

سبل تطوير أنظمة التحصيل الضريبية ودورها في دعم الاقتصاد العراقي  
"Ways to Develop Tax Collection System and their Role in Supporting  
the Iraqi Economy"

م.م. باسم عبد الله كاظم

جامعة الفرات الاوسط التقنية

Basemabd29@yahoo.com

تاريخ استلام البحث 2018/4/6 تاريخ قبول النشر 2018/6/7 تاريخ النشر 2019/8/19

### المستخلص

تعاني أنظمة الجباية في العراق من التخلف والاعتماد على وسائل قديمة ،مما جعل عملية التحصيل للضرائب غير متناسبة مع حجم الأعمال وطبيعتها في العراق .وجاء هذا البحث ليسلط الضوء على الإخفاقات التي تمر بها عملية التحصيل والتحاسب الضريبي في العراق . ويهدف البحث إلى إيجاد وسائل حديثة للوصول بعملية التحصيل بأبسط الطرق وأحدثها من خلال استخدام الحكومة الالكترونية لضمان الرقابة على عمليات التحصيل واعتماد التقنيات التكنولوجية فيها ، ومن ثم استخدام آلية التدقيق المتقاطع للكشف عن المتهربين من دفع الضرائب في مختلف المهن . وتكون البحث من أربعة مباحث الأول خصص للمنهجية والدراسات السابقة وركز المبحث الثاني على الجانب النظري على الضرائب وأنواعها ودورها في دعم الاقتصاد العراقي ، وخصص المبحث الثالث لمناقشة ثلاث محاور كان المحور الأول لاستعراض آلية التحصيل المقترحة وخصص المحور الثاني لتحليل نتائج المعلومات المحصل عليها من الهيئة العامة للضرائب والمحور الثالث لمدى مساهمة إيرادات الضرائب في الموازنة العامة للدولة ، وخصص المبحث الأخير للاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل لها

### Abstract

Collection systems in Iraq are suffering from backwardness and relying on old ways and that makes the process of collection taxes doesn't fit the size of works and its nature in Iraq. This research comes to highlight the failures faced by process of collection and accounting taxes in Iraq.

The research aims at finding new ways to reach to the process of collection by simple and modern ways used by the e-government to ensure control over the processes of tax collection and adopting technology then using the cross audit mechanism to detect tax evaders in various professions.

The research consists of four sections. The first is devoted to methodology and previous studies.

The second section focuses on the theoretical side of taxes and their types and roles in supporting the Iraqi economy.

The third one shows the mechanism of the proposed collection and analysis of the information results obtained from the public authority of tax.

The fourth section is devoted to the conclusions and recommendations that have been reached to

## المقدمة

تحتل الضرائب مكانة بارزة في جميع النظم المالية لدول العالم ، فهي أحد مصادر الإيرادات العامة للدولة وأداة مهمة من أدوات السياسة المالية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية فضلاً عن الهدف المالي ، إذ تحتاج كل دولة من دول العالم زيادة الحصيلة الضريبية لتتمكن من القيام بواجباتها الملغاة على عاتقها من خلال فرض الضرائب. و بذلك تحتل الإيرادات ومكوناتها وأساليب تحصيلها على نحو عام أهمية بالغة في تمويل الموازنة العامة للدولة ، فهي تسهم بشكل مباشر في تغطية النفقات العامة ، لذا فإن الحصيلة الضريبية تتحصر في المبالغ التي تحصل الدولة عليها من فرض الضرائب المختلفة في نظامها الضريبي.

ومن هنا كان البحث من أربعة مباحث تناول الأول منها المنهجية التي تم اعتمادها ، أما المبحث الثاني فقد تناول الجانب النظري من خلال تعريف الضريبة وخصائصها و القواعد التي تحكم جبايتها وأنواع الضرائب ، وتناول المبحث الثالث عرضاً للجانب العملي من خلال ثلاثة محاور خصص الأول لتقديم الية مقترحة للقيام بعملية التحصيل الضريبي في العراق و ركز المحور الثاني على تحليل نتائج المعلومات التي تم الحصول عليها من الهيئة العامة للضرائب قسم الإحصاء والبحوث عن الإيرادات للسنوات 2010 -2012 ، بينما المحور الثالث خصص للوقوف على مدى مساهمة الإيرادات الضريبية بالموازنة العامة للدولة و اختبار فرضية البحث ، و جاء المبحث الرابع بأهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحث.

## المبحث الأول

### منهجية البحث

#### أولاً. مشكلة البحث

بالرغم من صدور التعديلات على قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 لاسيما أمرى سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 49 و 84 لسنة 2004 لا يزال النظام الضريبي في العراق بطريقة الاستقطاع المباشر او غير المباشر يعاني كثيراً من الثغرات ونقاط الضعف وضعف المتابعة من قبل قسم الاستقطاع المباشر والأقسام الأخرى في الهيئة العامة للضرائب .

#### ثانياً. أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من خلال:

- 1- الوقوف على مستوى تنفيذ عمليات التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب من قبل الوحدات المكلفة بأدائها.
- 2- الكشف عن مواطن الخلل والضعف في هذه العمليات وبيان مسبباتها لوضع الحلول المناسبة لها لتلافيها مستقبلاً.
- 3- اقتراح آلية لتطوير الضريبة في العراق وتحسين مساهمتها في موازنة الدولة.
- 4- تقويم أداء الأقسام في الهيئة العامة للضرائب من خلال التنفيذ الفعلي لعمليات التحاسب الضريبي .

#### ثالثاً. هدف البحث

يهدف البحث بصفة عامة إلى دراسة نقدية وتحليلية لعمليات احتساب ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر وغير المباشر في الهيئة العامة للضرائب في العراق وينبثق عن الهدف العام أهداف فرعية أخرى هي:

- 1- تسليط الضوء على عمليات احتساب وتحصيل الضرائب في الهيئة العامة للضرائب
- 2- تقويم أعمال قسم الهيئة وملاحظة نقاط الضعف فيه لغرض تقديم الحلول التي ترفع أدائه وتطور تفاصيل العمل فيه.

3- تسليط الضوء على مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة للدولة.

#### رابعاً. فرضية البحث

H1 : إن الإيرادات التي يتم تحصيلها في الهيئة العامة للضرائب في العراق لا تساهم بشكل كبير في تمويل الموازنة العامة للدولة

#### خامساً. عينة البحث

**الحدود المكانية:** اختير الهيئة العامة للضرائب بوصفها إحدى الجهات التي تمول الموازنة العامة للدولة  
**الحدود الزمانية :** تدرس السنوات 2010-2012 المالية.

#### أساليب جمع البيانات

لقد اعتمد الباحث على المصادر الآتية .:

- 1- الكتب العربية.
- 2- الكتب الأجنبية
- 3- الرسائل والاطاريح والبحوث المنشورة .
- 4- التقارير الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب .

### **المبحث الثاني**

#### **1- نشأة ضريبة الدخل في العراق وتطورها.**

فرضت ضريبة الدخل في العراق لأول مرة في اثناء الاحتلال البريطاني في 28 مايس سنة 1927 بالقانون رقم 52 على ان يسري اعتباراً من أول نيسان من نفس السنة.

تبنا القانون الضريبي العراقي في أول نشأته الفكرة التي استمدها من النظرية التقليدية للدخل (نظرية المنبع) والتي تستند إلى عنصر الدورية والانتظام لإخضاع الإيرادات للضريبة حتى لا يخضع للضريبة الإيرادات الناجمة من المعاملات المتكررة أو المعتادة بحسب الوضع الاقتصادي والاجتماعي السائد في ذلك الوقت إلا أن هذا القانون اخذ بالابتعاد تدريجياً عن المفهوم التقليدي للدخل فاضع بعض الأرباح غير الدورية (كبيع العقار) ولو لمرة واحدة للضريبة وذلك كما جاء في التعديل رقم (58) لسنة 1936 والذي تضمن تعديل وعاء الضريبة بإخضاع الأرباح الناشئة من تعاطي بيع الأموال غير المنقولة بقصد المتاجرة ولو لمرة واحدة للضريبة. (الاعرجي: 1999، ص43)، و المتتبع لضريبة الدخل في العراق يلاحظ بان أول قانون صدر وفرض بموجب الضريبة هو القانون رقم 52 لسنة 1927 وعدل هذا القانون مرات عدة حتى انتهى إلى إلغائه وإصدار قانون آخر لضريبة الدخل حل محله هو القانون رقم (36) لسنة 1939 الذي ألغي بقانون رقم (85) لسنة 1956 وكان ابرز ما ظهر في هذا القانون هو إعطاء الحق لوزير المالية بإصدار أنظمة أو بيانات أو تعليمات لتطبيق هذا القانون.

ولم يستمر العمل هذا القانون طويلاً بل سرعان ما تم الغاءه وشرع بدلاً عنه القانون رقم (95) لسنة 1959 وان أهم ما لوحظ فيه إلغاء بعض النصوص القانونية المتعلقة بفرض الضريبة على الموجودات الثابتة ولكثرة التعديلات التي جرت عليه ولتباين الظروف المحيطة بالاقتصاد الوطني عن سنة 1959 الغي القانون رقم (95) لسنة 1959 ، وشرع بدل عنه القانون رقم 113 سنة 82 وتعديلاته.(الكعبي: 1998، ص55-57).

## 2- مفهوم وأنواع وطرق تقدير الضريبة في العراق.

### 1-2 مفهوم الضريبة.

تقوم الدولة بالتنبؤ بالنفقات العامة للسنة القادمة وتقوم على أساس ذلك بتقدير الإيرادات اللازمة لمواجهة تلك النفقات ، وهذا يضيف صفة العمومية على إيرادات الدولة ونفقاتها وتعد الضريبة احد مصادر التمويل المهمة للخرينة العامة للدولة ويتم تحصيلها من الأفراد مساهمة منهم في تدبير المال العام لألزام للإنفاق ، وتعد الضريبة عنصراً مهماً من عناصر الإيرادات للدولة في حالة الاقتصاد الحر. ويوضح الجدول التالي مفهوم الضريبة من وجهة نظر عدد من الكتاب والباحثين:

ت	المصدر	التعريف
1	(عطية، 1969: 145 )	مبلغ من النقود يلزم الأفراد بأدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقاً لقواعد مقررّة لكي تتمكن من القيام بالخدمات الملقاة على عاتقها.
2	(القاضي، 1976: 43 )	هي فريضة نقدية يجبر فيها الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين، على وفق قواعد مقررّة بقصد تحقيق منفعة عامة.
3	(العلي وكداوي، 1989: 39 ).	الضريبة فريضة مالية نقدية تجبها الدولة جبراً من الأفراد من دون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية.

ويرى الباحث من خلال التعاريف السابقة بأن الضريبة عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد طبعياً أو معنوي على وفق القوانين الضريبية إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.

### 2-2 أهداف الضريبة.

للضريبة أغراض وأهداف متعددة ومتشعبة، فمن الناحية التاريخية كان للضريبة، إلى بداية القرن العشرين هدف وحيد هو الهدف المالي. وقد استخدمت الدولة الضريبة للحصول على الإيرادات لتغطية النفقات العامة. وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت أن تبقى في أدنى حد لها، حتى أن المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكرة القائلة (أن الضريبة شر لا بد منه)، ونادى هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحياد، فلا تستخدم لأغراض اقتصادية أو اجتماعية، غير أن مبدأ حياد الضريبة قد اختفى شيئاً فشيئاً، وحل محله مبدأ (الضريبة التدخلية) إذ عدت للضريبة أهداف اجتماعية، واقتصادية، وسياسية فضلاً عن أهدافها المالية، وهي كما يأتي:

#### أ- الهدف المالي:-

لم يزل الهدف المالي، من الأهداف الرئيسة من فرض الضريبة، إذ إن معظم الدول تعتمد على الأموال التي تحصلها من الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة. فمع ازدياد تدخل الدولة وازدياد حجم الخدمات او تنوعها تلك التي تقدمها لمواطنيها والقاطنين لديها من تعليم وصحة وأمن وغيرها، ازداد حجم نفقات الدولة بشكل متسارع وأدى ذلك إلى زيادة اعتماد معظم الدول على فرض ضرائب جديدة، وتنوع الضرائب التي تفرضها الدولة وازدياد مبالغ المتحصلات منها. وتختلف درجة اعتماد الدول على الضرائب في تمويل نفقاتها، فنجدتها تشكل نسبة عالية من مصادر التمويل في

موازنات الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية وكندا والدول الأوروبية، نظراً لارتفاع مستوى دخول المواطنين في هذه الدول من ناحية، وارتفاع مستوى الخدمات التي تقدمها من ناحية أخرى. وبالمقابل نجد أن نسبة مساهمة الضرائب في تمويل النفقات متدنية نسبياً لدى الدول النامية نظراً لانخفاض مستوى دخل المواطنين في تلك الدول (ابو نصار، 2011: 4-5). ولكن حسب رأي Modigliani and Mille ان النتائج المترتبة من فرض الضريبة تؤثر في القرارات المالية لإدامة العمليات التشغيلية في المؤسسات وفاعلية الإستثمار .

#### ب- الهدف الاقتصادي:-

للضريبة غايات اقتصادية فضلا عن غاياتها المالية التي تتمثل في تحقيق التوازن الاقتصادي والتعجيل بالتنمية الاقتصادية كإحدى أدوات السياسة المالية (العلي، 2009: 125) لدعم الصناعات الوطنية باتباع سياسة الحماية الكمركية بفرض الضرائب العالية على السلع الأجنبية المستوردة من الخارج، التي يوجد ما يماثلها من السلع الوطنية حتى تتمكن السلع الوطنية من منافسة مثيلاتها من السلع الأجنبية. كما أنها أداة لتوجيه الإستثمار في المجال الذي ترغب فيه الدولة، فعندما ترغب الدولة في تشجيع الإستثمار في القطاع الزراعي مثلاً، أو الصناعي تقوم بتخفيض سعر الضريبة أو إعفائها .

لذلك فإن قانون الضرائب يجب أن يكون مصاغاً بطريقة يدعم فيها الاقتصاد والاستثمار . Anthony, 2004:

#### ج- أهداف اجتماعية:-

هناك العديد من الأهداف الاجتماعية التي يمكن تحقيقها من خلال فرض الضريبة ومنها:-

- 1- إعادة توزيع الدخل بين المواطنين:- ان المبدأ العام في فرض الضرائب هو أن الجزء الأكبر منها يقع على عاتق أصحاب الدخل العالية، وبالمقابل فان ما يحصل من ضريبة يصرف لتغطية نفقات الدولة على خدمات التعليم والصحة.... وغيرها، ومن المعروف أن أصحاب الدخل المتدنية هم الأكثر استفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة إذ يشكلون الغالبية العظمى من ابناء المجتمع. وهناك رأي يقول إن أصحاب الدخل العالية يلجئون في العادة إلى التعليم والمستشفيات الخاصة وغيرها من الخدمات المدفوعة الأجر .
- 2- كاداة للحد من بعض العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع:- فهناك بعض العادات أو التصرفات التي قد تكون غير محببة، أو غير مرغوب بها وتعمل الدولة على محاربتها والحد منها مثل التدخين والمسكرات، وقد تلجأ الدولة في هذه الحالة إلى فرض ضرائب عالية على مثل هذا النوع من السلع للحد من استهلاكها من قبل المجتمع.
- 3- تستخدم لتنظيم النسل في المجتمع:- ففي المجتمعات التي تعاني من كثافة سكانية عالية يتم فرض ضرائب على كل طفل بعد عدد معين من الأطفال، في حين قد يتم منح إعفاء ضريبي عن كل طفل في الأسرة في الدول التي تعمل على تشجيع النسل. (ابونصار مصدر سابق، 2011: 6)

#### د- أهداف سياسية:-

تهدف الضريبة إلى تحقيق أهداف سياسية من خلال عقد اتفاقيات لإعفاء فئات أو أشخاص معينين بشرط المعاملة بالمثل. وكذلك لمنع الازدواج الضريبي.

#### 2-3 طرق تقدير الضريبة.

هناك عدة طرق لتقدير ضريبة الدخل في مختلف دول العالم، وكل دولة تختار الطريقة المناسبة لها بما يلائم

ظروفها ، لاسيما ما يتعلق بتطور التشريعات الضريبية لديها وهذه الطرق هي :-

**اولاً: طرق التقدير غير المباشرة :**

ان في هذه الطريقة تتخذ السلطة المالية من العناصر الخارجية دليلاً على مقدار الدخل الخاضع للضريبة، اذ تعتمد هذه الطريقة على قرائن ودلائل تشير إلى قيمة الوعاء الضريبي، وفيما يأتي هذه الطرق:-

**1-طريقة المظاهر الخارجية:** وفق هذا الاسلوب تقوم الادارة الضريبية باستنتاج مقدار قيمة المادة الخاضعة للضريبة على أساس مجموعة من المظاهر الخارجية التي تعد دالة على ثروة الشخص او دخله (قدي،2011: 51).

وان من مميزات هذه الطريقة هي السهولة، إذ لا تتطلب جهداً كبيراً، وكذلك 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 (نعيل،2009: 54).

ولكن هناك مؤخذات على هذه الطريقة منها :- (الخطيب وشامية،2003: 190).

أ. اختيار بعض المظاهر الخارجية لمعرفة دخل المكلف يؤدي الى تقدير هذه الدخل بعيداً عن الحقيقة ، مما يحابي بعض المكلفين ويلحق ظلماً ببعضهم الاخر.

ب. ان غالباً ما تتغير الدخل بالارتفاع او الانخفاض، دون ان تؤدي الى تغيير المظاهر الخارجية.

ت. استعمال هذه الطريقة يؤدي الى جمود الايرادات الضريبية.

ث. تؤدي الى تعمد بعض المكلفين اخفاء المظاهر الدالة على ثرائه تهرباً من دفع الضرائب.

**2- طريقة التقدير المقطوع (الجزافي) :** ان هذه الطريقة تشترك 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 اساساً للتقدير، بينما في هذه الطريقة لا تعتمد الا على القرائن ذات الصلة والارتباط الوثيق بالمادة الخاضعة للضريبة فهي اكثر دقة واصدق تعبيراً من طريقة المظاهر الخارجية (دراز وابودوح،2006: 163). ان اسلوب التقدير الجزافي يتصف بعدد من الحسنات كالبساطة والسهولة وخاصة بالنسبة الى المكلفين الذين لا يستطيعون لاسباب متعلقة بحجم فعاليتهم ونوعها تنظيم دفاتر تظهر نتيجة نشاطهم، وبالمقابل فأن لهذا الاسلوب محاذيره حيث تفرض الضريبة على ايراد مفترض، ولا يقدر بشكل صحيح الدخل الحقيقي للمكلف، وهذا ما يولد خلافات مستمرة بين السلطة المالية والمكلف (الخطيب وشامية مصدر سابق،2003: 191).

**3- التقدير بموجب الضوابط السنوية (الارياح الافتراضية):** بالاضافة الى طرق التقدير السابقة كافة فأن هناك

طريقة اخرى تستخدم من قبل الهيئة العامة للضرائب، التي تعد من اكثر الطرق استعمالاً وهي طريقة الضوابط السنوية .

**ثانياً: طرق التقدير المباشرة:**

هذه الطريقة الزمت المكلف بتقديم اقرار ضريبي عن مقدار الدخل المتحقق لديه وتتضمن طريقة التقدير المباشر

عدة طرق هي :-

**1- طريقة التقدير الذاتي:** وقد يطلق عليها (الالتزام الطوعي) الذي يعني ان المكلفين يؤدون طواعية ما عليهم من التزامات ضريبية أساسية مع تدخل محدود من جانب موظفي الإدارة الضريبة المعنيين بالإيرادات ويتحقق ذلك الالتزام الطوعي عمليا من خلال نظام (الربط الضريبي الذاتي) حيث يقوم المكلفون الذين يتوفر لهم قدر معقول من المشورة من الإدارة الضريبية بحساب التزاماتهم الضريبية واستكمال إقراراتهم الضريبية وتقديم الإقرارات والمدفوعات إلى إدارة الضرائب وقد يخضعون في ذلك للتدقيق (العبودي، مصدر سابق: 62)

**2- طريقة التقدير بالاتفاق:** في هذه الطريقة يجري اتفاق بين السلطة المالية والمكلف على تحديد المادة الخاضعة للضريبة خلال مدة معينة من الزمن، فقد النزم المشرع الضريبي كل مكلف عراقي لديه دخل خاضع للضريبة ان يقدم تقريراً يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة، وبعد ان يقدم المكلف اقراره الضريبي يحدد له موعد للمناقشة بغية اعطاء الوقت للمخمن ليتسنى له فحص اقراره، وعند حلول موعد المناقشة وحضور المكلف يقوم موظف السلطة المالية بمناقشته في البيانات عن المصروفات والإيرادات والسماحات وغيرها الواردة في اقراره، وبعد موافقة المكلف والتوقيع على التقرير عندئذ يعد تقديراً بالاتفاق (اسماعيل، 2002: 527).

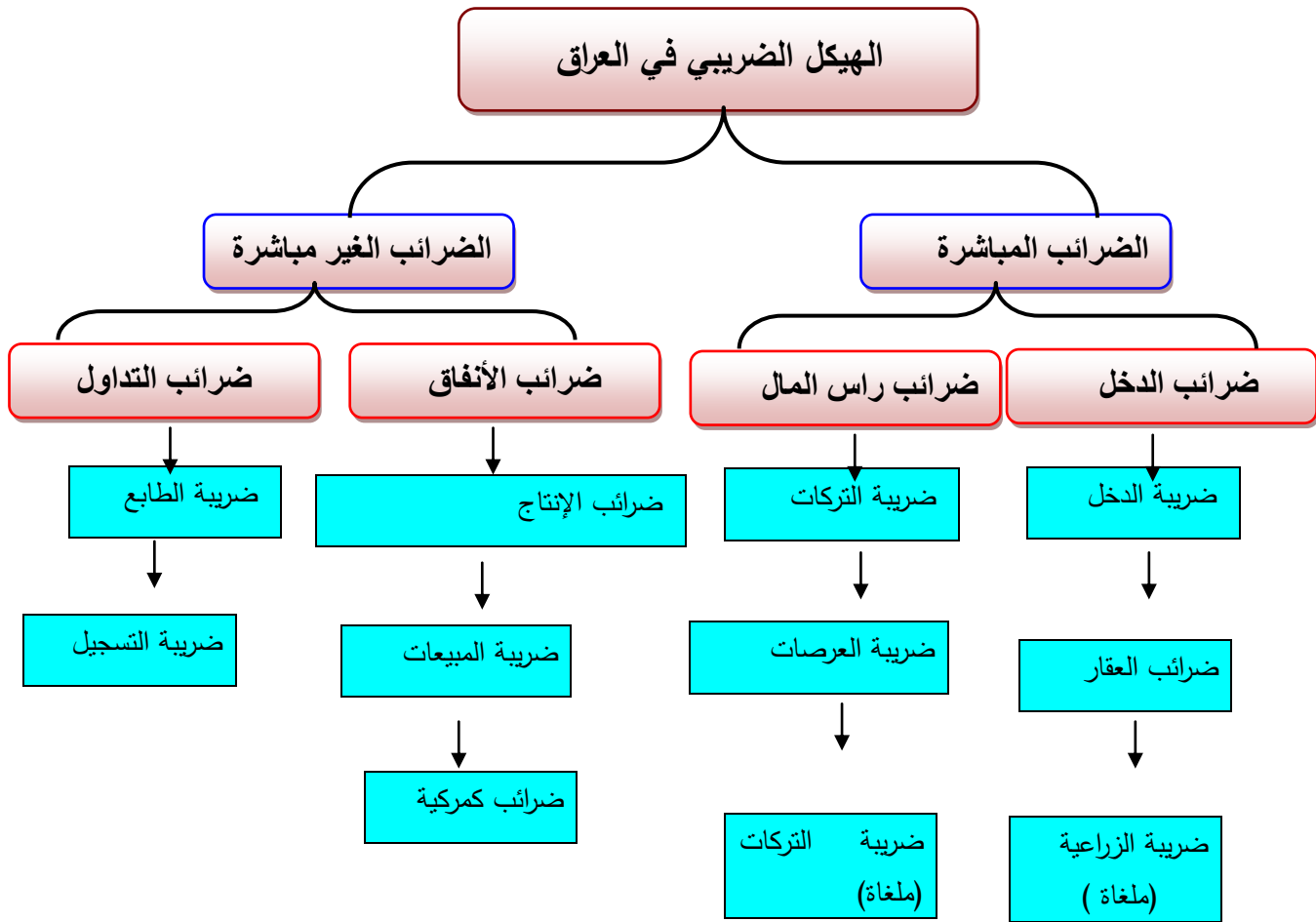
**3- التقدير الإداري:** يقصد به هو التقدير الذي يجري بناء على تخمين الادارة الضريبية لدخل المكلف من دون الاعتماد بما قدمه من تقرير وحسابات او دفاتر تجارية، فبعد انقضاء المدة المحددة لتقديم التقرير تقوم الادارات الضريبية بفحص هذه التقارير ليتسنى قبولها او رفضها فاذا كان نصيبها الرفض عمدت حينئذ الى تحديد دخل المكلف بنفسها مستندة في ذلك الى ما يتيسر لها جمعه من المعلومات التي جمعتها عنه وبعد هذا يقوم بابلاغ مقدار الضريبة باخطار تحريري الى المكلف المعني بالامر (داود، 2009: 71).

**4- التقدير النهائي:** هو اكتساب التقدير على شخص ما في سنة تقديرية معينة صفته النهائية ويتم ذلك بعد مرور خمس سنوات من تلك السنة التقديرية (اسماعيل مصدر سابق، 2002: 528)، إذ أعطى القانون الحق للسلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي، إذا لم تكن قد قدرت على احد الأشخاص الخاضعين لها، أو قدرت بما تقل عن حقيقتها في السنة الأخيرة، أو في إحدى السنوات الخمسة السابقة لها، ويعني ذلك لو تم تقدير شخص ما في سنة تقديرية معينة واكتشفت السلطات الضريبة انه قدر بأقل من حقيقته فانه يحق لها الرجوع وتقدر دخلهم على حقيقته سواء في السنة التقديرية نفسها أم خلال السنوات الخمس التي تليها أما بعد تلك السنوات فيسقط حق السلطة المالية بالرجوع ويكسب التقدير السابق الدرجة القطعية أو النهائية (العبودي، 2012: 69).

ويرى الباحث ان طرق التقدير تتحدد بموجب قوانين الدول وسياساتها الضريبية، وكذلك يلعب الوعي الضريبي لدى المكلفين دوراً مهماً في تحديد الطريقة المناسبة لتقدير الضريبة وفي العراق يتم استخدام طريقة الضوابط السنوية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ولكن مع استحداث شعبة كبار المكلفين تم اعتماد طريقة التقدير الذاتي في تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المكلفين التابعين لهذه الشعبة.

**4-2 هيكل النظام الضريبي :-** ان التصاعد الضريبي يرتكز على أساس مبادئ نظرية المقدره على الدفع في توزيع أعباء الضرائب ويصمم هذا الهيكل ليس فقط لتحقيق العدالة والاستقرار الذاتي في النظام الضريبي ، بل ليس للنظام الضريبي بتوليد إيرادات كافية لتمويل النفقات العامة المتزايدة ، وهناك اعتقاد بناءً على ذلك أن الهيكل الضريبي التصاعدي سوف يولد إيرادات عامة أكبر من النظام أو الهيكل النسبي (الشرقاوي ، 2004: 137 ) وأن الهيكل الضريبي يتمثل بأنواع الضرائب المطبقة على وفق التشريعات الضريبية النافذة والتي تحدد مقدار العبء الضريبي لكل نوع من أنواع الضرائب التي يتضمنها، والشكل الاتي يوضح أنواع الضرائب المطبقة والملغاة في العراق.

مخطط (2) الهيكل الضريبي في العراق



المصدر : مشكور والحلو 2016

ولأجل إعطاء صورة أكثر وضوحاً نتناول الهيكل الضريبي في العراق وبشيء من التفصيل ، لقد جمع المشرع العراقي بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في إطار وضع معالم الهيكل الضريبي في الاقتصاد العراقي ويشمل:-  
 - **الضرائب المباشرة** :- وتتمثل الضرائب المباشرة بالأنواع الآتية :

اولا:- **الضرائب على الدخل** : بالنظر لتعدد مصادر الدخل فقد أصبحت الضريبة على الدخل ذات أهمية كبيرة في النظم الضريبية الحديثة، فقد يكون المصدر من العمل أو من رأس المال أو منهما معا . كما يمكن أن يكون العمل تجاريا أو صناعيا أو مهنة حرة ، وكل مصدر من هذه المصادر يدر دخلا يطلق عليه الدخل النوعي أو الفرعي **(العناني 1996: 244)** ، ومجموع الدخول التي يحصل عليها الفرد من المصادر المختلفة تعرف بالدخل الكلي. من مزايا هذه الضريبة هي البساطة والسهولة في تحديد السعر الضريبي، فضلاً عن قلة نفقاتها فيما يخص الإدارة والضرائب وذلك لسهولة الحصول على المعلومات عن المكلف بالضريبة. ويمكن تقسيم الضرائب على الدخل إلى الاتي .

**1 - ضريبة الدخل** :- طبق العراق نظام الضريبة الموحدة على الدخل على وفق القانون رقم (52) لسنة 1927 وتكررت عمليات التعديل والإلغاء عدة مرات جاء قانون رقم (59) لسنة 1959 الذي بقي مطبقاً على الرغم من التعديلات التي جرت عليه إلا أنه الغي وإصدار قانون رقم 113 لسنة 1982 الذي هو لحد الآن ساري التطبيق



2 - **ضريبة العقار** :- كان أول قانون ضريبة الأملاك رقم (49) لسنة 1923 والذي اجري عليه الكثير من التعديلات حتى إلغى بصدور القانون رقم 35 لسنة 1927، والذي اجري عليه الكثير من التعديلات حتى صدور قانون (62) لسنة 1959 الذي ينظم ضريبة العقار في العراق ، وبموجبه تم تحديد وعاء هذه الضريبة بدخل المكلف العائد من عقاراته وتأخذ هذه الضريبة شكلاً أساسياً ثابتاً من أيراد العقارات السنوية، إلا أنه قد أجريت عليه مجموعة تعديلات كان أهمها صدور القانون رقم(66) لسنة 2001 و قانون تعديل قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 ،والذي ألغى نص المادة الثانية من القانون ، والثاني الذي جاء بموجب أمر سلطة الائتلاف رقم (49) لسنة 2004.

3 - **الضريبة الزراعية** :- وقد فرضت الضرائب الزراعية على القيمة الاجارية المقدره للأرض والواقعة المنشئة لها هي واقعة تملك الأرض الزراعية، أو الدخل الناجم عن الاستثمار الزراعي. وكانت تفرض على وفق قانون رقم (60) لسنة 1961 إلا أن تم إلغائه عام 1980 على أن يعاد تشريعه عام 1985، ولكنه لم يشرع لحد الآن وبقي الدخل الزراعي غير خاضع لأي نوع من أنواع الضرائب (كماش، 2010:122 )

ثانياً:- **الضرائب على رأس المال** : يقصد برأس المال من وجهة نظر الضريبة مجموع الأموال العقارية والمنقولة، المادية والمعنوية، والقابلة للتقويم نقداً، والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، سواء كانت مدرة لدخل نقدي أو عيني (البطريق، 1972:140 ) من خلال هذا التعريف نجد أن رأس المال حدد من وجهة نظر الضريبة بكل الأشياء المادية أو المعنوية التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والتي يمكن تقديرها بالنقود سواء كانت دخلاً أو قابلة لتدر دخلاً ،وتعد المنقولات والعقارات مثل المباني والأراضي الزراعية رأس مال مادي ، أما رأس المال المعنوي فيتمثل في حق الملكية للأسهم والسندات،ويمكن تقسيم الضرائب على رأس المال إلى الآتي :-

أ - **ضريبة التركات** :- ضريبة التركات من الضرائب غير الدورية إذ تفرض بمناسبة انتقال الثروة عند الوفاة وتتميز ضريبة التركات بأنها أداة فعالة تستخدم في إعادة توزيع الدخل ،إذ صدر الكثير من القوانين التي تنظم جباية تلك الضريبة اعتباراً من قانون رقم (157) لسنة 1959 وتلاه القانون رقم (7) لسنة 1966 وتعديلاته ، وتم إلغاء القانون السابق بإصدار قانون رقم (64) لسنة 1985 واستمر العمل بهذا القانون لسنة 1994 إذ إلغيت جميع قوانين ضريبة التركات بموجب قانون رقم (22) لسنة 1994، إذ تبع ذلك إصدار القرار رقم (56) لسنة 1995 ، تم بموجبه تعديل إلغاء الضريبة على التركات.

ب . **ضريبة العرصات** :- ينظم ضريبة العرصات قانون ضريبة العرصات(15) لسنة 1940 ، ومن ثم تم إلغاؤه بموجب قانون رقم (53) لسنة 1950 ، ثم فرضت هذه الضريبة مرة أخرى بموجب القانون رقم (26) لسنة 1962 الذي حدد العرصه بأنها الأرض الواقعة ضمن حدود أمانة بغداد والبلديات في مركز المحافظات والاقضية والنواحي سواء كانت مملوكة أو موقوفة او مفوضة بالتسجيل العقاري أو ممنوحة باللزمة وذلك إذا لم يشيد عليها بناء صالح لأغراض السكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار أو لم تكن مستغلة استغلالاً اقتصادياً بموجب التعليمات الصادرة على وفق هذا القانون .

- **الضرائب غير المباشرة** :- وتتمثل الضرائب غير المباشرة بالأنواع الآتية :

1. **الضرائب على الاستهلاك** :- ويطلق عليه بالنفقات الجارية وهو بديل الدخل كقاعدة للضريبة، وتفرض هذه الضريبة على الفرد بمناسبة حدوث واقعة الاستهلاك أو الإنفاق. الفرق بين الضريبة على الدخل والضريبة على الاستهلاك هو أن الضريبة على الدخل تفرض مباشرة عند حصول الفرد على الدخل بينما ضريبة الاستهلاك تفرض عند استخدام الدخل في الاستهلاك أي بطريقة غير مباشرة، وتقسّم ضرائب الاستهلاك إلى الآتي :-

أ - **ضريبة كمركية** :- وهي الضرائب المفروضة على البضائع والمنتجات المستوردة من خارج القطر ، أو المصدرة منه ، وينظم أحكامها قانون الكمارك رقم (56) لسنة 1931 وقانون التعريف الكمركية رقم (77) لسنة 1955 ، ثم تم إلغاءه وصدر قانون رقم (23) لسنة 1984 و الأوامر لسلطة الائتلاف المنحلة رقم (54) لسنة 2004 والأمر (38) لسنة 2003 لمواكبة التغيرات التي طرأت في البلد ، إذ أن الضرائب الكمركية في العراق معلقة حالياً واستعويض عنها بضريبة إعادة الأعمار التي تفرض على السلع المستوردة الداخلة للعراق، وتعفى من هذه الضريبة بعض السلع مثل الأغذية والأدوية والمعدات الطبية والملابس والكتب والسلع المستوردة لأغراض المساعدات الإنسانية و واردات الدبلوماسيين والأمم المتحدة والمنظمات الدولية الأخرى والمنظمات غير الربحية. (كماش ، 2010: 127 )

ب - **ضرائب المبيعات** :- هذه الضريبة يتم فرضها على جميع السلع في حالة بيعها أو تداولها، وهي تعد ضريبة تراكمية نظراً لكونها تفرض عند كل مرحلة من تداول السلع ففرض مثلاً عند البيع من المنتج إلى تاجر الجملة ومرة ثانية عند البيع من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ومن تاجر التجزئة إلى المستهلك الأخير، ومن أهم مميزات هذه الضريبة وفرة حصيلتها نظراً لتغطيتها جميع أنواع السلع فضلاً عن محاربة الغش والتهرب الضريبي. فرضت هذه الضريبة في العراق بموجب القرار رقم (36) لسنة 1997 الذي تضمن أن تفرض ضريبة بنسبة 10 % على المبيعات والخدمات التي تقدمها الفنادق والمطاعم من الدرجة الأولى والممتازة.

ج - **ضريبة الإنتاج** :- تفرض هذه الضريبة على السلع المنتجة محلياً وتمتاز هذه الضريبة بملامتها لكونها تندمج في سعر السلعة فلا يشعر المكلف بعبئها ولكن يعاب على هذه الضريبة لكونها لا تتسجم وقاعدة العدالة في تحميل العبء الضريبي لان وطأتها على أصحاب الدخل المنخفضة اشد منها على أصحاب الدخل المرتفعة. وتشكل ضريبة الإنتاج إحدى المصادر المهمة في تمويل خزانة الدول فضلاً عن كونها وسيلة مهمة يمكن عن طريقها التأثير في الموازنة بسبب العرض والطلب على السلع الخاضعة هذا و بالتالي المحافظة على توازن السوق المحلية كما وتعد هذه الضريبة إحدى الأدوات الضريبية التي يمكن عن طريق الحد من استهلاك بعض السلع غير المرغوب بتشجيع استهلاكها لأسباب اجتماعية أو تأثيرها في الصحة العامة كالسكائر مثلاً.

2. **الضرائب على التداول** :- تشمل فرض ضريبة على الدخل والثروة حين تداولها من يد لأخرى وعلى التصرفات القانونية وتكون على عدة صور منها : (العبيدي ، 2011: 159 ).

أ - **ضريبة الطابع** : إذ يلصق الطابع على العقود والكمبيالات وغيرها ، فرضت ضريبة الطابع ( رسم الطابع ) في العراق منذ العهد العثماني وشرع أول قانون وطني بهذه الضريبة في العراق برقم (30) سنة 1919 وقد توالت القوانين والأنظمة الخاصة بضريبة الطابع حتى قانون رقم (16) لسنة 1974 الذي لا يزال ساري المفعول حتى الآن بعد تعديله بالقانون رقم (4) لسنة 1977 وتطبق هذه الضريبة على عقود الشركات والأفراد والسندات والأسهم والشيكات وغيرها .

ب - **ضريبة التسجيل** : تفرض على عمليات نقل الملكية لتوثيق ذلك رسمياً مثل نقل ملكية العقار والسيارات ، كانت هذه الضرائب تفرض في البداية بشكل يتناسب مع حجم الخدمة التي تقدمها الدولة لذلك كانت تسمى الرسوم أما في الوقت الحاضر فان سعرها لا يتناسب مع كلفة الخدمة المقدمة للشخص لذلك تكون من جنس الضريبة وليس من جنس الرسوم وذلك حسب المعنى الفني للضريبة والرسم.

### المبحث الثالث

#### الجانب العملي

#### 3-1 الخطوات التي يجب اتخاذها لتطوير آليات التحصيل في النظام الضريبي العراقي

اعتمد الباحث برنامج لتطوير آليات التحصيل الضريبي في العراق وكما يأتي:-  
أولاً: الاستجابة للمادة (25) من الدستور والتي تفرض على الحكومة ضرورة القيام بإصلاح الاقتصاد العراقي ، والاقتصاديون يعرفون انه لا يمكن إجراء إصلاح اقتصادي من دون إصلاح ضريبي ، والمادة (107) من الدستور العراقي والتي منحت الحكومة المركزية صلاحيات رسم السياسة المالية والكمركية.  
ثانياً: ضرورة مغادرة الأساليب القديمة في فرض الضريبة والسياسات الاقتصادية . إن ما يحتاجه العراق حالياً هو سن نظام ضريبي بصورة متقنة يلبي ثلاثة عناصر هي العدالة والموضوعية والبساطة وفقاً لما يأتي:-

1. الموضوعية : فتعني تكييف النظام الضريبي بما يتلائم وواقع الاقتصاد العراقي.
2. فالتزام العدالة في فرض الضريبة هو السبيل الذي يدعو المكلف الى تنفيذ التزاماته طوعاً وإلزاماً فان الأمر سيرتك أثراً نفسياً سيئاً لديه يدفعه الى التهرب الضريبي.
3. البساطة : تتحقق من خلال مغادرة الأساليب القديمة والمعقدة في فرض وتقدير وجباية الضريبة والتي تكلف الدولة نفقات وجهود إضافية وتضعف العلاقة بين المكلف والإدارة.

ويقترح الباحث مجموعة من الإجراءات لتحقيق هذه الالية تتمثل بالآتي:-

1. توحيد قوانين الضرائب المباشرة المعمول بها حالياً في قانون ضريبة دخل موحد يجمع قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 وقانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 مع قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982. إن مثل هذا القانون سيؤدي إلى القضاء على حالة التشتت في تحصيل الضرائب الموجودة حالياً فمن المعروف ان المكلف يراجع فروع ضريبية عديدة وبعضها في المحافظات مما يعقد الإجراءات الضريبية ، بينما القانون الموحد سوف يساعد المكلف في حال تطبيقه لمراجعة دائرة واحدة ومخمن واحد ويقوم بالتحاسب عن جميع إيراداته من المهن والعقارات، وان صدور مثل هذا القانون يجب ان يراعى عند تشريعه جملة من المبادئ ومنها:  
أ. تشجيع الاستثمار والإنتاج الوطني وذلك عن طريق إعفاء هذه المشاريع الاستثمارية أو الإنتاجية من الضريبة لمدة معينة عند بدء مزاولة عملها.  
ب. إخضاع أموال العراقيين في الداخل والخارج للضريبة مع مراعاة الازدواج الضريبي.  
ج. تخفيض نسبة الضريبة على رواتب موظفي الدولة باعتبارهم من ذوي الدخل المحدود ،حتى لا تنطبق عليهم نفس أحكام مكلفي الضريبة من الشركات والتجار .  
د. إصدار عفواً عاماً عند تطبيق هذا القانون للمكلفين الذين كانت لديهم مدخولات خاضعة للضريبة ولم يراجعوا للتحاسب عليها ،ولكن بشرط تسجيل انفسهم في دوائر الضريبة والتعهد بدفع الضريبة في موعدها.
2. وفيما يخص الضرائب غير المباشرة فيرى الباحث ان ضريبة القيمة المضافة والتي اثبتت نجاحاً في معظم الدول وبالأخص النامية منها هي أفضل ضريبة من حيث ضبط الاستهلاك الداخلي والموارد المالية التي يمكن تحصيلها من هذه الضريبة
3. توفير مناخ تشريعي وقانوني من خلال مواكبة التطورات العالمية والإقليمية بوضع قوانين وتشريعات تلائم الواقع وتلبي احتياجات الاقتصاد العراقي بدلاً من القوانين البالية .

4. ضرورة التمسك بفرض ضريبة الدخل وتفعيل دورها كأداة للتخطيط والتوجيه الاقتصادي.
5. انتهاج سياسة رفع المعدلات الضريبية أو تقليص بعض الإعفاءات بالنسبة لبعض الدخول المرتفعة نسبياً .
6. تحسين عمل البيئة القانونية التي تحكم عمل الاقتصاد من خلال تلافي الثغرات الموجودة في القوانين الحالية وصولاً الى قوانين متناسبة مع الوضع الاقتصادي القائم .
7. الاهتمام بإدارة المخاطر الضريبية لدى كل من الدوائر الضريبية ولدى الشركات ، بما يتيح تلافي العقوبات التي تقف في وجه تحصيل الإيرادات الضريبية.
8. على الإدارة الضريبية تطوير وتحديث مؤشرات تقويم الأداء المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب، إجراء تحليل مؤشر نمو الحصيلة الضريبية أن تأخذ بنظر الاعتبار اثر كل نوع وكل قسم وفرع في الهيئة كما هو معمول بها ضمن الهيكل التنظيمي للوقوف على أداء كل منهما وبشكل دقيق.
9. يتطلب من الهيئة العامة للضرائب زيادة دورها في التوعية الضريبية لمجتمع المكلفين الحاليين والمرتبين بما يسهم في تقليل التهرب الضريبي ورفع مستوى الالتزام وذلك عن طريق استعمال وسائل الإعلام المختلفة وإقامة الندوات.
10. رفع المعدلات الضريبية على أصحاب الدخول المرتفعة من جهة وتوسيع القاعدة الضريبية من جهة أخرى يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية
11. وضع إجراءات قانونية رادعة لمنع التهرب من دفع الضرائب . قيام مجلس النواب العراقي بوضع قوانين ملزمة للفرد العراقي المقيم وغير المقيم بدفع الضرائب مع مراعاة المقيمين بالسماحات المناسبة
12. استخدام برامج التدقيق المتقاطع أسوة بشبكه الحماية الاجتماعية لغرض متابعة المكلفين واستحصال الضرائب منهم
13. تفعيل التنسيق مع وزارات الدولة والبنقابات والجهات المختلفة لتزويد الهيئة بمقتبسات الأعمال التي تتم مع المكلفين من خلال شبكة انترنيت متقدمة.

2-3 نتائج المعلومات التي تم الحصول عليها من وزارة المالية - الهيئة العامة للضرائب - قسم الإحصاء والأبحاث

#### جدول (1)

نسب النمو للإيرادات الضريبية خلال المدة (2010-2012)

السنة	الإيرادات الضريبية	*نمو%	، - ، %
2010	881343000	%100	% 0
2011	1073556000	% 122	%22+
2012	1382404000	% 157	% 57 +

\* تم احتساب نسب النمو على اعتبار سنة 2010 هي سنة الأساس للمقارنة

\*\*الإيرادات الضريبية (مع الأمانات )

المصدر(وزارة المالية - الهيئة العامة للضرائب / قسم الإحصاء والأبحاث )

من الجدول أعلاه نلاحظ ان الهيئة قد حققت نتائج عالية ونسب نمو متزايدة خلال المدة (2010-2012) إذ نلاحظ من الجدول هناك تزايد نسب النمو في تحصيل الإيرادات الضريبية(مع الأمانات )عالية ويلاحظ هذا بوضوح في عامي 2010 و2011 و2012 وذلك على اعتبار سنة 2010 هي سنة أساس للمقارنة .

## جدول (2)

الإيرادات الضريبية حسب النوع مع الإيرادات الضريبية للسنتين

2012-2011

نوع الإيراد	الإيرادات الضريبية	
	المتحقق 2011	المتحقق 2012
الشركات	335020	418593
الاستقطاع المباشر	162043	271070
إيراد المبيعات	801	1099
إيراد المهنة	83077	98720
إيراد نقل ملكية العقار	241065	298699
إيراد العقار	52334	59859
المنافذ الحدودية	198921	234214
إيراد الوحدات التخمينية في المرور	294	148
اخرى	1	2
المجموع	1073556	1383404

المصدر(وزارة المالية - الهيئة العامة للضرائب / قسم الإحصاء والأبحاث )

يلاحظ من الجدول أعلاه بأنه قد تم تحقيق نسب نمو عالية لكافة أنواع الإيراد الضريبي لعام 2012 عند مقارنتها مع الإيرادات الضريبية مع عام 2010 و 2011 وذلك نتيجة تضافر الجهود التي بذلت من قبل العاملين كافة في الهيئة لتحقيق نسب نمو عالية وقد حققت أعلى النسب عن طريق إيرادات الأراضي والعقار والشركات.

3-3 مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في دعم الاقتصاد العراقي من خلال نسبة مساهمتها في دعم الموازنة العامة للدولة

## جدول (3)

ونسبة الإيرادات الضريبية إلى الموازنة العامة للدولة

السنة	الإيرادات الضريبية	الموازنة العامة(الف دينار)	النسبة المئوية
2010	881343000	61735312500	0.00142%
2011	1073556000	8093479050 كخ=0	0.00132%
2012	1382404000	102 336 000 000	0.00135%

ويتضح من الجدول رقم (4) إن حجم الإيرادات التي حققتها الهيئة تعتبر هزيلة جد ولا تساهم في دعم موازنة الدولة العراقية إلا بنسبة لم تصل حتى إلى 0.002% إذ بلغت النسبة في عام 2010 تقريبا 0.00142% وفي سنة 2011 كانت النسبة 0.00132% أما في سنة 2012 فقد بلغت النسبة 0.00135%.

## المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

### 4-1- الاستنتاجات

1. هناك عدة عوامل ساهمت في زيادة الحصيلة الضريبية منها:  
أ. التخفيض الذي اجري على النسب الضريبية وفقاً للأمر رقم 49 لسنة 2004م الصادر من سلطة الائتلاف المؤقت .  
ب. مضاعفة الشرائح التي تفرض عليها الضريبة بنسبة 100% حسب الأمر رقم 20 لسنة 2008م.  
2. يلاحظ عدم وجود مبلغ لم يفرض عليه ضريبة قبل البدء بالشريحة الأولى ، كما يشرع في بعض الدول ، لكي يشعر المكلف باهتمام الدولة به ، كما يولد لديه الرغبة بدفع ما بذمته من ضريبة إلى الإدارة الضريبية.  
3. هناك علاقة عكسية بين الأسعار الضريبية والحصيلة الضريبية ، أي إن كلما انخفضت الأسعار الضريبية ارتفعت تبعاً لذلك الحصيلة الضريبية ، بسبب التزام المكلفين بدفع مبلغ الضريبة ، أما عند ارتفاع الأسعار الضريبية تنخفض الحصيلة الضريبية بسبب تهرب المكلفين من دفع مبلغ الضريبة .  
4. يلاحظ بعض أنواع الضرائب لا يتم الحصول من ورائها على إيراد ، مثل الضريبة على الأراضي الزراعية وضريبة التركات وضريبة العرصات غير المفعلة.  
5. توجد هناك عوامل مؤثرة على الحصيلة الضريبية ، من ضمن هذه العوامل هو ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين ، لذا نجد المكلفين لا يبادرون بتقديم المعلومات عن نشاطهم الخاضع للضريبة ، ومن ثم تؤثر على الحصيلة الضريبية.  
6. عدم مواكبة المشرع الضريبي للتطور الذي يحصل في العالم بخصوص التشريعات الضريبية  
7. من خلال النتائج التي تم التوصل لها من الأرقام التي تم الحصول عليها من الهيئة العامة للضرائب ان مدا مساهمة الضريبة في موازنة الدولة ضعيفة وتكاد لا تصل إلى مستوى الطموح اذ لم تصل الى نسبة 0.002% من الموازنة طيلة السنوات من 2010-2012  
8. غياب الكفاءة في عملية التحصيل الضريبي إذ نجد إن أعلى نسبة للأهمية النسبية للتحصيل حققتها الشركات وكانت تتراوح بين 30-32 % من أصل المبلغ المتحصل عليه والذي لم يصل إلى 2% من الموازنة.  
9. لم تستخدم الهيئة التطورات التكنولوجية والتقنيات الحديثة في الاتصال بالجهات التي يرتبط معها المكلفين بالإعمال ولاسيما الدائر المعنية بالتنسيق مع الهيئة العامة للضرائب كما في الوزارات كافة والنقابات والجمعيات العامة من اجل تحفيز المتعاملين معها على جلب براءة ذمة من الهيئة قبل إنهاء الأعمال معهم او منحهم إجازات ممارسة المهنة كما في النقابات.

### 4-2 التوصيات

- بعد أن تم الوقوف على أهم النتائج التي افرزها البحث يقترح الباحث مجموعة من التوصيات كما مبين أدناه:
1. ضرورة التمسك بفرض ضريبة الدخل ، من خلال تخفيض النسب الضريبية وذلك لرفع حصيلة الإيرادات الضريبية وبنبغي عدم الرجوع عن مضاعفة الشرائح التي تفرض عليها الضريبة .
  2. زيادة مساهمة الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة للدولة.
  3. تفعيل عملية التحصيل الضريبي في الهيئة من خلال وضع معايير لمستويات التحصيل وبعكسه تعاقب الأقسام التي لم تصل للمستوى المطلوب وتكافئ الأقسام التي تحقق المستوى المطلوب مكافئات مجزية.

4. استخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة في التحصيل وكذلك استخدام الأساليب الرقابية الحديثة لمتابعة المكلفين واعتماد أساليب التدقيق المتقاطع في عمل الهيئة أسوة بالبرنامج المستخدم في شبكة الحماية الاجتماعية.
5. الاستفادة من البحوث والدراسات التي يقدمها الأساتذة في الجامعات و طلبة المعاهد العليا ولاسيما قسم الضرائب في جامعة بغداد لغرض توظيفها لتطوير أعمالها واستخدام خبراتهم في تطوير كوادرها .
6. نشر الوعي الضريبي لدى الجماهير من خلال الاستعانة بالأجهزة الإعلامية المرئية منها والمسموعة إذ لابد ان تبت برامج إذاعية وتلفزيونية تعرف المكلف بأهمية دور الضريبة في المجتمع من خلال تقليل التفاوت بين الطبقات ، و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي.
7. مواكبة الإدارة الضريبية للتطورات الحديثة المطبقة في العالم ، من خلال تعيين كادر ضريبي من ذوي الاختصاص ، مع إعطاء أهمية للجانب التدريبي المتخصص للكادر الضريبي لبناء قدراتهم والقيام بمهامهم بكفاءة وإتقان من أجل تحقيق الأهداف المنشودة.
8. مواكبة المشرع الضريبي للتطور الذي يحصل في العالم و خاصةً الدول المتقدمة من اجل تعديل التشريعات الضريبية التي يعمل بها في الوقت الحاضر.

المصادر

## اولا :- القوانين و الانظمة و التعليمات

1. قانون ضريبة العقار المعدل المرقم (162) لسنة 1959.
2. قانون ضريبة العرصات المعدل المرقم (26) لسنة 1962 .
3. قانون ضريبة الدخل المعدل المرقم (113) لسنة 1982 .
4. قانون ضريبة التركات رقم (6 4) لسنة 1985 والمغى بموجب قانون (22) لسنة 1994 وبقي ساري على الوفيات الواقعة خلال مدة نفاذه.
5. قانون ضريبة (المبيعات) رقم (36) لسنة 1997.
6. قانون رقم(25) لسنة 1999 الخاص بالنسب الضريبية .
7. قانون رقم(95) لسنة 1959 الخاص بتمتع المكلف الا بسماع قانوني واحد.
8. قانون رقم (19) لسنة 2010 الخاص بفرض ضريبة على شركات النفط الاجنبية.
9. التعليمات المالية رقم(4) لسنة 1993 الذي حق للوزير أن يقترح ضمن مشروع الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل السماحات ومقياس الضريبة.
10. أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم (9) لسنة 2004 الخاص بفرض ضريبة على الشخص غير المقيم في العراق .
- 11.أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (49) لسنة 2004 والذي خفض سعر الضريبة إلى الثلث ورفع السماحات القانونية أكثر من ثلاثة أضعاف.
- 12.أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم(38) لسنة 2004 حول ضريبة إعادة أعمار العراق .
- 13.الأمر رقم (20) لسنة 2008 والخاص بمضاعفة الشرائح التي تفرض عليها الضريبة بنسبة 100% ، كذلك مضاعفة السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين بنسبة 100%.

## ثانياً - المصادر العربية

- 1- اسماعيل خليل اسماعيل ،( المحاسبة الضريبية )، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، بغداد 2002
- 2- الشرفاوي، عبد الحكيم مصطفى ،( التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود)، 2004..
- 3- عطية ،محمد رياض عطية ، (موجز المالية العامة) ، مصر ، طبعة 1969.
- 4- العلي:رضا صاحب ابو حمد،(المالية العامة)،كلية الادارة والاقتصاد جامعة الكوفة،2009.
- 5- العناني ،حمدي احمد ،(اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة) ،الدار المصرية اللبنانية ، 1996.
- 6- فوزي،عبدالمنعم ،(المالية العامة والسياسة المالية) ، الإسكندرية،دار المعارف للنشر ،بدون سنة .
- 7- القاضي ، عبد الحميد ،(مبادئ المالية العامة) ، دار الجامعات العربية،مصر، 1976،ص42.
- 8- قدي ،عبد المجيد ، (دراسات في علم الضرائب)،عمان - دار جرير للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2011 .
- 9- اسعود جايد مشكور وعقيل حميد الحلو (مبادئ المالية العامة والتشريع المالي في العراق) جامعة المثنى، 2016، الطبعة الاولى.



- 10- عادل فليح العلي ، طلال محمد كداوي ،(اقتصاديات المالية العامة) - الايرادات والموازنة العامة ، جامعة الموصل ، 1989.
- 11- يونس احمد البطريق ،(النظم الضريبية )،الدار الجامعية للطباعة و النشر، بيروت، 1984.
- 12- شامية ، احمد زهير ، والخطيب ،خالد شحادة،(أسس المالية العامة)، دار زهران للنشر ،2003.
- 13- ابو نصار وآخرون:محمد،محفوظ المشاعلة،فراس عطا الله الشهبان ، (محاسبة الضرائب) الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر،الاردن،2011.

ثالثاً - الرسائل والاطاريح الجامعية.

- 1- العبيدي، عماد توفيق، (الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم)، بحث الدبلوم العالي المعادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2011.
- 2- نعيثل، بدر رشيد (2009): ("الالتزام بالمبادئ العامة لتدقيق البيانات المالية واثرها في تحديد وعاء ضريبة الدخل ) دراسة تطبيقية لعينة من البيانات المالية على الشركات المحدودة، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير غير منشور في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 3- العبيدي،زهرة خضيرعباس،( تحليل عوامل المؤثرة في حصيللة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق)، للمدة (1995- 2010) ،أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2011م.
- 4- كماش ،كريم سالم ، (مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول إلى اقتصاد السوق) ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد- الجامعة المستنصرية ، 2010.
- 5- داود، فالح عبد الحسن(2009): ("مدى الاعتماد على القوائم المالية المصادق عليها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة") ، بحث غير منشور للحصول على شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

رابعاً :- دراسات وبحوث

- الاعرجي: فداء عبد المجيد،(التحاسب الضريبي على ارباح الشركات العقارية) ، رسالة ماجستير،المعهد العربي،1999.

خامساً :- التقارير والنشرات الاقتصادية

- وزارة المالية (الهيئة العامة للضرائب قسم الاحصاء والابحاث).

سادساً :- المصادر الاجنبية

-Anthony, Robert," ACCOUNTIG "Text and cases – eleventh edition 2004.