



كلية الحقوق - جامعة المنصورة
قسم الاقتصاد والتشريعات المالية

محددات الإصلاح الضريبي في العراق

دراسة تحليلية

جزء من

رسالة لنيل درجة الماجستير في الحقوق

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور / إبراهيم عبد الله عبد الرؤوف

أستاذ الاقتصاد السياسي والتشريعات الاقتصادية

وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث

كلية الحقوق جامعة المنصورة

إعداد الباحث

حسين نصير طارق الشويش العزاوي

١٤٤٦هـ - ٢٠٢٤م

المستخلص العربي

تناول أبرز معالم ضوابط الإصلاح الضريبي العراقي التي جاءت تنفيذاً للمنهاج الوزاري للحكومة العراقية المقدم الى مجلس النواب في تشرين الأول ٢٠٢٢ بعد مطالبات فقهية عديدة للنهوض بواقع النظام الضريبي العراقي وجعله يواكب التطورات التي طالت المجتمع العراقي من النواحي كافة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إذ انصب البحث على ابراز مواطن القوة في تلك الضوابط والتي تمثلت بالتفريق بين ضوابط الإصلاح الآنية وضوابط الإصلاح الاستراتيجية وتبسيط الاجراءات والتحول الالكتروني، فضلاً عن موطن الوهن في الضوابط والتي تجلت في مخالفة التدرج القانوني، وعدم الاشارة إلى تعظيم الإيرادات الضريبية، والاعتماد على الاساليب التقليدية في الإصلاح وغرابة بعض الاجراءات، واعادة التأكيد على اجراءات قانونية نافذة.

وتبين من خلال البحث ان نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق ضعيف جداً قياساً بما تساهم به الضريبة في الدول الإقليمية والدول الأخرى، تم قياس الطاقة الضريبية كمتوسط في الفترة بين ٢٠٠٥-٢٠٢٠، استنتج الباحث ان السياسة الضريبية في العراق تتميز بتدني مستوى أدائها وعدم قابليتها على احداث اليات الإصلاح الضريبية خلال الفترة السابقة، فعدم وجود تنسيق عال مع قطاعات الدولة، وعدم مرونة القانون الضريبي وعدم قدرته على التفاعل مع مبتكرات الفكر البشري في التحديث وإعادة النظر في القوانين الضريبية كما ان اليات الإصلاح الضريبي في العراق تحتاج الى جهد هائل وبمختلف المستويات السياسية والاجتماعية والقانونية لتحقيق نظام ضريبي فعال لتحقيق أهدافه.

Abstract

Addressing the most prominent features of the Iraqi tax reform controls, which came in implementation of the ministerial curriculum of the Iraqi government submitted to the Council of Representatives in October 2022 after many jurisprudential demands to advance the reality of the Iraqi tax system and make it keep pace with the developments that affected Iraqi society in all economic, social and political aspects, as the research focused on highlighting the strengths of those controls, which were to differentiate between immediate reform controls and strategic reform controls, simplification of procedures and electronic transformation, as well as the weakness in the controls, which It was manifested in the violation of the legal hierarchy, the lack of reference to maximizing tax revenues, reliance on traditional methods of reform and the strangeness of some procedures, and the reaffirmation of legal procedures in force.

Through the research, it was found that the percentage of tax revenue contribution to financing the general budget in Iraq is very weak compared to what the tax contributes in regional countries and other countries, tax capacity was measured as an average in the period between 2005-2020, the researcher concluded that the tax policy in Iraq is characterized by its low level of performance and its inability to bring about tax reform mechanisms during the previous period, the lack of high coordination with the state sectors, the inflexibility of the tax law and its inability to interact with thought innovations The mechanisms of tax reform in Iraq need a tremendous effort at various political, social and legal levels to achieve an effective tax system to achieve its goals

المقدمة

أولاً: موضوع البحث وسبب اختياره:

لقد بدأت الضريبة مع ظهور الروح الجماعية وهي بذلك مرتبطة بأفكار مالية وسياسية، وكانت تؤخذ من الأفراد على أنها مساهمة طوعية وليست إجبارية يقدمها الأفراد للحاكم بسبب نفع مباشر يتقاضاه دافع الضريبة، ممن دفعها له، أي أنها كانت مقابل خدمة ولمنفعة مادية بمعنى أن لها مظهراً تعاقدياً بين طرفين هم دافع الضريبة (المكلف) ومن يتلقى الضريبة أو الحاكم وبقي الأمر كذلك حتى توسعت رقعة المجتمعات في القرن التاسع عشر وظهرت الحكومات وتزايدت الخدمات التي تؤديها وبرزت الحاجة إلى التمويل فظهرت الآراء التي تفرض مبدأ التعاقد بين المكلف والحاكم وأصبحت الضريبة أمراً إلزامياً تبرره حاجة الدولة حيث تتمتع الدولة بسلطة سياسية في تدبير الأمور اللازمة للإنفاق على الخدمات العامة التي تؤديها بهدف تحقيق الرفاهية في المجتمعات^(١).

ويعد النظام الضريبي من العناصر الأساسية لأي اقتصاد، حيث يعزز التنمية المستدامة ويسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية، والنظام الضريبي هو أحد الأدوات الهامة التي يعتمد عليها أي بلد لتمويل نفقاته وتحقيق التنمية الاقتصادية. ومع ذلك، فإن العديد من النظم الضريبية تواجه تحديات وصعوبات عديدة تؤثر سلباً على النظام الاقتصادي للبلاد. تعتبر إصلاحات التشريعات الضريبية أمراً حيوياً لتحسين المنظومة الضريبية. فالضرائب هي مصدر هام لتمويل نفقات الحكومة وتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

ويواجه نظام الضرائب العديد من التحديات التي تعرقل تحقيق أهداف التنمية المستدامة، وتعد واحدة من أهم تلك التحديات هي تشريعات الضرائب التي تعتبر عتبة كبيرة في سبيل توفير نظام ضريبي فعال ومنصف، لذلك فإن إجراء إصلاحات في التشريعات الضريبية يلعب دوراً حاسماً في تحسين النظام الضريبي، ويجب أن تكون التشريعات الضريبية واضحة ومفهومة للمواطنين والشركات على حد سواء، ويعاني العديد من الأفراد والمؤسسات من صعوبة فهم القواعد الضريبية المعقدة والمتغيرة باستمرار، لذا فإن إجراء تعديلات وتبسيط للتشريعات الضريبية سيسهم في زيادة الالتزام الضريبي وتحسين التوازن بين حقوق الدولة في تحصيل الضرائب وبين حقوق المكلفين في فهم وتطبيق القوانين الضريبية بشكل صحيح يحقق أهداف التنمية.

(١) إسماعيل خليل رمضان، المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة النشر، الإسكندرية، ٢٠١٨، ص ٥٥.

ومما لاشك فيه أن التشريعات الضريبية القوانين واللوائح الخاصة بتحصيل الضرائب وتحديد المعفى الضريبية والتصرّفات الضريبية يقع على عاتق الحكومة والمشرعين في تحديدها بطريقة تعكس احتياجات المجتمع وتسهم في تنمية الاقتصاد، وإذا تم تشريع تشريعات ضريبية عادلة وشفافة، فإنها ستشجع الأفراد والشركات على الامتثال للقوانين، وبالتالي ستزيد من مداخيلها وتعزز القدرة على توفير الخدمات الأساسية، وإصلاح التشريعات الضريبية يعد عاملاً حاسماً في تحسين المنظومة الضريبية، حيث أن النظام الضريبي السليم يساهم في توفير الموارد المالية للدولة ويؤثر بشكل كبير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي للبلاد، ومع زيادة الاهتمام بتحديث النظام الضريبي وتحسينه، يتزايد الاعتراف بأن التعديلات الضريبية الفعالة والمناسبة تلعب دوراً مهماً في خلق بيئة استثمارية ملائمة وتحفيز النمو الاقتصادي في البلاد.

ويواجه النظام الضريبي في العراق صعوبات كبيرة تتمثل في التشريعات الضريبية المعقدة، وإن النظام الضريبي الحالي في العراق يحتاج إلى إصلاحات جذرية لضمان عدالة التوزيع وتعظيم الإيرادات. وبالتالي، فإن إصلاح هذه التشريعات يُعدّ أمراً حاسماً لتحقيق الاستقرار الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في العراق، وإصلاح التشريعات الضريبية يعد أحد العوامل الحاسمة لتحسين المنظومة الضريبية في العراق، من خلال جعل التشريعات الضريبية أكثر وضوحاً وعدلاً، يمكن أن يتحقق تنمية اقتصادية مستدامة وتحسن في جودة الحياة للمواطن العراقي.

ثانياً: أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في الدور الذي تلعبه الضريبة في توفير النفقات العامة وتأثيرها المباشر على الإيرادات العامة للدولة وما لها من دور محوري في جذب وتعزيز مناخ الاستثمار، لذا فإنه من الضروري تكثيف الجهود المبذولة لإجراء الإصلاحات المطلوبة وضمان تنفيذها بشكل صحيح وفعال في تحقيق التنمية الاقتصادية.

ثالثاً: أهداف البحث: يعد الهدف الرئيس من تلك الدراسة هو استنباط وتحليل الضريبة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، وبالتالي يهدف هذا البحث إلى التعرف على المقصود بالضرائب وأنواعها، النظام القانوني الضريبي في العراق، وعوائق تطبيق الأصلح للتشريعات الضريبية في العراق.

رابعاً: مشكلة البحث: تتبلور معالم إشكالية البحث في أنها تتمثل في الحاجة إلى الإصلاحات التشريعية الضريبية وذلك لوجود العديد من الثغرات والنقص التشريعي ومنح السلطة التقديرية للإدارة الضريبية التي تستطيع بواسطتها تخطي النصوص التشريعية بما يؤدي إلى إيجاد فجوات

بين المكلفين وبين الدولة في المجال الضريبي، تعدد المشاكل الضريبية التنفيذية وأهمها التهرب الضريبي والازدواج الضريبي الذي يعيق الصلاح.

خامساً: منهجية البحث: انتهج الباحث منهجاً مختلطاً يجمع بين المنهج: التأسيلي والوصفي التحليلي في عرض وتحليل جوانب الدراسة البحثية لتحقيق أهدافها.

سادساً: خطة البحث:

مطلب تمهيدي: ماهية الضرائب وأهميتها

المبحث الأول: واقع النظام القانوني الضريبي في العراق ومحدداته.

المطلب الأول : التنظيم القانوني للضرائب المباشرة في العراق .

المطلب الثاني : التنظيم القانوني للضرائب غير المباشرة في العراق .

المطلب الثالث : الرقابة القضائية على تنفيذ التشريعات الضريبية في العراق

المبحث الثاني: معوقات تطبيق الصلاحيات الضريبية في العراق

المطلب الأول : معوقات خاصة بآليات فرض الضرائب في العراق.

المطلب الثاني : معوقات خاصة بآليات تحصيل الضرائب في العراق.

المطلب الثالث : الاشكاليات الفنية والإدارية في تنفيذ التشريعات الضريبية.

مطلب تمهيدي

ماهية الضرائب وأهميتها

أولاً: مفهوم الضريبة:

إن تركيز معظم الباحثين المهتمين بتعريف الضريبة كان يتمحور باتجاه العنصر الذي يعني استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على اشخاص طبيعيين والاعتيايين لقدرتهم التكاليفية، بطريقة نهائية بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة وتحقيق الدخل للدولة^(٢).

ولقد عرف الفقيه جبر الضريبة بأنها: "استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"^(٣). والضريبة هي: فريضة تدفع جبرا إلى الدولة، وهي غير جزائية وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدد مسبقا بلا مقابل ولتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة^(٤).

والضريبة هي مبلغ مالي يفرضه الحكومة على المواطنين والشركات بناءً على إيراداتهم أو عملياتهم المالية، وتعتبر الضريبة واحدة من أهم مصادر تمويل الحكومة لتنفيذ وصيانة الخدمات العامة والمشاريع الحكومية.

ثانياً: خصائص الضريبة:

من خلال التعريفات السابقة يمكن تقديم خصائص الضريبة على النحو التالي:

١. الضريبة اقتطاع مالي: وذلك من دخول بصورة نقدية وهو ما تميز به الضريبة في العصر الحديث بأنها قد تدفع نقدا وليس عينا ويعد الدخل ورأس المال المصدرين الرئيسيين من مصادر الضريبة والدخل هو الوعاء الاول الذي يتمتع بصفة الدورية هو الناتج جديد للأشخاص الطبيعيين والمعنيون خلال فترة زمنية معينة.

^(٢) لمزيد من التفاصيل أنظر:

• L'avenir Hypothéqué, Comment les accords commerciaux et 22 d'investissement conclus entre les pays riches et les pays pauvres sapent le développement- OXFARM International Mars 2007.

^(٣) معشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإسلامية، جامعة سعيدة، ٢٠١٥/٢٠١٦، ص ٢.

^(٤) حسن الحاج، عجز الموازنة: المشكلات والحلول، مرجع سابق، ص ١١.

٢. الضريبة تفرض بصورة نقدية: ففي العصور القديمة والوسطى كانت تجبى إما بصورة نقدية أو بصورة عينية، أما في الوقت الحاضر فليس من المعقول أن تجبى بصورة عينية^(٥).
٣. الضريبة تفرض وتدفع جبراً: إنها فريضة الزامية حيث تتميز بعنصر الإلزام والاجبار أي أنها من الأعمال السيادية وليس للمكلف خيار وارد في عدم أدائها، اما الأفراد فهم ملزمون بدفعها سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً أو أنه مواطن أجنبي تنطبق عليه الأسس القانونية.
٤. الضرائب تدفع بدون مقابل: أن الضريبة تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع معين فالفرد يدفع الضريبة باعتباره أحد أفراد المجتمع وذلك من خلال مساهمته في الأعباء العامة للدولة.
٥. فرض الضريبة تحقق نفع عام: ان الهدف الرئيسي من الضريبة هو السهام في تدعيم خزينة الدولة من اجل النفقات العامة وان عائد الذي تحققه من فرض الضريبة هو النفع العام أي على الحكومة استخدام حصيلة الضرائب في مجال المصلحة العامة التي تهم المجتمع. يدفع المكلف الضريبة كونه عنصراً متضامناً في المجتمع عليه ان يتحمل قسطاً من اعباء المنظمة السياسية التي ينتمي ليها ويعيش فيها ولا يؤديها على اساس مقابل خدمة او منفعة خاصة^(٦).
٦. أداة تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وسياسية، حيث أصبحت الضريبة في العصر الحديث أداة لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أي غايات الضريبة تتحدد في ضوء الغايات والسياسات الاقتصادية للدولة^(٧).
٧. الضريبة تفرض وفقاً لقدرة المكلفين: تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع وفقاً لمقدرته المالية، فهي طريق لتقسيم الأعباء بين الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين وفقاً لمقدرتهم المالية، بحيث يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية على الدفع، ويبرز هنا مفهوم الطاقة الضريبية وهي ما يمكن اقتطاعه كضريبة من دون إحداث آثار سلبية^(٨).

(٥) مؤيد جميل محمد ميالة، عنافة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٦، ص ٨.

(٦) Alan Redfem: Law and practice of international commercial arbitration, London, 2004, p.59.

(٧) مليحة الكعبي، الضريبة ودورها في تمويل الموازنة العامة، القاهرة، ٢٠١٨، ص ٢١.

(٨) حسن محمود عبد الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي، رسالة دكتوراة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، ٢٠١٥، ص ٢٨.

ثالثاً: أهمية الضريبة في النظام الاقتصادي:

تعد الضريبة واحدة من أهم العوامل التي تدعم وتشكل النظام الاقتصادي في أي دولة. إنها تمثل مصدراً رئيسياً لتمويل الحكومة وتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين، بدءاً من بناء البنية التحتية وصولاً إلى توفير الخدمات الصحية والتعليمية. ومع ذلك، يتجاوز دور الضريبة مجرد تمويل الحكومة، حيث تلعب دوراً أساسياً في توجيه الاقتصاد وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وذلك كما يلي^(٩):

١. تمويل الخدمات العامة: تمويل الخدمات العامة هو أحد الأهداف الرئيسية للضرائب في النظام الاقتصادي. يتعين على الحكومة توفير مجموعة من الخدمات الأساسية للمواطنين والمقيمين في البلاد، وهذه الخدمات تتضمن على سبيل المثال البنية التحتية، والخدمات الصحية والتعليمية، والأمن والدفاع، والخدمات الاجتماعية مثل الضمان الاجتماعي والمساعدات للفقراء والمحتاجين.
٢. ضمان العدالة الاجتماعية: يمكن استخدام الضرائب لتحقيق التوزيع العادل للثروة والدخل في المجتمع. على سبيل المثال، يمكن فرض ضرائب على الأغنياء بنسبة أعلى للمساهمة في دعم الفقراء والطبقات الاجتماعية الأخرى.
٣. ضبط الاقتصاد: يمكن استخدام الضرائب للتحكم في نشاطات الاقتصاد وتحفيز الاستثمار أو التقليل منه. على سبيل المثال، يمكن تقليل الضرائب على الشركات لزيادة الاستثمار وخلق وظائف جديدة.

(٩) رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط١، العاتك لصناعة الكتاب، مصر، ٢٠١٧، ص١٥٢.

المبحث الأول

واقع النظام القانوني الضريبي في العراق ومحدداته

تمهيد وتقسيم:

لقد خضعت القوانين الضريبية العراقية لتعديلات متتالية بعد عام ٢٠٠٣، قامت بها سلطة الائتلاف المؤقتة، والتي ساهمت الى حد كبير في تغيير النظام الضريبي العراقي، ومازالت التشريعات الضريبية في العراق تعاني من العديد من المشكلات التي تحتاج الى معالجات في اطار رؤية شاملة، وهو ما يلقي على عاتق السلطة التشريعية مسؤولية كبيرة تتمثل في تعديل القوانين المالية والضريبية، بشكل عام لنتناسب مع حالة العراق وتوجهاته الجديدة الساعية إلى التحول نحو الاقتصاد الحر في الدولة^(١٠).

ولم يعمل المشرع العراقي على تنظيم الضرائب في قانون واحد، وانما نظمها في قوانين مختلفة، إذ يشتمل النظام الضريبي العراقي على مجموعة متعددة من القوانين والتشريعات، التي يختص كل منها بنوع معين من الضرائب، كما لم تصدر تلك القوانين في فترة زمنية واحدة، بل صدرت في فترات زمنية مختلفة، ومن ثم، فقد تأثر القانون الضريبي العراقي بالتأثيرات التكنولوجية التي تبنتها الأنظمة الحاكمة خلال تلك الفترات^(١١). وهذا كله يعكس صورة سلبية للنظام الضريبي في العراق، إذ يدل تعدد القوانين والتشريعات الضريبية على ضعف التنظيم الضريبي وهشاشته، وتعارضه مع مبدأ (اليقين الضريبي)^(١٢)، فضلاً عن دوره السلبي في اضعاف الثقافة الضريبية لدى الإدارة الضريبية والمكلفين بها.

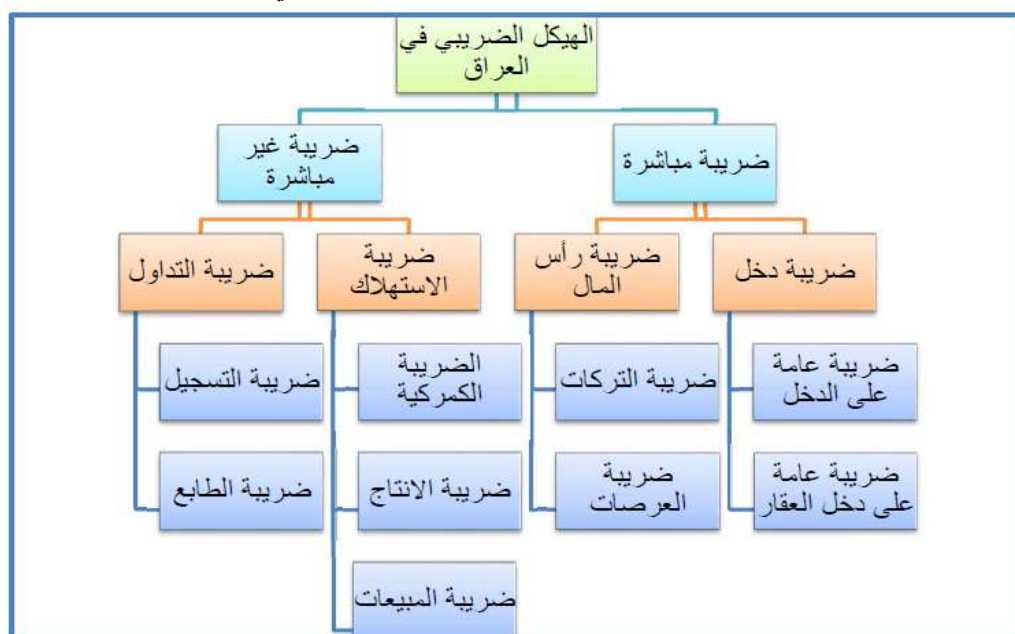
(١٠) يونس أحمد البطريق: أصول المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية- مصر، ٢٠٠٤، ص ٢٤.

(١١) عبد الستار حمد أنجاد: تقييم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح- ضريبة الدخل أنموذجاً، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، المجلد ٣، العدد ١٠، ٢٠١٤، ص ١١٣-١٨٠، ص ١١٩.

(١٢) يعني مبدأ (اليقين الضريبي) أن يكون كل فرد على بينة بمقدار وميعاد الضريبة، وطريقة جبايتها بدرجة من الدقة، ولا يتم ذلك إلا من خلال وضوح النظم، والمراسيم، والتعليمات، والاجراءات، والنماذج والقرارات. رائد ناجي أحمد: مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقاته في القانون العراقي، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، السنة (١)، العدد (٢)، ٢٠٠٩، ص ٣٠٦-٣٤١، ص ٣١١؛ شيماء فارس محمد: مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة (٣)، المجلد (٢)، العدد (١)، الجزء (١)، ٢٠١٨، ص ٢٥١-٢٧٨، ص ٢٦٠؛ علي عباس سميران الحلوسي: ظاهرة التهرب الضريبي في العراق وآثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها، مجلة كلية المعارف الجامعة، ج ٢٩، ع ١٤، ٢٠١٩، ص ٦٥٠.

يعمل المشرع الضريبي في العراق في الوقت الراهن على الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، إذ تشمل الضرائب المباشرة نوعين من ضرائب الدخل، وهما: (ضريبة الدخل، ضريبة العقار)، بالإضافة الى نوعين آخرين من ضرائب على رأس المال، وهما: (ضريبة العرصات، وضريبة التركات)، في حين تشمل الضرائب غير المباشرة كل من: (الضرائب الكمركية، ضريبة الإنتاج، وضريبة المبيعات)^(١٣)، وبالرغم من تنوع الضرائب في النظام العراقي، إلا إن هناك توازن الى حد ما بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، غير أن هذه الأخيرة أكثر من سابقتها، الأمر الذي يتناسب مع حالة الاقتصاد العراقي، الذي تغلب عليه النزعة الاستهلاكية، ولأن تطور النظام الضريبي يعتمد أساساً على الضرائب غير المباشرة، التي تمكنه من زيادة الإيرادات الضريبية بما يتناسب مع الطابع الاستهلاكي^(١٤)، والشكل رقم (١) يوضح هيكل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في العراق، وذلك كما يلي:

شكل (١)
هيكل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في العراق



المصدر: حازم صكبان حسن ومناهل مصطفى عبد الحميد: دراسة تحليلية لواقع النظام الضريبي ومؤشرات كفاءته في العراق، مرجع سابق، ص ١٩٤.

(١٣) عبد الستار حمد أنجاد: تقييم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح ضريبة الدخل أنموذجاً، مرجع سابق، ص ١٢٥-١٢٩.

(١٤) حازم صكبان حسن ومناهل مصطفى عبد الحميد: دراسة تحليلية لواقع النظام الضريبي ومؤشرات كفاءته في العراق، مرجع سابق، ص ١٩٤.

ويعنى هذا المبحث بتسليط الضوء على التنظيم القانوني للضرائب المباشرة وغير المباشرة، وواقع الرقابة القضائية على تنفيذ التشريعات الضريبية في العراق، وذلك في ثلاثة مطالب على نحو ما هو آتي:

المطلب الأول

التنظيم القانوني للضرائب المباشرة في العراق

إن الضرائب المباشرة هي تلك التي يتم فرضها بصورة مباشرة وبشكل نهائي على المكلفين، بحيث لا يمكنهم نقل عبئها إلى الغير^(١٥)، ويعد هذا النوع من الضرائب من أهم مصادر الإيرادات المالية وتمويل النفقات العامة، وغالباً ما تسهم بدور فاعل في تمويل مشروعات التنمية، وتعزيز أداء القطاعات الاقتصادية الأخرى^(١٦)، وتحظى الضرائب المباشرة بأهمية كبيرة في العراق، نظراً لكونها تستهدف شريحة واسعة من المكلفين والأموال الخاضعة للضريبة^(١٧)، وتنقسم في القانون الضريبي العراقي إلى نوعين رئيسيين، هما: الضرائب على الدخل، والضرائب على رأس المال، وكل منهما يتألف مع عدة أنواع فرعية من الضرائب، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: الضرائب على الدخل:

يتكون هيكل الضرائب على الدخل في العراق من نوعين منها، وذلك على النحو الآتي:

١. **ضريبة الدخل:** ينظم ضريبة الدخل في العراق، القانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، وتفرض على الأرباح الناتجة عن التصرف بالأموال غير المنقولة، وحق التصرف فيها، وكذلك الأرباح الناتجة عن كسب العمل والمهن الحرة من رواتب وأجور ومخصصات يتحصل عليها المكلف من القطاع العام أو القطاع الخاص، وكل ربح ينجم للشخص لم يخضع لضريبة أخرى خلال فترة معينة بعد خصم التكاليف والسماحات القانونية^(١٨).

(١٥) عبد المولى محمد السيد: الوجيز في شرح قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ١٢٤.

(١٦) سوزي عدلي ناشد: الوجيز في المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٤١؛ علي محمد خليل وسليمان أحمد اللوزي: المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢١١-٢١٢.

(١٧) أنور عباس ناصر: الضرائب ودورها في تعزيز إيرادات الموازنة العامة للدولة - دراسة تحليلية للفترة (٢٠٠٣-٢٠١٦)، مرجع سابق، ص ٤٨٦.

(١٨) هشام محمد صفوت العمري: الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد - العراق، ١٩٨٩، ص ٥؛ سيف الدين عماد أحمد رؤوف وعلاء حسين علوان الشافعي: واقع النظام الضريبي في العراق وامكانية التطوير ٢٠٢١.

وتقدر الضرائب على الدخل على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال مدة زمنية شهر أو سنة، فإما أن تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور، أو قد تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها^(١٩). وتفرض ضريبة الدخل على شريحة واسعة من المكلفين الذين يعملون في مختلف النشاطات الاقتصادية، التي تولد لهم إيرادات سنوية صافية، كما تفرض هذه الضريبة بشكل تصاعدي، عدا حالات معينة تأخذ بالأساس النسبي، ونظراً لذلك، فإنها تشكل بنسبة كبيرة من مجمل الإيرادات الضريبية^(٢٠). وقد ميز المشرع العراقي عند تحديد نسبة الاقتطاع بين المكلف المقيم وغير المقيم، وبين دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة ودخل الشركات المساهمة ودخل شركات القطاع المختلط^(٢١).

٢. ضريبة العقار: تعد ضريبة العقارات من أقدم الضرائب التي عرفت في العراق في العصر الحديث، إذ يعود ظهورها لأول مرة عام ١٨٣٩ خلال فترة الحكم العثماني، وقد فرضت حينها على القيمة الرأسمالية (العقار)، أما الأملاك المؤجرة فقد فرضت عليها ضريبة على القيمة الإيجارية (الدخل العقاري)، بمعنى ضريبة العقار من الضرائب المباشرة التي تفرض على رأس المال العقاري وعلى الدخل العقاري^(٢٢). صدر لأول قانون وطني لضريبة العقار في العراق سنة ١٩٢٣، والذي عرف بـ قانون ضريبة الأملاك رقم (٤٩) لسنة ١٩٢٣، وقد أجريت عليه تعديلات عديدة بعد ذلك، كان أولها عندما صدر قانون آخر حل محله، وهو قانون ضريبة الأملاك رقم (٣٥) لسنة ١٩٢٧، ثم صدر تعديل آخر بالقانون رقم (١٧) لسنة ١٩٤٠، وبعد قيام الحكم الجمهوري ألغي القانون الأخير، لتخضع هذه الضريبة حتى الوقت الراهن لأحكام القانون رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته^(٢٣).

(١٩) عماد محمد علي ولقاء فنجان ثامر: دراسة في تقويم الاداء الضريبي في العراق للمدة ١٩٩٥-٢٠١٠، مجلة

العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، المجلد (١٩)، العدد (٧١)، ٢٠١٣، ص ٢٢٦-٢٥٣، ص ٢٢٨.

(٢٠) عماد محمد علي وزيد كريم الشافعي: تقييم لأداء الواقع الضريبي في العراق للمدة ٢٠٠٣-٢٠١٦، مجلة

الدناير، العدد (١٨)، ٢٠٢٠، ص ٣١-١، ص ٦.

(٢١) علي عبد العظيم باقر: دور الاجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية- جامعة بابل، العدد (١٥)، يونيو ٢٠١٥، ص ١٢٩-١٦٠، ص ١٣٣.

(٢٢) حازم صكبان حسن ومناهل مصطفى عبد الحميد: دراسة تحليلية لواقع النظام الضريبي ومؤشرات كفاعته في العراق، مرجع سابق، ص ١٩٤.

(٢٣) طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر - جامعة الموصل، الموصل - العراق، ٢٠١٧، ص ٢٥٨.

وتعرف ضريبة العقار في القانون العراقي بأنها: الضريبة التي تفرض على دخل المكلف العقاري الاجمالي، والذي يمثل مجموع الإيراد السنوي وهو بدل ايجار العقار الفعلي أو المخمن الناجم من العقارات والعرضات المشيدة، فضلاً عن دخل المسطحات من العقارات المبنية على عرضات مستأجرة يمتلكها المكلف داخل العراق خلال السنة التقديرية، فيما عدا المسكن الذي يسكن فيه^(٢٤). وبحسب ما نصت عليه المادة (٢/١)، **فإن مفهوم العقار في هذا القانوني يشمل كل مما يلي^(٢٥):**

١. البيت بما فيه من ساحات وحدائق.
 ٢. المنشآت المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها والأراضي المتصلة بها والمتممة لها كالحديق والساحات.
 ٣. الأراضي المستغلة بأي شكل ما عدا تلك التي تؤجر لأغراض زراعية بغض النظر عن موقعها.
 ٤. السفن الثابتة أو ما في حكمها والمستعملة للسكن أو لتكوين الماكينات ولخزن البضائع أو لأي غرض آخر.
- كما نصت المادة (٢) من القانون على أن: "تقدر قيمة الضريبة وتجبى بنسبة (١٠%) من العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية (عدا الدخل من بيع الأملاك) بما في ذلك حصص الأشخاص الذين هم على قيد الحياة في تلك الأملاك العقارية".

ثانياً: الضرائب على رأس المال:

تفرض الضرائب على رأس المال إما بسعر منخفض بحيث يمكن دفعها من الدخل الذي يولده رأس المال، أو بسعر مرتفع بحيث يؤدي الوفاء بها الى اقتطاع جزء من رأس المال، على نحو ما يؤدي الى تأكله، ولهذا، تعد هذه الضرائب استثنائية غير متكررة، كالضرائب التي تلجأ إليها الدول في أوقات الحرب لسداد الدين العام^(٢٦).

(٢٤) علي عبد العظيم باقر: دور الاجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٣٥؛ سيف الدين عماد أحمد رؤوف وعلاء حسين علوان الشافعي: واقع النظام الضريبي في العراق وامكانية التطوير ٢٠٢١، مرجع سابق، ص ١٥٤.

(٢٥) قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته.

(٢٦) عماد محمد علي ولقاء فنجان ثامر: دراسة في تقويم الاداء الضريبي في العراق للمدة ١٩٩٥-٢٠١٠، مرجع سابق، ص ٢٣٠.

ويتكون هيكل الضرائب على رأس المال في العراق من نوعين منها، وذلك على النحو الآتي:

١. ضريبة العرصات: يراد بـ (العرصة) "قطعة الأرض الواقعة بين البناء وهي الأرض غير المشيد عليها بناء لأغراض السكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار أو غير المستغلة اقتصادياً"^(٢٧). فرضت ضريبة العرصات في العراق لأول مرة بالقانون رقم (١٥) لسنة ١٩٤٠، ولكن دون العمل به حتى عام ١٩٤٧، واستمر العمل به حتى سنة ١٩٥٠، ثم ألغي بموجب القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٥٠، والذي ألغي هو الآخر بعد قيام الحكم الجمهوري، وذلك بموجب القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢^(٢٨)، ولإزال العمل جارياً بهذا القانون وتعديلات حتى الوقت الراهن، وبحسب المادة (١) من القانون، فإن هذه الضريبة تفرض على: "الأرض الواقعة ضمن حدود أمانة بغداد والبلديات في مراكز المحافظات والأقضية والنواحي سواء كانت الأرض مملوكة أو موقوفة أو مفوضة بالتسجيل العقاري أو ممنوحة باللزمة وذلك إذا لم يكن مشيداً عليها بناء صالح لأغراض السكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار أو لم تكن مستغلة استغلالاً اقتصادياً بموجب التعليمات الصادرة وفق أحكام هذا القانون"^(٢٩).

٢. ضريبة التركات: كانت ضريبة التركات في العراق تخضع في البداية للقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٥٩، وهو أول قانون تفرض بموجبه هذه الضريبة، ثم خضعت لأحكام القانون رقم (٧) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته، فنصت المادة (١) من القانون على تعريف التركة، إذ جاء فيها: "يعد تركة لأغراض هذا القانون كل ما يتركه المتوفى من أموال وحقوق والتزامات بما في ذلك عقود التأمين لمصلحة الغير، والأموال الموصى بها، وما وهبه المتوفى بلا عوض أو أقر به للغير خلال سنة واحدة قبل وفاته، أما إذا كانت الهبة أو الإقرار مقابل عوض، فعلى الموهوب له أو المقر له، أن يثبت للسلطة المالية دفعه عوضاً يساوي قسمة الموهوب أو المقر به، والا استوفيت الضريبة مما زاد على العوض الذي اثبت دفعه، ويعتبر في حكم الهبة، بيع الأموال لمن يرث المتوفى أو أي بيع تقتنع السلطة المالية انه صوري، الغرض منه التهرب من الضريبة المفروضة وفق أحكام هذا القانون".

(٢٧) سعود جايد مشكور، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي العراقي، ط١، مطبعة المثني، العراق، ٢٠١٦، ص ٢١٨.

(٢٨) طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ٢٧٨.

(٢٩) قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ وتعديلاته.

المطلب الثاني

التنظيم القانوني للضرائب غير المباشرة في العراق

يشتمل هيكل الضرائب غير المباشرة في العراق على نوعين رئيسيين، وهما: الضرائب السلعية (ضرائب الاستهلاك)، والضرائب على التداول والتصرفات، وتفرض الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات، إما عند إنتاجها أو أثناء بيعها وتداولها، أو عند استهلاكها، كما قد تفرض على السلع والخدمات في حال استيرادها أو تصديرها، وهذا ما يجعلها من الأنواع الضريبية الشائع تطبيقها في معظم اقتصاديات الدول النامية، نظراً لاتساع مساهمتها التمويلية مقارنة بالضرائب المباشرة^(٣٠)، ويمكن التعريف بنوعي الضرائب غير المباشرة على النحو الآتي:

أولاً: الضرائب السلعية (ضرائب الاستهلاك):

والتي تعرف أيضاً بـضرائب الاستهلاك^(٣١)، أو الضرائب على السلع والخدمات، إذ تفرض بناءً على اعتبار حدوث الاستهلاك أو الإنفاق، وتشتمل الضرائب السلعية في العراق على ثلاثة أنواع، تتمثل بكل من: (الضرائب الكمركية، ضريبة الإنتاج، وضريبة المبيعات)^(٣٢)، وذلك كما يلي:

١. **الضرائب الكمركية:** تعد الضرائب الكمركية من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على الإنفاق على السلع والخدمات المستوردة من الخارج، وهي من أقدم الضرائب التي عرفتتها المجتمعات الإنسانية، كما تفرض على السلع والخدمات عند تصديرها من الداخل إلى الخارج، وبالتالي، فهي من الضرائب التي تؤدي إلى زيادة أثمان السلع والخدمات المستوردة والمصدرة^(٣٣)، ونظمت أحكام هذه الضريبة لأول مرة في العراق بالقانون رقم (١٩) لسنة ١٩١٩، وقانون الجمارك رقم (٥٦) لسنة ١٩٣١^(٣٤)، وفي عام ١٩٣٣، صدر قانون التعرفة الجمركية رقم (١١) لسنة ١٩٣٣، والذي

(٣٠) أنور عباس ناصر: الضرائب ودورها في تعزيز إيرادات الموازنة العامة للدولة- دراسة تحليلية للفترة (٢٠٠٣-٢٠١٦)، مرجع سابق، ص ٤٨٧.

(٣١) سعود جايد مشكور وعقيل حميد جابر الحلو: مبادئ المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مرجع سابق، ص ٢٢١.

(٣٢) عبد الرزاق غازي النقاش: المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، ١٩٩٧، ص ١٦٠.

(٣٣) سونيا آرزوني وارتان: الدور الاقتصادي للضرائب الكمركية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة- العراق، العدد (٣٣)، ٢٠١٥، ص ٤٤-٦٩، ص ٤٨.

(٣٤) سعود جايد مشكور وعقيل حميد جابر الحلو: مبادئ المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مرجع سابق، ص ٢٢٢.

وضعت لجنة مختصة تحت إشراف خبراء من عصبة الأمم، حيث كان لهذه التعرفة أغراضاً مالية على الرغم من زيادة رسوم الحماية المقررة لصالح الصناعة والزراعة الوطنية، وبعد ذلك عمدت الحكومة إلى تخفيض الضرائب الجمركية عن بعض السلع الاستهلاكية إذ انخفضت الضرائب من ٥% إلى ١% لاسيما بعد زيادة واردات النفط^(١).

٢. **ضريبة الإنتاج:** وهي الضريبة التي تفرض على عموم عمليات تصنيع وعرض السلع، وقد طبقت ضريبة الإنتاج لأول مرة في العراق في عام ١٩٧٩، واعتبرت من الضرائب غير المباشرة لأن المستهلك هو من يتحمل عبئها النهائي، وتشكل نسبة كبيرة من إجمالي الضرائب غير المباشرة في الدول الصناعية^(٢).

٣. **ضريبة المبيعات:** تفرض ضرائب المبيعات على عمليات بيع سلع محددة بنسبة ١٥% استناداً إلى أحكام الفقرة (أ) في المادة (٣٣) في قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة ٢٠١٥ والتعليمات المنشورة برقم (٥) لسنة ٢٠١٥ في الوقائع العراقية بالعدد ٤٣٦٣ في مايو ٢٠١٥. وتعد ضريبة المبيعات ضريبة غير مباشرة، من حيث تفرض عند الإنفاق على السلع والخدمات فهي تختلف عن الضريبة المباشرة التي تصيب الدخل بشكل مباشر عند الحصول عليها أو اكتسابها^(٣).

ثانياً: الضرائب على التداول والتصرفات:

لقد فرض القانون الضريبي العراقي هذا النوع من الضرائب غير المباشرة، عند حدوث انتقال في الحقوق المالية بين الأفراد عبر مختلف التصرفات القانونية التي تكون فيها الأموال محلاً لها، وتشمل: رسوم التسجيل العقاري، ورسوم الطابع^(٤). كانت ضريبة الطابع تخضع للقانون رقم (٣٠) لسنة ١٩١٩، ثم للقانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٦٤، والذي ألغي وحل محله القانون رقم (١٦) لسنة ١٩٧٤، أما ضريبة التسجيل العقاري، فلا تخضع لقانون خاص بها، بل جاءت أحكامها ضمن قانون

(١) عماد محمد علي وزيد كريم الشافعي: تقييم لأداء الواقع الضريبي في العراق، مرجع سابق، ص ١٠.

(٢) عماد محمد علي ولقاء فنجان ثامر: دراسة في تقييم الأداء الضريبي في العراق للمدة ١٩٩٥-٢٠١٠، مجلة العلوم الاقتصادية والدارية، جامعة بغداد، المجلد (١٩)، العدد (٧١)، ٢٠١٣، ص ٢٢٦-٢٥٣، ص ٢٣٤.

(٣) سعود جابيد مشكور، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مرجع سابق، ص ٢٢٣.

(٤) أعاد حمود القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، ط ١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٨، ص ١٤٠.

التسجيل العقاري رقم (٤٣) لسنة ١٩٧١ النافذ وكذلك قانون الرسوم العدلية رقم (١١٤) لسنة ١٩٨١ حيث نصت المادة (١٠٥) من قانون التسجيل العقاري على أن تستوفى رسوم التسجيل للمعاملات الواردة على الخصومة العينية الأصلية ممن تنتقل إليه هذه الحقوق، وكذلك يتم استيفائها عندما تكون المعاملة جاهزة للتسجيل بموجب القانون، ويطلق المشرع العراقي على ضريبي الطابع والتسجيل العراقي تسمية (الرسوم)، وهي تسمية خاطئة، إذ أنها في الواقع ضريبة حالها حال أنواع الضرائب الأخرى في العراق^(١).

المطلب الثالث

الرقابة القضائية على تنفيذ التشريعات الضريبية في العراق

تهدف التشريعات الضريبية الحديثة والمعاصرة بصورة عامة الى تحديد التزامات المكلفين بالضريبة، وتحديد سلطات وصلاحيات الإدارة الضريبية اللازمة لتمكينها من القيام بعملها ووظائفها، وتحديد الطرق والآليات والقواعد التي ينبغي على الإدارة الالتزام بها في فرض وتحصيل الضرائب من مختلف المكلفين، ونظراً لتعارض المصالح بين الإدارة الضريبية والمكلفين، فلا بد من وجود تنظيم للرقابة على تنفيذ التشريعات الضريبية من قبل الطرفين معاً؛ ولهذا، تعد الرقابة على تنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية واحدة من أهم القضايا التي يعنى المشرعون بتنظيمها في مختلف دول العالم، وذلك من أجل حماية الأموال العامة من جهة، وضمان تحقيق العدالة الاجتماعية، وحماية المكلفين من التعسف الذي قد تمارسه الإدارة الضريبية^(٢).

إن القضاء هو المعني بالقيام بدور الرقابة على دستورية الأعمال الضريبية، ومدى التزام الإدارة بتطبيق القانون الضريبي، ومنعها من الخروج عليه، وضمان التوفيق بين المصالح المتعارضة بينها وبين المكلفين، فإذا كانت مصلحة الدولة تتحقق من خلال حقها في تحصيل الإيرادات الضريبية التي تمكنها من تغطية نفقاتها، فإن ذلك ينبغي ألا يكون على حساب حقوق المكلفين ومصالحهم، ومن ثم، فإن الرقابة القضائية هي الأداة المثلى لتحقيق ذلك التوازن المطلوب بين مصالح الطرفين، بحيث لا تعلق مصلحة أي طرف منهما على حساب مصلحة الطرف الآخر،

(١) سعود جابيد مشكور: مبادئ المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مرجع سابق، ص ٢٢٧، ٢٢٨.

(٢) ناهدة عبدالغني محمد: أهمية تأسيس القضاء الضريبي المختص في العراق بين الضرورة والواقع - دراسة تحليلية، المجلة العلمية لجامعة جيهان - السليمانية، المجلد (٥)، العدد (١)، ٢٠٢١، ص ١٠٧-١٢١، ص ١٠٨.

وضمن خضوع جميع الأعمال الضريبية للأسس الدستورية، ومطابقتها للنصوص والقواعد التي تنص عليها التشريعات الضريبية، فضلاً عن دور الرقابة القضائية في تأصيل مبادئ القانون الضريبي وتوزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات في الدولة سواءً الاتحادية منها أو المحلية^(١).

تقوم الرقابة القضائية في المجال الضريبي بدور بالغ الأهمية في حماية حقوق المكلف والخزينة العامة للدولة، وضمان عدم حصول أي هدر لحقوق الطرفين، لكي لا تكون الضمانات الدستورية والقانونية مجرد شعارات نظرية ليس لها أي وجود فعلي على لأرض الواقع، ومن ثم، فإن هذه الرقابة ضرورية جداً، باعتبارها سلاحاً فعالاً يحول دون تعسف السلطات الضريبية ومساسها بحقوق المكلفين والخزينة العامة للدولة على حدٍ سواء^(٢). وبالرغم من وجود الكثير من المشكلات والمعوقات التي تحول دون تنفيذ القوانين الضريبية في العراق، إلا أنه لا يوجد - حتى اليوم - قضاء ضريبي مختص في العراق، في الوقت نفسه الذي يقف فيه القضاء العادي والإداري عاجزان عن القيام بأي دور رقابة على تنفيذ التشريعات الضريبية، وعن الإيفاء بمتطلباتها ومعالجة مشكلاتها، مقارنة مع ما هو قائم ومعمول به في الدول الأخرى^(٣)؛ فقد اتخذ المشرع العراقي مسلكاً مختلفاً ومغايراً عما سلكته التشريعات والقوانين المقارنة في تنظيم القضاء الضريبي، والرقابة القضائية على تنفيذ التشريعات الضريبية^(٤)، فلم يعهد بهذه الصلاحيات والسلطات إلى القضاء العادي، ولما إلى القضاء الإداري، كما لم يعهد بها إلى محاكم مختصة بالتشريعات الضريبية، بل عهد بذلك كله إلى لجان مختلطة بين القضاء والإدارة، تطبق القواعد المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية^(٥)، تعرف بـ (اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية)^(٦)، وذلك كما يلي:

أولاً: اللجان الاستئنافية: يعرف الاستئناف في المجال الضريبي، بأنه الوسيلة التي تهدف إلى إفساح المجال للشخص الذي رفضت الإدارة الضريبية أو السلطة المالية اعتراضه، لإعادة طرح

(١) رائد ناجي أحمد وشاكر جميل ساجت: خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية، مجلة كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد - العراق، المجلد (٥)، العدد (١)، ٢٠٢١، ص ٦٤-٨٧، ص ٦٥.

(٢) رائد ناجي أحمد وشاكر جميل ساجت: خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية، مرجع سابق، ص ٧٠.

(٣) ناهدة عبد الغني محمد: أهمية تأسيس القضاء الضريبي المختص في العراق، مرجع سابق، ص ١٠٨.

(٤) سولاف فيصل خضير: التقاضي الضريبي كضمانة دستورية للمكلف بدفع الضريبة، مرجع سابق، ص ١٢٤.

(٥) زينب سعدون طعمة: القضاء الضريبي ضماناً للحقوق والحريات الاقتصادية في العراق، مرجع سابق، ص ٦٧.

(٦) حيدر وهاب عبود: القضاء الضريبي ضماناً ناجعة لحماية حقوق المكلفين، مرجع سابق، ص ١٤.

النزاع مجدداً من بدايته، ويعد ذلك ضماناً يقدمه المشرع الضريبي العراقي لأجل اصلاح القرارات التي ردت السلطة المالية الماعتراض فيها، من خلال عرض النزاع على لجنة خاصة تسمى (اللجنة الاستئنافية)^(١).

وتتشكل اللجان الاستئنافية بقرار صادر عن وزير المالية، وتتكون اللجنة منها من قاضي من الصنف الثاني على الأقل، وعضوية اثنين من الموظفين المختصين في الشؤون المالية، كما يتم تعيين موظفين آخرين على سبيل الاحتياط، يحلون محل الأعضاء الأصليين للجنة إذا ما تعذر حضورهم، وتختص هذه اللجان بالبت في القضايا المتعلقة بتطبيق التشريعات الضريبية، من حيث تقدير الضريبة، وخضوع المكلفين لها، والرديات والسماحات والمخالفات المرتكبة خلافاً لنظام مسك الدفاتر التجارية. وتصدر عن اللجان الاستئنافية عدة قرارات حسب طبيعة كل نزاع، فقد تصدر قراراً يقضي بإلغاء قرار الإدارة الضريبية محل النزاع بحق المكلف، إذا وجدت فيه مخالفة للتشريع الضريبي، أو قرار تأييد لقرار الإدارة الضريبية إذا وجدت أنه مطابق للقانون، وملائم لقدرة المكلف وظروفه الخاصة، وقد تتخذ قرارات تقضي بزيادة التقدير الضريبي أو خفضه، ولا يمكن للجنة الاستئنافية أن تتراجع عن قرار اتخذته أو تعيد النظر فيه من تلقاء نفسها، إلا إنه يمكنها تصحيح الأخطاء الإملائية أو الحسابية التي وقعت عن طريق السهو أو الخطأ غير المقصود^(٢).

ثانياً: الهيئة التمييزية: يعد التمييز في قانون ضريبة الدخل العراقي بمثابة طريق الطعن الأخير الذي ينصب على قرار اللجان الاستئنافية، بالنسبة للنزاعات الضريبية التي يزيد فيها مبلغ الضريبة على عشرة آلاف دينار، حيث يستطيع كل من السلطة المالية والمكلف المستأنف إذا وجد أيّاً منهما اجحافاً في قرار لجنة الاستئناف أن يطعن في القرار أمام الهيئة التمييزية الخاصة التي تشكلت لهذا الغرض^(٣)، والتي تتمتع قراراتها بصفة قضائية كاملة وحاسمة بشكل نهائي، إذ لا مجال للطعن فيها أو الامتناع عن تنفيذها^(٤). وتم استحداث الهيئة التمييزية بموجب القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٤، والذي بدأ سريانه منذ الأول من يناير ١٩٩٥، وهو القانون الثامن ضمن سلسلة القوانين التي صدرت في تعديل القانون (١١٣) لسنة ١٩٨٢ بشأن ضريبة الدخل في العراق، حيث كانت سلطة البت في

(١) زينب سعدون طعمة: القضاء الضريبي ضماناً للحقوق والحريات الاقتصادية في العراق، مرجع سابق، ص ٦٧.

(٢) قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، الفصل (١٨): المواد (٣٧-٣٩).

(٣) زينب سعدون طعمة: القضاء الضريبي ضماناً للحقوق والحريات الاقتصادية في العراق، مرجع سابق، ص ٧٠.

(٤) حيدر وهاب عبود: القضاء الضريبي ضماناً ناجعة لحماية حقوق المكلفين، مرجع سابق، ص ١٥.

المنازعات الضريبية قاصرة قبل ذلك على اللجان الاستئنافية المنصوص عليها في القانون نفسه، وتشكل الهيئة التمييزية بناءً على بيان يصدر عن وزير المالية، من خمسة أعضاء، على أن يكون رئيس اللجنة التمييزية قاضياً من محكمة التمييز، وعضوية اثنين من مدراء العموم في وزارة المالية، بالإضافة الى عضو واحد من اتحاد الغرف التجارية، وعضو واحد أيضاً من اتحاد الصناعات، وللهيئة التمييزية أن تصدر قراراً بإلغاء قرار اللجان الاستئنافية أو تأييده أو تعديله، ويكون قرارها قطعياً بصورة باتة ونهائية^(١).

ويتبين مما تقدم أن النظام التشريعي الضريبي في العراق لا يستند الى قانون موحد يشمل جميع أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، بل يستند الى مجموعة من التشريعات التي يستقل كل منها بنوع معين من أنواع الضرائب، فهناك قانون لضريبة الدخل، وقانون لضريبة العقار، وقانون لضرائب العقارات، وكذلك الأمر بالنسبة لضرائب الكمركية وضرائب الانتاج والمبيعات، كما لا يوجد قانون خاص لضرائب الطابع ورسوم التسجيل. كما تبين أيضاً، أن المشرع العراقي لم يسلك المسلك الذي سلكته التشريعات الضريبية المقارنة فيما يتعلق بتنظيم الرقابة على تنفيذ التشريعات الضريبية، بل اتبع مسلكاً خاصاً ومختلفاً قرر فيه تخويل هذه المهمة للجان مختلطة وخاصة (اللجان الاستئنافية واللجنة التمييزية)، بعد أن عجز القضاء العادي والقضاء الإداري عن القيام بها، ومع ذلك، فإن هذه اللجان لم تتمكن هي الأخرى من معالجة المشكلات المتعلقة بتطبيق التشريعات الضريبية في العراق.

المبحث الثاني

معوقات تطبيق الاصلاحات الضريبية في العراق

تمهيد وتقسيم:

يعد الإصلاح الضريبي في أي بلد مسألة معقدة يتحدد اتجاهها في أغلب الأحيان على ضوء العوامل الاقتصادية والسياسية، لذا تلجأ العديد من الدول إلى البحث عن البدائل التي تحافظ على بقاء سياستها الضريبية فعالة مالياً واقتصادياً واجتماعياً، وغالباً ما ترتبط عملية الإصلاح الاقتصادي عامة والإصلاح الضريبي خاصة بتوجيهات منظمات تمويل دولية، لذا أصبح الإصلاح الضريبي

(١) قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، الفصل (١٨): المادة (٤٠).

عنصراً مهماً وعلى نحو متزايد في البرامج التي تدعمها المؤسسات الدولية (صندوق النقد والبنك الدوليين ومنظمة التجارة العالمية)^(١).

يمكن أن يساهم إصلاح التشريعات الضريبية في تحقيق عدالة اجتماعية أكبر. ففي العديد من البلدان يتم تحميل فئات معينة بأعباء ضريبية عالية، بينما يتم تجاهل فئات أخرى ذات دخول عالي. وبالتالي تزداد فجوة الثروة والدخل بين الأفراد. لذا فإن إصلاح التشريعات الضريبية يمكن أن يعمل على تحقيق توزيع أكثر عدلاً للثروة والدخل، ويمكن أن يساهم إصلاح التشريعات الضريبية في تعزيز الثقة بين المكلفين والحكومة. فعندما يكون النظام الضريبي عادلاً وشفافاً، سيزداد الالتزام الضريبي والدفع المنتظم للضرائب. كما ستتحسن صورة الحكومة في عيون المواطنين والمستثمرين، مما يؤدي في النهاية إلى زيادة الإيرادات وتحسين الوضع الاقتصادي للبلاد.

إذ يساهم النظام الضريبي برفع مستوى كفاءة الاقتصاد الوطني، وذلك من خلال ما يقدمه من الإيرادات المالية لخزينة الدولة، والتي تساهم بدرجة أساسية في تمويل نفقاتها، ولذلك يجب أن يشمل النظام الضريبي جميع الأفراد إلزاماً بدفع الضرائب، مع وجود بعض الاستثناءات تتضمن (العاطلين عن العمل والعجزة والمعاقين والمرضى بعاهات ثابتة)، بالرغم من أهمية النظام الضريبي بالنسبة للاقتصاد العراقي، إلا إنه يواجه صعوبة في تطبيقه بصورة يمكن معها تحقيق العدالة والانصاف، كما يعاني من مجموعة من التحديات والمعوقات التشريعية والإدارية والفنية والاقتصادية والاجتماعية^(٢). وعلى هذا الأساس، يمكن إبراز عوائق تطبيق الإصلاح للتشريعات الضريبية في العراق في ثلاثة مطالب على النحو الآتي:

المطلب الأول

معوقات خاصة بآليات فرض الضرائب في العراق

علي الرغم من التغيرات التي شهدتها النظام الضريبي في العراق، إلا إنه مازال يحمل نفس السمات والخصائص التي تتسم بها الأنظمة الضريبية في معظم الدول النامية، وأهمها: انخفاض

(١) يوسف علي يوسف عبد الله: أهمية إصلاح النظام الضريبي ودوره في الإيرادات العامة في العراق للمدة من ٢٠٠٤-٢٠١٦، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ج ١١، ع ٢٦، ٢٠١٩، ص ١٦٠.

(٢) حازم صكبان حسن ومناهل مصطفى عبد الحميد: دراسة تحليلية لواقع النظام الضريبي ومؤشرات كفاءته في العراق، مرجع سابق، ص ٢٠٠.

معدل الاقتطاع الضريبي قياساً بحجمه في الدول المتقدمة، وارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة، والذي يعكس بالمقابل ضعفاً في دور الضرائب المباشرة، إذ أن انخفاض الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد يقودان إلى ضيق وعاء هذه الضرائب وانخفاض عدد المكلفين لها مما يقلل إلى حد كبير من أهميتها، ويعد هذا مظهراً من مظاهر اختلال الهيكل الضريبي، كما يتسم النظام الضريبي في العراق بالجمود وعدم المرونة، وعدم قدرته على الاستجابة لمتطلبات التنمية الاقتصادية، أو للتغيير الحاصل في هيكل النشاط الاقتصادي مما يجعله قاصرة عن تحقيق أهدافه، بالإضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الضريبية، واعتمادها أساليب وطرائق متخلفة في تحديد الوعاء الضريبي، وعدم قدرتها على الوصول إلى أغلب الأوعية الضريبية، مع ما يرافق ذلك من تخلف أساليب الحصر والربط وتدني مستوى الوعي الضريبي^(١)، ما زال دور النظام الضريبي في العراق دون المستوى المطلوب (في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية) من نواحي عديدة، أهمها^(٢):

١. خضوع التشريع الضريبي للمتنفذين السياسيين والاجتماعيين، على نحو ما تسبب في عدم جعل النظام الضريبي نظاماً فعالاً، من الناحية الاقتصادية عامة والاجتماعية خاصة، الأمر الذي يعكسه كثرة الإعفاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل على سبيل المثال.
٢. ما زال النظام الضريبي غير قادر على المساهمة بقدر كافٍ وضروري في تمويل النفقات العامة، ولا يوازي نموه نمو النفقات العامة المتزايدة سنوياً، لاسيما وأن العوائد النفطية تشكل ٩٢,٣% من إجمالي إيرادات الميزانية العامة.
٣. ضعف أثر النظام الضريبي بالنسبة لإعادة توزيع الدخل والثروات، وذلك بسبب عدم تدرج أسعار الضرائب على رأس المال والدخل تدرجاً عميقاً، ولا تتضمن عنصراً تصاعدياً حاداً في هذا الاتجاه، ومثال ذلك الأسعار الضريبية المتواضعة لضريبة الدخل.
٤. عدم الأخذ بالضريبة العامة الموحدة على الدخل، وعدم الاهتمام بتطوير الإدارة الضريبية إذ يسودها الفساد الإداري من رشاي ومحاباة في التعامل الضريبي.

(١) محمد حلو داود الخرسان، هناء علي حسين القرشي، و زياد طاهر محمد علي: الحصيلة الضريبية في العراق بين كفاءة الإدارة الضريبية ومقومات نجاح النظام الضريبي: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مجلة العلوم الإدارية العراقية، المجلد (١)، العدد (٢)، ٢٠١٧، ص ٥٣-٧٣، ص ٥٩.

(٢) نسرين رياض شنشون: الإصلاح الضريبي في العراق، المجلة السياسية والدولية، العدد (٣٥-٣٦)، ٢٠١٧، ص ٧٥٣-٧٩٦، ص ٧٧٢-٧٧٣.

٥. إلغاء ضريبة التركات، وعدم الاهتمام بإعادتها الى النظام الضريبي، والذي من شأنه العمل على تفتيت الثروات المتراكمة عند الكثيرين، أو ضريبة الارث المفروضة على حصص المنتفعين من التركة لأنها أكثر تحقيقاً للعدالة في توزيع الثروات. وإلغاء ضريبة العقار الإضافية كان في الأساس خدمة لأصحاب العقارات^(١)، ولهذا يتطلب الأمر وانطلاقاً من مبدأ تحقيق العدالة الاجتماعية إعادة النظر في إعادتها الى النظام الضريبي العراقي^(٢).

تعاني قوانين الضرائب النافذة من الصياغات القانونية غير الواضحة بشكل دقيق لهذه القوانين، إذ إن بعض الصياغات القانونية تعاني من عيوب في الصياغة التشريعية، كالفراغ التشريعي والتعارض بين النصوص وغموض بعض المصطلحات، وكثرة بنود بعضها، وكثرة التعديلات عليها^(٣)، وغير ذلك من المشكلات التي تتسبب وقوع الالتباس فهم هذه القوانين بشكل واضح ودقيق، سواءً من قبل موظف السلطة المالية أو من قبل المكلف، مما يفتح المجال للتطبيق غير الدقيق لهذه القوانين ويؤثر سلباً في تطبيق السياسة الضريبية بشكل عام^(٤)، كما يؤثر على الحصيلة الضريبية التي رقد الخزينة بالأموال اللازمة لمعالجة العجز الكبير في الموازنة وتصحيح مسيرة الاقتصاد، ويعاني النظام الضريبي العراقي من كثرة الإعفاءات والسماحات والتنازلات التي تؤثر في الإيرادات الضريبية، والإعفاءات هي استثناء دخول خاضعة للضريبة لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، وكذلك كثرة التنازلات التي تعني تنزيل كل ما أنفقه المكلف في سبيل تكوين الدخل الخاضع للضريبة والمؤيد بوثائق رسمية كأجور العمال والياجار... وغير ذلك، أما السماحات فيراد بها إعفاء الحد الأدنى للزمن للمعيشة، وكذلك الأعباء العائلية، في سبيل تحقيق الأهداف التي تصبوا إليها

(١) رزاق ذياب شغيبث وعباس عصفور لفته: الإصلاح الضريبي: من ضرورات التحول الاقتصادي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى - العراق، ع ٢، ٢٠٢٢، ص ٧٥-٩٤، ص ٩٠.

(٢) سيف الدين عماد أحمد رؤوف وعلاء حسين علوان الشافعي: واقع النظام الضريبي في العراق وإمكانية التطوير ٢٠٢١، مرجع سابق، ص ١٥٦.

(٣) سيف الدين عماد أحمد رؤوف وعلاء حسين علوان الشافعي: واقع النظام الضريبي في العراق وإمكانية التطوير ٢٠٢١، مرجع سابق، ص ١٥٦؛ يوسف علي يوسف عبد الله وسعيد علي محمد العبيدي: أهمية إصلاح النظام الضريبي ودوره في الإيرادات العامة في العراق، مرجع سابق، ص ١٧٩.

(٤) رزاق ذياب شغيبث وعباس عصفور لفته: الإصلاح الضريبي: من ضرورات التحول الاقتصادي في العراق، مرجع سابق، ص ٨٢؛ حيدر فاضل كاظم وعمرو هشام محمد وعلاء الدين برع جواد: السياسة الضريبية في العراق المعوقات والمعالجات - دراسة مقارنة، مجلة الطريق التربوية والعلوم الاجتماعية، المجلد (٦)، العدد (٨)، ٢٠١٩، ص ٢٣٥-٢٥٣، ص ٢٤٤.

الدولة من جهة، والمحافظة على النسيج العائلي والقضاء على الآثار السلبية للضريبة من جهة أخرى^(١)، وتتمثل أبرز المشكلات التشريعية التي تعوق تطبيق الإصلاح الضريبي في العراق بكل مما يلي^(٢):

١. فشل التعديلات التي وضعتها السلطة المؤقتة والتي أتت غير متوافقة مع التشريع الضريبي العراقي ومتناقضة مع الكثير من النصوص سواء في القوانين الضريبية او التشريعات الأخرى الداعمة والمكملة للدستور.

٢. أن هذه القوانين قد وضعت على عجل ودون دراستها دراسة معمقة لغلق ما يمكن اعتباره ثغرة قانونية في المستقبل، أو مبادئ متعارضة مع القوانين الموجودة.

٣. الاعتماد على التشريعات القديمة وغير المتجددة والتي لا توفي الزيادات الحاصلة في النفقات مما يجعل التشريع القانوني للنظام الضريبي غير متوافق مع التطورات التي تحدث على الساحة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية الحالية.

ويعتبر تعدد معايير فرض الضريبة من العيوب التي تؤخذ على النظام الضريبي العراقي، إذ تفرض الضريبة على أسس متعددة، كمعيار التبعية السياسية- أي علاقة المكلف بالدولة من خلال رابطة الجنسية- كما في ضريبة التركات، ومعيار التبعية الاقتصادية الذي يقضي بمزاولة المكلف للنشاط الاقتصادي داخل اقليم الدولة العراقية، كما في ضريبي الدخل والعقار، كما تفرض بعض الضرائب وفق معيار التبعية الاجتماعية كإقامة المكلف داخل البلد، هناك أسس قانونية للإصلاح الضريبي في العراق، وهي أن تخضع عملية وضع نظام ضريبي الى بعض القيود والقواعد منها الدستورية والادارية والقانونية والهيكل السياسي للبلد- من ناحية كونه نظاماً مركزياً أو اتحادياً- لمبدأ القانونية، فلا تفرض الضرائب إلا بقانون، هذا قد جسده الدستور العراقي الجديد في المادة (٢٨). ومدى صلاحية فرض الضرائب، فضلاً عن الإيرادات المتحققة من الضريبة ينبغي ان تستخدم

(١) عبد الستار حمد أنجاد: تقييم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص ١٥٦.

(٢) زينب علي عبيد وأحمد سليمان ياسين الصفار: المشكلات الادارية والقانونية والمالية في النظام الضريبي العراقي، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة زاخو، المجلد (١١)، العدد (٢)، ٢٠٢٣، ص ص ٢٩٣-٣٠٤، ص ٣٠٠.

للأغراض العامة المشروعة فقط، إذ ينبغي تفعيل هذه المبادئ عن طريق محاكم مستقلة ومؤسسات أخرى^(١).

ويرى الباحث أنه من مبادئ الإصلاح الضريبي المطلوب تحقيقه في العراق حالياً هي في تصميم نظام ضريبي بصورة متقنة يلبي ثلاثة عناصر هي العدالة، الحيادية، والبساطة وهي عملية معقدة تتطلب عموماً تغييرات في نواحي الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي، ان هذه المجالات للإصلاح الضريبي لم يتم الأخذ بها في العراق بعد عام ٢٠٠٣. وينبغي على الإصلاح الضريبي أن يستند إلى قوانين وتشريعات ضريبية مستقرة، بحيث تكون القاعدة الضريبية واضحة ومفهومة، وتؤدي إلى تطبيق سليم للقانون، في حين يؤدي تعدد التشريعات الضريبية وعدم تناسقها إلى إرباك الإدارة الضريبية في تقدير الضريبية وجبايتها، فضلاً عن ضرورة أن يكون القانون الضريبي قادراً على الحد من عدم الامتثال للضريبة، ومنع التهرب الضريبي، والحد من الفساد المالي والإداري في البلاد.

المطلب الثاني

معوقات خاصة بآليات تحصيل الضرائب في العراق

يعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة من العمليات والإجراءات التي يتم من خلالها تحصيل الضريبة من المكلفين بدفعها وفقاً للقوانين والتشريعات الضريبية النافذة، ونقلها إلى الخزينة العامة للدولة، لاستخدامها في تحقيق غايات اقتصادية وتحقيق التنمية. وهناك العديد من الطرق المتبعة في تحصيل الضرائب وجبايتها، وكل نظام ضريبي يختار ما يناسبه من تلك الطرق، التي ينبغي أن تحقق قاعدتي الاقتصاد في النفقات الضريبية، والملائمة في التحصيل، كما تسهم طرق التحصيل الضريبي في خفض حساسية المكلفين من التزاماتهم الضريبية، وبعض تلك الطرق تعتمد على الأداء والدفع المباشر، أو الدفع عبر الحساب البنكي، وهناك طريقة الدفع الكلي للضريبة، أو طريقة الأقساط الدورية خلال السنة الضريبية، وفي كل الأحوال، فإن طرق التحصيل تلعب دوراً كبيراً في زيادة الحصيلة الضريبية، والحد من التهرب الضريبي^(٢).

(١) نسرین ریاض شنشول: الإصلاح الضريبي في العراق، مرجع سابق، ص ٧٧٥.

(٢) محمد طاقة وهدى العزاوي: اقتصاديات المالية الحديثة، ط ١، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ٢٠١٠، ص ١١٣.

وتشير قاعدة الملائمة في التحصيل الى ضرورة أن تحصل كل ضريبة في نطاق زمني محدد، ونمط ملائم للمكلف، والكيفية الأكثر تسهلاً وتيسيراً له، وأن يتلاءم كل ذلك مع موعد تحقق الوعاء الضريبي الخاص به، أما قاعدة الاقتصاد في النفقات، فيراد بها أن يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب وما يدخل منها الى خزينة الدولة في أقل مبلغ ممكن، وهذا يتطلب خفض تكاليف تحصيل الضرائب الى أدنى حد ممكن، لكي لا تضطر الدولة الى التوسع في فرض الضرائب^(١).

جدول (١٢):

مساهمة الضرائب المباشرة الى الإيرادات الضريبية في العراق (٢٠٠٥-٢٠٢١) (مليون دينار عراقي)

السنة	ضريبة الدخل والعروضات	الضريبة العقارية	إجمالي الضرائب المباشرة	إجمالي الإيرادات الضريبية	نسبة الضرائب المباشرة الى إجمالي الضرائب
2005	174224	9847	184071	474865	38.76%
2006	296283	10589	306872	589651	52.04%
2007	427639	11292	438931	1101503	39.85%
2008	504055	21196	525251	960929	54.66%
2009	568220	34820	603040	1722515	35.01%
2010	671928	50336	722264	1725082	41.87%
2011	821206	52334	873450	1408085	62.03%
2012	1087082	59859	1146941	2633194	43.56%
2013	1294588	63244	1357822	3419976	39.70%
2014	1403158	60839	1463997	4263681	34.34%
2015	1656512	67177	1723689	6240500	27.62%
2016	3333464	74955	3408419	4530451	75.23%
2017	1391856	99998	4938298	8334371	59.25%
2018	965100	100000	2955559	8964086	32.97%
2019	1020664	751081	2841807	10556968	26.92%
2020	1103528	96268	2603494	6316763	41.22%
2021	1176566	118110	6638509	9315995	71.26%

المصدر: زينب علي عبيدي وأحمد سليمان ياسين الصفار: المشكلات الادارية والقانونية والمالية في النظام الضريبي العراقي، مرجع سابق، ص ٢٩٧.

(١) عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت- لبنان، ١٩٦٥، ص ٨٤.

يعاني النظام الضريبي في العراق من انخفاض في الحصيلة الضريبية، والتي لا تتعدى في المتوسط ١٥% من الدخل القومي، في حين تصل الحصيلة الضريبية في العديد من الدول المتقدمة إلى ما يزيد عن ٣٠% من الدخل القومي، ويرجع ذلك إلى انخفاض كل من الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد، وإلى عدم كفاءة الإدارة الضريبية وأجهزتها، وتدني الوعي الضريبي كذلك. بالإضافة إلى أسباب أخرى، منها قلة اهتمام الدولة بالضرائب، واعتمادها بشكل كلي على الإيرادات النفطية، وكثرة الإعفاءات والسماحات والتتريلات الضريبية، وزيادة حالات التهرب الضريبي، وتدهور الأوضاع الأمنية والاقتصادية والاجتماعية، فقد بلغت أعلى نسبة للحصيلة الضريبية في العراق عام ٢٠١٠ على سبيل المثال ٦,٥% من إجمالي الموارد المالية لخزينة الدولة، كما ساهم تخفيض نسبة الضريبة على الدخل من ٤٠% كحد أعلى إلى ١٥% كحد أدنى بعد عام ٢٠٠٣ في خفض معدلات الحصيلة الضريبية في العراق^(١)، ويتضح من ذلك ما يلي:

١. أن هناك اختلال في الهياكل الضريبية، إذ يعاني النظام الضريبي العراقي من عدم التوازن بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، إذ تمثل الضرائب غير المباشرة النسبة الأكبر في حصيلة إيراداتها الضريبية، أما الضرائب المباشرة، مثل الضرائب على الدخل وضرائب رأس المال، فغالباً ما تقل أهميتها في الإيراد الضريبي، وذلك لأن عبء الضريبة غير المباشرة يتحمل عبئها المستهلك من الناحية الاقتصادية، أما الضرائب غير المباشرة فهي تفرض على الدخل ورأس المال فيتحمل عبئها الطبقات الغنية أو أصحاب رؤوس الأموال وأن الاعتماد على الأخيرة يدر أموال للخزينة ويحقق التوازن الاجتماعي من خلال تقليل الفوارق بين الطبقات^(٢). هذا يفسر ارتفاع نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الهيكل الضريبي العراقي، والتي تصل في بعض الأحيان إلى ٦٧%، في مقابل ٣٣% للضرائب غير المباشرة^(٣)، وذلك بالرغم من اعتماد النظام الضريبي في العراق على الضرائب غير المباشرة بنسبة تصل إلى ٨٠%، بسبب سهولة تحصيلها وقلة حالات التهرب الضريبي^(٤).

(١) عبد الستار حمد أنجاد: تقييم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح ، مرجع سابق، ص ١٥٥.

(٢) نسرين رياض شنشونول: الاصلاح الضريبي في العراق، مرجع سابق، ص ٧٨٠.

(٣) رزاق ذياب شغيبث وعباس عصفور لفته: الإصلاح الضريبي: من ضرورات التحول الاقتصادي في العراق، مرجع سابق، ص ٨٢.

(٤) عبد الستار حمد أنجاد: تقييم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح ضريبة الدخل أنموذجاً، مرجع سابق، ص ١٥٦.

٢. تواجه الأجهزة الضريبية في العراق صعوبات شديدة في تطبيق التشريعات الضريبية، بسبب ضعف وقصور آليات تحصيل الضرائب، وهو القصور الذي فتح المجال لزيادة حالات التهرب الضريبي، في ظل ضعف الوعي الضريبي، وغياب الإدراك الكافي لدى الأفراد لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة، فكلما كانت ثقتهم كبيرة بالدولة كانت استجاباتهم لدفع الضرائب أكبر، وفي هذا الصدد، تشير معظم الدراسات الى ارتفاع حالات التهرب الضريبي من جهة، وتراجع مستوى الوعي الضريبي لدى الأفراد من جهة أخرى، لاسيما في ظل عجز التشريعات الضريبية عن مواكبة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية^(١). يضاف الى ذلك، عدم نزاهة الإجراءات الضريبية في بعض الأحيان، وعدم عدالة التقديرات الضريبية، وغير ذلك مما يدفع الى زيادة التهرب الضريبي.

٣. تتمثل أهم المشكلات الاجتماعية التي تعوق تطبيق سياسة الاصلاح الضريبية، بعدم القدرة على تطبيق القوانين الضريبية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، وضعف دور الدولة على تطبيق القانون نتيجة الوضع السياسي والأمني والاقتصادي المتردي للبلد^(٢)، مما زاد من حالات التهرب الضريبي والفساد الإداري والمالي في الإدارات الضريبية، فضلاً عن ضعف الوعي الضريبي الذي يشير الى ادراك كامل من لدن الافراد لمسؤولياتهم المالية ازاء المجتمع والدولة، وكلما كانت ثقتهم كبيرة بالحكومة اقبلوا على دفع الضرائب مختارين^(٣).

٤. كما تلعب المشكلات الاقتصادية دوراً كبيراً في التأثير بتطبيق الاصلاحات للتشريعات الضريبية، فقد عانى العراق مشكلات اقتصادية كنتيجة للسياسات الاقتصادية والسياسية للعقود السابقة أدت إلى حالة من التضخم الركودي، الأمر الذي قلل من مقدار الأنشطة الاقتصادية للمكلفين بدفع الضرائب بنسبة كبيرة، وبالتالي، انخفاض مقدرة المكلفين على دفع الضرائب مما قلل مقدار الضرائب الواجب جبايتها من جهة أخرى، إذ فقدت الضرائب دورها كأداة من أدوات السياسة المالية، التي تستطيع الدولة عن طريقها توجيه النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق الاستقرار

(١) علي طالب شهاب: النظام الضريبي في العراق الواقع والتحديات، مجله العلوم الاقتصادية، المجلد (٧)، العدد (٢٨)، ٢٠١١، ص ٤٠-٦١، ص ٥٥.

(٢) حيدر فاضل كاظم وعمر وهشام محمد وعلاء الدين برع جواد: السياسة الضريبية في العراق المعوقات والمعالجات، مرجع سابق، ص ٢٤٤.

(٣) علي طالب شهاب: النظام الضريبي في العراق الواقع والتحديات، مرجع سابق، ص ٥٠.

الاقتصادي، لاسيما في ظل السياسة المالية المتخبطة التي اتبعتها الدولة العراقية منذ ٢٠٠٣ وحتى الوقت الراهن.

ويري الباحث أنه يتبين من ذلك، أن النظام الضريبي في العراق ضعيف جداً من حيث تحصيل الإيرادات الضريبية، ومساهمته الخجولة في جانب الإيرادات في الموازنة العامة، الأمر الذي يتطلب وضع الحلول الجذرية للنظام الضريبي وإصلاحه إصلاحاً شاملاً، وليس وضع حلول ترقيعية من خلال توسيع أوعية بعض الضرائب، إذا ما أراد توفير موارد مالية كبيرة من خلال الضرائب، خصوصاً وأن الأراضية مهياً لإعادة تشريع قوانين ضريبية جديدة تتسجم والفلسفة الاقتصادية التي تبناها المشرع في الدستور النافذ.

المطلب الثالث

الاشكاليات الفنية والإدارية في تنفيذ التشريعات الضريبية

يعاني النظام الضريبي العراقي من ضعف في مستوى كفاءة الإدارة الضريبية، واعتمادها على أساليب وطرق مختلفة في تحديد الوعاء الضريبي، وعدم قدرتها على الوصول الى أغلب الأوعية الضريبية^(١)، وضعف ادارتها للعمل الضريبي وانتشار الفساد فيها باعتبارها السلطة التنفيذية للقوانين الضريبية والمسؤولة عن ارسال المقترحات والتعديلات الضرورية للقوانين الضريبية، وضعف هذه الإدارة أحد اهم عوامل عاقبة تطبيق الإصلاح الضريبي، إذ تتصف هذه الإدارة بعيوب كثيرة منها استخدام أكثر من طريقة لتقدير الضريبة، الأمر الذي يولد امكانية للتهرب الضريبي وانتشار الفساد الإداري في الهيئة العامة للضرائب والمديريات التابعة لها، فضلاً عن معوق الفساد المالي والإداري خاصة في الوقت الراهن.

ويعكس واقع انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي في العراق ضعف وعدم كفاءة الأجهزة الضريبية، وعدم وجود كادر ضريبي كفؤ يتمتع بخبرة ضريبية من الناحيتين التشريعية والإدارية والتي تؤهله للقيام بدروه في دراسة الواقع الاقتصادي، وتحديد النسب الملائمة للتغيرات الحاصلة في حجم الناتج المحلي الإجمالي واحتياجات الدولة المالية، حيث يمكن زيادة النسبة التي تقطع من الناتج المحلي الإجمالي باستخدام الضرائب، دون أن يؤدي ذلك الى حدوث آثار سلبية في الاقتصاد،

(١) سيف الدين عماد أحمد، واقع النظام الضريبي في العراق وامكانية التطوير ٢٠٢١، مرجع سابق، ص ١٥٦.

بل قد يكون ذلك مفيداً في حالة وجود ضغوط تضخمية، إذ أن انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي يعكس انخفاض الإيرادات العامة، وهذا بدوره يتطلب إصلاحاً ضريبياً شاملاً يرفع من مستوى الكفاءة الإدارية والفنية في الأجهزة الضريبية^(١).

تعتبر عملية تقدير الوعاء الضريبي من أحد التحديات الفنية التي تواجه النظام الضريبي في العراق^(٢)، ويراد بذلك عملية تعيين الأساس المادي لفرض الضريبة، فمن المعروف صعوبة تقدير حجم الأنشطة الاقتصادية التي تتم من خلال اقتصاد الظل ومن قبل القطاع الخاص بشكل دقيق وبذلك صعوبة تقدير وفرض الضرائب على هذه الأنشطة الاقتصادية مما يؤثر سلباً على تطبيق السياسة الضريبية، مع تغاضي بعض دوائر الدولة عن إلزام المتعاقدين معها على تقديم سلامة موقفهم الضريبي فضلاً عن تأخر هذه الدوائر في إعلام الهيئة العامة للضرائب عن بيانات المتعاقدين معها ومقدار المبالغ المدفوعة لهم، مما يعرقل عملية تقدير دخول هؤلاء المتعاقدين بشكل دقيق وبذلك عدم القدرة على تقدير الضرائب الواجبة عليهم بدقة الأمر الذي يؤثر سلباً على مقدار الضرائب الواجب جبايتها وعلى السياسة الضريبية بشكل عام، واتساع حجم ظاهرة التهرب الضريبي^(٣)، وتنقسم طرائق تقدير الوعاء المفروض عليه الضريبة إلى قسمين رئيسيين^(٤):

١. **التقدير المباشر:** للوصول إلى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة وفق هذه لطريقة يكون من خلال أحد أسلوبَي التقدير الذاتي، أي قيام المكلف بالإقرار عن دخله فتقوم السلطة المالية بالتحقق من صحة هذا الإقرار، والتقدير الإداري، أي قيام السلطة المالية بتحديد دخل المكلف بالضريبة للمعلومات التي تمتلكها أو تقديرات سابقة.

(١) إبراهيم حميد محسن الزبيدي: الصياغة التشريعية المثلى ركن أساسي في الإصلاح الضريبي - دراسة قانونية تحليلية في ضوء نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي، مؤتمر الإصلاح الضريبي، بغداد، ٢٠٠٦، ص ٢٠.

(٢) سيف الدين عماد أحمد رؤوف وعلاء حسين علوان الشافعي: واقع النظام الضريبي في العراق وإمكانية التطوير ٢٠٢١، مرجع سابق، ص ١٥٨.

(٣) حازم صكبان حسن ومناهل مصطفى عبد الحميد: دراسة تحليلية لواقع النظام الضريبي ومؤشرات كفاءته في العراق، مرجع سابق، ص ٢٠٢.

(٤) حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ط ٢، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ٢٠٠٧، ص ٣٢.

تعد طريقة التقدير المباشر بواسطة اقرار المكلف بدفع الضريبة الأكثر استخداماً، لاعتمادها المركز المالي للمكلف أساساً لفرض الضريبة^(١).

٢. التقدير غير المباشر: يستخدم هذا النوع من التقدير عندما يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة بواسطة عنصر خارجي، ويتم ذلك بطريقتين الأولى **طريقة الاعتماد على المظاهر الخارجية** ويتم الاعتماد وفق هذه الطريقة على بعض المظاهر الخارجية باعتبارها ممثلة للدخل مثل القيمة التجارية للسكن، والمحل وحالة المعيشة، وتمتاز طريقة التقدير غير المباشر بالاعتماد على المظاهر الخارجية بالسهولة، إذ لا تتطلب جهداً كبيراً، كما لا يوجد تدخل من السلطة المالية في الشؤون الخاصة للمكلفين وأسرارهم التي لا يريدون اطلاع الآخرين عليها، كذلك بساطتها وسهولتها بالنسبة لموظفي الإدارة المالية، كذلك تحول هذه الطريقة دون تعسف الإدارة في استعمال حقوقها تجاه المكلفين وتقدير دخولهم بأكثر من حقيقتها، أو محاباة البعض بتقدير دخولهم بأقل من واقعها ذلك أن المظاهر الخارجية تبلغ من الوضوح حداً يحول عمل السلطة المالية إلى عمل آلي يقتصر على بيان مجموع هذه المظاهر^(٢)، ومع ذلك، فإن اختيار بعض المظاهر الخارجية لمعرفة دخل المكلف يؤدي الى تقدير هذه الدخول بعيداً عن الحقيقة، مما يحابي بعض المكلفين ويلحق ظلماً ببعضهم الآخر، فضلاً عن عدم ثبات الدخول، التي كثيراً ما تتغير بالارتفاع أو الانخفاض، دون أن تؤدي الى تغيير المظاهر الخارجية، كما أن استعمال هذه الطريقة يؤدي الى جمود الإيرادات الضريبية، ويحد من فرص زيادتها^(٣).

وطريقة التقدير الجزافي: حيث يتم احتساب الدخل بطريقة إجمالية كأن يكون التقدير أساس رقم المبيعات، وتشترك هذه الطريقة مع طريقة المظاهر الخارجية في اعتمادها على القرائن دون الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، ولكنها تختلف عنها في طبيعة القرائن نفسها من حيث مدى ارتباطها بالمادة الخاضعة للضريبة ففي المظاهر الخارجية تكاد تكون العلاقة معدومة بين المادة الخاضعة للضريبة والقرينة المستخدمة أساساً للتقدير، بينما في هذه الطريقة لا تعتمد الا على القرائن

(١) حازم صكبان حسن ومناهل مصطفى عبد الحميد: دراسة تحليلية لواقع النظام الضريبي ومؤشرات كفاءته في العراق، مرجع سابق، ص ٢٠٢.

(٢) أحمد مهدي هادي: إطار مقترح لتطوير آليات التحصيل الضريبية في العراق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (١٩)، العدد (١)، ٢٠١٧، ص ٢٤٤-٢٥٥، ص ٢٤٩.

(٣) أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط ١، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٣، ص ١٩٠.

ذات الصلة والارتباط الوثيق بالمادة الخاضعة للضريبة فهي أكثر دقة واصدق تعبيراً من طريقة المظاهر الخارجية^(١)، وبقدر ما يتصف التقدير الجزافي بعدد من المميزات، كالبساطة والسهولة وخاصة بالنسبة الى المكلفين الذين لا يستطيعون لأسباب متعلقة بحجم فعاليتهم ونوعها تنظيم دفاتر تظهر نتيجة نشاطهم، إلا إن لهذا الأسلوب محاذيره أيضاً، حيث تفرض الضريبة على ايراد مفترض، ولا يقدر بشكل صحيح الدخل الحقيقي للمكلف، وهذا ما يولد خلافات مستمرة بين السلطة المالية والمكلف^(٢)، وتعتمد الإدارة الضريبية في العراق بصورة عامة على طريقة التقدير بموجب الضوابط السنوية (الأرباح الافتراضية)، بالإضافة الى طرق أخرى، مثل: (طريقة الاقرارات، طريقة مسك السجلات المحاسبية، طريقة التقدير الاداري)، الأمر الذي يؤثر سلباً على الفهم الدقيق لكل طريقة والوقت الذي يتناسب مع كل طريقة من قبل كل من موظف الهيئة العامة للضرائب والمكلف^(٣).

ويعاني النظام الضريبي في العراق من تدني مستوى التأهيل العلمي وضعف المهارات لدى معظم العاملين في الجهاز الضريبي^(٤)، حيث تعاني الادارات الضريبية من الضعف في أداء للعاملين فيها وعدم تناسب العدد الكمي في العاملين، قد يكون العدد كبيراً وفائضاً عن الحاجة الحقيقية لها مما يؤدي ذلك الى زيادة في النفقات العامة للدولة، أو يكون العدد أقل من حاجة الادارة الضريبية، مما يؤثر سلباً على كفاءتها ويقلل من حصيلة الضرائب. يضاف إلى ذلك، عدم تحديث الأنظمة الإدارية والفنية والمالية والتحول الى الأنظمة الآلية المؤتمتة^(٥)، والاستمرار بالعمل بالاعتماد على أنظمة يدوية تقليدية، وعاجزة عن تلبية احتياجات الإدارة وتحسين مستوى أدائها من كافة النواحي.

ويرى الباحث، أن سياسة تنفيذ الإصلاحات للتشريعات الضريبية في العراق تميزت بانخفاض مستوى أدائها، الأمر الذي يعكسه ضعف التنسيق مع السياسات المالية والاقتصادية، وعدم مرونة القانون الضريبي في التفاعل مع المستجدات والتطورات، إذ اقتصر دور تلك الإصلاحات التشريعية

(١) أحمد مهدي هادي: إطار مقترح لتطوير آليات التحصيل الضريبية في العراق، مرجع سابق، ص ٢٤٩.

(٢) أحمد زهير شامية وخالد شحاذة الخطيب: أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٩١.

(٣) زينب علي عدي وأحمد سليمان ياسين الصفار: المشكلات الادارية والقانونية والمالية في النظام الضريبي العراقي، مرجع سابق، ص ٢٩٩.

(٤) سيف الدين عماد أحمد رؤوف وعلاء حسين علوان الشافعي: واقع النظام الضريبي في العراق وامكانية التطوير ٢٠٢١، مرجع سابق، ص ١٥٦.

(٥) رزاق ذياب شغيبث وعباس عصفور لفته: الإصلاح الضريبي: من ضرورات التحول الاقتصادي في العراق، مرجع سابق، ص ٨٢.

بالدرجة الأساس على تحقيق أكبر قدر من الإيرادات الضريبية، وذلك نتيجة لأسباب تتعلق بطبيعة النظام السياسي السابق وطبيعة الوضع العام وعدم الاستقرار السياسي والأمني والاقتصادي في الوقت الحاضر، وأسباب أخرى تتعلق بالاختلالات المتعلقة بتطور الهيئات الضريبية والجمركية، والقانون العام كأدوات مهمة وعناصر رئيسة من العناصر العملية الضريبية، ولأجل ذلك، يجب أن تتسجم وتتلاءم جميع تلك العناصر مع تطور استراتيجية السياسة الضريبية التي تسعى إلى الإصلاح الاقتصادي المرتكز على السياسة المالية والتوجه الاقتصادي، لمواجهة متطلبات الاستراتيجية الضريبية في المستقبل الذي سيشهد التحول الاقتصادي في العراق، والذي يحتاج تلك الاستراتيجية التي تمتد أفاقها بامتداد القدرة على استيعابها وتنفيذها وتجاوز العقبات العالقة حتى الوقت الراهن.

الخاتمة

أن إصلاح التشريعات الضريبية يعد عنصراً أساسياً في إصلاح المنظومة الضريبية في العراق. من خلال تحقيق العدالة الضريبية وتحسين النظام الضريبي، يمكن تعزيز التنمية الاقتصادية وجذب الاستثمارات وتحقيق التوازن في توزيع الثروة، وإصلاح التشريعات الضريبية يعتبر أحد أهم محددات إصلاح المنظومة الضريبية في العراق. يجب تبسيط القوانين وتحديثها وتنفيذها بفاعلية لتحقيق العدالة الضريبية وتوفير مصادر تمويل مستدامة للدولة. إن مستقبل العراق الاقتصادي يعتمد على نظام ضريبي قوي وعادل يدعم النمو والتنمية. وإن إصلاح التشريعات الضريبية يعتبر عنصراً حاسماً في تحقيق العدالة الاجتماعية واستقرار الدولة. من خلال تعزيز التنظيم وتشديد العقوبات، يمكننا بناء نظام ضريبي يعزز النمو الاقتصادي ويحسن مستقبل العراق.

التوصيات

تتلخص أهم التوصيات فيما يلي :

١. أهمية مراجعة التشريعات الضريبية لرسم تنمية الموارد المالية للدولة.
٢. عقد دورات تدريبية للقائمين على تنفيذ التشريعات الضريبية لشرح أحكامها ولتعزيز قدراتهم في تطبيقها والاستفادة من تبادل الخبرات في مجال الإدارة الضريبية .
٣. إعادة هيكلة التشريعات الضريبية العراقية وميكنة العمليات الضريبية واستكمال منظومة التحول الرقمي في الإدارة الضريبية، وإنشاء قاعدة بيانات ومعلومات متطورة، توفر كافة البيانات والمعلومات الدقيقة والمحدثة عن الممولين وأنشطتهم ودخولهم المحققة منها، وإجراء حصر شامل

للمجتمع الضريبي لما له من آثار إيجابية على الممولين وعلى الحصيلة الضريبية وعلى العدالة في توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع الضريب.

٤. ضرورة الاطلاع على تجارب اصلاح التشريعات الضريبية في الدول المتقدمة، وانتقاء ما يناسب الدولة من التشريعات الضريبية المختلفة.

٥. تدعيم جسور الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، ورفع مستوى الوعي المحاسبي والضريبي واستخدام المنظومة الالكترونية لمختلف فئات الممولين مع اتخاذ الإجراءات التنفيذية اللازمة ومتابعة الالتزام بها لضمان التزام الإدارات الضريبية باتخاذ كافة الإجراءات التي تكفل حصولهم على حقوقهم.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

١. أحمد كامل خليل أحمد: إصلاح الإدارة الضريبية في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة بني سويف، ٢٠١٨.

٢. د. رمضان صديق : الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠٠٥.

٣. د. جمال الدين أبو بكر محمد، دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمارات في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠.

ب التقارير والوثائق:

١. تقرير وزارة المالية المصرية حصاد ستة أعوام، يونيو ٢٠١٤ يونيو ٢٠٢٠ إنجازات ومشروعات وزارة المالية، يونيو ٢٠٢٠.

٢. تقرير لجنة تحرير التجارة الخارجية والعولمة الاقتصادية وتمويل التنمية لجنة الأمم المتحدة الاقتصادية والاجتماعية لغرب أسيا إدارة السياسة المالية والضريبية، الدورة الثانية عشرة (التركيز على التمويل)، ٤ - ٥ ديسمبر ٢٠١٧، بيروت.

٣. تقرير المنتدى حول الشفافية الجبائية ومقاومة التهرب الجبائي في البلدان الإفريقية، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات لأغراض جبائية، يونيو ٢٠٢٠.
٤. . الوثيقة الختامية لمؤتمر التمويل من أجل التنمية الذي عقد في أديس أبابا الفترة من ١٣ - ١٦ يوليو ٢٠١٥
٥. الجريدة الرسمية العدد ٤٢ مكرر (ج) الصادر في ٢ ربيع الأول ١٤٤٢ هـ، الموافق ١٩ أكتوبر ٢٠٢٠ السنة الثالثة والستون بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Louis Trotabas Precis de science et technique fiscal edition 2, Libraire Dalloz, Paris, 2014
2. Trade and development report, United Nations conference on trade and development (UNCTAD), chapter vii, fiscal space for stability and development: contemporary challenges, 2014.
3. Jomo K.S, «Industrialising Malaysia: Policy, Performance, Prospects », Routledge, London, 1993.
4. Tey Hwei Choo and Azfar Hilmi Baharudin and Hanani Ahmad Euad, Malaysian Economy: Unlocking Growth, Sustaining Equity », Oxford University press, New York- USA, 2018.

الفهرس

٢	<u>مقدمة</u>
٤	<u>خطة الدراسة</u>
٥	مطلب تمهيدي: ماهية الضرائب وأهميتها
٨	<u>المبحث الأول</u> واقع النظام القانوني الضريبي في العراق ومحدداته
١٠	المطلب الأول: التنظيم القانوني للضرائب المباشرة في العراق
١٥	المطلب الثاني: التنظيم القانوني للضرائب غير المباشرة في العراق
١٨	المطلب الثالث: الرقابة القضائية على تنفيذ التشريعات الضريبية في العراق

٢٣	<u>المبحث الثاني</u> معوقات تطبيق الإصلاح الضريبي في العراق
٢٤	المطلب الأول: معوقات خاصة بآليات فرض الضرائب في العراق
٢٨	المطلب الثاني: معوقات خاصة بآليات تحصيل الضرائب في العراق
٣٢	المطلب الثالث: الاشكاليات الفنية والإدارية في تنفيذ التشريعات الضريبية
٣٦	الخاتمة
٣٧	التوصيات
٣٨	قائمة المراجع
٣٩	الفهرس