

## رؤية اصلاحية معاصرة لتعزيز الوعاء الضريبي - قانون ضريبة الدخل العراقي نموذجا

م. عمار ياسين كاظم

كلية القانون والعلوم السياسية جامعة ديالى

### A Contemporary Reform Vision To Strengthen The Tax Base Iraqi Income Tax Law As A Model

Ammar Yaseen Khadum

College Of Law And Political Science-University Of Diyala

[Amar-yaseen@uodiyala.edu.iq](mailto:Amar-yaseen@uodiyala.edu.iq)

#### الخلاص

يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء على مفهوم وعاء ضريبة الدخل العراقي، واهم مصادر الدخل الخاضع للضريبة التي وردت في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، وتوضيح اهم التحديات التي تواجه الوعاء الضريبي المتعلقة ببعض القرارات الصادرة من الإدارة الضريبية التي خالفت بها مبدأ المشروعية الدستورية الضريبية خصوصا المتعلقة بوعاء ضريبة الدخل وضعف كفاءة الادارة الضريبية في حصر المكلفين مما انعكس ذلك سلبا على الوعاء الضريبي وانخفاضا واضحا في الايرادات الضريبية، مما يستلزم ذلك الى اقتراح عملية اصلاحية قانونية وادارية معاصرة لتذليل هذه التحديات واقتراح الحلول المناسبة لها من اجل تعزيز الوعاء الضريبي. الكلمات المفتاحية: (الوعاء الضريبي، التحديات الضريبية، الاصلاح القانوني والاداري المعاصر)

#### Abstract

This research aims to highlight the concept of the Iraqi income tax base, the most important sources of taxable income mentioned in Article Two of the Iraqi Income Tax Law No. 113 of 1982, and to clarify the most important challenges facing the tax base related to some decisions issued by the tax administration that violated the principle of constitutional tax legitimacy, especially those related to the income tax base and the weakness of the tax administration's efficiency in identifying taxpayers, which has negatively affected the tax base and a clear decrease in tax revenues. This necessitated proposing a contemporary legal and administrative reform process to overcome these challenges and propose appropriate solutions to strengthen the tax base. Keywords: Tax Base, Tax Challenges, contemporary legal And Administrative Reform.

#### المقدمة

##### اولاً: التعريف بموضوع البحث:

يشير مفهوم وعاء ضريبة الدخل إلى أنه المادة الخاضعة للضريبة وهو صافي الدخل المتحققة للمكلفين من المصادر التي حددتها المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ، بعد ان يتم خصم مجمل التكاليف التي يتحملها المكلفون من اجل الحصول على دخولهم، ومعنى ذلك أن المشرع العراقي حدد مصادر الدخل الخاضع للضريبة سواء كانت متحققة من العمل او رأس المال او تقاعلا كلاهما، وذلك تأكيداً منه على تطبيق مبدأ شرعية الضريبة بأنها لا تفرض الا بناء على نص قانوني، إلا أن هذا الوعاء يواجه عدة تحديات ومن أهمها عدم اصدار القانون المذكور مع وجود بعض التناقضات في النصوص القانونية الخاصة بالوعاء مع قصور واضح لبعض قرارات الإدارة الضريبية التي خالفت بها مبدأ المشروعية الدستورية الضريبية وخصوصاً المتعلقة بوعاء ضريبة الدخل ويضاف إلى ذلك ضعف كفاءة الادارات الضريبية في تعزيز الوعاء الضريبي، ما يستلزم ذلك إيجاد الخطوات الاصلاحية اللازمة لمواجهة هذه التحديات ومحاولة تذليلها واقتراح الآليات الكفيلة من أجل تعزيز القاعدة الضريبية ووعائها.

**ثانياً: أهمية الموضوع:**

تتجلى أهمية الموضوع في بيان مفهوم الوعاء الضريبي ومعرفة مصادر الدخل الخاضع للضريبة في العراق وما هي أهم التحديات التي تواجه هذا الوعاء وضرورة تسليط الضوء على اهم السبل القانونية والادارية الاصلاحية من أجل تعزيزه.

**ثالثاً: اشكالية الموضوع:**

تتحدد اشكالية البحث من خلال الاجابة على التساؤلات الآتية:

- ١- ما هو مفهوم وعاء ضريبة الدخل
- ٢- ما هي مصادر الدخل الخاضع للضريبة في العراق
- ٣- هل هناك تحديات تواجه وعاء ضريبة الدخل في العراق
- ٤- ما هي السبل الإصلاحية المقترحة لتعزيز وعاء ضريبة الدخل

**رابعاً: منهجية البحث:**

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال شرح وافي للمفاهيم الاصطلاحية وتحليل النصوص القانونية الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والمتعلقة بالوعاء الضريبي .

**خامساً: خطة البحث:**

تم تقسيم البحث الى المبحثين الآتيين:المبحث الأول: منظور تعريفي وتحليلي للوعاء الضريبي ولأهم مصادر الدخل الخاضع للضريبة في العراق المبحث الثاني: تحديات الوعاء الضريبي في حدود قصور التطبيقات الإدارية وضرورة العملية الاصلاحية المعاصرة

**المبحث الأول**

**منظور تعريف وتحليلي للوعاء الضريبي ولأهم مصادر الدخل الخاضع للضريبة في العراق**

تعتبر ضريبة الدخل في العراق احد اهم الادوات الضريبية الفعالة في دعم الإيرادات المالية للدولة التي تغطي الانفاق العام وتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية، ويشكل وعاء ضريبة الدخل حجر الأساس الذي يتم احتساب الضريبة على أساسه ومنه يتم تحديد كافة الدخول الخاضعة لهذه الضريبة، وقد حدد المشرع العراقي في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، لذلك سنتناول هذا المبحث في مطلبين أما الاول، سنخصصه للتعريف بالوعاء الضريبي وتحليل موجز للدخول المتحققة من العمل والدخول المتحققة من رأس المال. اما المطلب الثاني، سنتناول فيه الدخول المتحققة من تفاعل العمل ورأس المال مع التطرق الى الإيرادات العرضية.

**المطلب الأول مفهوم وعاء ضريبة الدخل وتحليل موجز المصادر الدخول المتحققة من العمل والدخول المتحققة من رأس المال**

**الفرع الاول: معنى وعاء الضريبة وأهم مصادر الدخول المتحققة من العمل**

اولاً: تعريف وعاء ضريبة:

تعددت التعاريف الفقهية لوعاء ضريبة الدخل، فقد عرفه أحدهم بأنه، "الموضوع أو المادة التي تفرض عليه الضريبة"<sup>(١)</sup>، وعرفه آخرون بأنه، "الدخل الخاضع الذي حققه الممولون وهو محصلة تفاعل الإيرادات والتكاليف والمصروفات و المبالغ التي يجوز خصمها والاعفاءات طبقاً لأحكام القانون"<sup>(٢)</sup>.

واضاف آخرون بأنه "الإيرادات الصافية التي يحصل عليها المكلفون من المصادر المبينة في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي، رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، مخصصاً منها الاعفاءات والتكاليف والسماحات الشخصية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل العراقي"<sup>(٣)</sup>. ووفقاً لما تقدم يمكننا القول ان المقصود بوعاء ضريبة الدخل هو المقدار او الاساس الذي يتم فرض الضريبة عليه ولا يقتصر الوعاء على الدخول الإجمالية بل يقصد به الدخول الصافية بعد ان يتم خصم كل النفقات والتكاليف التي ينفقها المكلفون للحصول على دخولهم وهو ما يعكس بذلك مقدرتهم التكليفية على الدفع.ومن جانب آخر ولو سلطنا الضوء على موقف المشرع العراقي من تعريف الوعاء الضريبي وتفحصنا قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، فإنه لم يتطرق إلى تعريفه، وإنما حدد في المادة الثانية من القانون المذكور مصادر الدخل الخاضع للضريبة سواء كانت متحققة من العمل او من رأس المال او من التفاعل بينهما ومعنى ذلك أن المشرع العراقي لم يكتفي بتحقيق الدخل حتى يتم

فرض الضريبة وإنما أوجب أن يكون قد تحقق من المصادر المنصوص عليها في المادة المذكورة آنفاً، وأن موقف المشرع هذا أنما يدل على تحديد الوعاء الضريبي منعاً للتسرف في فرض الضريبة كما أنه اعتمد على مبدأ شرعية الضريبة بأنها لا تفرض الا بناءً على نص قانوني<sup>(٤)</sup>.  
ثانياً: مصادر الدخل المتحققة من العمل والخاضعة للضريبة:

#### ١. الرواتب والأجور:

ينصرف مفهوم الرواتب إلى أنها، "المبالغ التي تدفع بأوقات متباعدة وعادة ما يكون دفعها بصورة شهرية، أما الاجور فيتم دفعها بأوقات متقاربة وغالباً ما تكون اسبوعياً أو يومياً"<sup>(٥)</sup>، كما تشمل الرواتب والاجور كل ما يحصل عليه المكلف من مزايا عينية أو نقدية فيشمل السكن المجاني أو الطعام أو النقل<sup>(٦)</sup>. ومما تجدر الإشارة إليه، ان قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، كان قد أعفى الرواتب التي تدفع من قبل الدولة أو شركات القطاع العام أو المختلط من ضريبة الدخل، الا ان قرار سلطة الائتلاف المنحلة رقم (٤٨) لسنة ٢٠٠٣، اخضعها لضريبة الدخل<sup>(٧)</sup>. وأكد أحدهم ان ذلك يعزز من مفهوم قاعدة عمومية الضريبة<sup>(٨)</sup>. وبناءً على ذلك أصبحت الرواتب التي يكون مصدرها الدولة أو شركات القطاع المختلط خاضعة لضريبة الدخل أسوة بالأجور والرواتب التي يكون مصدرها القطاع الخاص<sup>(٩)</sup>. ومن جانب آخر، أن المقصود بالرواتب التقاعدية، "هي المبالغ الشهرية التي تدفع من قبل الدولة بشكل دوري الى من سبق أن خدم في دوائرها المختلفة وانتهت خدمته لبلوغه السن القانوني أو لأي سبب آخر"<sup>(١٠)</sup>. وعلى الرغم من أن المشرع العراقي أخضع المدخولات التقاعدية إلى ضريبة الدخل الا انه في الفقرة (٦) من المادة السابعة من هذا القانون، جعلها معفية من الضريبة وفي ذلك تناقض واضح يستلزم لفت انتباه المشرع من أجل معالجته<sup>(١١)</sup>.

#### ٢. المكافآت و المخصصات و التخصيصات:

يقصد بالمكافآت "هي المبالغ التي تدفع الى المستحقين بشكل غير منتظم، وقد يتم دفعها لمرة واحدة كما هو الحال في مكافأة نهاية الخدمة"<sup>(١٢)</sup> أما المخصصات، "هي المبالغ التي تدفع الى الموظفين او العمال علاوة على رواتبهم كمخصصات الموقع الجغرافي أو مخصصات الخطورة...، وقد خول المشرع في الفقرة (٤) من المادة (٦١) من قانون ضريبة الدخل العراقي السيد وزير المالية بإصدار التعليمات من اجل تعيين انواع تلك المخصصات، ومما تجدر الإشارة إليه أنه تمت تحديد تلك المخصصات الخاضعة لضريبة الدخل في تعليمات استقطاع الضريبة بطريق الاستقطاع المباشر الصادرة من وزارة المالية، برقم (١١) لسنة ٢٠٠٥<sup>(١٣)</sup>. ومن جانب آخر ان المشرع العراقي لم يحدد مفهوم التخصيصات، وعند الرجوع الى الفقه المالي فقد أشار أحدهم على ان المقصود بها، "هي المبالغ السنوية التي يتم تخصيصها الى المكلفين باعتبارها رواتب سنوية"<sup>(١٤)</sup>.  
٣. ارباح المهن:

أن مصطلح المهن قد ورد في الفقرة (١) من المادة الثانية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، وأكد الفقه المالي، "الى أن التفسير الصحيح للمهن بصيغتها المطلقة هو ان المشرع قصد بها المهن غير التجارية والتي يمارسها أصحابها بصورة مستقلة وعلى وجه الاعتياد بقصد التكسب وتحقيق دخل منتظم وتحتاج إلى خبرات فنية وشهادات علمية كمهنة (الطبيب، المهندس، المحامي...الخ)، ويعتبر العمل العنصر الأساسي فيها كما أنها لا تحتاج الى رأس مال كبير"<sup>(١٥)</sup>.

#### الفرع الثاني: مصادر الدخل المتحققة من راس المال والخاضعة للضريبة:

##### أولاً: الفوائد:

يقصد بالفائدة هي، "المبلغ أو التعويض أو المكافئة التي يأخذها شخص من آخر نظير استعماله او استخدامه لنقوده لفترة زمنية محددة"<sup>(١٦)</sup>. وأكد احدهم بان الفائدة، "هي التعويض المقابل الذي يحصل عليه شخص من آخر نظير استعماله لنقوده"<sup>(١٧)</sup>. ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع العراقي، " أطلق مصطلح الفوائد دون النظر الى نوعها ام مصدرها سواء كانت ناتجة عن (الديون او تأمينات نقدية، فتح اعتمادات، الكفالات، الرهن العقاري...الخ)، واستادا الى ذلك فان جميع الفوائد "تخضع لضريبة الدخل واذا ادعى الدائن عدم وجود فائدة عليه ان يثبت ذلك للإدارة الضريبية، ومن جانب آخر فقد اعفى المشرع المذكور دخل الأشخاص الطبيعيين من الفوائد على حساباتهم وودائعهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية وهذا ما أكدت عليه الفقرة (١٥) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ"<sup>(١٨)</sup>.

##### ثانياً: القطع:

يراد بمفهوم القطع إلى أنه، "المبلغ الذي يتم استحصاله من قبل المصرف عن شراء لأي ورقة تجارية كالكمبيالة او السند الاسمي قبل ميعاد استحقاقها"<sup>(١٩)</sup>. وبهذا الصدد فقد، "يتقدم الدائن بورقته التجارية الى احد المصارف ليشتريها منه قبل ميعاد استحقاقها، فالمصرف يقوم بدفع قيمتها الى الدائن بعد ان يستقطع منها (اي يخصم منه) مبلغاً يتكون من جزئين أما الجزء الاول يتمثل بالفائدة التي يحصل عليها المصرف والتي

تعتبر عن الفائدة التي تتحقق عن قيمة الورقة التجارية للفترة بين تاريخ الخصم وتاريخ استحقاق الورقة، أما الجزء الثاني يتمثل بالعمولة التي يحصل عليها المصرف عن الخدمة التي قدمها إلى صاحب الورقة التجارية<sup>(٢٠)</sup>، و وفقاً لما تقدم فالخصم بجزيئه يعتبر ربحاً مالياً ويخضع للضريبة.

**ثالثاً: بدلات ايجار الاراضي الزراعية.**

ان البعض من مالكي الاراضي الزراعية لا يزرعون أراضيهم بأنفسهم، وإنما يقومون بإيجارها إلى الغير الذين يستغلونها ويزرعونها مقابل بدل ايجار يتم الاتفاق عليه بموجب عقد بين الطرفين لفترة زمنية محددة، وان بدل الايجار المذكور سيخضع الى ضريبة الدخل<sup>(٢١)</sup>.

## **المطلب الثاني**

### **مصادر الدخل المتحققة من تفاعل العمل ورأس المال والدخول العرضية**

**الفرع الاول: مصادر الدخل الناتجة عن تفاعل العمل مع رأس المال:**

**اولاً: أرباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية:**

ورد في الفقرة (١) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ الإشارة الى فرض الضريبة على أرباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية<sup>(٢٢)</sup>. ولو تفحصنا القانون المذكور نجد أن المشرع لم يحدد مفهوم الاعمال التجارية، وعند الرجوع الى قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤، نجد ان المادة الخامسة منه قد حددت الأعمال التجارية على اساس إذا كانت بقصد تحقيق الربح ويفترض فيها هذا القصد ما لم يثبت العكس<sup>(٢٣)</sup>. ويفهم مما تقدم أن قانون التجارة قد حدد حصراً الأعمال التجارية واشترط فيها توافر تحقيق الربح وان يكون منصوباً عليها في القانون المذكور<sup>(٢٤)</sup>. ومن جانب آخر "فقد أشار القانون الضريبي المذكور في نفس المادة على الاعمال التي لها صبغة تجارية وهي التي تشبه الاعمال التجارية في الصفات والغايات، وكانت غاية المشرع من ذلك هو توسيع نطاق الضريبة وقطع اي اجتهاد من شأنه أن يضيقه وإفلات المكلفين من الالتزامات الضريبية<sup>(٢٥)</sup>. ومن وجهة نظر الباحث أن عمومية ومرونة الاصطلاح الذي أشار إليه المشرع وهو (الأعمال التي لها صبغة تجارية) وعدم قيامه بوضع التعريف المحدد لهذه الاعمال سوف يؤدي الى أمكانية حصول الاختلاف في تفسيره من قبل طرفي العلاقة الضريبية (المكلفون والادارات الضريبية) مما يؤدي ذلك إلى عدم مطابقة هذا الاصطلاح مع قاعدة اليقين الضريبي التي تستلزم وضوح النصوص التشريعية الضريبية واستقرارها.

**ثانياً: الصنائع:**

يراد بها، "الاعمال الحرفية التي يمارسها الأشخاص بأنفسهم و اعتمادهم على قدراتهم البدنية وبشكل مستقل أو مع عوائلهم او اقاربهم او يستخدمون شخصاً أو اثنين لمساعدتهم وبرؤوس أموال قليلة وبعض الآلات المحددة، كالحدادين والنجارين والخباطين"<sup>(٢٦)</sup>. ويبدو أن المشرع ادرج مفهوم الصنائع خشية منه على اقتصار عبارة الأعمال الصناعية الواردة في قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ على المصانع الكبيرة دون حرف الصنائع المستقلين، وبالتالي فان ذلك سوف يوسع من نطاق وعاء ضريبة الدخل<sup>(٢٧)</sup>.

**ثالثاً: العمولة:**

ينصرف مفهوم العمولة على أنها، "المبلغ المالي الذي يحصل عليه الشخص الوسيط الذي يتوسط بين طرفين من أجل إبرام صفقة معينة"<sup>(٢٨)</sup>، ويتجلى مفهوم العمولة في الاعمال التوسيطية كما هو الحال في التمثيل التجاري، الوكالة بالعمولة، الدلالة، وأخضع المشرع العراقي مبلغ العمولة في هذه الأعمال الى ضريبة الدخل سواء كان هذا المبلغ مقطوع أو على شكل نسبة مئوية وسواء كانت دورية أو غير دورية<sup>(٢٩)</sup>. و مما تجدر الإشارة إليه أن المقصود، " بالتمثيل التجاري هو كل اتفاق بين طرفين يتعهد بمقتضاه الطرف الأول الذي يطلق عليه الممثل التجاري بأبرام صفقات باسم ولحساب الطرف الآخر وبصفة مستديمة في منطقة معينة"<sup>(٣٠)</sup>. أما الوكيل بالعمولة فيقصد به، "هو ان يقوم شخص بأسمه ولكن لحساب غيره بأبرام صفقة تجارية لقاء عمولة، اي ان الوكيل بالعمولة يتعهد بموجب الوكالة أن يجري بأسمه تصرفاً قانونياً لحساب الوكيل"<sup>(٣١)</sup>. كما تعرف الدلالة بأنها "التقريب بين شخصين لكي يتعاقدا معاً مقابل عمولة يقبضها الدلال من كليهما او من أحدهما وتحدد العمولة بنسبة معينة من قيمة الصفقة بمقتضى نص قانوني"<sup>(٣٢)</sup>.

**رابعاً: الارباح الناجمة عن احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات:**

اشترط المشرع الضريبي العراقي، "الاحتراف والاعتاد بالمتاجرة بالأسهم والسندات لإخضاع ارباحها للضريبة، ويراد بالمتاجرة شراء الأسهم والسندات وبيعها بشكل دوري ومستمر"<sup>(٣٣)</sup>. اما الشروط الواجب توافرها حتى يعتبر الشخص محترفاً تتمثل بـ(أن يزاوّل الشخص عملية الشراء الأسهم والسندات

بنفسه وليس نيابة عن غيره بنية حصوله على الربح، تكرار عمليات البيع وشراء المذكورة، إن يكون هذا الشخص محترفاً بعمليات البيع والشراء بالأسهم والسندات حصراً<sup>(٣٤)</sup>.

**الفرع الثاني: الدخول العرضية الخاضعة لضريبة الدخل:**

**أولاً: التعويض بسبب عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات:**

أخضع المشرع العراقي في (١) من المادة الثانية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ،<sup>(٣٥)</sup> التعويض الذي يحصل عليه الشخص بسبب عدم الوفاء بالتعهدات او الالتزامات اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت به، وبرز مثال على ذلك هو الشرط الجزائي، وأشترط المشرع لخضوع هذا التعويض أن ينشأ نتيجة لعدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات وان لم يكن مقابل خسارة قد لحقت بالمكلف<sup>(٣٥)</sup>.

**ثانياً : الديون المتعذر تحصيلها:**

أستعرضنا فيما سبق مصادر الدخل الواردة في فقرات المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، ومن الجدير بالملاحظة، وما يتعلق بهذا الصدد، "وما يمكننا الإشارة إليه هو ما ورد في الفقرة (٥) من المادة الثامنة من القانون المذكور،<sup>(٣٦)</sup> بشأن الديون المتعلقة بمصدر الدخل المتعذر تحصيلها فان ما يستوفيه المكلف من هذه الديون يعتبر دخلاً قد تحقق له بصورة عرضية وتخضع لضريبة الدخل في السنة التي يستوفيهها المكلف من مدينه بعد ان تتم إضافتها إلى دخول المكلف الأخرى<sup>(٣٧)</sup>.

### **المبحث الثاني تحديات الوعاء الضريبي في حدود قصور التطبيقات الإدارية وضرورة العملية الإصلاحية المعاصرة**

أورد الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ، ضمانات دستورية لأموال المكلفين بدفع الضرائب، وبالتالي ليس للسلطة التنفيذية الإمكانية في تحديد الوعاء وفرض الضريبة وجبايتها إلا بموافقة هذه السلطة وفقاً للأطر الدستورية النافذة وان ذلك يؤكد مبدأ مشروعية الدستورية الضريبية، كما أن قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ أكد على أهمية حصر المكلفين من أجل تعزيز الوعاء الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية، إلا أن هناك بعض التطبيقات العملية للسلطة الادارية قد شابها قصوراً واضحاً فيما يتعلق آنفاً، مما يستلزم اقتراح عملية إصلاحية تحدد السبل والوسائل الكفيلة لمعالجة هذا القصور وتعزيز الوعاء الضريبي. لذلك سيتضمن هذا المبحث مطلبين أما الاول سنتناول فيه تحديات الوعاء الضريبي في حدود قصور التطبيقات الإدارية لمبدأ المشروعية والحصر الضريبي. اما المطلب الثاني سيتضمن نظرة إصلاحية لتعزيز وعاء ضريبة الدخل بالاستناد الى التوجهات الحديثة في العراق.

### **المطلب الأول تحديات الوعاء الضريبي في حدود قصور التطبيقات الإدارية لمبدأ المشروعية والحصر الضريبي**

**الفرع الاول: الوعاء الضريبي وأهم التطبيقات المخالفة للضمانات الدستورية الضريبية:**

أكد الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ في اولاً من المادة (٢٨) منه على الآتي، "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون"<sup>(٣٨)</sup>. وبهذا النص الدستوري فإن المشرع يؤكد على وجوب أن يكون فرض الضرائب والاعفاء منها وتعديلها وجبايتها، من اختصاص السلطة التشريعية ولا يجوز تفويض ذلك الى أية سلطة أخرى<sup>(٣٩)</sup>. ومن جانب آخر نص الدستور العراقي في الفقرة تاسعاً من المادة (١٩) منه على الآتي، "ليس للقوانين أثر رجعي مالم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم"<sup>(٤٠)</sup>. ووفقاً لذلك فإن المشرع كان واضحاً، في عدم جواز ترتيب القوانين الضريبية بأثر رجعي بل يكون سريانها من تاريخ صدورها من أجل الحفاظ على مصلحتي الخزينة والمكلفين على حد سواء<sup>(٤١)</sup>، ومما تجدر الإشارة اليه أن المشرع قد ذكر النصين المذكورين في الفصل المخصص للحقوق الواردة في الدستور العراقي المذكور، تأكيداً منه على منح الضمانات الدستورية للمكلفين وفي نفس الوقت أنه يؤكد على أن الضرائب وان كانت تتمثل بالاستقطاعات المالية من ثرواتهم لغرض مساهمتهم مع الدولة في تحمل الاعباء العامة الا ان هذه الاستقطاعات لا تكون إلا في الحدود الدستورية، وان الالتزام بهذه النصوص الدستورية يحقق العدالة ويعزز الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية مما يزيد من قناعاتهم بأن فرض الضرائب لا تكون إلا وفقاً للأطر الدستورية. كما ان ذلك يحقق إيرادات مالية ثابتة للدولة ولا يحق للسلطة الإدارية ان تتنازل عنها استناداً للأهواء البعيدة عن النصوص الدستورية<sup>(٤٢)</sup>. وتأسيساً على ما سبق ذكره فإن المشرع العراقي قد جسد تطبيق مبدأ المشروعية الدستورية الذي يؤكد بأن الضريبة لا تفرض الا بنص قانوني عندما حدد مصادر الدخل الخاضع للضريبة في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، وفي الوقت نفسه نجد ان الادارة الضريبية وفي بعض قراراتها المتعلقة بالمسائل الضريبية قد تجاوزت على هذا المبدأ، ومن باب التواضع يمكننا الإشارة إلى أهم تلك التطبيقات ولفت انتباه المشرع للنظر في مشروعيتها وضرورة معالجتها وهي كالاتي:

**أولاً : تحديد الواقعة المنشئة للضريبة.**

تعرف الواقعة المنشئة للضريبة بأنها، "المناسبة التي تسمح للدولة لكي تتدخل من أجل الزام المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره لفرض الضريبة"<sup>(٤٣)</sup>. وبذلك تعتبر، "من المفاهيم الأساسية التي يقوم عليها عنصر فرض الضريبة، وترتبط بوعاء الضريبة ولا يمكن فصلها عنه، وتعتبر من الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية ولا يجوز للسلطة التنفيذية تحديدها والا أصبحت مخالفة للأحكام الدستورية"<sup>(٤٤)</sup>، وعلى الرغم من ذلك فقد اثبت التطبيق العملي ان الإدارة الضريبية قد تجاوزت حدود اختصاصاتها وأصدرت عدة قرارات حددت فيها الواقعة المنشئة للضريبة، ومن أهمها، "قرار الهيئة العامة للضرائب المرقم (٢٣٦٤٨/١٤) في ٢٧/٦/٢٠٠٢، المتضمن الاستدلال بواقعة الشراء لإخضاع الشخص للضريبة، أي أنها تبنت معياراً مادياً للتمييز ما بين الشراء لغرض الاستعمال الشخصي والشراء بقصد المضاربة على الرغم من أن هذا المعيار يتحدد على أساس الزام المكلفون باحتفاظهم بالموجودات المشتراة لمدة زمنية أمدها سنة واحدة للوقوف على نية المكلف من الشراء، ولكن هذا لا يبرر سبب فرض الضريبة على جميع عمليات الشراء"<sup>(٤٥)</sup>. وبدورها، "قامت اللجنة الاستثنائية الثالثة بأنكار ذلك وبينت بأن فرض الضريبة على واقعة الشراء هو بدون سند قانوني كون أن ضريبة الدخل تفرض على واقعة البيع وليس الشراء، كما أن الربح لا يتحقق بمجرد الشراء"<sup>(٤٦)</sup>.

#### **ثانياً: تحديد وعاء ضريبة الدخل:**

إن السلطة التشريعية هي الجهة المعنية بتحديد الوعاء الخاضع للضريبة وهذا ما اكد عليه قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ عندما حددت المادة الثانية منه مصادر الدخل الخاضع للضريبة، إلا أن السلطة الادارية وفي أحد قراراتها تجاوزت ذلك، "عندما قررت اللجنة الفنية في الهيئة العامة للضرائب بقرارها المرقم (٣٨) في ٢٦/٥/١٩٩٧، بفرض الضريبة على الأرباح المتحققة من شهرة المحل مبررة أن فرض الضريبة على هذه الأرباح باعتبارها دخلاً غير معفى من الضريبة، كما أنه لم يرد نصاً قانونياً يعفى هذه الأرباح من الضريبة"<sup>(٤٧)</sup>. إلا أن الهيئة التمييزية بقرارها المرقم بـ (٢٥) في ١٤/٥/١٩٩٨، قررت إلغاء قرار تقدير الإدارة المالية المذكور على اعتبار أن التقدير الذي أجرته لم يكن مبنياً على إيراد واضح، كما أنه لا يوجد نص قانوني يجيز للإدارة المالية ذلك"<sup>(٤٨)</sup>.

#### **ثالثاً : الاعفاء من الضريبة:**

أصدر مجلس الوزراء العراقي بجلسته المنعقدة بتاريخ ٢٣/٣/٢٠٠٦، قراراً يقضي بتسمية اللجنة الاقتصادية العليا، حتى تكون اللجنة المركزية التي يقع ضمن اختصاصها تحديد الجهات المشمولة بالإعفاء من الضرائب والرسوم وأن ذلك يؤثر على تعزيز وعاء ضريبة الدخل"<sup>(٤٩)</sup>. ويرى احدهم ومن باب التواضع نحن نتفق معه، أن هذا التحويل لا يصح لأن تقدير الإعفاء وتحديد الاشخاص المشمولين يكون من اختصاص السلطة التشريعية وحسب ما جاءت به الفقرة أولاً من المادة (٢٨) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ، الذي أكدت على ان فرض الضرائب والرسوم والاعفاء منها لا يكون إلا من قبل السلطة التشريعية، لذلك يعتبر أي أعفاء تقرره اللجنة أعلاه فاقداً لسنده الدستوري"<sup>(٥٠)</sup>.

#### **الفرع الثاني: مدى كفاءة الإدارة الضريبية في حصر المكلفين وانعكاساتها على تعزيز وعاء ضريبة الدخل:**

تسعى الادارة الضريبية إلى اتباع عدة اجراءات لأجل تعزيز وتحديد الوعاء الضريبة من خلال حصر وتحديد المكلفين والأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة، وبناء على ذلك سنحاول تسليط الضوء على مفهوم الحصر الضريبي وأهميته ومدى كفاءة الإدارة الضريبية في ذلك، وحسب الاجاز الآتي:  
**ولاً: مفهوم الحصر الضريبي:**

تعددت التعاريف الخاصة بالحصر الضريبي، فقد عرفه أحدهم بأنه، "عملية التعرف على أسماء المكلفين بدفع الضريبة ومقدار أنشطتهم ومهنتهم سواء كانوا اشخاصاً طبيعيين ام معنويين"<sup>(٥١)</sup>. وأضاف أحدهم بأن الحصر الضريبي هو، "عملية التعرف على أسماء المكلفين وانواع أنشطتهم التي يمارسونها ومحال أقامتهم وعناوينهم وانواع الضرائب الخاضعين لها ورؤوس أموالهم مع وجوب تحديث هذه المعلومات عند تغيير النشاط أو أيه تغييرات أخرى"<sup>(٥٢)</sup>. تستنتج مما سبق ان الحصر الضريبي هو عملية ادارية تدقيقه تتولاها الادارات الضريبية من خلال إجراءاتها لحصر المكلفين والأنشطة الاقتصادية والتأكد من مدى صحة الاقرارات الضريبية وكافة البيانات والدفاتر والسجلات الخاصة بالمكلفين ويتم ذلك وفقاً للنصوص القانونية الضريبية وكلما تميزت هذه الادارات بفعاليتها وجودتها في عملية الحصر، فان ذلك يشير الى وجود كوادر تتمتع بالكفاءة العالية للقيام بهذه المهمة مما يؤدي ذلك زيادة وتوسيع الايرادات والوعاء الضريبي.

#### **ثانياً: أهمية الحصر الضريبي:**

أن أهم ما يحققه الحصر الضريبي هو الآتي:

١. تحقق العدالة الضريبية، "من خلال فرض الضريبة على جميع المكلفين وتحقيق المساواة بينهم وكل حسب مقدرته التكلفة من دون استثناء أية فئة او شريحة منها"<sup>(٥٣)</sup>.

٢. يساهم الحصر الضريبي في، "توسيع الوعاء الضريبي، من خلال حصر الأنشطة الاقتصادية الحديثة والأنشطة الاقتصادية غير المنظمة والوصول الى المكلفين غير المسجلين في سجلات الادارات الضريبية"<sup>(٥٤)</sup>.

ويضاف الى ذلك، "ان الحصر الضريبي يزيد من الامتثال الضريبي ويقلل من مشكلة التهريب"<sup>(٥٥)</sup>.

**ثالثاً: كفاءة الإدارة الضريبية العراقية ومدى مهارتها في الحصر الضريبي:**

أشار قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في المادتين (٢٧) و(٢٨) منه الى الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية في عملية الحصر الضريبي ويمكننا التعرف اليها بالإيجاز الآتي:

١. أكدت الفقرة (١) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على الآتي، "للسلطة المالية أن تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها إن يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرون يوماً من تاريخ تبليغه بذلك بأخطار خطي أو بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلاً في دوائر ضريبة الدخل أو لم يكن"<sup>(٥٦)</sup>.

٢. كما اشارت الفقرة (٢) منها على الآتي: "على كل شخص مسجل او غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة ان يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب منه تقديمه بأخطار خطي أو بإحدى طرق النشر"<sup>(٥٧)</sup>. يتبين من الفقرتين اعلاه أن المشرع أوجب على كل المكلفين الذين يمارسون أنشطة اقتصادية بتقديم اقراراتهم إلى الإدارة الضريبية سواء كانوا مسجلين او غير مسجلين ولهم دخل خاضع لضريبة الدخل، ومن جانب آخر، "وفي إشارة واضحة على أساليب الحصر الضريبي فقد نص المشرع في الفقرة (٢) من المادة (٢٨) من القانون المذكور على حق التحري عن مدخولات المكلفين من خلال زيارة محلاتهم والاطلاع على أنشطتهم او استدعائهم إلى الدائرة الضريبية للاستفسار منهم عن كل ما يتعلق بأنشطتهم الاقتصادية"<sup>(٥٨)</sup>. كما أكد المشرع في المادة في السادسة من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ على حق الاطلاع على أعمال المكلف وكافة الدفاتر والمستندات وكل ما يتعلق بنشاطه التجاري لأغراض ضريبة الدخل"<sup>(٥٩)</sup>. وبذلك فقد، "أوضح المشرع مسؤوليات الإدارة الضريبية في عملية الحصر حيث منحها الحق في المسح الميداني بحصر المكلفين والاطلاع على أنشطتهم التي تمارسونها وكل الدفاتر والمستندات المتعلقة بهذه الأنشطة"<sup>(٦٠)</sup>. ومما تجدر الإشارة اليه فقد أكدت العديد من الدراسات الفقهية الى أن هناك انخفاضاً واضحاً في المجتمع الضريبي وضعفاً في حصر الأنشطة الخاضعة للضريبة في العراق، وان سبب ذلك يعود إلى عدم كفاية الاجراءات المتخذة من قبل الادارات الضريبية بالتحري عن المعلومات الخاصة بالمكلفين وأنشطته الاقتصادية ويتجلى ذلك واضحاً بعدم اتباعها للأساليب الالكترونية الحديثة الخاصة بهذه المهمة"<sup>(٦١)</sup>. كما اكدت هذه الدراسات، "أن أغلب موظفي الإدارات الضريبية في العراق لا يتمتعون بالحدود الكافية المتعلقة بمهاراتهم المعرفية والفنية وحسن التعامل مع الآخرين وقصورهم الواضح في حصر المكلفين الأنشطة الاقتصادية المختلفة"<sup>(٦٢)</sup>.

### **المطلب الثاني نظرة أصلحية لتعزيز وعاء ضريبة الدخل مع الإشارة للتوجهات الحديثة للحكومة العراقية**

**الفرع الاول: الاصلاح القانوني:**

حدد الفقه المالي أبرز المآخذ على قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ والتي انعكست بأثارها على الوعاء الضريبي مما يستلزم الشروع بالعملية الاصلاحية، ويمكننا أن نشير الى أهمها بالإيجاز الآتي:

اولاً: قدم تاريخ تشريع القانون المذكور، "حيث مضى على صدوره أكثر من (٤٠) أربعون سنة، كما أنه صدر في ظروف سياسية واقتصادية واجتماعية تختلف عن ظروف العراق في وقتنا الحاضر"<sup>(٦٣)</sup>. ويضاف الى ذلك كثرة التعديلات التي صدرت على هذا القانون، "مما ادى الى تبعثرها وتنوعها والتي أثرت سلباً على عدم تحقق في قاعدة اليقين التي تستلزم وضوح واستقرار النصوص الضريبية حتى تكون معلومة واضحة لكلا طرفي العلاقة الضريبية مما يعزز الالتزام الضريبي"<sup>(٦٤)</sup>.

**ثانياً: فض المنازعات الضريبية:**

أكدت قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، "على تنظيم الاعتراضات الضريبية وتحديد الجهات الإدارية التي تتظنها، دون أن ينظم المؤسسات القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية التي قد تحدث بين طرق العلاقة الضريبية"<sup>(٦٥)</sup>. وقد حاول المشرع العراقي أن يعالج هذا الموضوع، "عندما أصدر القانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥، الخاص بتعديل القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥، الذي نص على الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من النظر في المنازعات الضريبية"<sup>(٦٦)</sup>. الا ان القانون المذكور أحدث أشكاليات اربكت عملية تطبيقه ويمكن ايجاز ذلك بالآتي:

١. ان القانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥، لم يتضمن نصاً قانونياً يلغي الجهات الإدارية الواردة في المواد (٤٠، ٣٩، ٣٢، ٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ والمختصة بالنظر في الاعتراضات الضريبية.

٢. لم يحدد القانون المذكور الاجراءات الواجب أتباعها في الطعن أمام القضاء وهل يكون أمام القضاء العادي ام الإداري<sup>(٦٧)</sup>. وفي ضوء ما تقدم وفي باب التواضع نلفت انتباه المشرع الى الغاء النصوص القانونية المشار إليها في (١) أعلاه والمتعلقة بالجهات الإدارية المختصة بالنظر في الاعتراضات الضريبية وأنشاء قضاء مستقل للنظر في المنازعات الضريبية وأن ذلك سيعزز ثقة المكلفين بضمان حماية حقوقهم المالية والضريبية ويزيد من سعة المجتمع الضريبي.

#### **ثالثاً: التناقض بين خضوع الرواتب التقاعدية و أعفاؤها:**

أخضعت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ الرواتب التقاعدية الى ضريبة الدخل، بينما أكدت الفقرة (٦) من المادة السابعة منه على أعفاء الرواتب التقاعدية منها وفي ذلك تناقضاً واضحاً بين خضوع الرواتب التقاعدية و أعفاؤها<sup>(٦٨)</sup>، مما يستلزم لفت انتباه المشرع إلى معالجته، ومما تجدر الإشارة إليه أنه تمت الإشارة الى ذلك في (١) من تانياً من الفرع الاول في المطلب الاول ضمن المبحث الأول من هذا البحث. رابعاً: تطرقنا في المطلب الاول من المبحث الثاني الى نماذج لبعض التطبيقات الإدارية الضريبية التي خالفت مبدأ الضمانات الدستورية الضريبية وبعض القرارات المتعلقة بتجاوز هذه الادارة حدود اختصاصاتها وخاصة ما يتعلق بتحديد الواقعة المنشئة للضريبة والوعاء الضريبي والاعفاء من الضريبة، مما ترتب على ذلك تحدياً واضحاً للمسائل الضريبة المتعلقة بوعاء ضريبة الدخل، ومن هنا ومن باب التواضع نلفت انتباه المشرع على إمكانية اعادة النظر في تلك القرارات.

#### **الفرع الثاني: الإصلاح الإداري مع الإشارة للضوابط الاصلاحية العراقية الحديثة اولاً: اصلاح الادارة الضريبية:**

تعتبر الإدارة الضريبية هي الجهة التنفيذية للقوانين الضريبية ويزداد الامتثال الضريبي وترتفع حصيلة الإيرادات الضريبية كلما أتسمت هذه الإدارة بالكفاءة والنزاهة، ومن هذا المنطلق تأتي أهمية العملية الإصلاحية المعاصرة لهذه الادارة، وعليه نستطيع أن نوجز اهم السبل التي يمكن اتباعها لتحقيق ذلك بالفقرات الآتية:

١. رفع فعالية الجهاز الاداري للإدارة الضريبية وخصوصاً الموارد البشرية المراد استقطابها او العاملة في الادارات الضريبية ويتحقق ذلك عن طريق منح الأولوية والأفضلية في تعيينهم لمن يحمل الشهادات العليا والخريجين من حملة الشهادات التخصصية في المالية العامة والتحاسب الضريبي فلاشك أنهم يتمتعون بالإمكانات العلمية في تحليل ومعالجة المعلومات وأتخاذهم للقرارات المناسبة، والعمل على تدريبهم من قبل المتخصصين في المسائل الضريبية والتأكيد على رفع أمكانياتهم في حسن التعامل مع المكلفين والابتعاد عن الانفعالات العصبية، ويضاف الى ذلك ان يتحلى المذكورين بالروح الوطنية والمحافظة على الاموال العامة للدولة<sup>(٦٩)</sup>.

٢. التحول نحو الرقمنة الضريبية: تعددت المفاهيم والتعاريف حول مفهوم الرقمنة، فقد عرفها احدهم بأنها، "عملية تحويل المعلومات من شكلها التقليدي إلى الشكل الرقمي بغض النظر عن طبيعة هذه المعلومات سواء كانت صور او بيانات أو جداول أو نصوص"<sup>(٧٠)</sup>. وقد اشار احدهم بأن الرقمنة هي، "تحول المعلومات الورقية الى شكل الكتروني، و تصبح النصوص التقليدية نصوصاً مرقمنة تتيح الاطلاع عليها بواسطة اجهزة الحاسبات الالكترونية"<sup>(٧١)</sup>. و من هذا المنطلق المتمثل بالتطور التكنولوجي والتحول الرقمي في العمل الاداري اصبح من الضروري الاعتماد على هذه التقنية في عملية اصلاح الادارة الضريبية العراقية، على اعتبار ان عملها لازال يعتمد على الاسلوب الورقي الروتيني لذلك فليس من المعقول ان تستمر بأسلوبها المذكور الذي يختلف عن الاسلوب التكنولوجي الحديث المتمثل بالرقمنة الضريبية خصوصاً ان استخدامها له يترتب عليه العديد من الفوائد و الاثار الايجابية<sup>(٧٢)</sup>، و نستطيع ايجاز ذلك بالاتي:

أ. مواجهة الفساد وتقليله: أن استخدام الرقمنة من قبل الادارات الضريبية يقلل من الفساد المالي وذلك لمحدودية اللقاءات بين المكلفين والكوادر الوظيفية من العاملين فيها، مما يزيد من الشفافية على اعتبارات هذه الادارات تستطيع الحصول على ما تحتاجه من معلومات وبيانات بصورة الكترونية، ومما تجدر الإشارة إليه أن من أبرز الطرق التي يتبعها بعض الموظفين في هذه الادارات لممارسة الفساد هو التمييز بين المكلفين وتفضيل المكلف الراشي على غيره<sup>(٧٣)</sup>.

ب. أن الرقمنة الضريبية تعزز من الأمتثال الضريبي وذلك لحصول القناعة لدى المكلفين بأن لهذا التطور التكنولوجي القابلية على متابعة وأنجاز معاملاتهم الضريبية<sup>(٧٤)</sup>.

ج. الرقمنة الضريبية تساهم في زيادة القاعدة الضريبية وعدد المكلفين، بسبب ارتفاع أعداد مزاولي الأنشطة الاقتصادية الرقمية، وأتباع التحول الرقمي لنظامي الاقرارات الضريبية والتحاسبات الضريبية<sup>(٧٥)</sup>. ولكل ما تقدم يتبادر إلى أذهاننا السؤال الآتي: ما هو موقف الحكومة العراقية من التحول الرقمي والإدارة الإلكترونية؟

وللأجابة على ذلك نستطيع الإشارة إلى أن دور مجلس الوزراء العراقي ووفقاً لبرنامج الإصلاح قد أصدر القرار رقم (٢٤٠٧٤) سنة ٢٠٢٤، الذي تضمن عدد من الاجراءات المتعلقة بالتحول الالكتروني في الادارات الضريبية<sup>(٧٦)</sup>، ويمكننا ايجاز ذلك بالآتي: فقد أكد مجلس الوزراء العراقي على اعتماد الرقم الضريبي في أسترجاع بيانات المكلفين ورفع الاسماء الثنائية والثلاثية من أجهزة الحاسوب، وتخصيص رقم ضريبي لكل مكلف بحيث لا يكون هناك اختلاط بين المكلفين<sup>(٧٧)</sup>. ومن جانب آخر، "أوجب المجلس بقراره المذكور على أن تقوم الهيئة العامة للضرائب بأرشفة ملفات المكلفين إلكترونياً ووفق توقيتات زمنية معينة"<sup>(٧٨)</sup>.

**ثانياً: تعزيز القاعدة الضريبية ووعائها:**

**١. زيادة عدد المكلفين بدفع الضرائب:**

تعتبر الجهات الساندة، "أحدى أهم الوسائل المتبعة في زيادة عدد المكلفين بأعتبارها الجهات التي لها علاقة بتعاملات المكلفين ولها المعرفة بالمعلومات المخفية او التي يخفيها المكلفين من أجل التهرب من دفع الضريبة وهذه المعلومات يكون لها الدور الكبير في توسيع المجتمع الخاضع للضريبة"<sup>(٧٩)</sup>. فهي التي، "تزود الإدارة الضريبية بكل المعلومات المتوفرة لديها عن المكلفين مما يعزز ذلك العدالة الضريبية عن طريق توزيع الاعباء الضريبية على الافراد توزيعاً عادلاً على وفق ما يتناسب مع ايراد المكلفين من خلال المعلومات التي تقدمها للإدارة الضريبية التي تمكنها من الوصول للدخل الحقيقي الخاضع للضريبة"<sup>(٨٠)</sup>. و بمعنى اخر، "فإن الجهات الساندة تساهم بشكل فعال في تعزيز حصر المكلفين ومصادر دخولهم ومعرفة اماكن انشطتهم سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة لدى الادارة الضريبية، كما تلعب دوراً مهماً في نشر الوعي الضريبي لدى المجتمع من خلال المؤسسات الإعلامية والمنظمات المجتمعية"<sup>(٨١)</sup>. "وحتى يتحقق نجاح عمل الجهات الساندة بزيادة حصر المكلفين المسجلين وغير المسجلين لا بد من ربط المعلومات والبيانات المتوفرة لدى الجهات الساندة مع الادارات الضريبية باستخدام الوسائل الالكترونية المتطورة"<sup>(٨٢)</sup> على سبيل المثال، ربط الهيئة العامة للضرائب بكل من الهيئة العامة للكمارك ودائرة المرور العامة والجنسية ودائرة التسجيل العقاري ووزارة التجارة ووزارة التخطيط. وبذلك يكون لدى الهيئة معلومات وبيانات متكاملة في اغلب نشاطات الافراد ومن خلالها يتم تحديد الاعمال الخاضعة للضريبة، وأضاف الفقه المالي الى ان هذا الأمر يحتاج إلى تشريع قانوني أو صدور قرار من مجلس الوزراء يتضمن التوجيه للجهات الساندة المختلفة بإرسال قاعدة البيانات والمعلومات إلى الادارات الضريبية<sup>(٨٣)</sup>.

**٢. تعزيز الوعاء الضريبي:**

حددت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ مصادر الدخل الخاضع للضريبة، الا أن الواقع الفعلي أكد على وجود العديد من الأنشطة الاقتصادية الرسمية غير المسجلة لدى الادارات الضريبية مما أنعكس ذلك على عدم خضوعها للضريبة لذلك سنحاول أن نسلط الضوء على ما تقدم مع بيان أثر ذلك على تعزيز الوعاء الضريبي وكالاتي: تعرف، "مفهوم الأنشطة الاقتصادية الرسمية وغير المسجلة بأنها: الأنشطة التي لا تخضع عند البدء في مزاولتها لشروط الحصول على الاجازة وغير مسجلة في حسابات الدخل القومي أو سجلات الاحصاء القومية ولا تعلم عنها السلطة الضريبة ولا تخضع لنظام الاداري للدولة"<sup>(٨٤)</sup>. وبمعنى آخر، "أنها تمثل الأنشطة التجارية التي تتم خارج الأطر القانونية والتنظيمية ولا يتم تسجيلها ولا تخضع للمراقبة او الأشراف ويتم ممارستها خارج أعين الدولة"<sup>(٨٥)</sup>. وتشمل، "المشاريع التجارية والصناعية والحرفية التي تعمل دون ترخيص قانوني من الدولة، الأعمال والخدمات التي يؤديها الافراد مقابل أجر معين كالتدريس الخصوصي كما تشمل الاطباء والمهندسون غير المسجلين في الدوائر الضريبية ويضاف إليها أعمال المهن الفنية والإعلامية والأنشطة الخاصة بتربية الحيوانات وطيور الزينة"<sup>(٨٦)</sup>. ومما تجدر الإشارة اليه، "فإن انتشار هذا النوع من الأنشطة الاقتصادية سيؤدي الى تضيق سعة الوعاء الضريبي، والقاعدة الضريبية (الأشخاص الخاضعين للضريبة)، كما تساهم الى تفاقم مشكلة التهرب الضريبي ومن جانب آخر فأنها تؤثر على العدالة الضريبية وتوزيع الاعباء الضريبية بين الافراد فيتحمل المسجلون العبء الضريبي الكبير"<sup>(٨٧)</sup>. ولكل ما تقدم، "فإن دمج هذه الأنشطة مع أنشطة الاقتصاد الرسمي سوف يحقق توسيع وعاء ضريبة الدخل ويعزز مبدأ العدالة الضريبية ويزيد من الايرادات الضريبية"<sup>(٨٨)</sup>. وما يعزز ذلك هو، "ان قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ اكد على، إلزام كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم أقراراً عن دخله الى الإدارة الضريبية قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية"<sup>(٨٩)</sup>، فهذه أشاره واضحة من المشرع على ضرورة شمول الأنشطة الاقتصادية غير المسجلة بضريبة الدخل.

**٣. توسيع الوعاء الضريبي وفقاً لرؤية الحكومة العراقية:**

- أن أهم ما أكد عليه قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (٢٤٠٧٤) لسنة ٢٠٢٣، في فقرة توسيع الوعاء الضريبي هو الآتي:
- أ. توسيع الوعاء الضريبي عبر مراجعة المسجلين من المكلفين وشمول غير المسجلين من الاطباء وأطباء الاسنان والصيادلة وغيرها وبالتعاون مع وزارة الصحة...<sup>(٩٠)</sup>.
- ب. أخضاع الأنشطة المستحدثة لضريبة الدخل، فقد شمل القرار المذكور بهذه الضريبة الارباح المتحققة من الاعلانات المقروءة والمرئية والمسموعة في وسائل الاعلام بما فيها وسائل التواصل الاجتماعي والزم الجهات المنظمة لها تزويد الهيئة العامة للضرائب بكافة البيانات عنها واعتباراً من تاريخ البدء بهذه الأنشطة<sup>(٩١)</sup>.
- ج. أكدت الفقرة (٣) من توسيع الوعاء الضريبي في قرار مجلس الوزراء المذكور، "على اخضاع شركات التطبيقات الالكترونية لضريبة الدخل والاستقطاع المباشر كشرركات النقل الخاص (الاجرة تكسي) وتكسي المطار والشركات المتخصصة بنقل الطلبات والزم هذا القرار على الجهات المنظمة لها تزويد الهيئة العامة للضرائب بالبيانات عنها"<sup>(٩٢)</sup>.
- د. أوجبت الفقرة (٥) من توسيع الوعاء الضريبي، على إلزام الهيئة العامة للضرائب بتقدير الضريبة على الجامعات والكليات الأهلية على أساس الدخل الحقيقي وقبل أقرار ديوان الرقابة المالية الاتحادي بناء على تقريرها المالي للسنة التقديرية التي أقرها مراقب حسابات مجاز، وعلى الهيئة العامة للضرائب الرجوع عليها بالتقدير على وفق تقرير أو بيانات ديوان الرقابة المالية استناداً لاحكام المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ<sup>(٩٣)</sup>. ولكل ما تقدم نجد ان الحكومة العراقية حسنا فعلت عندما اكدت على وجوب الاصلاح الضريبي وبما ينسجم مع التطورات التكنولوجية الحديثة المذكورة في اعلاه.

## **الذاتة**

### **اولاً: الاستنتاجات:**

١. ان البدء بأي عملية اصلاحية لتعزيز وعاء ضريبة الدخل يستلزم القيام بتقييم شامل لنصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ بسبب قدم تاريخ تشريعه وكثرة التعديلات التي طرأت عليه حيث مضى على اصداره أكثر من (٤٠) اربعون سنة.
٢. وعاء ضريبة الدخل هو المادة التي تفرض عليها الضريبة وان مصادر الدخل الخاضع للضريبة ممكن أن تكون متحققة من العمل أو رأس المال أو من تفاعل كلاهما.
٣. وجود تناقض واضح في بعض الأحكام القانونية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ومن أهمها ما يتعلق بخضوع الرواتب التقاعدية للضريبة وبين نص آخر وردت فيه ضمن الاعفاءات من الضريبة.
٤. أثبتت التطبيقات العملية ان الادارة الضريبة العراقية في بعض قراراتها قد تجاوزت على مبدأ المشروعية الدستورية الضريبية خصوصاً ما يتعلق بالمسائل الخاصة بوعاء ضريبة الدخل.
٥. اشارت العديد من الدراسات الفقهية الى ان هناك ضعفاً واضحاً في موضوع حصر المكلفين بسبب اعتماد الإدارة الضريبية العراقية على الاساليب الورقية الروتينية وعدم مواكبتها للتطورات التكنولوجية الحديثة، كما أن أغلب موظفيها يفتقرون إلى الكفاءة المهنية والخبرات العلمية.
٦. ضعف التنسيق بين الإدارات الضريبية والجهات الساندة فيما يتعلق بالمعلومات والبيانات الخاصة بالمكلفين.
٧. ان العديد من الأنشطة الاقتصادية الرسمية غير المسجلة بعيدة عن التحاسب الضريبي.

### **ثانياً: التوصيات:**

- يوصي الباحث ومن باب التواضع الى لفت انتباه الجهات العراقية المختصة إلى الآتي:
١. إجراء مراجعة شاملة لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ مع امكانية الشروع بإصدار قانون جديد يكون اكثر انسجاماً مع التطورات التكنولوجية الحديثة أسوة بالدول الأخرى.
  ٢. رفع كفاءة الجهاز الاداري الضريبي والانتقال إلى الإدارة الالكترونية وربطها مع الجهات الساندة من اجل تعزيز حصر المكلفين وزيادة الوعاء الضريبي واخضاع الأنشطة الاقتصادية الرسمية غير المسجلة للضريبة.
  ٣. اعادة النظر بالقرارات الادارية الضريبية التي جانبت مبدأ المشروعية الدستورية الضريبية خصوصاً المتعلقة بوعاء ضريبة الدخل واتخاذ اللازم بشأنها.

٤. ان تعزيز القاعدة الضريبية ووعاؤها يعتمد على فئاعة الافراد بضمان حقوقهم المالية والضريبية وأن ذلك يستلزم الى وجود قضاء مستقل للنظر في المنازعات الضريبية.

## الهوامش

- (١) د. عادل فليح العلي، " المالية العامة والتشريع المالي والضريبي"، دار الحامد للطباعة والنشر، عمان، الاردن، سنة ٢٠٠٣، ص ٦٨
- (٢) محمد عبدالسلام، " نظام الضريبة الموحدة على الدخل و مدى ملاءمته للتطبيق في الدول النامية"، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، سنة ٢٠٠٨، ص ٢٦٥.
- (٣) د. عبد الباسط على جاسم الزبيدي، " وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي : التباين في الانظمة الضريبية القائمة في الدول العربية"، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، سنة ٢٠٠٨، ص ١٩.
- (٤) راجع المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢
- (٥) د. حيدر عبد الوهاب، " محاضرات في المالية العامة والتشريع المالي"، متوفرة على الموقع
- (٦) الالكتروني الرسمي لكلية القانون، الجامعة المستنصرية، ص ٥٣ و على الرابط:
- <https://uomutansiriyah.edu.iq/web.collage.php>
- (٧) انظر تعليمات استقطاع الضريبة بطريق الاستقطاع المباشر رقم (١١) لسنة ٢٠٠٥
- (٨) د. رائد ناجي، " علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق"، دار العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، سنة ٢٠١٢، ص ١٤١
- (٩) د. حيدر عبد الوهاب، المرجع السابق، ص ٥٩.
- (١٠) د. رائد ناجي، المرجع السابق، في ١٤١.
- (١١) د. زكريا محمد بيومي، " قانون الضرائب على الدخل"، الطبعة الأولى، دار المعارف للنشر، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ٣٩٦.
- (١٢) أنظر الفقرة (٦) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.
- (١٣) د. حيدر عبد الوهاب، مرجع سابق، ص ٥٩.
- (١٤) د. صبا قارون خضر، " مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢"، بحث منشور في مجلة دراسات المحاسبية والمالية، المجلد (١٦)، العدد (٥٥)، سنة ٢٠٢١، ص ٢٢٣.
- (١٥) د. عبد العال الصكبان، "الميزانية والضرائب المباشرة في العراق"، الطبعة الاولى، مطبعة العاني، بغداد، سنة ١٩٧٦، ص ٣٠١.
- (١٦) د. عبد العال الصكبان، "مقدمة في علم المالية العامة في العراق"، الجزء الاول، الطبعة الاولى، مطبعة العاني، العراق، سنة ١٩٧٢، ص ٢٥٠.
- (١٧) د. رائد ناجي، مرجع سابق، ص ١٣٨.
- (١٨) د. يوسف صالح عجينة، "ضريبة الدخل في العراق"، المطبعة العالمية، القاهرة، سنة ١٩٦٥، ص ١٧٣.
- (١٩) د. يوسف عجينة، المرجع السابق، ص ١٧٥.
- (٢٠) د. أعاد علي محمود، " المالية العامة والتشريع الضريبي"، مكتبة دار الثقافة، عمان، الاردن، سنة ٢٠٠٠، ص ٧٥.
- (٢١) د. يوسف صالح عجينة، مرجع سابق، ص ١٧٧
- (٢٢) د. عبدالستار محمد أنجاد، " تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع والطموح) ضريبة الدخل أنموذجاً، بحث منشور في مجلة كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة كركوك، المجلد (٣)، العدد (١٠)، سنة ٢٠١٤، ص ١٤٧.
- (٢٣) أنظر الفقرة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢
- (٢٤) راجع المادة الخامسة من قانون التجارة العراقي، رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤.
- (٢٥) د. طاهر الجنابي، " علم المالية العامة والتشريع المالي"، دار العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ٦٥.
- (٢٦) د. رائد ناجي أحمد، " علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق"، دار العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، سنة ٢٠١٢، ص (٣٧).
- (٢٧) د. رائد ناجي، المرجع السابق، ص ١٣٧.
- (٢٨) د. طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص ١٦٦.

- (٢٩) د. حيدر عبدالوهاب، مرجع سابق، ص ٥٦.
- (٣٠) د. صبا فاروق خضر، مرجع سابق، ص ٢٢٤.
- (٣١) د. عبد الستار حمد أنجاد، مرجع سابق، ص ١٤٩.
- (٣٢) د. أكرم يا ملكي، "الوجيز في شرح القانون التجاري"، الجزء الاول، الطبعة الثالثة، بغداد، سنة ١٩٧١، ص ٧٨.
- (٣٣) د. باسم محمد صالح، "القانون التجاري"، القسم الأول، دار العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، سنة ٢٠٠٦، ص ٨٤.
- (٣٤) د. رائد ناجي، مرجع سابق، ص ١٤٠.
- (٣٥) د. صالح يوسف عجينة، مرجع سابق، ص ١٣١.
- (٣٦) د. طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص ١٧١.
- (٣٧) د. صبا فاروق خضر، مرجع سابق، ص ٢٢٨.
- (٣٨) راجع الفقرة أولاً من المادة (٢٨) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ
- (٣٩) عثمان سلمان غيلان، "مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في الضرائب المباشرة في العراق"، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، ص ١٥٣
- (٤٠) أنظر الفقرة تاسعاً من المادة (١٩) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- (٤١) د. رائد ناجي، "السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق"، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، العدد الخاص ببحوث المؤتمر تحت عنوان (الإصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول)، للفترة من ١٣-١٤/١١/٢٠١٨، ص ١٠٩.
- (٤٢) د. رائد ناجي المرجع السابق ٣٥-١١.
- (٤٣) د. طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص ١٤٤.
- (٤٤) نهلة عبد الله زبار، "أوجه مخالفة السلطة التنفيذية لاختصاصها الدستوري في المجال الضريبي في العراق"، بحث في مجلة الجامعة العراقية المجلد (٢)، العدد (٦٣)، سنة ٢٠٢٣، ص ٢٩٣.
- (٤٥) قيصر يحيى الربيعي، "السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي"، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية القانون، جامعة بغداد، سنة ٢٠٠٤، ص ٦٤.
- (٤٦) قيصر يحيى الربيعي المرجع السابق، ص ٦٤٧.
- (٤٧) سهاد عبد الجمال، "التزامات الادارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، سنة ٢٠٠٦، ص ٩١.
- (٤٨) راجع قرار الهيئة التمييزية رقم (٢٥) في ١٤/٥/١٩٩٨، نقلاً عن سهاد عبد الجمال، المرجع السابق، ص ٩١.
- (٤٩) د. رائد ناجي، "السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق"، مرجع سابق، ص ١١٠.
- (٥٠) د. رائد ناجي المرجع السابق، ص ١١٠.
- (٥١) د. نضال رؤوف أحمد، "دور الحصر الضريبي في تمويل الموازنة العامة في العراق"، بحث منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، المجلد الثاني، العدد (٦٥)، سنة ٢٠٢٢، ص ١٨٣.
- (٥٢) د. هيثم عبد الخالق، "مساهمة الجهات الساندة في تعزيز الحصيلة الضريبية"، بحث منشور في مجلة الدراسات والبحوث المالية والمحاسبية، المجلد الثالث عشر، العدد (٤٢)، لسنة ٢٠١٨، ص ٢١٩.
- (٥٣) د. خيرى مصطفى كنانة، "اتجاهات الإيرادات الضريبية في الاردن والعوامل المؤثرة فيها"، الطبعة الاولى، مكتبة الشباب للطباعة، عمان، الأردن، سنة ١٩٩٨، ص ٢٠١.
- (٥٤) د. سمير الشاعر، "المالية العامة والتنظيم المالي الاسلامي"، المطبعة العربية للنشر، بيروت، لبنان سنة ٢٠١١، ص ٩٦.
- (٥٥) د. هيثم عبد الخالق، مرجع سابق، ص ٢٢٠.
- (٥٦) أنظر الفقرة (١) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.
- (٥٧) أنظر الفقرة (٢) في المادة (٢٧) في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.
- (٥٨) راجع الفقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) في ١٩٨٢.

(٥٩) أنظر المادة السادسة من نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.

(٦٠) أيمن حسين داود ومنى عبد الفتاح، "الحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية غير المنظمة وتأثيره في الحصيلة الضريبية"، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص بالمؤتمر الدولي الثالث، (إصلاح الاقتصاد العراقي: تحديات الحاضر ورؤى المستقبل)، سنة ٢٠٢٤، ص ٩١١.

(٦١) د. رائد ناجي، "السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق"، مرجع سابق في ١١٤.

(٦٢) باسمه عبود وسحر خليل، "تأثير توافر مهارات المضمن الضريبي في تطوير عملية الفحص الضريبي"، بحث منشور في مجلة دراسات المالية والمحاسبية، المجلد السابع عشر، العدد (٥٨)، سنة ٢٠٢٢، ص ١١٨.

(٦٣) د. عبد الرؤوف الصافي، "ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، المجلد (٢٣)، العدد (١)، سنة ٢٠٠٨، ص ٣١.

(٦٤) د. أحمد خلف حسين، "ضوابط الاصلاح الضريبي العراقي في الميزان"، بحث منشور في مجلة قرطاس للعلوم الاقتصادية والتجارية، المجلد (٤)، العدد (١)، الجزائر، سنة ٢٠٢٤، ص ٢٢.

(٦٥) د. عبد الرؤوف الصافي، المرجع السابق، ص ٣٢.

(٦٦) أنظر القانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥، الخاص بتعديل القانون رقم (١٧) لسنة (٢٠٠٥) المتعلق بإلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من النظر في المنازعات الضريبية.

(٦٧) د. رائد ناجي، مرجع سابق، ص ١٠٧.

(٦٨) أنظر الفقرة (٦) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٦٩) د. عمر العبيدي، "أبحاث معاصرة في القانون العام"، الطبعة الأولى، مركز المحمود لتوزيع الكتب، جمهورية مصر العربية، سنة ٢٠٢٤، ص ٢٢٦.

(٧٠) د. علاء حسن علوان ومحمد سلمان، "استخدام الرقمنة الضريبية في تحقيق الاصلاح الضريبي في العراق - رؤى وحلول"، بحث منشور في مجلة دراسات المحاسبية والمالية، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الثالث تحت عنوان اصلاح الاقتصاد العراقي: تحديات ورؤى المستقبل، في ٢٠٢٤، ص ٨٩٧.

(٧١) د. ابو بكر محمود، "الحكومة الالكترونية- الواقع والافاق"، الطبعة الاولى، مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة، سنة ٢٠٠٤، ص ٤٩.

(٧٢) د. عثمان سلمان العبودي، "اثر التطور التكنولوجي في مبادئ الوظيفة العامة"، الطبعة الاولى، دار صباح الانباري للنشر، ص ٣١.

(٧٣) د. عمر العبيدي، مرجع سابق، ص ٢٢٢.

(٧٤) أحمد كريم جاسم، "أعادة هندسة الخدمة الضريبية على وفق متطلبات الحكومة الالكترونية، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، سنة ٢٠١٠، ص ٩٩.

(٧٥) د. هبة عبد المنعم، "دراسة حول رقمنة التحصيل الضريبي في بعض الدول العربية اصدارات صندوق النقد العربي"، ص ٢٦.

(٧٦) د. أحمد خلف الدخيل، "ضوابط الاصلاح الضريبي العراقي في الميزان"، مرجع سابق، ص ٤٩.

(٧٧) راجع الفقرة (١) من الحوكمة والأتمتة من قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (٢٤٠٧٤) لسنة ٢٠٢٤.

(٧٨) راجع الفقرة (٢) من الحوكمة و الأتمتة من قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (٢٤٠٧٤) لسنة ٢٠٢٤.

(٧٩) د. هيثم عبد الخالق، مرجع سابق، ص ٢٢٠.

(٨٠) د. عبد المنعم فوزي، "المالية العامة"، الطبعة الأولى، منشأة المعارف للطباعة والنشر، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية سنة ١٩٦٢، ص ١٠٥.

(٨١) عبد الله محمود أمين، "تقويم فعالية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق"، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، سنة ٢٠٠٠، ص ٥٩.

(٨٢) د. رائد ناجي، "السبل القانونية لاصلاح النظام الضريبي"، مرجع سابق، ص ١١٥.

(٨٣) د. رائد ناجي المرجع السابق، ص (٣٥).

(٨٤) إيمان حسن الشرع ومنى عبد الفتاح، " الحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية غير المنظمة وتأثيره في زيادة الحصيلة الضريبية-دراسة تطبيقية"، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبة ومالية، بغداد، عدد خاص بالمؤتمر الدولي الثالث ( اصلاح الاقتصاد العراقي ): تحديات الحاضر ورؤى المستقبل، سنة ٢٠٢٤، ص ٩١٠

(٨٥) د. أحمد حامد هذال وميثم لعيبي، " التجارة الداخلية غير المنظمة والوعاء الضريبي في العراق: الاسباب والمعالجات"، بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد (٥٠)، العدد (١٤٧) لسنة ٢٠٢٥، ص ٤٨.

(٨٦) د. عمار عبد الباسط نصر، " الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم"، دار الاسكندرية للنشر، جمهورية مصر العربية، سنة ٢٠١٠، ص ١١٦ .

(٨٧) د. احمد حامد هذال و ميثم لعيبي، مرجع سابق، ص ٤٩.

(٨٨) د. عمار عبد الباسط نصر، المرجع السابق، ص ١١٧.

(٨٩) أنظر الفقرة (٢) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٩٠) انظر الفقرة (١) من توسيع الوعاء الضريبي في قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (٢٤٠٧٤) لسنة ٢٠٢٤.

(٩١) راجع الفقرة (٢) من توسيع الدعاء الضريبي من قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ( ٢٤٠٧٤) لسنة ٢٠٢٤.

(٩٢) أنظر الفقرة (٣) من توسيع الوعاء الضريبي من قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (٢٤٠٧٤) لسنة ٢٠٢٤.

(٩٣) أنظر الفقرة (٥) من توسيع الوعاء الضريبي من قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (٢٢٠٧٤) لسنة ٢٠٢٤

## المصادر والمراجع

أولاً: الكتب:

١. د. ابو بكر محمود، " الحكومة الالكترونية- الواقع و الافاق"، الطبعة الاولى، مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة، سنة ٢٠٠٤.
٢. د. أعاد علي محمود، " المالية العامة والتشريع الضريبي"، مكتبة دار الثقافة، عمان، الاردن سنة ٢٠٠٠.
٣. د. أكرم يا ملكي، " الوجيز في شرح القانون التجاري، الجزء الاول، الطبعة الثالثة، بغداد سنة ١٩٧١.
٤. د. باسم محمد صالح، " القانون التجاري"، القسم الأول، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، سنة ٢٠٠٦.
٥. د. خيرى مصطفى كنانة، " اتجاهات الإيرادات الضريبية في الاردن والعوامل المؤثرة فيها"، الطبعة الاولى، مكتبة الشباب للطباعة، عمان، الأردن، سنة ١٩٩٨.
٦. د. زكريا محمد بيومي، " قانون الضرائب على الدخل"، الطبعة الأولى، دار المعارف للنشر، القاهرة، بدون سنة نشر.
٧. د. سمير الشاعر، " المالية العامة والتنظيم المالي الاسلامي"، المطبعة العربية للنشر، بيروت، لبنان سنة ٢٠١١.
٨. د. عادل فليح العلي "المالية العامة والشرع المالي والضريبي"، دار الحامد للطباعة والنشر، عمان الاردن سنة ٢٠٠٣.
٩. د. عبد الباسط على جاسم الزبيدي، "وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي: التباين في الانظمة الضريبية القائمة في الدول العربية"، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، سنة ٢٠٠٨.
١٠. د. عبد العال الصكبان، "مقدمة في علم المالية العامة في العراق"، الجزء الاول، الطبعة الاولى، مطبعة العاني، العراق، ١٩٧٢.
١١. د. عبد العال الصكبان، "الميزانية والضرائب المباشرة في العراق"، الطبعة الاولى، مطبعة العاني، بغداد، سنة ١٩٧٦.
١٢. د. عبد المنعم فوزي " المالية العامة"، الطبعة الأولى، منشأة المعارف للطباعة والنشر، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية سنة ١٩٦٢.
١٣. د. عثمان سلمان العبودي، " اثر التطور التكنولوجي في مبادئ الوظيفة العامة"، الطبعة الاولى، دار صباح الانباري للنشر، سنة ٢٠١١.
١٤. د. عمر العبيدي، "أبحاث معاصرة في القانون العام"، الطبعة الأولى، مركز المحمود لتوزيع الكتب، جمهورية مصر العربية، سنة ٢٠٢٤.
١٥. د. هبة عبد المنعم، "دراسة حول رقمنة التحصيل الضريبي في بعض الدول العربية اصدارات صندوق النقد العربي"، أبو ظبي، سنة ٢٠٢١.
١٦. د. يوسف صالح عجينة، ضريبة الدخل في العراق"، الطبعة العالمية، القاهرة، سنة ١٩٦٥.
١٧. د. رائد ناجي، "علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق"، دار العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، سنة ٢٠١٢.
١٨. د. طاهر الجنابي، "علم المالية العامة والتشريع المالي"، دار العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، بدون سنة نشر.

١٩. د.عمار عبد الباسط نصر، "الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم"، دار الاسكندرية للنشر، جمهورية مصر العربية، سنة ٢٠١٠.

#### ثانياً: البحوث العلمية:

١. د. صبا فاروق خضر، "مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢"، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٦)، العدد (٥٥)، سنة ٢٠٢١.

٢. د. عبدالستار محمد أنجاد، "تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع والطموح) ضريبة الدخل أنموذجاً، بحيث منشور في مجلة كلية القانون و العلوم السياسية، جامعة كركوك، المجلد (٣)، العدد (١٠)، سنة ٢٠١٤.

٣. د. رائد ناجي، "السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق"، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، العدد الخاص ببحوث المؤتمر تحت عنوان (الإصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول، للفترة من ١٣-١٤/١١/٢٠١٨).

٤. د. نهلة عبد الله زبار، "أوجه مخالفة السلطة التنفيذية لاختصاصها الدستوري في المجال الضريبي في العراق"، بحث في مجلة الجامعة العراقية المجلد (٢)، العدد (٦٣)، سنة ٢٠٢٣.

٥. د. نضال رؤوف أحمد، دور الحصر الضريبي في تمويل الموازنة العامة في العراق"، بحث منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، المجلد الثاني، العدد (٦٥) سنة ٢٠٢٢.

٦. د. هيثم عبد الخالق، "مساهمة الجهات الساندة في تعزيز الحصيلة الضريبية"، بحث منشور في مجلة الدراسات والبحوث المالية والمحاسبية، المجلد الثالث عشر، العدد (٤٢)، سنة ٢٠١٨.

٧. أيمن حسين داود ومنى عبد الفتاح، "الحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية غير المنظمة وتأثيره في الحصيلة الضريبية"، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص بالمؤتمر الدولي الثالث، (إصلاح الاقتصاد العراقي: تحديات الحاضر ورؤى المستقبل)، سنة ٢٠٢٤.

٨. باسمه عبود وسحر خليل، "تأثير توافر مهارات المخمن الضريبي في تطوير عملية الفحص الضريبي"، بحث منشور في مجلة دراسات المالية والمحاسبية، المجلد السابع عشر العدد (٥٨)، سنة ٢٠٢٢.

٩. د. عبد الرؤوف الصافي "ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، المجلد (٢٣)، العدد (١)، سنة ٢٠٠٨.

١٠. د.أحمد خلف حسين، "ضوابط الإصلاح الضريبي العراقي في الميزان"، بحث منشور في مجلة قرطاس للعلوم الاقتصادية والتجارية، المجلد (٤)، (١)، الجزائر، سنة ٢٠٢٤.

١١. د. علاء حسن علوان ومحمد سلمان عبود، "أستخدام الرقمنة الضريبية في تحقيق الإصلاح الضريبي في العراق - رؤى وحلول"، بحث منشور في مجلة دراسات المحاسبية والمالية، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الثالث تحت عنوان اصلاح الاقتصاد العراقي: تحديات ورؤى المستقبل، في سنة ٢٠٢٤.

١٢. د.أحمد حامد هذال وميثم لعبيبي، "التجارة الداخلية غير المنظمة والوعاء الضريبي في العراق: الاسباب والمعالجات"، بحث منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد (٥٠)، العدد (١٤٧) لسنة ٢٠٢٥.

#### ثالثاً: الاطاريح والرسائل العلمية:

١. عثمان سلمان غيلان، "مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في الضرائب المباشرة في العراق"، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهدين، سنة ٢٠٠٤.

٢. قيصر يحيى الربيعي، "السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي"، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية القانون، جامعة بغداد، سنة ٢٠٠٤.

٣. سهاد عبد الجمال، "التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، سنة ٢٠٠٦.

٤. أحمد كريم جاسم، "أعادة هندسة الخدمة الضريبية على وفق متطلبات الحكومة الالكترونية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، سنة ٢٠١٠.

٥. عبد الله محمود أمين، "تقويم فعالية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق"، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، سنة ٢٠٠٠.

**رابعاً: الدساتير والقوانين:**

١. الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥.
  ٢. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.
  ٣. قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤.
  ٤. القانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ الخاص بتعديل القانون (١٧) لسنة ٢٠٠٥ العراقي.
  ٥. تعليمات استقطاع الضريبة بطريق الاستقاع المباشر رقم (١١) لسنة ٢٠٠٥.
  ٦. قرار الهيئة التمييزية العراقية، رقم (٢٥) في ١٣/٥/١٩٩٨.
  ٧. قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (٢٤٠٧٤) لسنة ٢٠٢٤.
- خامساً: المواقع الالكترونية و الانترنت:**
١. د. حيدر عبد الوهاب، "محاضرات في المالية العامة والتشريع المالي متوفرة على الموقع الالكتروني الرسمي لكلية القانون، الجامعة المستنصرية، ص ٥٣ و على الرابط ادناه:

<https://uomutansiriyah.edu.iq/web.collage.php>.