليل الابعاد الاجتماعية وفق العبء الضريبي والجهد الضريبي الامثل، وبعد المناقشات المستفيضة يتم التعديل والحذف والاضافة والاستقرار على القرار النهائي القائم على هندسة واعادة تنظيم متوافقة مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية للبلد (النجار، 1995: 11).

المحور الثاني: تحليل واقع الهندسة الضريبية والنظام الضريبي في الهيئة العامة للضرائب

أولاً: تحليل واقع الهندسة الضريبية: ان اصلاح النظام الضريبي في العراق وتحسين مؤشرات كفاءته ترتبط بتبني الهندسة الضريبية من خلال اتباع التخطيط الهيكلي الذي يهدف إلى تغييره، وهذا يقتضي أن يكون النظام الضريبي مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بصورة بالقوانين الضريبية الموضوعة التي تحركه، وأن تكون متلائمة مع حقيقة الوضع القائم بإمكانياته. فضلاً عن سهولة وسلاسة الاجراءات الضريبية. وبشكل عام لا توجد دراسة مستفيضة تبين مدى التطبيق الفعلي للهندسة الضريبية، إذ ان الهيئة العامة للضرائب لم تستعين بشكل رسمي بنظم الهندسة الضريبية ولا توجد استراتيجيات واضحة لتبني الهندسة الضريبية كمنهجية شاملة، إذ لم يكن هناك هندسة في مجال السياسة الضريبية لضعف التنسيق بين الجهات التشريعية والجهات التنفيذية مع صعوبة في الامتثال للتشريعات والتعليمات من قبل المكلفين، فيما كانت هنالك خطوات أولية للهندسة الضريبية شملت هندسة الادارة الضريبية، هندسة نظم المعلومات، هندسة البرمجيات (انظمة الوزارة، نظام الحجز، نظام القائمة السوداء، ...)، على أمل ان تستوعب الادارة الضريبية أهمية الهندسة الضريبية وتطبيقها وفق مبادئ الادارة الحديثة.

ثانياً: تحليل واقع النظام الضريبي

1. خصائص النظام الضريبي : النظام الضريبي في العراق كما هو حال في اغلب الانظمة الضريبية بالدول النامية يتصف بسمات يمكن ان نوجزها بالآتي:-

أ- اختلال الهيكل الضريبي، إذ يعتمد الهيكل الضريبي العراقي بنسبة كبيرة على الضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير المباشرة كما يبينه الجدول (2) وذلك لأسباب متعددة أبرزها انخفاض حالات التهرب الضريبي لسهولة الحصر والجباية (احسان، 2016: 278).

جدول (2): الهيكل الضريبي في العراق (نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة)

السنة	نسبة الضرائب المباشرة (%)	نسبة الضرائب غير المباشرة (%)
2010	63.4	36.6
2011	64.0	36.0
2012	56.1	43.9
2013	61.0	39.0
2014	74.1	25.9
2015	80.4	19.6
2016	83.8	16.2
2017	81.0	19.0
2018	71.0	29.0
2019	74.5	25.5
2020	82.5	17.5
2021	79.7	20.3
2022	81.6	18.4
2023	83.3	16.7
2024	65.4	34.6

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات: جمهورية العراق، وزارة المالية، دائرة المحاسبة، سلسلة زمنية.
 ب- مرونة النظام الضريبي تجاه التغيرات الاقتصادية، إذ هناك تعديلات واسعة في القوانين الضريبية القت بظلالها على ضعف استيعاب القوانين الضريبية، وإحتمالية حدوث تقلبات عبر الزمن (محمد، 2006: 6).
 ت- ضعف الحصيلة الضريبية بالمقارنة مع دول العالم الأخرى على الرغم من ارتفاع الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد ويرجع ذلك الى ضعف القاعدة الضريبية المستحصلة في العراق.
 ث- انعدام البساطة في النظام الضريبي من حيث الهيكل والإجراءات الضريبية المستخدمة وما يرتبط بها من سهولة نسبية في التعرف عليه واستيعابه من قبل الادارة الضريبية والمكلفين.
 ج- الاعتماد على الأسعار التصاعديّة ضمن ضريبة الدخل عدا حالات معينة فأنها تعتمد على الأسعار النسبية (كاظم، 2005: 31).
 ح- التنوع في طرائق تقدير الضريبة، إذ يتم تقدير الضريبة مرة على أساس طريقة الإفراجات ومرة يتم التقدير على أساس طريقة مسك السجلات المحاسبية ومرة أخرى يتم تقدير الضريبة على أساس التقدير الإداري، وتبرير ذلك يرجع الى تنوع طرائق التقدير بسبب تعدد مصادر الدخل الخاضع للضريبة مع اختلاف مقداره.

2- مؤشرات قياس كفاءة النظام الضريبي في العراق

أ- مؤشر التركيز: أعتد المشرع العراقي في العراق بعد عام 2003 على الاسعار التصاعديّة في التحاسب حسب ما جاء في المادة (13) من القانون الخاص بضرريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل عند نسبة (15%) لثلاث شرائح متدرجة للأسعار (3% و5% و10% و15%) لضريبة الدخل على الشخص المقيم، كما يشمل السعر الضريبي نسبة (15%) على الشركات الاجنبية المسجلة في العراق او التي لديها منشأة دائمة في العراق، كما نصت على ذلك الفقرة (3) من المادة ذاتها (تخضع الشركات الاجنبية المسجلة في العراق او التي لها منشأة دائمة في العراق للضريبة بنسبة ثابتة هي 15% على دخلها في العراق) عدا الشركات النفطية البالغ سعرها الضريبي نسبة (35%) على الارياح المقطوعة بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (49) لسنة 2004 ، وهذا السعر منخفض مقارنة مع بعض الدول العربية التي تكاد تعتمد بشكل شبه كلي على الإيرادات الضريبية كما يبينه الجدول (3) ادناه:-

جدول (3): السعر الضريبي على دخل الافراد ودخل الشركات في العراق مقارنة مع دول عربية مختارة

ت	الدولة	السعر الضريبي على دخول الافراد	السعر الضريبي على دخول الشركات
1	الأردن	30	20
2	تونس	35	15
3	الجزائر	35	25
4	السعودية	0	20
5	سوريا	22	28
6	العراق	15	15
7	ليبيا	10	24
8	الكويت	0	15
9	المغرب	38	33
10	مصر	27.5	22.5

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات صندوق النقد العربي، التقارير السنوية، سلسلة منشورات.

يعد السعر الضريبي المحدد الرئيس للأوعية الضريبية التي ترفد إيرادات الدول ذات الاقتصادات الأكثر تنوعاً، ويبين الجدول (3) الخاص بالسعر الضريبي المعتمد في الدول العربية إنه يختلف حسب البنية الضريبية والتوجهات السياسية والاقتصادية والاجتماعية لتلك الدول، إذ نلاحظ أن دول مجلس التعاون الخليجي (السعودية، الكويت) اعتمدت سعر ضريبي مرتفع على ارباح الشركات فيما اعفت دخول الأفراد من الضرائب، لان تلك الدولتين الريعيتان تمتلكان بيئة استثمارية تستقطب العديد من الشركات سواء الأجنبية منها أو المحلية حيث فرضت كلتا الدولتين سعر ضريبي لا يؤثر على عملية جذب الاستثمار. فيما حددت دول اخرى (الأردن، سوريا، ليبيا، ومصر) سعر ضريبي مرتفع لكنه يختلف حسب البنية الضريبية لتلك الدول، إذ اعتمدت بعضها على ارباح الشركات وأخرى اعتمدت على دخول الافراد، أما في دول المغرب العربي (تونس، الجزائر، والمغرب) فقد حددت سعر ضريبي مرتفع على دخول الأفراد أكثر منه على ارباح الشركات (صندوق النقد العربي، 2017: 9-15). وتعتبر هذه الاسعار بمجملها مرتفعة عما محدد من سعر ضريبي بالعراق بموجب القوانين الضريبية النافذة، إذ راعى المشرع العراقي الافراد فحدد سعر ينسجم مع مبادئ العدالة والملائمة واليقين معتمداً في ذلك على طبيعة الاقتصاد ذات الاختلالات الهيكلية فإن تحديد سعر ضريبي مغالى فيه سيقمع الحوافز الاستثمارية للشركات، مما اسهم بالتبعية في ضعف توسيع القاعدة الضريبية وجعل الحصيلة الضريبية غير مستقرة ومتقلبة بين الحين والآخر ولا تمكن المخطط الضريبي من التعويل على سنة مالية مرتفعة للقياس والتنبؤ في السنوات القادمة .

ب- مؤشر التشتت: يعاني النظام الضريبي في العراق من تعدد الضرائب، لكن مؤشر الجهد الضريبي الذي يعكس القاعدة الضريبية الحالية (1) منخفض جداً كما يبينه الجدول (4)، مما يؤثر على ضياع عدد كبير من الإيرادات الجبائية التي يمكن ان تمثل موارد متحصلة ممكنة.

جدول (4): الجهد الضريبي في العراق للاعوام (2010-2024)

السنة	الطاقة الضريبية (%) T/Y(1)	العبء الضريبي (%) TB (2)	الجهد الضريبي (%) TE=(2/1)
2010	19.2	2.2	0.1
2011	19.4	1.9	0.1
2012	19.7	2.4	0.1
2013	19.0	2.1	0.1
2014	19.0	1.7	0.1
2015	18.8	2.1	0.1
2016	16.9	3.6	0.2
2017	16.2	5.2	0.3
2018	17.0	5.1	0.3
2019	15.9	1.5	0.1
2020	14.4	2.6	0.2
2021	14.9	1.9	0.1
2022	17.7	0.9	0.1
2023	18.3	1.4	0.1
2024	15.1	1.0	0.1

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات:-

- جمهورية العراق، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، سلسلة بيانات.
- جمهورية العراق، وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء، مديرية الحسابات القومية، المجموعة الاحصائية السنوية، سلسلة نشرات.

نلاحظ من الجدول (4) أن الجهد الضريبي الناتج عن حاصل قسمة العبء الضريبي الذي يتحمله كل فرد على الطاقة الضريبية للمجتمع انه يقل عن النسبة المعيارية (1%) لكافة اعوام الدراسة، مما يدل على ان الطاقة الضريبية غير مستغلة بشكل كامل لوجود عدد كبير من الدخول بمنأى عن الاخضاع الضريبي من ضمنها الاقتصاد غير الرسمي لتشمل الدخول التي تنتج عن عمليات المضاربة في أسعار الاراضي والتجار في السوق السوداء وعمليات السمسرة والوكالة... وغيرها.

¹ لصعوبة تحديد القاعدة الضريبية لكل نوع من انواع الضرائب تم الاستعاضة عنها بالجهد الضريبي الذي يعبر عن مدى استغلال الدولة للطاقة الضريبية في المجتمع بنجاح ومدى نجاح الدولة في ادارة سياستها المالية.
راجع:-

- Davoodi, Hamid, R. Grigorian, David (2007), Tax potential vs. Tax Effort: A Cross- Country Analysis of Armenia's stubbornly low Tax collection, IMF Working paper, p. 18.

ج- مؤشر التآكل: تضمن قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل والقوانين النافذة الأخرى، منح إعفاءات مالية ضمن شرائح الدخول المنخفضة، فضلاً عن منح إعفاءات للأنشطة الزراعية والصناعية للخمس السنوات الأولى من بدء المشروع، مما أسهم في تقليص الاوعية الضريبية التي أدت الى انخفاض الإيرادات الضريبية في العراق واختلال الهيكل الضريبي للنظام الضريبي.

د- مؤشر تأخر التحصيل: يقوم النظام الضريبي في العراق على ادارة ضريبية تعتمد على أساليب معقدة في الإجراءات الضريبية تحد من انسيابية اداء المكلفين والامتثال في دفع الضرائب، فضلاً عن التسويق والتأخير الذي يحصل من قبل المكلفين وتهرب البعض منهم، وأن هذا الامر من شأنه أن يؤدي الى ضياع موارد مالية كبيرة لها ثقل في الهيكل الضريبي إذا ما استحصلت في وقت محدد ومعلوم خلال السنة المحاسبية وبما يدر موارد جبائية في العراق.

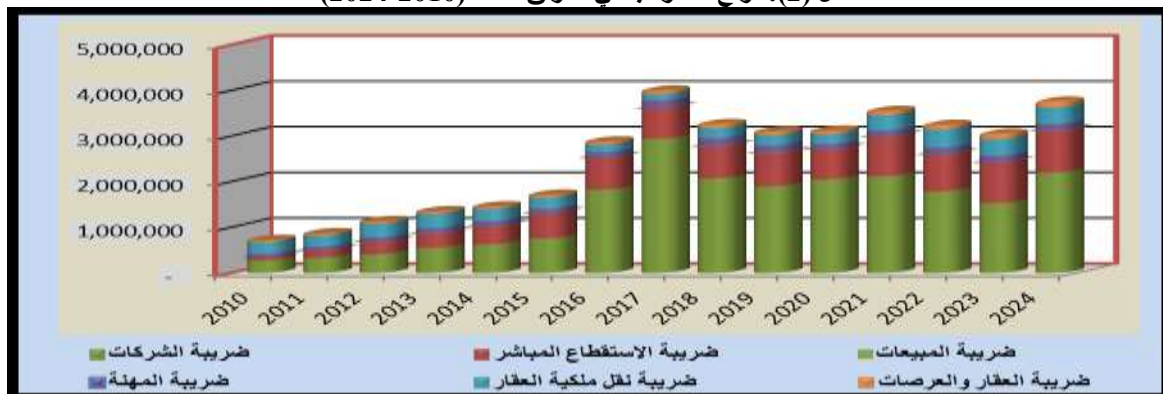
هـ- مؤشر التحديد: يبني النظام الضريبي بالعراق على هيكل ضريبي يضم الضرائب المباشرة وغير المباشرة وعلى انواع مختلفة من الضرائب، اذ تشمل الضرائب المباشرة الضريبة على دخل الأفراد والشركات والضرائب على رأس المال التي تشمل ضريبة العقار وضريبة العرصات، فيما تشمل الضرائب غير المباشرة (الضرائب الكمركية ومكس البنزين ومكس انتاج الاسمنت)، وهذا التعدد في أنواع الضرائب من أسباب تعقيد النظام الضريبي الذي يؤدي الى صعوبة فهم القوانين واللوائح نتيجة اختلافها من جهة وتعددتها من جهة أخرى. ويبين الجدول (5) والشكل (2) أنواع ونسبة كل نوع الى اجمالي الإيرادات الضريبية في العراق.

جدول (5): نسبة الضريبة الى اجمالي الإيرادات العامة في العراق للمدة (2010-2024)

السنة	ضريبة الشركات	ضريبة الاستقطاع المباشر	ضريبة المبيعات	ضريبة المهنة	ضريبة ملكية العقار	ضريبة العقار والعرصات
2010	21.3	5.7	0.1	6.1	19.6	4.0
2011	24.3	11.7	0.1	6.0	17.5	3.8
2012	19.2	12.6	0.1	4.6	13.9	2.8
2013	23.7	13.3	0.1	4.9	13.4	2.7
2014	32.3	19.8	0.1	6.1	13.6	3.1
2015	35.9	25.8	0.1	4.5	11.8	3.2
2016	51.9	19.6	0.1	3.6	4.7	2.1
2017	56.6	12.8	0.0	3.4	2.6	1.7
2018	42.2	14.1	0.1	3.7	4.5	2.0
2019	45.8	17.6	0.1	4.0	5.6	2.1
2020	51.9	16.6	0.0	2.8	5.5	2.2
2021	47.3	19.2	0.0	3.2	4.7	2.2
2022	44.9	20.3	0.1	3.7	10.1	2.8
2023	37.9	21.9	0.0	3.6	9.1	3.2
2024	37.7	15.5	0.1	2.5	6.3	2.4

المصدر:- إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات: وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، سلسلة بيانات.

شكل (2): أنواع الضرائب في العراق للمدة (2010-2024)



المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب.

نلاحظ من الجدول (5) والشكل الملحق به الهيكل الضريبي لكل نوع من أنواع الضرائب وهو يبين هيمنة (ضريبة الشركات، ضريبة الاستقطاع المباشر) على النسبة الأكبر من اجمالي الإيراد الضريبي خلال مدة الدراسة وذلك لضخامة ما مستحصل من نشاط الشركات الكبرى النفطية والاتصالات مع الزيادة المستحصلة لتتناسب مع زيادة اعداد الموظفين الحكوميين المشمولين بضريبة الاستقطاع المباشر، فيما

تنخفض نسب مساهمة الضرائب الأخرى (المهنة، العقار، نقل ضريبة العقار، والمبيعات) الى اجمالي الايرادات الضريبي نتيجة ضعف الحركة التجارية والاقتصادية بسبب تردي الوضع الأمني الذي شهده البلد. و- مؤشر الموضوعية: تعتمد الإدارة الضريبية في العراق في الجباية على الأساليب اليدوية والروتينية التي تزيد من تعقيد الإجراءات الإدارية لعمليات الحصر-والجباية والتدقيق، وأن التأخر في الامتة وأستقطاب التطورات التقنية والتكنولوجية الحديثة وتطبيقها بشكل كامل في الفروع الضريبية مع سرعة الربط الكامل للمنظومة الضريبية أدت الى تردي واقع الإدارة الضريبية وأتساع حجم الفساد الإداري والمالي مع تدمير المكلفين ومحاولة التهرب الضريبي بأي طريقة ممكنة، وبما يؤثر على ضعف كفاءة النظام الضريبي في العراق (عبد المحمداوي، 2023: 1311-1313).

ي- مؤشر التنفيذ: أن الإدارة الضريبية بما يكتنفها من مهمات إدارية وواجبات توجب عليها التنفيذ الواضح والصحيح لكافة الإجراءات الإدارية مع الجباية والتحصيل الضريبي في مواعيد ثابتة ومحددة، وتلك المهمات تتطلب الفهم الواضح للقوانين والتعليمات لاسيما في ظل تعدد القوانين وتداخلها، وأن الادارة الضريبية في العراق تواجه صعوبة في تطبيق القوانين الضريبية مع التهرب الضريبي، مما ابطأ من قابليات النظام الضريبي في العراق على التحسين والتطوير.... وغيرها (ستراتيجية الهيئة العامة للضرائب 2021-2023).

م- مؤشر تكلفة التحصيل: تعد الإدارة الضريبية في العراق أهم الإدارات التي ترفد الإيرادات الحكومية بمصادر التمويل وهذا ما يحتاج الى ضرائب ذات طابع سهل الجباية والتحصيل وهو ما يفتقر له النظام الضريبي نتيجة تعدد الضرائب وعدم تطبيقها بشكل كامل، فضلاً عن التهرب الضريبي نتيجة وجود عدد كبير من الاوعية الضريبية خارج الاقتصاد الرسمي الذي تجد الإدارة صعوبة في حصره وتنظيمه في السجلات المحاسبية الذي عرقل من مهمات الادارة الضريبية من جهة والتأثير السلبي على النظام الضريبي من جهة ثانية.

المحور الثالث، تحليل علاقة الهندسة الضريبية بتحسين كفاءة النظام الضريبي في الهيئة العامة للضرائب

أولاً: تحليل دور الهندسة الضريبية في تحسين كفاءة النظام الضريبي: كان ولا زال اصلاح النظام الضريبي الهدف الذي تسعى له ادارة المالية العامة في تنظيم عملها من خلال تبني استراتيجيات الهيئة العامة للضرائب التي تعتبر خارطة طريق للإصلاح الضريبي ويتم ذلك بخطوات واسعة تشمل النظام الضريبي ككل من خلال تغيير خطط السياسة الضريبية واتباع خطوات تحسين اجراءات الادارة الضريبية، وفي هذا الجانب فإن مضامين استراتيجية اصلاح النظام الضريبي في العراق تركزت على الجوانب الآتية:-

➤ إعادة النظر في بنية النظام الضريبي وتوسيع الأجزاء الخاضعة للضريبة وتوسيع القاعدة الضريبية من خلال تقليل الإعفاءات والسماحات أو الحد من التهرب الضريبي بما ينعكس على أن يصبح مقدار الموارد المتاحة أكبر من الضرائب التي يتم جبايتها.

➤ توجيه السياسة الضريبية نحو جعل الضريبة أداة لخدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وأن يتماشى النظام الضريبي مع أهداف الدولة والمستجدات الاقتصادية.

➤ الأخذ بمبدأ التشخيص الضريبي لتحقيق العدالة والفعالية في فرض الضرائب ومراعاة المقدرة التكلفة بتحديد حد أدنى معفى من الضريبة والعمل على إعفائه تماشياً مع التغير الذي يحدث في مستوى أسعار السلع والخدمات.

➤ تخفيف العبء الضريبي على أصحاب الدخل المنخفضة لتحقيق العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق الاجتماعية.

➤ توفير الوسائل والأدوات اللازمة لمكافحة التهرب والغش الضريبيين بما يساعد الإدارة الضريبية في تحقيق العدالة في التكليف.

➤ اعتماد مبدأ تطوير الكوادر الضريبية لرفع كفاءة الجهاز الضريبي. تلك المضامين المهمة تمخضت عن تشكيل اللجنة العليا للإصلاح الضريبي (خلية الاصلاح) التي خرجت بتوصياتها المدرجة في قرار مجلس الوزراء رقم (24074) لسنة 2024 تمثل أبرزها بالنقاط الآتية:-

- 1- توسيع الوعاء الضريبي بالتعاون مع الجهات ذات الصلة ليشمل غير المسجلين من المهن الصحية والمستشفيات الاهلية مع وضع آلية احتساب علمية ومنطقية للضرائب.
- 2- اخضاع النشاطات المستحدثة لضريبة الدخل مثل الاعلانات في وسائل الاعلام ووسائل التواصل الاجتماعي والإبلاغ الكامل من تاريخ بدء النشاط.
- 3- اخضاع التطبيقات الالكترونية لضريبة الدخل والاستقطاع مع توفير البيانات الكاملة من تاريخ بدء النشاط.
- 4- تعاون الهيئة العامة للضرائب مع الجهات ذات الصلة لغرض استحداث نظام خاص بمبيعات المطاعم والفنادق من الدرجة الممتازة والأولى.
- 5- تخضع الجامعات والكليات الأهلية لتقدير الضريبة على اساس الدخل الحقيقي قبل اقرارها من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي بناءً على تقريرها المالي للسنة التقديرية التي أقرها مراقب حسابات مجاز من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وتقوم الهيئة العامة للضرائب الرجوع بالتقدير على وفق البيانات المالية التي اقرها الديوان لاحقاً ووفقاً للمادة (32) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
- 6- قيام الهيئة العامة للضرائب وبالتعاون مع وزارة التربية بإخضاع المدارس الاهلية لأسلوب التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي وفق ما تقدمه من بيانات مالية.
- 7- اعادة احتساب ضريبة العقار ليتضمن ذلك التقدير قيمة الارض والبناء وفق اسعار السوق الحقيقية ووفقاً للضوابط المشتركة بين الهيئة العامة للضرائب ودائرة التسجيل العقاري يتم احتساب الايرادات السنوية على العقار بنسبة (5%) من القيمة المقدرة للعقار.
- 8- العمل على ضريبة العقار التي تخضع للضريبة كل 3 سنوات وتحديث بدلات الايجار الخاصة بها، ما لم يحدث اي تغيير في العقار او في استخدامه وذلك بناء على طلب المكلف.
- 9- الغاء تسجيل من يستورد سيارات شخصية للاستخدام الشخصي. مرة واحدة خلال السنة المالية، دون الحاجة الى وجود قيد أو سجل ضريبي له.
- 10- قيام الهيئة العامة للضرائب بتسهيل عملية منح كتاب عدم ممانعة (قبل كتاب براءة ذمة) عند عملية التحاسب الضريبي للشركات والافراد وذلك من أجل مواصلة انشطتهم على ان يلتزم المكلفون بمراجعة الهيئة العامة للضرائب خلال 90 يوم لتحديد مدى استقرار المناقصات او العقود، وفي حال المكلفين الذي تحال عليه المناقصة أو العقد يتعين عليهم سداد المبالغ المترتبة بذمته ابتداءً وتستقطع الامانات الضريبية على العقد المحال مع سداد مبالغ الدفعات للعقد قيد التنفيذ.
- 11- الأتمتة والتعاقد على النظام الالكتروني الشامل وتسهيل اجراءات الادارة الضريبية... وغيرها. وتمثلت خطوات العمل الجدية البدء بالسياسة الضريبية من خلال توسيع قاعدة الضرائب وتنويع مصادرها وفي هذا المجال تم دراسة فرض الضرائب الرقمية لتشمل صانعي المحتوى مع مقترح استحداث ضرائب جديدة وخاصة (توسيع ضريبة المبيعات)، وتم اعادة النظر في السماحات الضريبية وتوسيع الاعفاءات، مما أدى الى تزايد عدد معاملات المسجلين الجدد لضريبة الدخل في الاعوام الاخيرة بالرغم من التهرب الضريبي وكما مبين في الجدول (6) إذ انخفضت المعاملات بشكل طفيف في الاعوام 2019 و2020 لتسجلان (87,110) و(54,000) معاملة على التوالي مقارنة بعام 2018 التي سجلت (97,136) معاملة بسبب تراجع الأنشطة الاقتصادية وضعف عمليات الحصر-جاء وباء كورونا، فيما ازدادت تلك المعاملات في الأعوام 2021 و2022 بشكل كبير لتسجلان (71,897) و(208,193) على التوالي يعزى ذلك الى عودة حركة النشاط الاستثماري والاقتصادي بعد التعافي وتعاون الدوائر الساندة مع الهيئة العامة للضرائب لتزويد الاخيرة بأسماء مستعملي الأنشطة الجدد، لتنخفض مرة أخرى عام 2023 مسجلة (59,533) معاملة، وقد عاودت الزيادة في عمليات التسجيل لضريبة الدخل عام 2024 لتسجل (78,000) وتؤشر زيادة عمليات الحصر-الضريبي بعد تسهيل إجراءات التسجيل الضريبي عبر (موقع الهيئة ومنصة اور الحكومية)، فضلاً عن اتساع التسجيل الضريبي التي أصبحت الزامية ضمن متطلبات الحصول على بعض الخدمات لتمر عبر عمليات التحويل الالكتروني.

جدول (6): عدد معاملات المتحاسبين الجدد لضريبة الدخل في العراق للمدة (2018-2024)

السنة	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
عدد معاملات المتحاسبين الجدد	97,136	87,110	54,000	71,897	208,193	59,533	78,000
النسبة (%)	—	(10.3)	(38.0)	33.1	189.6	(71.4)	31.0

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، سلسلة تقارير مختلفة.
*عام 2024 تقديري.

أما في مجال تحسين عمل الادارة الضريبية وتبسيط اجراءات العمل تم الاخذ بعدة اجراءات تنظم العمل الضريبي، إذ اجريت دراسة فعلية لتنظيم الهيكل الاداري الضريبي من خلال فتح فروع ضريبية جديدة أو شطر الفرع بإقل كلفة ممكنة لتسهيل العمل الضريبي للمكلفين والموظفين من حيث التوسع الجغرافي والتقرب الى اماكن سكن وعمل المكلفين. وفي مجال مكننة العمل الضريبي لتسهيل وتخفيف الاجراءات الضريبية وكسب رضا المكلفين بهدف رفع كفاءة اداء الهيئة تم اجراء الخطوات الآتية:-

- إدخال خدمة الاستعلام الضريبي عبر بوابة الكترونية، مما سهل معرفة المكلفين موقفهم الضريبي دون الحاجة الى مراجعة شخصية.
 - إكمال مراحل الربط الشبكي بين مركز الهيئة وباقي المؤسسات والجهات المختلفة من خلال انشاء واجهات الكترونية (ويب سات) لتقديم الخدمات الالكترونية لدافعي الضرائب.
 - العمل على الربط الالكتروني بين الهيئة العامة للضرائب بفروعها المختلفة مع مصرف الرافدين ليتم التسديد من خلال البطاقة الالكترونية (POS)، هذا الاجراء يعمل على سرعة ودقة العمل وتقليل احتكاك الموظفين بالمراجعين مع تهيئة المعلومات الخاصة بالمكلفين تمهيداً لإدخالها في النظام الإلكتروني الشامل الذي تم احالته الى الشركة المنفذة (تنكو برين). فضلاً عن انجاز طباعة الهوية الضريبية واستخدام الماستر كارت في كل من (قسم الشركات – كبار المكلفين – فرع الكرادة – فرع كرخ المركز).
 - العمل على الانظمة المختلفة (مكلفي الدخل، الامانات، التصاريح الجمركية، حجز الأموال، المقتبسات، التغذية، الحوالات، الرقم الضريبي، عدم ممانعة مرور، الرقم السري، الاداري، عدم ممانعة شركات دخول، الارشفة، المخزن، هوية الشركات، هوية المكلفين)، مع تطوير كفاءة الجهاز الضريبي بإشراكهم بدورات تخصصية بالجباية والتدقيق الضريبي.
 - الربط الالكتروني بين الهيئة ودوائر الدولة واعتماد نظام (الباركود)، الذي تم تطبيقه في عدة دوائر منها (مديريات المرور المختلفة، دائرة مسجلي الشركات، دوائر التسجيل العقاري بين بغداد والمحافظات).
 - العمل على تنفيذ أسلوب التقدير الذاتي في قسم الشركات واستحداث شعبة الفحص الضريبي لإجراء عمليات الفحص العيني لعدد من الحسابات والبيانات المالية التي ترد من مراقب الحسابات مع اجراء عملية التدقيق اللاحق.
- وقد انعكست تلك الاجراءات على زيادة الايرادات الضريبية عما هو مخطط لها لاسيما بعد تطبيق الإصلاحات الضريبية كما يبينه الجدول (7)، إذ تم تحقيق زيادة في الايراد الفعلي عما هو مخطط متجاوزاً نسبة (100%) وبشكل عام ان هذه النسبة قد لا تعكس الحقيقة بسبب انحراف التخطيط عن الواقعية، الا انه يعطينا مؤشر أن الهيئة العامة للضرائب قد حققت نتائج ايجابية نوعاً ما على الرغم من توقف العديد من الأنشطة وهجرة العديد من أصحاب مصادر الدخل المرتفعة نتيجة ضعف استقرار النشاط الاقتصادي مع الظروف غير الطبيعية التي مر بها البلد.

جدول (7): مقارنة بين الإيراد الضريبي الفعلي مع المخطط للمدة (2010-2024) مليون دينار

السنة	الإيرادات الضريبية المخططة (1)	الإيرادات الضريبية الفعلية (2)	نسبة نمو الإيرادات الضريبية المخططة (%) (3)	نسبة نمو الإيرادات الضريبية الفعلية (%) (4)	نسبة الإنجاز (%) p=(2/1)
2010	373,989	723,342	—	—	193.4
2011	420,446	874,341	12.4	20.9	208.0
2012	727,201	1,148,042	73.0	31.3	157.9
2013	718,455	1,360,371	(1.2)	18.5	189.3
2014	لا يوجد مخطط	1,465,261	لا يوجد مخطط	7.7	—
2015	760,1631,	1,723,688	—	17.6	148.1
2016	2,610,756	3,093,887	124.3	79.5	118.5
2017	3,447,030	5,093,887	32.0	64.6	147.8
2018	4,280,046	4,160,936	24.2	(18.3)	97.2
2019	4,115,824	3,116,257	(3.8)	(25.1)	75.7
2020	لا يوجد مخطط	3,888,385	لا يوجد مخطط	24.8	—
2021	5,524,353	3,570,044	—	(8.2)	64.6
2022	لا يوجد مخطط	3,266,716	لا يوجد مخطط	(8.5)	—
2023	6,357,099	4,767,346	—	45.9	75.0
2024	283,717,5	3,780,745	—	(20.7)	66.1

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات: جمهورية العراق، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، سلسلة بيانات زمنية.

لم يتم إقرار المخطط للأعوام 2014 و2020 و2022 بسبب عدم إقرار الموازنة العامة الاتحادية للدولة. نلاحظ من الجدول (7) أن الإيرادات الضريبية المتحققة تفوق ما مخطط له عدا الأعوام 2018 و2019 التي انخفضت عن المخطط المرسوم له بسبب المغالاة في التقدير بعد ارتفاع الإيراد الضريبي في عام 2017 جراء تسديد المكلفين ما بذمتهم من ضرائب بعد عودة الانتعاش في المناطق المحررة وهي سنة غير واقعية لكي يبني عليها المخطط الضريبي، وكذا الحال بالنسبة للأعوام 2023 و2024 فإن المخطط كان مرتفع ومغالي به وان كانت هناك بوادر للإصلاح الضريبي في العراق.

ثانياً مقترحات لهندسة النظام الضريبي في العراق: تعاني النظم الضريبية بشكل عام من ضعف في الإيرادات وعدم تنوع الأوعية الضريبية في معظم الدول النامية، والعراق واحداً منها نظراً لكثرة التحديات والمعوقات التي تواجه تفعيل السياسة الضريبية كرافد للموازنة العامة، وأن أبرز المعوقات التي تكبح تطوير النظام الضريبي تتمثل في ضعف الحافز على تفعيل الضرائب كمورد بديل عن النفط الخام في تمويل الانفاق العام، فضلاً عن تدني المستوى الثقافي والوعي المجتمعي بأهمية الضرائب ودورها في رفع مستوى الخدمات نظراً لفقدان الثقة بالحكومة وقدرتها على استغلال الإيرادات الضريبية بشكل أمثل. وبذلك يمكن إبراز مشاكل النظام الضريبي في العراق بالآتي:-

- 1- تعاني الإدارة الضريبية من ضعف عملية تنظيم الضرائب وحصر المكلفين وكيفية الحصول على كامل المعلومات حول حقيقة دخلهم الخاضع للضريبة، فضلاً عن عدم وجود الكوادر الإدارية الكفوءة في العمل الضريبي.
- 2- انخفاض مستوى الوعي الضريبي في المجتمع العراقي وعدم إدراك الافراد لأهمية الضريبة ودورها في تمويل الخزنة العامة للدولة، مما أدى الى ازدياد حالات التهرب الضريبي.
- 3- انتشار العديد من القطاعات غير المنظمة والبعيدة عن الرقابة مثل أصحاب المهن الحرة والحرف، مما يسهم في ضياع جزء كبير من الإيرادات الضريبية الممكنة التحصيل.
- 4- ضعف الإدارة الضريبية أحد أبرز عوامل إعاقة تطبيق النظام الضريبي، إذ تتصف هذه الإدارة في العراق بعيوب كثيرة منها استعمال أكثر من طريقه لتقدير الضريبة الأمر الذي أثقل كاهل موظف الهيئة العامة للضرائب والمكلف في ذات الوقت في فهم قواعد وأسس كل طريقة بشكل دقيق ومبررات ووقت استعمال كل طريقة من جهة أخرى كما ولد إمكانية التهرب الضريبي وانتشار الفساد الإداري في الهيئة العامة للضرائب والمديريات التابعة لها.
- 5- استعمال أساليب قديمة في حصر-الضرائب مثل أسلوب الحصر-الجغرافي، أي تشكيل لجان تقدير المسح الميداني لدخول المكلفين في رقعة جغرافية معينة يجعل عملية التقدير غير دقيقة ولاسيما مع اختلاف الأنشطة الاقتصادية للمكلفين.

6- تضايف بعض مؤسسات الدولة عن إلزام المتعاقدين معها على تقديم سلامة موقفهم الضريبي، الأمر الذي يعيق عملية تقدير دخول هؤلاء المتعاقدين بشكل دقيق، ومن ثم عدم القدرة على تقدير الضرائب الواجبة عليهم بدقة وهو يؤثر سلباً في مقدار الضرائب الواجب جبايتها وأنتساع حجم ظاهرة التهرب الضريبي.

7- تخلف الواقع العملي في النظام الضريبي العراقي واستعمال أسلوب العمل اليدوي لضعف أساليب عمل متطورة مثل الحواسيب الالكترونية الأمر الذي يسهل ايجاد عمليات الخطأ في الأضابير الخاصة بالمكلفين أو فقدانها في بنايات فروع الهيئة العامة للضرائب التي تنتسم بالقدم، مما يربك عمل الموظفين ويسمح بتكدس المكلفين المراجعين لهذه الفروع الأمر الذي يمكن من انتشار الفساد الإداري داخلها.

8- مشكلة حجز الأموال التي تواجه المكلفين عند ترويج معاملاتهم فيما يتعلق بنقل ملكية عقاراتهم ووجوب التأكد من عدم شمول أطراف المعاملة بنظام حجز الأموال، علماً أن هذا القرار ليس من تخصص الإدارة الضريبية وإنما يتعلق بدائرة التسجيل فليست الإدارة من تقوم بنقل الملكية للعقار.

ومن أجل تجاوز تلك المعوقات وتحقيق نظام ضريبي عادل وشفاف يسهم في زيادة الإيرادات الضريبية، نرى لابد من الاعتماد على اليات الهندسة الضريبية والاختذ بالتجارب الناجحة على سبيل المثال أن دولة الجزائر خطت خطوات اصلاحية تضمنت تحسين التشريع الضريبي، تبسيط الاجراءات، تحسين قواعد الحصر، هندسة العنصر البشري وهندسة نظام المعلومات (أنفال وموسى: 174-178) وفي مضمار ذلك نقترح ان تصب الهندسة الضريبية في تحقيق الجوانب الآتية:-

- **هندسة السياسة الضريبية والتشريعات:** أن هدف الهندسة الضريبية هو تغير توجهات السياسة الضريبية الكلاسيكية لتكون أكثر مرونة وأن تصب في تحقيق اهدافها المختلفة وهذا يتطلب التحول من تعددية الضرائب نحو استحداث قانون الضريبة الموحد لان قانون ضريبة الدخل النافذ أصبح قديم ولا يواكب التطورات الاقتصادية والمالية الحديثة مع تعميق ثقافة الالتزام الطوعي للمكلفين من خلال تبسيط التشريعات الضريبية والاجراءات الضريبية التي تعزز من القبول والامتثال خلال الاستحقاق الضريبي. فضلاً عن إعادة النظر بالأوعية الضريبية عبر إنشاء قاعدة بيانات لكافة المكلفين بالضرائب وتحديد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة بدقة لأجل الحد من التهرب الضريبي، على أن يكون جباية الضريبة بشكل أكثر كفاءة في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة من أجل مضاعفة الحصيلة الضريبية وإعادة تمويلها بالاقتصاد في ردف المشاريع الخدمية والانتاجية التي تعزز من التنمية الاقتصادية بالبلد.

- **هندسة الادارة الضريبية والاجراءات:** تمثل الادارة الضريبية أحد ركائز النظام الضريبي التي تعاني من هشاشتها في اصلاح ذلك النظام وأن هندستها تتطلب أن تعمل الادارة الضريبية على تطبيق استراتيجياتها من أجل تطوير النظام الضريبي في العراق تبعاً لحجم المعوقات وحجم الظروف المحيطة بالاقتصاد. فضلاً عن تطوير الكوادر الضريبية من خلال اقامة دورات تدريبية للعاملين فيها وفقاً لمعايير النزاهة والكفاءة والخبرة العملية وتوفير كوادر ذات خبرة وكفاءة علمية وعملية، واعتماد النظم الالكترونية في العمل الضريبي من خلال توجيه الجهات المعنية بالاسراع بالتعاقد على النظام الالكتروني الشامل مع تهيئة كافة المستلزمات القانونية والتكنولوجية للتطبيق الذي يساعد على الحفظ والتسجيل والحصر بشكل اسهل وأسرع، ومن ثم الربط وتبادل المعلومات بين الإدارات الضريبية مما يسهل عمل الادارة الضريبية والحد من التهرب الضريبي من قبل المكلفين.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- ضعف الإدارة الضريبية الذي أدى إلى تدني كفاءة النظام الضريبي، وذلك يعزى إلى تدني مستوى الكفاءة لموظفي الهيئة العامة للضرائب، فضلاً عن اعتمادها على طرق واساليب متخلفة في تحديد الوعاء الضريبي وعدم قدرتها على الوصول إلى أغلب الأوعية، يضاف إلى ذلك سوء التنظيم الإداري ووجود البيروقراطية مع انتشار حالات الفساد الإداري والمالي.
- 2- اختلال الهيكل الضريبي نتيجة ارتفاع نسبة مساهمة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الضريبة مقابل محدودية مساهمة الضرائب غير المباشرة وذلك يعود لسهولة حصر وجباية الضرائب المباشرة في العراق.

- 3- الجهد الضريبي في العراق منخفض جداً إذ انه يقل عن الواحد الصحيح، وهذا يعني أن هناك طاقة ضريبية غير مستغلة من قبل الادارة الضريبية مازالت تسهم في ضعف كفاءة النظام الضريبي في العراق.
- 4- هناك بوادر لتطبيق الهندسة الضريبية في العراق لكنها في مراحلها المبكرة إذ انها لم تسهم في تغيير بنية الاقتصاد العراقي نحو تقليل الاعتماد على النفط بسبب التحديات الهيكلية (ضعف الجهد الضريبي، ضعف الادارة الضريبية، التهرب الضريبي الناتج عن الفساد والاقتصاد غير المنظم....).

ثانياً، التوصيات

- 1- ضرورة قيام الهيئة العامة للضرائب بتبني البيات الهندسة الضريبية من خلال احداث التغيير الجذري الذي يشمل اعتماد الحكومة الائمة الالكترونية والرقمنة الضريبية التي تسهل اجراءات الادارة الضريبية وتسهل تطبيق القوانين الضريبية.
- 2- حث السلطة التشريعية على تعديل الهيكل الضريبي ليتم التقارب في الوزن النسبي بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على ان ترجح كفة الضرائب المباشرة لان الضرائب غير المباشرة تمس كاهل اصحاب الدخل المحدود.
- 3- ضرورة قيام الهيئة العامة للضرائب على الاخذ بالهندسة الضريبية في نهج السياسة الضريبية التي تقوم على اعادة تنظيم القوانين الضريبية التي تستهدف التبسيط وازالة التعقيدات والغموض عنها بما يسهل الفهم والامتثال الضريبي.
- 4- حث الإدارة الضريبية على تعزيز التعاون التام مع المنظمات المهنية والجمعيات العلمية من أجل زيادة وتحسين الخدمات الضريبية، التي من شأنها أن تعود بالضرورة على تحقق الالتزام الضريبي للمكلفين.
- 5- تشديد العقوبات القانونية بحق المتهربين من دفع الضريبة من خلال تشريع عقوبات جديدة وتعديل التشريعات القائمة وإلزام الجهات المعنية بفرض العقوبات وعدم التهاون في تطبيقها تجاه المخالفين منهم.

Reference:

المصادر

- 1- احسان، كريم عبيس (2016)، الخصخصة واصلاح النظام الضريبي في العراق، مجلة جامعة بابل، العلوم الصرفة والتطبيقية، المجلد (24)، العدد (1).
- 2- انفال وموسى، سعيداني نعيمة، بن منصور (2024)، هندسة التحفيزات الجبائية لتوسيع الوعاء الضريبي في ظل إشكالية التهرب الضريبي- مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة ابحاث ودراسات التنمية، المجلد (11)، العدد (1).
- 3- بن زاوي، محمد الشريف (2016)، حوكمة الشركات والهندسة المالية، دار الفكر الجامعي، ط1، دار الفكر الجامعي.
- 4- جمهورية العراق، وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء، مديرية الحسابات القومية، المجموعة الإحصائية السنوية، سلسلة نشرات.
- 5- جمهورية العراق، وزارة المالية، بيانات الهيئة العامة للضرائب، سلسلة زمنية.
- 6- جمهورية العراق، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، استراتيجية الهيئة العامة للضرائب (2021-2023)، 2023.
- 7- الحسيني والدوري، فلاح حسن عداي، مؤيد عبد الرحمن عبد الله (2008)، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- 8- دراز، حامد عبد المجيد (2003)، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 9- دليمي وساوس، زينب، الشيخ (2015)، دور الهندسة الضريبية في الإصلاح الضريبي بالجزائر، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار.
- 10- الشلبي والنسور، هيثم حمود، مروان محمد (2009)، إدارة المنشآت المعاصرة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- 11- صندوق النقد العربي، التقرير الاقتصادي العربي الموحد، سلسلة اعداد (2010-2024).
- 12- صندوق النقد العربي، النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية، أبو ظبي، 2017.
- 13- الضابط، مدين إبراهيم (2019)، تقييم كفاءة النظام الضريبي في سورية باستخدام مؤشرات V.Tanzi- دراسة تطبيقية، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (41)، العدد (3).
- 14- عبد المحمدي، شامل سامي عواد (2023)، الاصلاح الضريبي- الإدارة الضريبية-أمودجاً، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد (13)، العدد (2).

- 15- العبيدي، هيفاء كاظم (2016)، أثر التهرب الكمبركي في الحصيلة الضريبية، رسالة دبلوم عالي غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 16- عثمان، سعيد عبد العزيز (1985)، النظم الضريبية- مدخل تحليلي مقارنة، ط 3، الدار الجامعية للنشر، بيروت.
- 17- قانون الادارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة 2019 المعدل.
- 18- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
- 19- قرار مجلس الوزراء رقم (24074) لسنة 2024.
- 20- قدي، عبد المجيد (2005)، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 21- كاظم، حسين جواد كاظم (2005)، فاعلية ضريبة الدخل في العراق في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمدة 1980-1995، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة.
- 22- محسن، محمد عبد العزيز (2023)، دور توظيف سلسلة الكتل (Block chain) في تعزيز كفاءة النظام الضريبي - دراسة استطلاعية لراء عينة من المحاسبين القانونيين العاملين في مديرية الهيئة العامة للضرائب في إقليم كردستان العراق، مجلة قه لاي زانست العلمية، مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية - اربيل، كوردستان العراق، المجلد (8)، العدد (5).
- 23- محمد، عمرو هاشم (2006)، الاصلاح الضريبي في البلدان النامية - مع اشارة خاصة للعراق، مجلة علوم انسانية، السنة الرابعة، العدد (29).
- 24- محمد، عمرو هشام (2018)، المالية العامة والسياسة المالية وتطوراتها الحديثة، مكتب العراق للطباعة والنشر، بغداد.
- 25- المرسي، السيد حجازي (2009)، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية.
- 26- مصباح، حراق (2012)، فعالية السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد (6).
- 27- النجار، فريد (1995)، البورصات والهندسة المالية، وكالة الاهرام للنشر والتوزيع، مصر.
- 28- Davoodi, Hamid, R. Grigorian, David (2007), Tax potential vs. Tax Effort: A Cross- Country Analysis of Armenia's Stubbornly low Tax collection, IMF Working paper.
- 29- Rodyte, Dalia (2015), Improvement of the Lithuanian tax system economic basis of opportunities, Thesis, Economics (L 100), university of Siauliai faculty of Social Sciences department of economy.
- 30- USAID, bearing point Company, A plan to reform the tax system in Iraq, 2006.