



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق و إيران لتقويم دور النظام
الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق

رسالة مقدمة إلى

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم
المحاسبة

من

مرتضى حسين علوان التميمي

إشراف

أ.م.د. فؤاد عبد المحسن الجبوري

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿إِنِّي أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ
تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾

الإهداء

إليك يا سيدي

يا أيها الحق الجديد، والعالم الذي علمه لا يبيد

يا محيي المؤمنين ومبير الكافرين

يا معز الأولياء ومذل الأعداء

يا شمس الظلام وبدر التمام

يا ربيع الأنام ونضرة الأيام

إليك يا سيدي ويا مولاي **يا صاحب الزمان** أهدي هذه الدراسة المتواضعة مطأطئاً رأسي فنقبّل مني.

إليكم أيها الشهداء الأبرار، شهداء الإسلام المحمّديّ الأصيل من الأولين والآخرين... إليكم أيها العلماء

العاملون... إليكم أيها الأولياء المتقون المسددون.

أهدي هذه الدراسة المتواضعة.

الشكر والإمتنان

الحمد لله على ما وفقني

الحمد لله على ما رزقني

الحمد لله على ما ألهمني

الحمد لله بجميع محامده كلها على جميع نعمه كلها

الحمد لله أولاً وآخراً وظاهراً وباطناً

الحمد لله رب العالمين.

وبعد أتقدم بفائق الشكر والإمتنان إلى إستاذي ومشرفي الفاضل الأستاذ المساعد الدكتور **فؤاد عبد المحسن الجبوري** الذي كان لتوجيهاته الرشيدة وعنايته الكريمة الأثر البالغ في إتمام هذه الدراسة، كما أتقدم بفائق الشكر والإمتنان إلى الدكتورة بشرى حنون محسن التي تفضلت بتقويم هذه الرسالة لغوياً، وكما أتقدم بوافر الشكر والإمتنان إلى أساتذتي كافة الذين علموني ودرسوني عبر رحلتي العلمية منذ الصف الأول الإبتدائي والمتوسطة والإعدادية والكلية والماجستير وحتى تقديم رسالتي هذه. وكما يشرفني أن أتقدم بخالص شكري وإمتناني إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة، الذين سيتفضلون بقراءة رسالتي هذه بعناية وتمعن، ومن ثم تقييمها بميزان المنصفين العارفين، فأسدي لهم شكري وإمتناني مقدماً لكل ما سيهدونه لي من ملاحظات قيمة وآراء سديدة تزين رسالتي بجواهر العلم.

كما أتقدم بالشكر والإمتنان إلى مكتبة العتبة الحسينية المقدسة، والمكتبة المركزية في جامعة كربلاء، ومكتبة كلية الإدارة والإقتصاد، ودار الكتب والوثائق الوطنية في بغداد، وإلى وزارة المالية في العراق، وإلى منظمة الضرائب الوطنية وجامعة طهران في الجمهورية الإسلامية الإيرانية لما قدموه لي من مساعدة في الحصول على ما أحتاجه في إتمام هذه الرسالة.

قائمة المحتويات	
رقم الصحيفة	الموضوع
أ	الإهداء
ب	الشكر والإمتنان
ج	قائمة المحتويات
د	قائمة الجداول
هـ	قائمة المخططات
و	المستخلص
ز	المقدمة
7-1	الفصل الأول: منهجية الدراسة ودراسات سابقة
3-1	المبحث الأول: منهجية الدراسة
7-3	المبحث الثاني: دراسات سابقة والإسهامات التي تقدمها الدراسة الحالية
39-8	الفصل الثاني: النظام الضريبي والموازنة العامة
30-8	المبحث الأول: النظام الضريبي - مدخل مفاهيمي
39-30	المبحث الثاني: الموازنة العامة - مدخل مفاهيمي
103-40	الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة
83-40	المبحث الأول: دراسة تحليلية مقارنة للتشريع والنظام الضريبي في العراق وإيران
103-84	المبحث الثاني: تحليل مؤشرات الأداء الضريبي لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للعراق وإيران
108-104	الفصل الرابع: الإستنتاجات والتوصيات
105-104	المبحث الأول: الإستنتاجات
108-105	المبحث الثاني: التوصيات
116-109	المصادر والمراجع
A	المستخلص باللغة الإنجليزية

قائمة الجداول			
ت	عنوان الجدول	رقم الجدول	الصحيفة
1	الفرق بين الضريبة والإيرادات الأخرى	(1)	13
2	مقارنة عامة بين النظام الضريبي في كل من العراق وإيران	(2)	83
3	مؤشرات الأداء الضريبي في العراق للمدة (2004-2014) بالأسعار الجارية	(3)	86
4	مؤشرات الأداء الضريبي في إيران للمدة (2004-2014) بالأسعار الجارية	(4)	87
5	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية مقارنة مع الإيرادات الأخرى إلى إجمالي الإيرادات والنفقات العامة في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية	(5)	89
6	نسبة نمو الإيرادات الضريبية، الإيرادات النفطية، والإيرادات الأخرى في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية	(6)	91
7	نسبة مساهمة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الإيرادات العامة، و إجمالي النفقات العامة في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية	(7)	94
8	نسبة نمو الضرائب المباشرة في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية	(8)	96
9	نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الإيرادات العامة، و إجمالي النفقات العامة في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية	(9)	99
10	نسبة نمو الضرائب غير المباشرة في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية	(10)	101

قائمة الأشكال

الصحيفة	رقم الشكل	عنوان الأشكال	ت
93	(1)	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية ونموها مقارنة مع الإيرادات الأخرى في تمويل الموازنة العامة في العراق ونموها بالأسعار الجارية	1
98	(2)	نسبة مساهمة الضرائب المباشرة ونموها إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية	3
103	(3)	نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة ونموها إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية	5

المستخلص

أظهرت هذه الدراسة المقارنة، المعالم الأساسية للنظام الضريبي في كل من العراق وإيران، من خلال عرض القوانين الضريبية النافذة في كل من البلدين وتحليلها. وهدفت الدراسة من ذلك بيان تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة، والتعرّف على الإجراءات التي أجرتها الجمهورية الإسلامية في إيران في تقويم نظامها الضريبي، ومحاولة الاستفادة من ذلك في تقويم النظام الضريبي في العراق. ومن ثم إمكانية تعزيز الإيرادات الضريبية بالشكل الذي يتم معه تقليل مخاطر الاعتماد على الإيرادات النفطية. وتوصلت الدراسة إلى عدد من الإستنتاجات من أهمها: إنخفاض متوسط نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2014) إذ بلغ (1.336%). بينما بلغ متوسط نسبة مساهمتها في تمويل الموازنة العامة في إيران للمدة نفسها (25.96%). وهذا يدل على وجود حاجة ملحة لتقويم النظام الضريبي في العراق. كذلك إستعمال المُشرّع العراقي الكثير للعموميات في تشريعه للقوانين الضريبية مثل فرضه ضريبة الدخل على المهن، فهو لم يخصص فصل أو مادة خاصة بها، وإنما ذكرها ضمناً فقط، كذلك صياغته المعقدة للقوانين الضريبية، مما جعلت من النظام الضريبي في العراق يتصف بالتعقيد والغموض، ومن ثم إمكانية حصول الكثير من الإجهادات الشخصية في تأويل القانون، ومن ثم حدوث المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية. على العكس من المُشرّع الإيراني الذي كان أكثر وضوحاً وأقل تعقيداً عند تشريعه للقوانين الضريبية، وتخصيصه فصلاً كاملاً لضريبة المهن والحرف على سبيل المثال.

وتوصلت الدراسة لعدد من التوصيات من أهمها ضرورة إلغاء قانون ضريبة الدخل، ضريبة العقار، ضريبة العرصات، وضريبة المبيعات وإصدار قانون جديد يختص بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، تراعى فيه القواعد الضريبية الأساسية والتي هي قاعدة العدالة، قاعدة الوضوح أو اليقين، قاعدة الملاءمة، وقاعدة الإقتصاد في التحصيل، وأن ترفق التعليمات الخاصة بتنفيذ القانون مع القانون نفسه جنباً إلى جنب. كذلك ضرورة إنشاء مجلس يختص بإعداد القوانين الضريبية والتعليمات المرفقة بها، والدراسة والمطالعة لأجل تقديم الإقتراحات إلى مدير الهيئة العامة للضرائب أو وزير المالية حول تعديل القوانين أو القيام بحذف بعضها، والإدلاء بوجهات النظر حول المواضيع والقوانين الضريبية المحالة إليه من مدير الهيئة العامة للضرائب ووزير المالية، تحت عنوان (مجلس الضرائب الأعلى) على غرار ما معمول به في إيران.

المقدمة

تُعد الموازنة العامة الخطة المالية للدولة لمدة زمنية مستقبلية غالباً ما تكون سنة مالية واحدة متضمنة تقديراً مفصلاً للإيرادات والنفقات العامة، وبهذا تكون الموازنة كاشفة بوضوح عن اتجاهات الحكومة وخططها المستقبلية التي تبغي تنفيذها. وغالباً ما ينتج فائض أو عجز في الموازنة العامة للدولة نتيجة إما لزيادة الإيرادات على النفقات أو لزيادة النفقات على الإيرادات وكلاهما غير مستحسن فبالأولى يُظهر عدم استثمار الحكومة للأموال الفائضة والإستفادة منها في تنمية الاقتصاد الوطني، وفي الحالة الثانية قد تضطر الحكومة إلى إصدار نقدي جديد أو الاقتراض أو تقليص النفقات وغيرها من الوسائل الأخرى لكي تتمكن من تغطية العجز الحاصل لديها. والحالة الثانية هي التي يعاني العراق منها في الوقت الحاضر، نتيجة إنخفاض أسعار النفط عالمياً، إذ أنه المورد الأساس الذي تعتمد عليه الحكومة في تمويل الموازنة العامة، إذ يبلغ متوسط مساهمته (97%) من إجمالي إيرادات الموازنة العامة للمدة (2004-2014). لذا نرى الحكومة عملت على تقليص النفقات بشقيها الجارية والإستثمارية بشكل كبير، الأمر الذي أنعكس سلباً على تنمية البلد بشكل عام من مختلف الجوانب الإقتصادية، الإجتماعية، الثقافية وغير ذلك. لذا أصبح لزاماً على الحكومة العراقية العمل على تنويع مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة، ومن أهم هذه المصادر لتمويل الموازنة الإيرادات الضريبية، التي تُعدّ من مصادر التمويل الداخلية التي أقل عرضة للمخاطر من مصادر التمويل الخارجية مثل النفط الذي يتأثر بتقلبات الأسعار صعوداً أو نزولاً، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة درجة عدم التأكّد، ومن ثم زيادة فجوة التوقّع بين الإيرادات التقديرية والإيرادات الفعلية. لذا من هذا المنطلق تمّ الشروع في هذه الدراسة التي تهدف إلى تعزيز الإيرادات الضريبية بالشكل الذي يتمّ معه تقليل الإعتماد على الإيرادات النفطية في تمويل الموازنة العامة، ذلك من خلال المقارنة بين النظام الضريبي في كل من العراق وإيران ومن ثمّ الإستفادة من التجربة الإيرانية في تقويمها للنظام الضريبي وزيادة إيراداتها الضريبية بالشكل الذي قلل من المخاطر التي تتعرض لها. فليس من الصحيح أن نبدأ من الصفر في إصلاح النظام الضريبي أو أي إصلاح آخر على الأصعدة الإقتصادية، السياسية، الإجتماعية كافة، وغير ذلك متجاهلين تجارب البلدان الأخرى. بل ينبغي علينا الإستفادة من تجارب مختلف البلدان بما يتناسب مع وضع البلد. وهذا يختصر علينا الكثير من الوقت، على العكس فيما لو بدأنا من الصفر. وبغية تحقيق أهداف الدراسة فقد تمّ تقسيمها إلى أربعة فصول وهي:

الفصل الأول: منهجية الدراسة ودراسات سابقة

الفصل الثاني: النظام الضريبي والموازنة العامة.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في العراق وإيران لتقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق.

الفصل الرابع: الإستنتاجات والتوصيات.

الفصل الأول

منهجية الدراسة ودراسات سابقة

تمهيد: Preface

يتناول هذا الفصل قاعدة أساسية من قواعد البحث العلمي وهي منهجية الدراسة ودراسات سابقة، يهدف هذا الفصل إلى التعريف بمشكلة الدراسة، وهدفها وأهميتها وكذلك فرضيتها وأسلوبها في إجراء الدراسة النظرية والتطبيقية. لذا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:
المبحث الأول: منهجية الدراسة.

المبحث الثاني: دراسات سابقة والإسهام التي تقدمها الدراسة الحالية.

المبحث الأول

منهجية الدراسة

مشكلة الدراسة: The Problem of the Study

يعاني العراق اليوم من عجز مخطط وفعلي (عدم قدرة الإيرادات على تغطية النفقات) في موازنته العامة لسنة 2015 و 2016 إذ بلغ حوالي (21.2) %، و(22.8) %¹ على التوالي، ولأن العراق يعتمد على الإيرادات النفطية بشكل كبير جداً إذ بلغ متوسط مساهمتها 97% من الإيرادات العامة للمدة (2004-2014)، فإن استمرار إنخفاض أسعار النفط عالمياً قد يؤدي إلى أن يكون ذلك العجز حقيقياً، وما يترتب على ذلك من إخفاق في تحقيق أهداف الحكومة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والسياسية وبقية الأهداف الإستراتيجية.

أهداف الدراسة: The Objectives of the Study

تهدف الدراسة إلى ما يأتي:

1. إثبات إنخفاض نسبة مساهمة الضرائب قياساً بالإيرادات الأخرى في تمويل النفقات العامة في العراق والحاجة الملحة لتتقويم النظام الضريبي في العراق.
2. تحديد جوانب القصور في النظام الضريبي المعتمد حالياً في العراق والتي تؤدي إلى إنخفاض نسبة مساهمة الضرائب في دعم إيرادات الموازنة العامة بشكل عام.
3. بيان جوانب التطوير اللازمة في النظام الضريبي بما يكفل زيادة مساهمة الضرائب في تمويل النفقات العامة في العراق من خلال الإسترشاد بتجارب البلدان المجاورة التي حققت نجاحات في هذا المجال.

(1) قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنتين المائيتين 2015 و 2016.

4. تقديم التوصيات والمقترحات إلى الجهات المعنية التي تساهم في تعزيز الإيرادات الضريبية في العراق.

أهمية الدراسة: The Importance of the Study

تستمد الدراسة أهميتها من إنها تعالج موضوعاً مهماً ذا علاقة أساسية بتمويل الموازنة العامة للدولة، إذ أن إيرادات الضرائب تعد أحد أهم مصادر التمويل في موازنات الدول المتقدمة والكثير من الدول النامية، أما في العراق فإن مساهمة الضرائب في تمويل الموازنة العامة قليل جداً بالرغم من إمكانية مساهمتها بالشكل الذي يقلل من خطر إنخفاض سعر النفط الخام المصدر الذي يؤثر بشكل مباشر على إيرادات الحكومة كونه المورد الأساس في تمويل الموازنة العامة.

فرضية الدراسة: The Hypothesis of the Study

تم الإعتماد على فرضية رئيسة مفادها "إن تقويم النظام الضريبي العراقي له دور فعال في تمويل الموازنة العامة للدولة".

نهج الدراسة: The Methodology of the Study

أولاً: الجانب النظري:

تم إعتماد المنهج الإستقرائي في إجراء هذه الدراسة، فضلاً عن إعتماد المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى نتائج الدراسة.

ثانياً: الجانب التطبيقي:

لإختبار فرضية الدراسة وتحقيق نتائجها تم إعتماد التحليل من خلال مقارنة النظام الضريبي في كل من العراق وإيران.

حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية: يمثل العراق وإيران البعد المكاني لهذه الدراسة.

2. الحدود الزمانية:

تمثلت الحدود الزمانية للدراسة بالمدة التي تم اختيارها للاعتماد على بياناتها التي تخص موضوع الدراسة بالمدة (2004-2014).

المبحث الثاني

دراسات سابقة والإسهامات التي تقدمها الدراسة الحالية

المطلب الأول: دراسات سابقة: Previous Studies

هناك بعض الدراسات المقارنة لهذه الدراسة التي تناولت موضوعة الضرائب من مختلف الجوانب نذكر منها:

1. دراسة (البعاج، 2005)، بعنوان "تحليل تطور الضرائب غير المباشرة في العراق ودورها بالتمويل"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الضرائب غير المباشرة وبيان حجم ومكونات الوعاء للضرائب غير المباشرة ونسب هذه الضرائب وحصيلتها والتأثيرات والمحددات الاقتصادية لهذه الحصيلة وكذلك استكشاف آفاق التطور الممكنة للضرائب غير المباشرة بما في ذلك اقتراح السياسات المالية الملائمة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة إستنتاجات منها: وجد الباحث إن السياسة الضريبية في العراق تميزت بكثرة الإعفاءات، وكذلك اعتماد الضرائب الكمركية على ضريبة الوارد بشكل كبير جداً إذ تعد في احيان كثيرة العمود الفقري للضريبة الكمركية قياساً بضرريبة الصادر وضريبة التجارة العابرة (الترانزيت). وضعف الوعي الضريبي لدى المواطن تجاه فهم دور الضريبة، الامر الذي ادى الى ضعف فاعليتها في تحقيق اهداف السياسة الضريبية وعدم تجسيد البعد الوطني للضريبة والنظر اليها باعتبارها مجرد عملية جباية اموال رغم ان الاساس الذي تفرض بموجبه يستند الى مفهوم التضامن الاجتماعي.

وقد أوصى الباحث بتوصيات متعددة منها: ينبغي ان لا يهمل دور السياسة الضريبية بوجود الايرادات النفطية بل يجب ان تبقى مصدراً إيرادياً مهماً ذلك لان الاعباء الملقاة على الايراد النفطي (خاصة الان بعد رفع الحصار) اصبحت كبيرة منها إعادة الاعمار ودفع دين العراق والتي قد تستنزف هذا الايراد كما ان موارد النفط عرضة للتذبذب لأسباب سياسية وان أي انخفاض حاد فيه يعرض الاقتصاد الوطني للخطر وهذا ما اكدته ظروف العراق الحالية التي تستوجب ان يكون هناك دور فعال للسياسة الضريبية. وإعادة النظر بقانون الكمارك وقانون التعريف الكمركية بما يتلاءم مع تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية من زيادة الحصيلة النقدية للضرائب الكمركية. وإيجاد سياسة ضريبية بديلة تعوض الفقدان المحتمل لموارد الضرائب الكمركية مثل الاعتماد

على ضريبة القيمة المضافة كبديل محتمل وملائم لغياب أو تأثر حصيلة الضرائب غير المباشرة. وتوحيد التشريعات التي تتناول موضوع الاعفاءات من الضرائب الكمركية في قانون واحد بدلاً من أن تكون نصوص متفرقة هنا وهناك تجنباً للتكرار التشريعي وما ينتج عن ذلك من إرباك والتباس وتعارض في النصوص القانونية الواجبة التطبيق. فرض ضريبة حماية البيئة على المشاريع التي تسبب تلوثاً فوق الحدود المسموح بها على اعتبار أن هذا التلوث يمثل تكلفة اجتماعية يتحملها المجتمع ولا يتحملها صاحب المشروع.

2. دراسة (علوان، 2006)، بعنوان "استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الإقتصادي الضريبي في العراق: المشكلات.. الأسباب.. المعالجات".

وجد الباحث إنَّ السياسة الضريبية في العراق تتصف بإنخفاض مستوى أدائها في الإصلاح الإقتصادي والضريبي، فوجد ضعف التنسيق مع السياسات المالية والإقتصادية للبلد وعدم مرونة القانون الضريبي في التفاعل مع المستجدات والتطورات، إذ كان دورها يقتصر بالدرجة الأساس على تحقيق أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية نتيجة عوامل عدة، منها عوامل خارجية تتعلق بطبيعة النظام السياسي السابق وطبيعة الوضع العام وعدم الإستقرار السياسي والأمني والإقتصادي في الوقت الحاضر، ومنها عوامل داخلية تتعلق بالإختلالات المتعلقة بتطور المورد البشري العامل في الهيئات الضريبية والكمركية والقانون العام الذي يحكم أدارته ومستوى تطور الجهاز الإحصائي والمعلوماتي والقانون الضريبي كأدوات مهمة وعناصر رئيسة من عناصر العملية الضريبية، وكذلك أوصى بإصلاح العناصر المهمة في المشروع الضريبي الا وهي المورد البشري بكافة مستوياته القيادية والإدارية والوظيفية فضلاً عن الأدوات التي تستخدمها هذه الموارد البشرية المتمثلة بالقانون الضريبي والكمركي والإجراءات الأخرى بالإعتماد على الجهاز الإحصائي والمعلوماتي.

3. دراسة (الدوري، 2009)، بعنوان " تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية (دراسة حالة العراق) ":

هدفت هذه الدراسة إلى التثبت من فرضية الدراسة وكذلك تقديم اقتراحات إلى السلطة التشريعية والسلطة المالية بخصوص إدخال تعديلات على قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 (إذا لم يتم إلغاؤه) وبما يحقق العدالة الضريبية ويدفع المكلفين إلى أداء واجبه الضريبي ذلك لما للعدالة من تأثير مباشر وإيجابي على قناعة المكلفين ودفعهم لتسديد الضرائب في موعدها وعدم التأخر عن أدائها، مما يمكن الإدارة الضريبية من استيفاء واستحصال مبالغ الضريبة في وقتها المحدد وعلى نحو يساعد في انتظام الإيرادات الضريبية لتمويل الموازنة العامة.

وتوصل الباحث إلى عدد من الإستنتاجات منها: أن مفهوم العدالة الضريبية ليس مفهوماً مطلقاً يسهل تحديد معالمه، بل هو مفهوم نسبي يتوقف على القيم التي تسود المجتمع وتتغير في الزمان والمكان تبعاً لذلك المجتمع وتقاليدته، ومن ثم فإن أي نظام ضريبي لا يخلو من الإخلال بالعدالة في بعض مواطنه، فينطوي على عيوب لا سبيل لتلافيها من الناحية العملية، وعليه فإن ما نتطلع إليه من عدالة، إنما هي عدالة نسبية. كذلك لاحظ الباحث تعدد الضرائب المفروضة على الدخل إذ يخضع النشاط التجاري ودخل العمل ودخل الثروات المنقولة إلى ضريبة واحدة هي ضريبة الدخل بينما يخضع دخل العقار إلى ضريبة العقار، فضلاً عن كثرة التعديلات المتلاحقة على قانون ضريبة الدخل منذ تشريع أول قانون سنة 1927 ولحد الان فيضطر المشرع الى الغائها ووضع قانون جديد لا يلبث ان تلحقه تعديلات كما هو الحال بالنسبة للقانون المطبق حالياً المرقم (113) لسنة 1982 الذي اصبح مهلهلاً كثير الرقع من الصعب احاطة المكلف به بل حتى المسؤولين عن تطبيقه.

وأوصى الباحث في دراسته بتوصيات متعددة منها: تؤدي صياغة القانون الضريبي دوراً رئيساً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب. ولذلك ينبغي ان يتوافر في صياغة القانون الضريبي الوضوح التام والابتعاد عن كافة النصوص التي قد تثير اللبس أو الغموض التي تترك الباب مفتوحاً لتفسيرات واجتهادات عادة ما تؤدي الى كثرة الثغرات وإرتفاع نسبة التهرب الضريبي، ويجب إن يتوافر في صياغة القانون كافة ما تتطلبه قاعدتي اليقين والملاءمة. وان يكفل القانون للمكلف حقوقه وللإدارة الضريبية كافة الضمانات اللازمة لربط وتحصيل دين الضريبة. وهذه كلها امور متصلة بوضوح النصوص التشريعية. كذلك أوصى الباحث بضرورة توحيد قوانين الضرائب المباشرة المعمول بها حالياً في قانون ضريبة موحد يجمع قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 وقانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 مع قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 بالشكل الذي يؤدي الى القضاء على حالة التشتت في تحصيل الضرائب. وكذلك أوصى بإلغاء قانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة 1982 وتشريع قانون آخر محله يتلاقى جميع المثالب ويواكب التغيرات الحاصلة في الظروف الاقتصادية التي يشهدها البلد، وإستحداث ضريبة القيمة المضافة مع ضرورة وضع نسبة واحدة على القيمة المضافة لكل السلع والخدمات وذلك لتسهيل عملية احتسابها، ويمكن تعديل نسبة الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وبين سلعة واخرى وخدمة واخرى، فمثلاً وضع نسبة ضريبية منخفضة جداً على السلع الاساسية ونسب مرتفعة على الكماليات مما يجعل ضريبة القيمة المضافة نوعاً من الضريبة غير المباشرة التصاعدية.

4. دراسة (الكرعاوي، 2010)، بعنوان "تحليل واقع السياسة الضريبية في العراق وسبل النهوض بها للمدة

(1970-2008):"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العناصر الخاصة بالسياسة الضريبية العراقية ووضع إطار تقييمي لها في ظل التغيرات الاقتصادية التي مرَّ بها العراق في العقود الأربعة الأخيرة، ومن ثم صياغة بعض الأساليب اللازمة لتأهيل السياسة الضريبية لأداء دورها التمويلي والتصحيحي في الاقتصاد العراقي.

وخلصت هذه الدراسة إلى إستنتاجات متعددة منها: إنَّ العراق يدمج في سياسته الضريبية بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة مع اعتماد كبير على إيرادات الضرائب غير المباشرة والتي تعتمد بدورها على إيرادات الضرائب الكمركية بشكل كبير ، فيما تعتمد الضرائب المباشرة بإيراداتها بشكل كبير على ضرائب الدخل، ومع ذلك فإن السياسة الضريبية في العراق غير مرنة ولم تستجب للتغيرات الحاصلة في الناتج المحلي الإجمالي وفقاً لمؤشر المرونة الداخلية، إذ بلغت المرونة الداخلية للضرائب لإجمالي حقبة الدراسة (0.0452) وهي أقل من الواحد الصحيح، مما يعكس جمود النظام الضريبي من جهة، وعدم إنتاجية الضرائب للإيرادات من جهة أخرى. كذلك إنخفاض العبء الضريبي في العراق إذ بلغ ما يقارب (4%) خلال مدة الدراسة وهو أصغر بكثير من قيمة العبء الضريبي الأمثل الذي يتراوح بين (20% - 25%).

وأوصت الدراسة بتوصيات متعددة منها: العمل على جعل السياسة الضريبية أكثر مرونة عن طريق تحسين كفاءة الجهاز الضريبي وتطوير التشريعات الضريبية بما يضمن إنتاجية أكثر في الإيرادات، ومواكبة أكبر للتغيرات التي تحدث في الاقتصاد العراقي من جهة السياسة الضريبية. وكذلك أوصت بالنهوض بمستوى الوعي الضريبي في العراق، من خلال استغلال وسائل الإعلام كافة، فضلاً عن وضع مناهج تثقيفية تبيّن ضمن المناهج الدراسية بمختلف المراحل، والعمل بنظام الحوافز الضريبية للمكلفين، أي منح إعفاءات ضريبية بنسب معينة للمكلفين الذين يؤدون الضرائب في أوقات مبكرة من السنة المالية المستحقة لهم، والعمل على تفعيل الجزاءات للمتخلفين بشكل حازم وشامل بما يضمن التقليل من حالات التهرب الضريبي.

5. دراسة (زيدان، 2012)، بعنوان "دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (1995-2010) وسبل تفعيلها":

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأهمية النسبية للضرائب في تمويل الموازنة العامة للعراق خلال مدة الدراسة، وقياس فاعلية الضرائب في الإقتصاد العراقي من خلال مؤشرات الأداء الضريبي، وتفعيل دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق وتقليل الاعتماد على عوائد النفط من خلال تقديم بعض الإجراءات التي تسهم في عملية إنجاح عملية الإصلاح الضريبي.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من الإستنتاجات منها: إنخفاض الأهمية النسبية للضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق بنوعيتها المباشرة وغير المباشرة، وإعتماد الموازنة العامة العراقية بالحجم الأكبر على عوائد النفط في تمويل أوجه النفقات العامة. وإن الواقع الضريبي في العراق متدني ولا يتسم بالمرونة ولا يتطابق مع مواصفات النظام الضريبي الجيد. ووجود طاقة ضريبية كامنة غير مستغلة أي وجود إمكانية لفرض ضرائب جديدة في العراق، وكذلك إنخفاض العبء الضريبي.

وأوصت الدراسة بتوصيات متعددة منها: أنه يُمكن زيادة حصيلّة الإيرادات الضريبية وزيادة نسبة إسهامها في الإيرادات العامة وذلك عن طريق مكافحة التهرب الضريبي وفرض العقوبات القانونية بحق المتهربين ضريبياً ومحاولة تبسيط وتوضيح القوانين الضريبية وجعلها تمتاز بالشفافية والمرونة وإستحداث ضرائب جديدة مثل ضريبة القيمة المضافة التي لم تفرض من قبل، وعدم المغالاة في فرض الضرائب بأسعار عالية الأمر الذي قد يؤدي إلى محاولة التهرب الضريبي وإعادة العمل ببعض أنواع الضرائب الملغاة مثل ضريبة التركات والضريبة الزراعية. وأوصت الدراسة بضرورة أن تتم عملية إصلاح النظام الضريبي في جميع حلقاته من إدارة ضريبية، تشريع ضريبي، والوعي الضريبي لأن الإصلاح في إحدى الحلقات سوف يعمل على تكملة وتحقيق الإصلاح في الحلقات الأخرى.

المطلب الثاني: الإسهامة التي تقدمها الدراسة الحالية:

لقد حققت الدراسات السابقة المشار إليها أهدافها البحثية في ضوء ما حددته لنفسها من مسارات، إذ أنها تطرقت لموضوع الضرائب من أكثر من جانب فمنها من تطرقت لدراسة دور الضريبة في تمويل الموازنة في العراق، ومنها من تطرقت إلى تحليل واقع السياسة الضريبية في العراق، ومنها ما تطرقت إلى الضرائب غير المباشرة في العراق، ومنها ما تطرقت لدراسة استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الإقتصادي الضريبي في العراق وغيرها، إلا أن أياً منها لم تكن دراسة مقارنة، وهذا أهم ما يميز هذه الدراسة إذ أنها دراسة مقارنة للنظام الضريبي لدولتين، النظام الضريبي في العراق وهو محل الدراسة، والنظام الضريبي في إيران، من خلال مقارنة القوانين النافذة التي تنظم الضرائب في كل من البلدين، ومن ثم الإستفادة من التجربة الإيرانية في تقويم نظامها الضريبي، لتقويم النظام الضريبي في العراق، وهذا يعطي نتائج موضوعية أكثر فيما لو لم تكن دراسة مقارنة، لكون المقارن به متحقق ومعلومة نتائجه، على العكس فيما لو تكن دراسة مقارنة.

الفصل الثاني النظام الضريبي والموازنة العامة

تمهيد: Preface

تحتل الضرائب في العصر الحديث مكانة مهمة بوصفها من أهم مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة، كذلك تعد أداة فاعلة جداً لتوجيه الموارد الاقتصادية في البلد، فمن خلالها تستطيع الحكومة أن تشجع الإستثمار في قطاع معين دون آخر، من خلال على سبيل المثال تخفيض سعر الضريبة أو تقليص الوعاء الضريبي على القطاع الذي ترغب بالإستثمار فيه، وزيادة سعر الضريبة أو توسيع الوعاء الضريبي على القطاع الذي لا ترغب بالإستثمار فيه. وهذا الأمر بدوره يساعد على تحقيق ونجاح خطط التنمية في البلد، فضلاً عن دورها في تحقيق الإستقرار الاقتصادي في البلد. كذلك دورها في الحد من الحالات الإجتماعية غير المرغوب بها، وتحقيق العدالة الإجتماعية التي تتمثل في إعادة توزيع الدخل بين أفراد البلد. كما إنّ الموازنة العامة تعد بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ومصروفاتها معبراً عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة مالية مقبلة من أجل تحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وهذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة.

لذا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: النظام الضريبي - مدخل مفاهيمي

المبحث الثاني: الموازنة العامة - مدخل مفاهيمي

المبحث الأول

النظام الضريبي - مدخل مفاهيمي

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها: The Concept of "Tax" and its Characteristics

تعددت تعريف الضريبة التي أوردها الكتاب والباحثين في كتاباتهم الا إنها متقاربة فيما بينها والآن نعرض بعضاً منها كالآتي:

1. عرفها ناجي التوني (خبير في صندوق النقد العربي) بأنها "مساهمة إلزامية بدون مقابل مباشر يتم فرضها على الأفراد والممتلكات والمؤسسات بغرض دعم الإنفاق العام" (طالب، 2004: 17).

2. عُرفت بأنها: فريضة إجبارية تفرض من قبل الحكومة بهدف تمويل الخدمات التي تبغى تنفيذها لما فيه المنفعة العامة، والضرائب لا تتضمن أي رسوم يدفعها شخص معين للحصول على منفعة حالية أو دائمة مثل الإشتراكات الخاصة أو رسوم خدمة الصرف الصحي. (wilson,ets,2005,733).
3. عُرفت أيضاً بأنها فريضة تدفع جبراً إلى الحكومة وهي غير جزائية، تدفع من القطاع الخاص إلى العام، تفرض بشكل محدد مسبقاً، بلا مقابل ولتحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية مختلفة (القطاونة وعفانة، 2008: 4).
4. عرفها جيز (GEESE) بأنها أداء نقدي يفرضه السلطة على الأفراد بصورة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة (جمال الدين، 2009: 3).
5. عُرفت أيضاً بأنها: مساهمة إلزامية تفرض من قبل السلطة العامة بهدف تغطية تكاليف أنشطتها، دون أن تعود على دافعيها بعائد خاص، وتستخدم من أجل الصالح العام. (Larry, Quarshie, 2009: 13)
6. عُرفت بأنها: فريضة إجبارية تفرض من قبل الحكومة على الدخل، الإنفاق، أو أصول رأس المال دون أن تعود على المكلف بعائد خاص. (Dup,2014: 13).

ومما سبق يمكن تعريف الضريبة بأنها فريضة إجبارية غير جزائية تجبها الحكومة جبراً من المكلفين بشكل محدد مسبقاً، بدون مقابل مباشر، ولتحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية مختلفة تعود إلى المواطنين بالنفع العام غير المباشر. ، ومن التعاريف أعلاه فقد حُددت أهم خصائص الضريبة بالآتي:

1. الضريبة فريضة نقدية: Tax ordinance cash

يعني هذا أن الضريبة تدفع بصورة نقود من قبل المكلف بها إلى السلطة العامة، وذلك تماشياً مع التقدم الإقتصادي والإجتماعي، فلم تعد هناك ضريبة عينية الا في حالات معينة إستثنائية تفرضها الحكومة بغية تحقيق أهداف معينة، كما هو الحال في الصين وكوريا إذ تجبى الضرائب الزراعية عيناً ضماناً للحصول على كميات المحاصيل الكافية للتصدير بطريقة مباشرة ولتخفيض الخسائر الناتجة عن إنخفاض القوة الشرائية للنقود. (جمال الدين، 2009: 4).

2. الضريبة فريضة إجبارية: Tax ordinance mandatory

يقصد بذلك إنَّ المكلف ليس حراً بدفع أو عدم دفع الضريبة فهو ملزم بتسديدها، فالسلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة وكيفية وموعد دفعها، لذلك الضريبة تؤخذ بقرار من جانب واحد، وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى كالرسوم (عبد وشيخان، 2009: 11)

3. تفرض من قبل الحكومة: Imposed by the government

أي إنَّ الضريبة لا يمكن فرضها أو تعديلها أو إلغائها الا بقانون، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة غير مسموح لها بجباية وتحصيل الضرائب إلا من السلطات المختصة، وأغلب التشريعات المالية جعلت أحكام قانون الضريبة ملزماً للدولة والفرد. (عبد وشيخان، 2009: 11)

4. تفرض من دون مقابل مباشر: Impose unrequited directly

أي إنَّ المكلفين بدفع الضريبة إلى السلطة العامة يقومون بدفعها دون الحصول على خدمة أو منفعة خاصة تعود عليهم مباشرة، وإنما المنفعة تأتي من إنفاق حصيلة الضرائب على المرافق العامة باعتبارهم أعضاء بالجماعة. (شرعب، 2006: 14)

5. تدفع بصورة نهائية: Pay a final manner

أي إنَّ المكلف يدفع الضريبة بشكل نهائي دون أن يكون له الحق في إستردادها أو المطالبة بها بعد دفعها، الا إذا قام المكلف بدفع أكثر مما هو عليه فعلاً، عند ذلك يتم إرجاع الزيادة إليه وهو ما يسمى بالرديات. (شرعب، 2006: 14)

المطلب الثاني: أهداف الضريبة: Tax Objectives

1. الهدف المالي: Financial objective

يعد هذا الهدف من الأهداف الرئيسة والأساسية للضريبة، فالحكومة تفرض الضريبة من أجل تمويل خزينتها العامة وتنفيذ أنشطتها المختلفة، كما إنَّ لجوء الحكومة إلى الضريبة ليس له آثار تضخمية على العكس من الإصدار النقدي الجديد (عبد الحميد، 2014: 7).

2. الهدف الإجتماعي: Social objective

تلجأ الحكومة إلى الضريبة لتحقيق عدة أهداف إجتماعية منها تقليل التفاوت الطبقي بين افراد المجتمع وذلك من خلال فرض الضريبة التصاعدية، وكذلك تستخدم الضريبة للحد من إستهلاك بعض السلع غير المرغوب بها

كالخمور والسكائر، وقد توجه الضريبة لتشجيع النسل في البلاد التي تعاني من نقص الايدي العاملة، وفي أحيان أخرى من أجل تقليل النسل في البلاد التي تعاني من كثافة السكان. (الكعبي، 1998: 5)

3. الهدف الإقتصادي: Economic objective

هناك عدة أهداف إقتصادية يمكن أن تحققها الحكومة من خلال لجؤها إلى الضريبة وأبرز هذه الأهداف هي التي ذكرها (القطاونة وعفانة، 2008: 8) وأهمها ما يلي:

أ- العمل على تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية:

لكي تحمي الحكومة الصناعات المحلية من المنافسة الخارجية تلجأ الحكومة إلى فرض ضريبة على السلع والبضائع الاجنبية بنسب عالية مما يؤدي إلى رفع أسعار هذه السلع والبضائع المستوردة، ومن ثم تكوين ظروف منافسة أفضل للسلع المصنعة محلياً.

ب- توجيه الإستثمارات إلى بعض القطاعات المرغوب بها:

قد ترى الحكومة ضرورة الحاجة إلى تشجيع قطاع معين في البلد، مما يجعلها تلجأ إلى إعفاء هذا القطاع من الضريبة لمدة محدودة أو تقليل نسبة الضريبة المفروضة على هذا القطاع، وبهذا قد عملت الحكومة على تشجيع الاستثمار بهذا القطاع، لأن ألغاء الضريبة أو تخفيضها يعمل على زيادة العائد الذي يحصل عليه المستثمرون.

ج- وسيلة لتشجيع النشاط الإقتصادي:

تعد الضريبة أداة فاعلة في معالجة المشاكل الإقتصادية ومن تلك المشاكل حالة التضخم (كمية كبيرة من النقود تطارد كمية قليلة من السلع) وذلك عن طريق إمتصاص القوة الشرائية ومن ثم الحد من هذه المشكلة، وعلى العكس في حالة الإنكماش وانخفاض الطلب على السلع والخدمات فهنا تلجأ الحكومة إلى خفض نسبة الضريبة على المكلفين مما يؤدي إلى زيادة الأنفاق وتنشيط الحركة الإقتصادية.

المطلب الثالث: قواعد الضريبة: Tax Basis

يقصد بقواعد الضريبة: الأسس التي ينبغي على المُشرّع مراعاتها عند فرض الضريبة. وتتبع أهمية هذه القواعد من ضرورة التوفيق بين مصلحة المكلف والحكومة على حد سواء. والواقع إنَّ آدم سميث أول من وضع هذه القواعد (العدالة، اليقين، الملاءمة، الإقتصاد)، والتي يسترشد بها لغاية الآن في هذا المجال، إذ تمثل هذه القواعد الدستور العام الذي تخضع له القوانين الضريبية، وتحترمها الحكومة عند فرضها للضرائب. (الجنابي، بدون: 141). ويتمثل جوهر هذه القواعد في الآتي:

1. قاعدة العدالة: Justice Base

تطلق هذه القاعدة من القدرة التكاليفية لدافع الضريبة للمساهمة في الأعباء العامة، إذ تكون مساهمة المكلف متناسبة مع دخله ولا تلحق الضرر به، فالمكلف الذي يحصل على دخل وفير تفرض عليه ضريبة أعلى للمساهمة في تحمل الأعباء العامة، والمكلف الذي يكون دخله قليل تفرض عليه ضريبة أقل أو يعفى منها. وقد أخذت أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة بفكرة قاعدة العدالة وتطبيق الضريبة التصاعدية، وإقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى من الدخل المُعفى من الضريبة (الخطيب وطافش، 2008: 28).

2. قاعدة اليقين: Certainty Base

يقصد بهذه القاعدة أن تكون لدى المكلفين بدفع الضرائب معرفة بمسؤوليتهم الضريبية ومتى وأين تدفع الضرائب. وهذا يتعلق ببساطة النظام الضريبي وسهولة فهمه من قبل المكلفين بدفع الضريبة وقدرتهم على حساب الضرائب المستحقة عليهم. (PALIL, 2010: 2)

3. قاعدة الملاءمة: Relevance Base

تعني هذه القاعدة إن تكون الضريبة ملائمة للمكلف من حيث الوعاء والسعر والوقت والكيفية التي تجبى بها. ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملاءمة لدفع الضريبة، كأن تجبى ضريبة الرواتب والأجور من المكلفين في أوقات حصولهم عليها، وتجبى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية، وتعد قاعدة الملاءمة من أكثر القواعد إحتراماً في الأنظمة الضريبية المعاصرة. (الخطيب، طافش، 2008: 28-29)

4. قاعدة الإقتصاد في التحصيل: Economy base in the collection

يقصد بهذه القاعدة تأمين سهولة التطبيق ومرونته، وأن تتجنب إدارة الضريبة المعوقات المختلفة التي قد تزيد من نفقات تحصيل الضرائب، فينبغي أن يكون الإيراد المتحصل من الضريبة أعلى من النفقات التي تنفق في تحصيله. (الجنابي، بدون: 142)

المطلب الرابع: تمييز الضريبة عن غيرها من الإيرادات Distinguishing Tax from Other Revenues

الفصل الثاني: النظام الضريبي والموازنة العامة

بعد التعرف على مفهوم الضريبة وخصائصها وأهدافها وقواعدها، يتضح الاختلاف بين الضريبة والإيرادات الأخرى مثل (الرسم، الثمن، الغرامة)، من خلال الآتي:

1. الرسم: Fee

مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى هيئة عامة نظير خدمة معينة ذات نفع عام تقدمها الحكومة للفرد بناءً على طلبه وهذه الخدمة يستفيد منها في نفس الوقت الفرد والمجتمع، فتسجيل الملكية العقارية مثلاً يستفيد منها طالب التسجيل في تثبيت حقه وهو نفع خاص، ويستفيد المجتمع منها من خلال تأمين المعاملات المدنية (الكعبي، 1998: 10). أي إنَّ الفرق بين الضريبة والرسم يتمثل في إنَّ الأولى تكون إلزامية لمن تتحقق عليه بينما عنصر الإلزام في الرسم يتعلَّق بالفرد الذي يطلب الخدمة، الضريبة تفرض بدون مقابل مباشر بينما في الرسم يحصل الفرد على مقابل مباشر.

2. الثمن: Price

هو المبلغ الذي يدفعه الفرد إلى الحكومة ثمناً للمنتجات الصناعية أو الزراعية التي تبيعها الحكومة، أو ثمناً للخدمات التي تقدمها الحكومة للأفراد (حجازي، بدون: 9). إذاً فالثمن يدفعه الفرد لقاء حصوله على منفعة مباشرة على العكس من الضريبة التي ليس لها مقابل مباشر على المكلف الذي يدفعها.

3. الغرامة: Penalty

هي مبالغ تفرض على الأشخاص الذين يرتكبون مخالفات للقوانين والنظام العام للمجتمع (حجازي، بدون: 9). فالاختلاف بين الضريبة والغرامة يتمثل في إنَّ الأولى تعتبر أداة للمساهمة في تحقيق الأغراض العامة للمجتمع، بينما الغرامة تفرض كجزاء لمخالفة الفرد للقوانين العامة للمجتمع لتكون رادعاً له من تكرارها مرة أخرى.

ويمكن إجراء مقارنة توضح ما سبق في الجدول الآتي:

جدول (1): الفرق بين الضريبة والإيرادات الأخرى

من حيث	الضريبة	الرسم	الثمن	الغرامة
الإلزام	إلزامية	يتعلق الإلزام بالفرد الطالب للخدمة	يتعلق الإلزام بالفرد الطالب للسلعة أو الخدمة	إلزامية
المقابل	مقابل غير مباشر	مقابل مباشر	مقابل مباشر	مقابل غير مباشر

الفصل الثاني: النظام الضريبي والموازنة العامة

عقابية لمنع فعل معين	الربح	تغطية جزء يسير من تكلفة الخدمة	تحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية	الهدف
----------------------	-------	--------------------------------	--------------------------------	-------

المصدر: إعداد الباحث

المطلب الخامس: تقسيمات الضرائب: Divisions taxes

هناك عدة تقسيمات للضرائب:

1. تقسيم الضرائب على أساس الوعاء: Division taxes on the basis of the vessel

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة التي تفرض عليها الضريبة. وفي العصر الحديث وعاء الضريبة هو الثروة التي تخضع للضريبة. ويختلف وعاء الضريبة عن مصدرها، فمصدر الضريبة الثروة التي تسدد منها الضريبة فعلاً، فالضريبة على رأس المال وعائها هو رأس المال ولكن مصدر الضريبة هو الدخل، وقد يتطابق وعاء الضريبة مع مصدرها مثل الضريبة على الدخل فوعائها ومصدرها الدخل (العلي، 2007: 98)، والضرائب تقسم على أساس الوعاء إلى:

أ- الضرائب على الأشخاص: Taxes on the people

هي تلك الضرائب التي تتخذ من الأشخاص وعاء لها، وهذا النوع من الضرائب أخذ بالإختفاء من النظم الضريبية الحديثة بعد أن كان سائداً في النظم الضريبية القديمة لإعتبارات معينة منها إنها تتنافى مع كرامة الإنسان، ولا تحقق العدالة الضريبية للتفاوت الكبير في قدرة الأفراد المالية. (العبيدي، 2011: 131).

ب- الضرائب على الأموال: Taxes on the funds

هي الضرائب التي تتخذ من الأموال التي يمتلكها الأفراد وعاء لها، ويمكن تقسيمها إلى: (حماد، 2004: 67 - 68)

- الضريبة الواحدة: Tax non multiple

هي أن تفرض الحكومة نوعاً واحداً من الضرائب تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف الضريبية في مجال إهتمامها، مثل فرض ضريبة القيمة المضافة وحدها دون فرض أي نوع آخر من الضرائب

- الضرائب المتعددة: Multiple tax

هي أن تفرض الحكومة أنواع متعددة من الضرائب على مصادر دخل مختلفة، حيث تفرض الحكومة ضرائب على الدخل وضرائب على الإنتاج وضرائب قيمة مضافة، وأن معظم الدول تأخذ بنظام الضرائب المتعددة. تمتاز الضريبة الواحدة بسهولة تحديدها وهذا يسمح للمكلف بسهولة معرفة ما سيدفعه، لكن اعتماد الحكومة على هذا النوع من الضرائب في تغطية نفقاتها العامة يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف بدفعها، ومن ثم لجوء المكلف إلى التهرب الضريبي، مما يعرض الضريبة الواحدة إلى انخفاض حصيلتها، على العكس من الضرائب المتعددة التي بإمكانها تعويض العجز الناتج عن انخفاض حصيلة إحدى الضرائب، وتخفيف العبء الضريبي على المكلف، ومن ثم تقليل التهرب الضريبي (مبروكة، 2006: 13).

2. تقسيم الضرائب على أساس السعر: The division of taxes based on the price

تقسم الضرائب على أساس السعر إلى: (طاقة والعزاوي، 2007: 109 - 110)

1. الضريبة التوزيعية: The distributional tax

هي التي يتم تحديد حصيلتها الإجمالية مقدماً، ثم توزع هذه الحصيلة كحصص على الأقاليم الإدارية المختلفة، لجبايتها من السكان حسب وعائهم الضريبي، وهنا تكون الخزينة العامة للدولة على معرفة مسبقة بالمبالغ التي ستدخلها، إلا إنَّ الضريبة التوزيعية تفتقد إلى المرونة إتجاه التغيرات الاقتصادية.

2. الضريبة القياسية: The standard tax

هي التي يحدد المُشرِّع المالي سعرها مقدماً أما في صورة نسبة مئوية من قيمة المادة الخاضعة للضريبة (ضريبة نسبية أو ضريبة تصاعدية) أو في صورة مبلغ محدد على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة.

المطلب السادس: أنواع الضرائب: Types of Taxes

هناك نوعين رئيسيين من الضرائب هما الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

1. الضرائب المباشرة: Direct taxes وتقسم إلى: (عبد الحميد، 2014: 10)

أ- الضرائب على الدخل: Taxes on income

هي تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاءً لها، أي إنَّ المادة الخاضعة للضريبة هي الدخل الذي يتولد لدى الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين.

ب- الضرائب على رأس المال: Taxes on capital

هي تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاءً لها، ويقصد برأس المال هو ما بحوزة المكلف من قيم إستعمالية في لحظة زمنية معينة، فقد يكون رأس المال مادياً كالنقود والموجودات الثابتة أو حقوق معنوية كألسهم والسندات، وتتخذ هذه الضرائب أنواعاً مختلفة مثل الضريبة العادية على رأس المال تفرض على قيمة ثروة المكلف، أو الضريبة على التركات وهي التي تفرض على أملاك الفرد في لحظة زمنية معينة هي لحظة الوفاة.

2. الضرائب غير المباشرة: Indirect taxes وتقسّم إلى: (تكروري، 2014: 103)

أ- الضرائب على الإستهلاك: Taxes on consumption

هي التي تفرض على المكلف عندما يقوم بإنفاق دخله على السلع المختلفة والخدمات، وتفرض عادة على السلع الكمالية مثل العطور والمجوهرات وغيرها، ويتحمل العبء الأكبر من هذه الضريبة الطبقة الثرية التي بإستطاعتها شراء السلع التي تكون باهظة الثمن، وقد تفرض هذه الضريبة لإعتبارات إقتصادية كحماية الإنتاج الوطني من المنتجات الاجنبية، وقد تفرض لأسباب إجتماعية مثل الصحة والأمن.

ب- الضرائب على التداول: Taxes on trading

هي الضرائب التي تفرض على تداول الثروة بين الأحياء، مثل الضريبة المفروضة على بيع العقار أو الأراضي، والإيجار وغيرها.

ج- ضريبة القيمة المضافة: value added tax (VAT)

تعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة تفرض على الإنفاق أو الإستهلاك، وتفرض على ما تتم إضافته من قيمة لدى كل مرحلة من مراحل الإنتاج، التداول السلعي أو تقديم الخدمات. ويتحمل هذه الضريبة المستهلك النهائي للسلعة أو المستفيد الأخير من الخدمة فهي ضريبة تحويلية. (أحمد، 2004: 27).

وتختلف ضريبة القيمة المضافة عن ضريبة المبيعات في إنَّ الأولى يتم جمع حصيلتها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، والثانية ضريبة تفرض على الإستهلاك ويتم جمع حصيلتها في مرحلة واحدة من مراحل الإنتاج. وكلا الضريبتين لديها القدرة أن تحقق إيرادات عالية. (4: 2015, Sherlock, Keightley).

ولبيان كيف تفرض ضريبة القيمة المضافة نورد المثال الآتي: (البسطامي، 2006: 32-33) و(ضياء، 2011):

نفترض إنَّ مصنعاً ينتج السلعة (x) وأن تكلفة هذه السلعة 10,000 دينار، باع المصنع إلى تاجر الجملة 100 وحدة من السلعة (x) بإضافة هامش ربح 10% من كلفة السلعة، وبعد إضافة الضريبة البالغة 1.5% كما هو مطبق في إيران فإن قيمة الضريبة ستكون كالتالي:

الفصل الثاني: النظام الضريبي والموازنة العامة

$$100 * 10,000 \text{ دينار} * 110\% = 1,100,000 \text{ دينار}$$

1,100,000 دينار * 1.5% = 16,500 دينار ضريبة القيمة المضافة. (التي سيدفعها المصنع إلى الإدارة الضريبية بعد تحصيلها مباشرة من تاجر الجملة).

$$1,100,000 + 16,500 = 1,116,500 \text{ دينار (ما يدفعه تاجر الجملة إلى المصنع).}$$

ولنفترض إنَّ تاجر الجملة يحقق نسبة ربح 10% من تكلفة السلعة (x) وبيع منها 30 وحدة منها إلى تاجر التجزئة فتكون قيمة الضريبة كالتالي:

$$1,100,000 / 100 = 11,000 \text{ كلفة الوحدة الواحدة من سلعة } x$$

$$30 * 11,000 * 110\% = 363,000 \text{ دينار.}$$

363,000 * 1.5% = 5,445 دينار ضريبة القيمة المضافة (التي سيدفعها تاجر الجملة إلى الإدارة الضريبية بعد تحصيلها مباشرة من تاجر التجزئة).

$$363,000 + 5,445 = 368,445 \text{ دينار مجموع ما يدفعه تاجر التجزئة إلى تاجر الجملة.}$$

ولنفترض إنَّ تاجر التجزئة باع 15 وحدة من سلعة x إلى المستهلك بإضافة هامش ربح 10%. فتكون قيمة الضريبة كالتالي:

$$363,000 / 30 = 12,100 \text{ دينار كلفة الوحدة الواحدة من السلعة (x).}$$

$$15 * 12,100 * 110\% = 199,650 \text{ دينار}$$

199,650 * 1.5% = 2,994.75 مقدار ضريبة القيمة المضافة. (التي سيدفعها تاجر التجزئة إلى الإدارة الضريبية بعد تحصيلها مباشرة من المستهلك).

ولنفترض فقط هذه المبيعات حصلت في الربع الأول من السنة للمصنع، تاجر الجملة، وتاجر التجزئة فستكون حساباتهم الضريبية كالتالي:

الفصل الثاني: النظام الضريبي والموازنة العامة

التفاصيل	حساب المصنع	حساب تاجر الجملة	حساب تاجر التجزئة	المجموع
الضرائب المدفوعة	16,500	16,500	5,445	38,445
الضرائب المحصلة	(16,500)	(5,445)	(2,994.75)	(24,939.75)
المطلوب إرجاعه للمكلف من قبل الإدارة الضريبية	<u>0</u>	<u>11,055</u>	<u>2,450.25</u>	<u>13,505.25</u>

وهكذا أتضح كيف يحصل بأن يدفع المكلف أكثر مما هو عليه فعلاً فيتم إرجاع المبلغ إليه من قبل الإدارة الضريبية، كما يحصل أيضاً أن يدفع المكلف أقل مما هو عليه فعلاً فيتم دفع المتبقي إلى الإدارة الضريبية وهذا يتحقق عند فرض بيع كامل البضاعة من قبل تاجر الجملة وتاجر التجزئة ويكون ذلك وفق الآتي:

لو فرضنا أن تاجر الجملة باع كل الوحدات التي لديه من السلعة X إلى تاجر التجزئة:

$$100 * 11,000 * 110\% = 1,210,000 \text{ دينار}$$

$$1,210,000 * 1.5\% = 18,150$$

ولو فرضنا أن تاجر التجزئة باع كل الوحدات التي لديه من السلعة X إلى المستهلك:

$$100 / 1,210,100 = 12,100 \text{ كلفة الوحدة الواحدة}$$

$$100 * 12,100 * 110\% = 1,331,000 \text{ دينار.}$$

$$1,331,000 * 1.5\% = 19,965 \text{ دينار.}$$

ولنفترض فقط هذه المبيعات حصلت في الربع الأول من السنة، فيكون حساب المصنع، تاجر الجملة وتاجر التجزئة لدى الضريبة كالاتي:

التفاصيل	حساب المصنع	حساب تاجر الجملة	حساب تاجر التجزئة	المجموع
الضرائب المدفوعة	16,500	16,500	18,150	51,150
الضرائب المحصلة	(16,500)	(18,150)	(19,965)	(54,615)
المستحق للإدارة الضريبية	<u>0</u>	<u>1,650</u>	<u>1,815</u>	<u>3,465</u>

وهنا يتضح كيف يمكن أن يدفع المكلف أكثر أو أقل مما هو عليه وأتضح أيضاً ما المقصود من منع المُشرِّع الإيراني من تضمين مبلغ الضريبة المدفوع مسبقاً عند حساب الضريبة يعني إنَّ تاجر الجملة لا يحمل مبلغ الضريبة الذي دفعه إلى المصنع إلى كلفة الوحدة الواحدة من السلعة (X) فـضريبة القيمة المضافة ضريبة غير تراكمية على العكس من ضريبة المبيعات كما أشرنا إلى ذلك مسبقاً، ولذا هي أقل عبئاً على المكلف من ضريبة المبيعات.

المطلب السابع: التجنب الضريبي: Tax Avoidance

التجنب الضريبي: هو استخدام الأساليب المشروعة لتخفيض مبلغ الضريبة (Kapoor,ets, 2007: 126). أو تغيير السلوك على نحو يخفف من المسؤولية الضريبية القانونية الخاصة بالمكلف. (Rosen, Gayer, 2010:566). أي محاولة المكلف تخفيض قيمة الضريبة المستحقة عليه وفقاً للقانون، مستفيداً من الثغرات القانونية والتعليمات الضريبية، وهو يختلف من دولة إلى أخرى، ومن تشريع إلى آخر، ولا يترتب عليه أية عقوبة لكونه لا يندرج تحت الجرائم أو المخالفات الضريبية (قاسم، 2003: 60). يحدث التجنب الضريبي عن طريق طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، كأن يستثمر المكلف أمواله في الأنشطة التي لا تصيبها أي ضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، كأن يوجه أمواله إلى النشاط الزراعي دون النشاط التجاري بسبب عدم خضوع النوع الأول إلى أي ضريبة وبهذا يكون قد تجنب الضريبة. وقد تكون مثل هذه النتائج مقصودة، فقد تسعى الحكومة من خلال التمييز الضريبي بين أوجه النشاط المختلفة إلى جذب الأفراد نحو نشاط معين لتحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية. وقد يلجأ بعض المكلفين دون مخالفة القانون من نقل مقار نشاطهم أو أموالهم من الدول التابعين لها إلى دول أخرى تكون فيها المعاملة الضريبية أخف وطأة عليهم. (الخطيب، 2000: 162)

المطلب الثامن: التهرب الضريبي: Tax Evasion

التهرب الضريبي: هو عدم الإمتثال للقوانين الضريبية من خلال عدم دفع الضرائب المستحقة (Hyman,2011:388). أي مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص القانونية بوسائل الغش والتحايل على القانون من أجل التهرب من دفع الضريبة وهي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة مقصودة ويفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، وقد يخالف المكلف القانون أما عند

تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها من قبل الحكومة (السامرائي والعبدي، 2012: 132). وهناك عدة أشكال وطرق يتبعها المكلف للتهرب من دفع الضريبة وأبرزها: (وهبه، 2010: 14)

- (1) كتمان النشاط كلياً بحيث لا تصل عنه أي معلومات إلى الحكومة ومن ثم لا يدفع أي ضرائب على الإطلاق. وتعتبر هذه من أكثر الوسائل التي يتبعها المكلف للتهرب الضريبي، مثل وكلاء الشركات الأجنبية الذين لا يوثقون وکالاتهم أصلاً، المصانع الصغيرة ومكاتب التجارة غير المرخصة من قبل الحكومة.
- (2) زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي إذ يتم زيادة تكاليف السلع والعمل وزيادة أجور العمال حتى تصبح الأرباح الظاهرة قليلة ومن ثم تقل الضرائب المفروضة عليها.
- (3) تنظيم أسماء مختلفة كمستوردين للسلع ليس لهم علاقة بالتجارة والاستيراد (إخفاء الذمة المالية للمستورد الحقيقي) بهدف التهرب من دفع الضريبة.

وهناك أشكال أخرى للتهرب الضريبي قد ذكرها (درغام والعمور، 2009: 211):

- (1) تقديم المكلف للإقرار الضريبي بالإستناد إلى سجلات ودفاتر أو مستندات تم تضمينها ببيانات غير حقيقية.
- (2) إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

المطلب التاسع: أسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب للتهرب الضريبي (The reasons for tax evasion) وأهمها ما يلي:

(1) الأسباب التشريعية: Legislative reasons

أن عدم وضوح التشريعات الضريبية وغياب الاستقرار في أحكامه زاد من احتمالات التهرب الضريبي، فعندما تكثر فرص الإجتهد والتأويل في تفسير القوانين والتعليمات الضريبية فإنها تؤدي إلى التعارض بين المكلف والإدارة الضريبية سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التنزيلات، وهذا يؤدي إلى شعور المكلف بغياب العدالة ومن ثم سعيه إلى التهرب من دفع الضريبة. كما إنَّ إرتفاع سعر الضريبة وكثرة تعدد الضرائب قد ينعكس سلباً على المكلف مما قد يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة. (السامرائي والعبدي، 2012: 133) ولذلك ينبغي أن يراعي المشرع الضريبي القواعد الضريبية (العدالة، الوضوح واليقين، الملاءمة، والاقتصاد في التحصيل) في أي تشريع ضريبي، وأن يوفق بين مصلحة الإدارة الضريبية والمكلف في تحديد وعاء الضريبة وسعرها وطرق جبايتها وهذا الأمر غاية في الأهمية.

وذكر (منصور، 2004: 84) عدة أسباب للتهرب الضريبي أهمها:

(2) ضعف الوعي الضريبي: The weakness of tax awareness

إنَّ عدم توفر الوعي الكافي لدى الكثير من المكلفين وعدم إقتناعهم في أن هذه الأموال التي تؤخذ منهم كضرائب يتم إنفاقها لصالح المجتمع، وانعدام روح التضامن بين أفراد المجتمع يؤدي إلى عدم شعور المكلفين بأهمية واجباتهم إزاء الحكومة والمجتمع.

(3) الفساد الإداري والمحسوبية: Administrative corruption and cronyism

إنَّ الكثير من المكلفين وخاصة في البلدان النامية يشعرون أن النفقات التي تتفقها الحكومة تذهب في الأغراض غير المناسبة أو المخصصة لها ويصاحب ذلك الإسراف والتبذير في إنفاق هذه الأموال، مما يولد شعور لدى المكلفين بأن إلتزامهم بدفع الضريبة لا يوجه للصالح العام بل الأهواء الشخصية لكبار المتنفذين في الحكومة لذلك يحاول المكلفين التهرب من دفع الضرائب.

(4) العقوبات المفروضة على جرائم التهرب الضريبي قد تكون سبباً في هذا التهرب عندما تكون العقوبات غير رادعة فيتهرب المكلف من دفع الضريبة مع تحمله هذه العقوبات التي تقل إلتزاماتها عن عبء دفع الضريبة.

(5) ضعف الادارة الضريبية وأجهزة التدقيق والرقابة على ضبط عمليات التكليف بالضريبة ومنع التهرب نتيجة قلة الموظفين الذين لهم دراية بعملهم أو عدم تمتعهم بالكفاءة العلمية والفنية، ولا شك إنَّ مثل هذا الوضع الإداري المترهل لا يساعد على ضبط المتهربين متلبسين بجرائمهم مما يؤدي إلى تماديهم في التهرب.

المطلب العاشر: تأثيرات التهرب الضريبي

هناك عدة آثار سلبية تنتج عن التهرب الضريبي وأهم هذه التأثيرات هي: (درغام والعمور، 2009: 212)

(1) التأثيرات المالية: Financial effects

يضر التهرب الضريبي بمصلحة الحكومة وتتمثل في إنقاص حصيلة الخزينة العامة من الموارد المالية، ومن قد لا تستطيع الحكومة بالقيام بوظائفها الاساسية وإرتباك سياسة الإنفاق وتعطل المشروعات.

(2) التأثيرات الإجتماعية والنفسية: Social and psychological effects

تتمثل في إضعاف إيمان المجتمع بدور الحكومة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية، كما قد يؤدي التهرب الضريبي إلى شعور المكلفين غير المتهربين بالغبن لأن غيرهم من الخاضعين للضريبة يتهربون من دفعها.

وكذلك قد ذكر (الجالودي، 2012) عدة آثار للتهرب الضريبي وأهمها:

(3) تأثير التهرب الضريبي على الصناعة الوطنية: The impact on the national industry tax evasion

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح لدى المتهربين، مما قد يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الإستهلاكي وإقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحياناً والتي يسعى المُشرِّع إلى حماية المنتج الوطني منها، وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع وهذا ما قد تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها مما يضعفها من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.

(4) تأثير التهرب الضريبي في الحافز على الإنتاج: The impact of tax evasion in the incentive to production

إنَّ انخفاض حصيلته الضريبية نتيجة التهرب الضريبي قد يدفع بالسلطة إلى زيادة معدلات الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، وهنا قد تتجاوز معدلات الحدود المناسبة للحفاظ على حوافز الإنتاج الأمر الذي يضعف الحافز نحو الإستثمار في مجال الإنتاج.

(5) تأثير التهرب الضريبي على المستوى العام للأسعار: The impact of tax evasion on the general level of prices

عندما تهدف السياسة الضريبية⁽¹⁾ إلى إمتصاص النقد الزائد عن طريق خفض الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يضمن إعادة التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي، فإن التهرب الضريبي يحد من فاعليتها كأداة لتحقيق ذلك، وهو ما يؤدي إلى زيادة النقد المتاح لدى المستهلكين وزيادة إنفاقهم ومن ثم إرتفاع الأسعار وزيادة التضخم.

وللحد من التهرب الضريبي هناك عدة طرق منها: (قاسم، 2003: 116)

1. أن تكون التشريعات الضريبية واضحة.

(1) السياسة الضريبية: مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمخططة لإحداث آثار إقتصادية وإجتماعية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق الأهداف العامة. (مبروكة، 2006: 44)

2. إعتدال الأسعار الضريبية.

3. أن تكون الإدارة الضريبية كفوءة ونزيهة.

4. نشر الوعي الضريبي.

5. فرض عقوبات رادعة.

المطلب الحادي عشر: النظام الضريبي Tax System

يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى التقدير والتحويل. (الشلة، 2005: 93) وفي تعريف آخر عرف بأنه مجموعة الضرائب التي يراد بفرضها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي أرتضاها ذلك المجتمع. (عبد الحميد، 2014: 22)

المطلب الثاني عشر: أركان النظام الضريبي: Pillars of the tax system

يعتمد النظام الضريبي على ثلاثة أركان أساسية وهي: (عبد السلام، 2012: 5)

1) التشريع الضريبي: Tax legislation

هو عبارة عن صياغة وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين من أجل تحقيق أهدافها، فينبغي أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلفين كما ينبغي أن تراعى فيه القواعد الضريبية.

2) السياسة الضريبية: Tax policy

يعد النظام الضريبي صياغة فنية للسياسة الضريبية للمجتمع فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها. فالنظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف نفس سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين، قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الضريبية في مجتمع آخر.

3) الإدارة الضريبية: Tax administration

يعد الإدارة الضريبية أداة فنية لتنفيذ النظام الضريبي، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي من خلال فرض الضرائب وجبايتها.

المطلب الثالث عشر: العوامل المؤثرة في النظام الضريبي: Factors influencing the tax system

هناك عدة عوامل يُمكن أن تؤثر في تنسيق وهيكلية النظام الضريبي وأهم تلك العوامل: (تكروري، 2014: 93-94)

(1) العوامل التاريخية: Historical factors

إنَّ تطبيق أي نظام ضريبي قد يؤدي إلى أن يصبح تقليدياً يعتاد عليه المكلفون وينظمون أمورهم على أساسه، وينتج عن ذلك الاستقرار والثبات للنظام الضريبي، ولكن من ناحية أخرى لا يجدر بالنظام الضريبي أن يصل إلى مرحلة الجمود، بل ينبغي أن يتمتع بدرجة من المرونة تسمح له بمجارات التطورات السياسية والإقتصادية والاجتماعية.

(2) العوامل الإجتماعية: Social factors

من أهم العوامل الإجتماعية درجة نمو السكان، فالدول التي تسعى لزيادة السكان تقوم بمنح إعفاءات ضريبية عالية على العكس من الدول التي تعاني من كثرة عدد السكان فتقوم بفرض ضرائب عالية.

(3) الأنظمة الإقتصادية والسياسية: Economic and political systems

فالنظام الإقتصادي الرأسمالي يسعى لتحقيق أهداف تختلف عن تلك التي يسعى إليها النظام الإشتراكي أو النظام الإسلامي، ففلسفة كل من هذه النظم تتعكس على النظام الضريبي الذي تتبعه الحكومة. وكذلك يتأثر النظام الضريبي بالنظام السياسي ونوع الحكم، وكذلك في حالات الحروب فقد يتم فرض ضرائب لا وجود لها في حالات السلم.

(4) كفاءة السلطات التشريعية والقضائية والتنفيذية: The efficiency of the legislative, judicial and executive authorities

وتشمل كفاءة السلطة التشريعية في سن القوانين الضريبية الواضحة والمتوازنة والبعيدة عن المغالاة في فرض الضرائب وتضمن للدولة والمكلف كافة حقوقهما، كما تشمل كفاءة السلطة القضائية سرعة البت والتقاضي في المنازعات الضريبية نظراً لأهميتها للمكلف والحكومة معاً، كما إنَّ كفاءة الإدارة الضريبية له الأثر الكبير في النظام الضريبي من حيث تأهيل الموظفين وتوفير التدريب المستمر لهم ليتمكنوا من القيام بواجباتهم المختلفة.

المطلب الرابع عشر: الإصلاح الضريبي: Tax Reform

يقصد بالإصلاح الضريبي القيام بمجموعة إجراءات معتمدة من أجل تعزيز كفاءة النظام الضريبي وسلامته، كالتوجه نحو القيام بزيادة الإيرادات الضريبية خاصة وان الإيراد الضريبي بات عنصراً مهماً وعلى نحو متزايد

في البرامج التي يدعمها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ولاسيما أن النظم الضريبية في البلدان النامية بوجه خاص تعاني من تشوهات هيكلية. (زيدان، 2012: 48 - 49)

إنّ مسألة الإصلاح الضريبي باتت من المسائل الملحة التي يتوجب إيجاد الحلول المنطقية والعملية لها. وتُجمع كافة الدراسات والأبحاث على ضرورة الإصلاح الضريبي وتحديث الضرائب التي مضى على صدور بعضها أكثر من ثلاثين عاماً، بشرائحها ومعدلاتها التي كانت تلائم الظروف السائدة وقت صدورها، وليس هذا وحسب وإنما تُجمع أيضاً على ضرورة الإسراع في البدء بهذا الإصلاح ولاسيما في الوقت الراهن الذي تعتمد فيه الحكومة بشكل كبير على الإيرادات النفطية في تمويل الموازنة العامة. (قنبرية، 2001: 1)

المطلب الخامس عشر: أهداف عملية الإصلاح الضريبي: Objectives the tax reform process

الهدف العام للإصلاح الضريبي هو اقامة نظام ضريبي كفوء ، يستند الى ضرائب يمكن قبولها سياسياً وتنفيذها عملياً ، وتحقيق إيرادات كافية. كما أن من أهداف الإصلاح الضريبي زيادة النمو الاقتصادي، وأن ترتفع إيرادات الضرائب ليس بسبب ارتفاع معدلاتها، بل نتيجة لازدياد النشاط الاقتصادي وارتفاع الدخل الحقيقية للمؤسسات المختلفة (الجوراني، 2015).

كذلك قد ذكر (الكرعاوي، 2010: 247) عدة أهداف للإصلاح الضريبي:

- 1) تفعيل دور الضرائب كأحد الأدوات المستخدمة في جذب وتشجيع الاستثمار.
- 2) في ظل الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي، يفضل استخدام الضرائب كأحد العوامل المساعدة على تقوية القدرة التنافسية للمنتجين المحليين والشركات الأجنبية التي تمارس نشاطاً في العراق مع الأسواق العالمية.
- 3) تفعيل دور الضرائب كأحد أهم الإيرادات الحكومية، لتقليل الاعتماد على موارد النفط من جهة، وتقلبات السوق النفطية من جهة أخرى.
- 4) استخدام الضرائب من قبل الحكومة كأحد الوسائل لمواجهة فترات التضخم والأزمات الاقتصادية.
- 5) إخضاع جميع المكلفين للضريبة لمعاملة واحدة دون تمييز، على اعتبار أن إيراداتها تهدف إلى تلبية وتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية.

وقد ذكر (لرزق، 2012: 86) أيضاً عدة أهداف للإصلاح الضريبي وأهمها:

- 1) تبسيط النظام الضريبي وذلك من خلال إستبدال الضرائب غير الضرورية بأخرى تراها الحكومة ضرورية لتحقيق أهدافها.
- 2) تخفيف العبء الضريبي.
- 3) بناء إدارة ضريبية فعالة، فنجاح أي نظام ضريبي يرجع إلى وجود إدارة ضريبية فعالة.
- 4) محاربة التهرب الضريبي.

المطلب السادس عشر: مجالات الإصلاح الضريبي: The fields of tax reform

يمكن أن تأخذ الاتجاهات الرئيسة في الإصلاح الضريبي مجالين رئيسين هما: (كماش، 2010: 63)

الأول: إصلاحات تشريعية في بنية النظام الضريبي كإدخال ضرائب جديدة مثل اعتماد الضريبة الموحدة على الدخل بدلاً من الضرائب النوعية وتجنب الازدواج الضريبي، وتقليل العبء الضريبي، ومكافحة التهرب الضريبي.

الثاني: إصلاحات تنظيمية تتعلق مثلاً بإنشاء وحدة كبار المكلفين وبناء نظام معلوماتي متطور وإصدار لائحة بحقوق المكلفين وواجباتهم لرفع أداء الدوائر الضريبية .

وقد ذكرت عباس عدة مجالات للإصلاح الضريبي وهي: (عباس، 2012: 205-206)

1) توسيع الوعاء الضريبي: Broadening the tax base

ويقصد بتوسيع الوعاء الضريبي هو ان تشمل الضريبة عدد أكبر من الأفراد، أي توسيع الوعاء الحالي من خلال الوصول إلى شرائح لم تكن تُغطى في السابق من خلال فرض ضرائب جديدة على انواع جديدة من الدخول أو السلع الاستهلاكية التي يمكن ان تفرض عليها الضريبة، مثلاً الضرائب البيئية والتي يكون الغرض الاساسي منها حماية البيئة.

لذا عند فرض أي ضريبة جديدة ينبغي على المُشرِّع أن يكون على دراية تامة بآثار تلك الضريبة على المكلفين لئلا تحصل منهم ردود أفعال غير محمودة، فإذا شعر المكلفين بعدم عدالة الضريبة قد يلجأون إلى التهرب

الضريبي، أو قيامهم بالمطالبة بإلغاء الضريبة وقد تصل مطالبتهم بإلغاء ضرائب أخرى لم يعترضوا عليها سابقاً.

(2) ترشيد معدلات الضريبة: Rationalization of tax rates

تأتي هذه المرحلة من الإصلاح الضريبي بعد مرحلة توسيع الوعاء الضريبي في الحدود التي يسمح بها المُشرع الضريبي، ولكن كما هو معروف فإنه كلما زادت معدلات الضريبة زاد مقدار التعقيد الضريبي وزادت معه مشاكل التجنب والتهرب الضريبي، لذلك فإن عملية الترشيد في معدلات الضريبة تعني في الدرجة الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي، أما عن أهم متطلبات القيام بعملية الترشيد هي توافر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالترقية بين الأوعية الفرعية (الجزئية) المختلفة.

(3) التنسيق بين أنواع الضرائب المختلفة: The coordination between the various types of taxes

هناك حاجة للنظر إلى النظام الضريبي بأكمله في سياق القيام بعملية الإصلاح الضريبي، ذلك أن عملية إصلاح نوع واحد من الضرائب قد يكون على حساب نوع آخر، ومن هنا ينبغي التعرف على آثار وتداعيات ذلك الإصلاح على جميع أجزائه وأيضاً عندما لا يوجد تنسيق ونوع من التتابعية في الإصلاح فقد تحدث سلبيات تنعكس على مستوى الإيرادات والكفاءة، ومثال ذلك الإصلاح للنظام الضريبي على الواردات مما قد يكون له آثار سلبية على ضريبة الإستهلاك من السلع والخدمات.

(4) رفع كفاءة الإدارة الضريبية: Raise the efficiency of tax administration

دلت التجارب الدولية في هذا الجهاز على أهمية التناسق بين مدى ومستوى الإصلاحات الضريبية من ناحية ومدى فاعلية وقدرة الإدارة الضريبية على التكيف والتحسين السريع في الأداء من ناحية أخرى بل إن البعض أشار إلى إنَّ قدرة الإدارة الضريبية على التصحيح والتكيف السريع هي العنصر الحالم في نجاح عملية الإصلاح أو فشله خصوصاً خلال مراحل التنفيذ الأولية لذلك فإن أهم أهداف إصلاح الجهاز الإداري هي زيادة وتحسين مستوى الالتزام من جانب دافعي الضرائب وزيادة كفاءة العمليات الأساسية لتقييم ومراجعة وتحصيل الضريبة.

المطلب السابع عشر: معوقات الإصلاح الضريبي: tax reform Obstacles

هناك عدة معوقات تواجهها عملية الإصلاح الضريبي وأهم هذه المعوقات هي:

(1) الفساد الإداري والمالي: Financial and administrative corruption

الفساد في معاجم اللغة: هو من (فسد) ضد صَلَحَ (والفساد) لغة البطلان، فيقال فسد الشيء أي بطلَ واضمحل، ويأتي التعبير على معانٍ عدة بحسب موقعه. أما إصطلاحاً فليس هناك تعريف محدد للفساد بالمعنى الذي يستخدم فيه هذا المصطلح اليوم، لكن هناك اتجاهات مختلفة تتفق في كون الفساد هو إساءة استعمال السلطة العامة أو الوظيفة العامة للكسب الخاص. (الوائل، 2006)

وتعد ظاهرة الفساد الإداري والمالي من أشد المعوقات التي تواجه عملية الإصلاح الضريبي وأي عملية إصلاح أخرى سواء كانت عميلة إصلاح إقتصادية أو سياسية أو إجتماعية. فسقة وهدر الأموال والثروات والطاقات وغياب عنصر الإختصاص الذي أصبح السمة الأساس للدولة العراقية كلها تشكل عائقاً كبيراً أمام الإصلاح. وفي دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب لـ(الراوي، 2008: 122) وجدت ضعف المؤهلات العلمية لبعض المخمنين وعدم تناسب اختصاصاتهم مع طبيعة وظائفهم فمنهم من يحمل شهادة في الإحصاء، اللغة العربية وقد بلغت نسبتهم (40%) من أفراد العينة البالغة (60) مخمناً. لذا لا بد من تذليل هذه المعوقات والحد من الفساد الإداري والمالي ومحاسبة المفسدين من خلال سلطة القضاء التي لها الدور الأكبر والأبرز في ذلك ولا ينبغي التهاون في معاقبتهم فإنه (من أمن العقوبة أساء الأدب).

2) ضعف الوعي الضريبي:

الوعي هو فهم الفرد للواقع وكيفية التعامل أو الإستجابة له، والوعي العام بالضرائب يعني أن المكلفين يدفع الضريبة يقدمون على دفعها دون شعورهم بالإكراه لأنهم غير محرومين من منافع الضرائب التي تم تحصيلها سابقاً (kamil, 2015: 106).

لا شك إنَّ ضعف الوعي الضريبي يشكّل عائقاً كبيراً أمام عملية إصلاح النظام الضريبي، فعلى سبيل المثال عندما يرى المكلف إنَّ الأموال التي يدفعها للدولة لا تعود عليه بأي نفع عام ملموس على أرض الواقع، وتذهب هدرًا وسرقة من قبل الفاسدين، وكذلك الصياغة غير الواضحة والمعقدة للقوانين الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى إختلاف تفسيرها بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة ومن ثم حصول المنازعات الضريبية، كذلك التقديرات الجزافية التي لا تستند الى دراسات علمية، ومن ثم عدم قناعة المكلفين بها. فبالأكيد سوف لا يكون للمكلف أي دافع ذاتي لدفع الضريبة بل سيلجأ للتحايل والتزوير والتهرب الضريبي مع الانقطاع عن المراجعات الضريبية. لذا فإن أي عملية إصلاح ضريبي لا بد أن ترافقها زيادة في الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع عامة، وهذا لا يمكن دون حل المشاكل آنفة الذكر.

3) تخلف القطاع المصرفي:

يعاني القطاع المصرفي في العراق من عدد كبير من أوجه التخلف والقصور التي تحد من إمكانية نهوضه ومواكبته للنظم المصرفية العالمية، وأخذ دوره في دعم عملية النمو والإستقرار المالي والإقتصادي مما جعلت منه عائقاً أمام مختلف الإصلاحات الإقتصادية ومنها عملية الإصلاح الضريبي التي تحتاج لجهاز مصرفي متطور يعتمد الأساليب الإلكترونية في تعاملاته المالية، وخصوصاً إذا ما أُريد فرض ضريبة القيمة المضافة التي تحتاج إلى تعاملات مالية كثيرة جداً بين الإدارة الضريبية وبين المكلف كما سيتضح لاحقاً بإذن الله تعالى.

وفي هذا السياق يمكن إبراز عدد من المشاكل التي يعانيها الجهاز المصرفي في العراق: (آل طعمة، 2015)

(أ) تأخر المصارف الحكومية وبعض المصارف الخاصة في اقتناء أنظمة مصرفية شاملة أو ربط فروعها بشبكة اتصالات مع إدارتها العامة، وعدم قيامها باتخاذ الإجراءات المناسبة لتطبيق الصيرفة الإلكترونية بما فيها الصكوك الإلكترونية.

(ب) انخفاض الكثافة المصرفية التي تبلغ بحدود فرع مصرف واحد لكل (35000) نسمة، وهي نسبة منخفضة قياساً للنسبة المعيارية العالمية البالغة مصرف واحد لكل (10000) نسمة.

(ت) عدم تناسب الخدمات المصرفية مع المتطلبات والحاجات الاقتصادية للعراق في ضوء توجهات نمو اقتصاد السوق، حيث يبلغ عدد الخدمات بحدود (20) خدمة مقارنة بما أتاحتها المادة (27) من قانون المصارف والتي بلغت أكثر من (50) خدمة مصرفية، وهي أقل مما تقدمه المصارف العربية والأجنبية.

(ث) توفر سيولة عالية لدى المصارف تقترب من 60%، الأمر الذي يعكس عجز القطاع عن تشغيل واستثمار موجوداته وودائعه بما يخدم الاقتصاد الوطني من جهة ويؤثر سلباً في ربحية المصارف من جهة ثانية بإضاعة فرص الاستثمار المتاحة.

(ج) التشريعات والتعليمات السارية التي تحجّم عمل المصارف وتحدّ من توسع وتطور القطاع المصرفي في البلد.

(ح) عدم وضوح الرؤى والسياسات الاقتصادية وعدم التنسيق بين السياستين المالية والنقدية في إقرار الخطط الداعمة للإصلاح المصرفي، فضلاً على ضعف العلاقة البنينة بين السلطات المختلفة ذات العلاقة (البنك المركزي، وزارة المالية، المصارف الحكومية منها والأهلية)، ومثال على ذلك صدور تعليمات من وزارة المالية تتعلق بعدم قبول الصكوك وخطابات الضمان من المصارف.

المبحث الثاني

الموازنة العامة – مدخل مفاهيمي

المطلب الأول: مفهوم الموازنة العامة: The Concept Public Budget

وردت عدة تعاريف مختلفة للموازنة العامة والتي سنستعرض بعضاً منها كآتي:

1. في العراق: عرف قانون اصول المحاسبات رقم (28) لسنة 1940 المعدل الموازنة العامة بأنها "الجداول المتضمنة تخمين الواردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة".
2. في مصر: عرف القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ الموازنة العامة بأنها "البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق اهداف محددة وذلك في اطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة في للدولة".
3. هيئة الأمم المتحدة: هي عملية سنوية تتركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الأموال لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة، فهي أساساً عملية إتخاذ القرار بطريقة يمكن أن يقوم بها الموظفون الرسميون على مختلف المستويات الإدارية بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والإستخدام الأكثر فاعلية للمواد المتاحة. (سلوم والمهايني، 2007: 96).
4. الموازنة العامة: خطة تتضمن تقديراً لنفقات الحكومة وإيراداتها خلال فترة قادمة غالباً سنة، يتم هذا التقدير في ضوء الأهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية. (الزعي، 2005: 71)
5. الموازنة العامة: هي التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتره الحكومة تنفيذه خلال سنة معينة تحقيقاً لأهدافها الإقتصادية والاجتماعية. (الخطيب، 2006: 31)
6. الموازنة العامة: هي عملية سنوية تقوم على أساس التخطيط، التنسيق والتحكم في إستخدام الموارد لتحقيق الأهداف المنشودة بكفاءة، ووسيلة أساسية لعملية إتخاذ القرار من قبل المسؤولين على مختلف المستويات من تخطيط، إدارة وتنفيذ البرامج التي وضعت للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والإستخدام الأكثر فاعلية للموارد المتاحة. (Sheikha, 2015: 56)
7. الموازنة العامة: خطة تتضمن تقديراً لنفقات الحكومة وإيراداتها خلال فترة قادمة غالباً سنة، يتم هذا التقدير في ضوء الأهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية. (الزعي، 2005: 71)

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف الموازنة العامة بأنها برنامج مالي تُقدّر فيه الإيرادات والنفقات العامة للدولة لمدة مالية قادمة عادة ما تكون سنة تعتمده الحكومة من خلالها تحقيق أهدافها السياسية والإقتصادية والإجتماعية.

كما إنه ينظر للموازنة من نواحي مختلفة فالموازنة لها مفهوم محاسبي (كونها تمثل أرقاماً حسابية تمثل الإيرادات والنفقات)، ومفهوم رقابي (كونها تمثل الأداة الرقابية بيد السلطة التشريعية لمراقبة أداء السلطة التنفيذية)، ومفهوم سياسي (كونها تمثل احد أهم الأدوات في رسم سياسة الحكومة)، ومفهوم قانوني (كونها تُعد بمثابة قانون في الكثير من الدول ومن ضمنها العراق)، ومفهوم تخطيطي (كونها تمثل أداة أساسية للتخطيط)، ومفهوم اقتصادي (كونها تتضمن أهم آليات تنفيذ الإصلاح والخطط الاقتصادية). (السراي، 2014)

المطلب الثاني: خصائص الموازنة العامة: The characteristics of the public budget

من خلال ما سبق من تعاريف الموازنة العامة فقد حُددت ثلاث خصائص أساسية للموازنة: (البدراي، 2010: 139):

1. الموازنة العامة تقدير للإيرادات والنفقات:

الموازنة العامة هي خطة تقدر فيها الإيرادات والنفقات لمدة قادمة، ويعكس هذا التقدير الذي تقوم به الحكومة سياستها المتوقعة في جميع المجالات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية، وبسبب أهمية هذا التقدير وتأثيره وجب أن يتميز بالدقة والموضوعية بمعنى مواكبة التوقعات المالية للنشاط الإقتصادي.

2. الموازنة العامة هي إجازة:

الموازنة العامة تقدير معتمد ومجاز من السلطة التشريعية، إذ إنّ مجرد تقدير النفقات والإيرادات العامة غير كافي لوحده لإعتماد الموازنة العامة، لذا لا بد من إقتران التقدير بالموافقة والتصديق من السلطة التشريعية كي تستطيع السلطة التنفيذية تطبيق الموازنة العامة، وما ينبغي الإشارة إليه إنّ إجازة السلطة التشريعية لأرقام النفقات يختلف عن مضمون إجازتها للإيرادات، فالأولى لا تعطي الحق للسلطة التنفيذية في تجاوز أرقام الإعتمادات التي حصلت الموافقة عليها، بينما في الثانية تعطي الإمكانية لتجاوز الأرقام المقدره للإيرادات، كما

أنه ليس بالضرورة قيام السلطة التنفيذية بصرف كل النفقات، على العكس من الإيرادات فالحكومة تكون مسؤولة في حالة عدم جباية الإيرادات المقدره المصادق عليها.

3. الموازنة العامة هي ذات صلة بأهداف الحكومة:

تمثل الموازنة العامة البرنامج العام للحكومة والذي يعكس خيارات الحكومة وأهدافها، إذ إنَّ تعريف الموازنة لا يكتمل بمجرد القول بأنها تقدير للإيرادات والنفقات وإنما لابد من تأكيد دور الموازنة الفعال في قيام الحكومة بوظائفها المختلفة وتنفيذ خططها السياسية والإقتصادية، فالموازنة تعكس برامج الحكومة وتترجم السياسة المالية إلى أرقام. (الزهاوي، 2008: 28)

المطلب الثالث: أهمية الموازنة العامة: The Importance of the Public Budget

1. أهمية الموازنة من الناحية السياسية: The importance of balancing political terms

إنَّ إعطاء حق إقرار الموازنة العامة وحصره بالسلطة التشريعية يتيح لهذه السلطة مناقشة برنامج الحكومة، وإحداث تغييرات وتعديلات على برنامجها، ولاسيما أن السلطة التنفيذية بحاجة لمصادقة السلطة التشريعية على الاعتمادات المالية اللازمة لهذا البرنامج. ويعد إقرار الموازنة العامة أمراً مهماً؛ إذ إنَّ إقرار الموازنة العامة يدل على تجديد الثقة بالحكومة وبرنامجها الذي ستعمل على تنفيذه. (الزعبي، 2005: 73)

2. أهمية الموازنة من الناحية الإقتصادية: The importance of balancing economic terms

إنَّ أهمية الموازنة تزداد كلما أوسع نطاق الحكومة ودورها في الحياة الإقتصادية، فالموازنة تستخدم كأداة لتوجيه النفقات العامة، تعبئة الموارد الإقتصادية، وإعتمادها جزء من الخطة المالية للدولة. (اللهبي، 2009: 43)، وهكذا فإن الموازنة أداة تستطيع الحكومة من خلالها معرفة وضعها المالي، لأن الموازنة تمثل بياناً مفصلاً لتقدير إيرادات ونفقات الحكومة وكيفية إستعمالها لتسيير مرافقها العامة وأداء التزاماتها المختلفة، فالموازنة لم تعد مجرد توقع للإيرادات والنفقات العامة، إنما أصبحت مرآة عاكسة للسياسة المالية التي تتبعها الحكومة. (الزهاوي، 2008: 23)

3. أهمية الموازنة من الناحية المحاسبية: The importance of balancing accounting terms

إنَّ أهمية الموازنة من الناحية المحاسبية تبدو واضحة فيما يتعلق بتحديد أنواع حسابات الإيرادات والنفقات العامة التي ينبغي على الحكومة إمسائها لتنظيم معاملاتها المالية، إذ يمكّن لكل نوع من الإيرادات والنفقات العامة حساب خاص وفقاً لطريقة ومدة اعتماد الموازنة، كما يمكن عن طريق النظام المحاسبي استخراج الحساب الختامي للموازنة العامة، والذي يتضمن الإيرادات والمصروفات الفعلية التي حصلت أو صرفت خلال السنة المالية، وهكذا تظهر أهمية المحاسبة بالنسبة للميزانية العامة في مراحلها المتعددة ولاسيما أنها تساعد في إظهار ودراسة نتائج تنفيذ الموازنة. (1) (www.marefa.org)

المطلب الرابع: أهداف الموازنة العامة: the public budget objectives

يمكن تلخيص أهداف الموازنة العامة في ثلاثة أهداف رئيسية: (العواد، 2012: 41 - 42)

1. أهداف تخطيطية: Planning objectives

تتمثل في تقدير النفقات للوحدات الحكومية خلال المدة القادمة، تقدير الإيرادات ومصادر التمويل المتنوعة، التنسيق بين وحدات الجهاز الحكومي، وضع البرنامج الزمني لتنفيذ الموازنة.

2. أهداف رقابية: Control objectives

حيث يتم قياس الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية، تقييم الأداء عن طريق مقارنة الإيرادات والنفقات الفعلية مع ما تم تقديره في الموازنة السنوية، الرقابة عن مدى التزام الوحدات الحكومية في ترشيد الإنفاق الحكومي، والتحقق من الالتزام بكافة القوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية والإدارية.

3. الموازنة كأداة لإتخاذ القرارات: The budget as a tool for decision-making

حيث تمكن الموازنة من قياس الإنحرافات ومن ثم إتخاذ القرارات للحد من الإنحرافات السلبية وتنمية الإنحرافات الإيجابية، كذلك تتيح الموازنة للدولة رسم السياسات المستقبلية في ضوء الفعل الجاري وتحسين الخطط ووسائل الرقابة على تنفيذها. (أبو مصطفى، 2009: 19)

المطلب الخامس: مبادئ الموازنة العامة: The principles of the public budget

(1)

http://www.marefa.org/index.php/%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%88%D8%A7%D8%B2%D9%86%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D8%B9%D8%A7%D9%85%D8%A9_%D9%84%D9%84%D8%AF%D9%88%D9%84%D8%A9

هناك خمس مبادئ أساسية للموازنة العامة وهي: (الشهري، 1436: 58 - 59)

1. مبدأ سنوية الموازنة: The budget Yearly principle

يعني هذا المبدأ أن تغطي الموازنة العامة الإيرادات والنفقات العامة بسنة كاملة، وذلك لصعوبة إعداد تقديرات دقيقة للإيرادات والنفقات العامة لمدة تزيد عن سنة نتيجة تقلب حجم الإيرادات والنفقات باختلاف أشهر السنة، كما إنَّ زيادة المدة عن سنة تؤدي إلى ضعف رقابة السلطة التشريعية، بينما قصر المدة يؤدي إلى إرهاق الموظفين.

2. مبدأ وحدة الموازنة: The budget unity Principle

يعني هذا المبدأ أن تُدرج الحكومة كافة الإيرادات والنفقات العامة في وثيقة واحدة لتسهيل التعرف على المركز المالي للدولة من خلال الإطلاع على الإيرادات والنفقات التي تضمنتها الموازنة العامة الواحدة وكذلك تسهيل مهمة الرقابة التشريعية عليها.

3. مبدأ عمومية الموازنة: The budget Principle generality

يقضي هذا المبدأ أن تُدرج في الموازنة العامة كافة الإيرادات والنفقات العامة مهما قلت أو كثرت دون إجراء مقاصة بين إيرادات ونفقات مصلحة ما. ميزة هذا المبدأ إنه يسهل مهمة الباحثين لدراسة بنود الموازنة، ويسهل مهمة السلطة التشريعية للوقوف على طبيعة وحجم كل إيراد ونفقة، وكذلك يؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي ومنع الإسراف والتبذير، لأن إدراج جميع إيرادات ونفقات هيئة أو مؤسسة ما يعتبر بمثابة رقابة داخلية على هذه الهيئة أو المؤسسة في مرحلة تنفيذ الموازنة أو عند عرض حساباتها الختامية. (لطي، 1989: 261)

4. مبدأ عدم التخصيص: Principle of non-allocation

يعني هذا المبدأ أن تغطي جميع نفقات الحكومة بجميع إيراداتها دون تخصيص إيراد معين لنفقة معينة، وهذا يحقق فكرة المساواة بين إدارات الحكومة، كما إنَّ هناك إستثناءات لهذا المبدأ مثل تخصيص بعض القروض الخارجية لمشاريع معينة، أو تخصيص إيراد معين لسد أقساط قروض معينة. (المهايني، والخطيب، بدون، 383)

5. مبدأ توازن الموازنة: The principle of the budget balance

يراد من هذا المبدأ التوازن بين نفقات الحكومة وإيراداتها في الموازنة العامة إذ إنَّ أصحاب النظرية الكلاسيكية كانوا ينظرون نظرة شك وريبة تجاه كل فائض (زيادة إيرادات الحكومة على نفقاتها) أو عجز (زيادة نفقات الحكومة على إيراداتها)، فهم لا يحبذون سياسة العجز على إعتبار أنه أما أن يُعطى عن طريق الإقتراض أو عن طريق الإصدار النقدي الجديد وهذا يخلف آثاراً سيئة على الإقتصاد الوطني، كما أنهم لا يحبذون سياسة

الفائض لأنها قد تشجع على الإسراف والتبذير، وبما إنه في العصر الحديث كثر تدخل الحكومة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فمن الأولى إستهداف تحقيق التوازن العام في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للإلمة بدلاً من إستهداف تحقيق التوازن الحسابي بين إيرادات الحكومة ونفقاتها. (أحمد، 2012: 116)

المطلب السادس: تبويب الموازنة العامة: Public Budget Classification

يقصد بتبويب الموازنة هو تصنيف وتقسيم البيانات المالية بناءً على أسس معينة بحيث يُمكن إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها. (شحات، 2011)

وعند تبويب الموازنة ينبغي أن يحقق التبويب الأغراض التالية: (شحات، 2011)

1) أن يساعد التصنيف المُتبع على إبراز السياسات التي تنوي الحكومة القيام بها مثل البرامج والمشاريع الاقتصادية والاجتماعية.

2) أن يُسهل التصنيف المُتبع عملية فهم وتنفيذ الموازنة.

3) أن يُساعد التبويب في عملية الرقابة.

4) أن يُمكن تصنيف الموازنة من إجراء التحليل المالي والاقتصادي لنتائج أعمال الحكومة.

هناك عدة تبيوبات للموازنة العامة للدولة وأهمها هي:

1. التبويب الوظيفي: Functional Classification

يقصد بهذا النوع أن يتم تبويب (ترتيب) عمليات الحكومة حسب النشاط أو الخدمة التي تؤديها الحكومة على أساس ما تقوم به من وظائف كالأمن والدفاع والتعليم ، وذلك بغض النظر عن التبعية الإدارية للنشاط فمثلا قد يكون مستشفى تابع للقطاع العسكري، ولكن عملياته ينبغي أن تظهر في جانب الإنفاق على الصحة. يتميز التبويب الوظيفي بتيسير دراسة مختلف أنواع الأنشطة الحكومية وأهميتها النسبية في الإنفاق الإجمالي كما يسمح بإجراء المقارنة فيما يتعلق بالنفقات العامة وكيفية توزيعها على وظائف الحكومة واتجاهات هذا التوزيع ومن ثم تحليل الأنشطة الحكومية والوقوف على التغيرات التي تحدث في طبيعة هذه الأنشطة من عام إلى آخر.

(1)(www.marefa.org)

(1)

2. التبويب الإداري: Administrative Classification

يتخذ هذا التبويب الجهة الحكومية معياراً لتصنيف الإيرادات والنفقات العامة وتبويبها من خلال تحديد الجهة الإدارية التي تقوم بالإنفاق أو تحصيل الإيراد، ولهذا يتم توزيع الإنفاق العام على الجهات الإدارية للدولة (الحكومة المركزية والهيئات التابعة لها، الحكومات المحلية، وحدات القطاع العام، وغيرها من الجهات التابعة للدولة) والأمر نفسه في تحصيل الإيرادات. ويختلف التقسيم الإداري من دولة إلى أخرى وفقاً للهيكل الإداري لكل دولة. يتميز التقسيم الإداري ببساطته وسهولة فهم بنود الموازنة العامة ومحتوياتها مما يسهل رقابة السلطة التشريعية على تنفيذ الموازنة العامة من قبل السلطة التنفيذية. (سعود، 2011: 40)

3. التبويب النوعي: Classified by type

طبقاً لهذا التبويب يتم عرض ما تنفقه إدارات الحكومة على كل نوع من أنواع النفقات حسب طبيعتها. وعلى هذا الأساس تقسم مصروفات كل وزارة إلى أقسام وكل قسم إلى مستويات وفقاً لهيكل حسابات الحكومة. يحقق هذا التبويب عدة فوائد منها سهولة إعداد الموازنة وتنفيذها، إمكانية دراسة التغيرات التي تطرأ على كل نوع من أنواع المصروفات، وأحكام الرقابة على استخدام الإعتمادات المالية في الأغراض التي خصصت لها. (العواد، 2012: 51 - 53)

4. التبويب الإقتصادي: Economic Classification

يعتمد هذا التصنيف على تقسيم النفقات والإيرادات العامة إلى مجموعات حسب أوجه النشاط الحكومي، وعلاقتها بفروع النشاط من إنتاج وإستهلاك وإستثمار. بناءً عليه يتم تقسيم الإيرادات والنفقات إلى نفقات جارية ورأسمالية وإيرادات جارية ورأسمالية. يستخدم هذا التبويب لغايات دراسة النشاط المالي الحكومي عن الوضع الإقتصادي العام والدخل القومي. ويفضل إستعمال هذا التبويب مع غيره من التبويبات الأخرى. (الوردات، والدباس، 2009: 287)

5. التبويب على أساس الأداء: Classification on the basis of performance

يؤكد هذا التبويب على الغايات التي ترصد من أجلها الإعتمادات المالية، وتكاليف البرامج والمشاريع المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف، وعدد وحدات الأداء التي أنجزت أو التي ستجوز من كل برنامج أو مشروع في وقت محدد، وتكاليف إنجاز كل وحدة. يقسم هذا التبويب البرامج والمشاريع إلى وحدات أداء (عمل) صغيرة متشابهة، لتحقيق الأهداف المرجوة من البرنامج أو المشروع ولمعرفة ما تم إنجازه، ومقدار التكاليف على أساس الوحدة. (عصفور، 2009: 277 - 278)

المطلب السابع: تمييز الموازنة عما يشابهها من مفاهيم : Distinguishing Public Budget from Other Similar Concepts

هناك عدة مفاهيم مشابهة لمفهوم الموازنة العامة مع وجود بعض الإختلافات ؛ والآن نذكر بعض هذه المفاهيم وإختلافها عن الموازنة العامة:

1. الموازنة العامة والموازنة النقدية: The public budget and cash the budget

الموازنة النقدية هي بيان يتضمن تقديراً لموارد المجتمع وأوجه إستخدامات هذه الموارد خلال فترة مقبلة غالباً ما تكون سنة، ومن هنا نرى إنَّ كلا الموازنتين تتضمن تقديرات وليس أرقاماً فعلية. على الرغم من التشابه الكبير بين الموازنة العامة والموازنة النقدية الا إنَّ هناك إختلافات بينهما، فالموازنة العامة تختص بالنشاط الحكومي فقط، بينما الموازنة النقدية فإنها تختص بالنشاط الحكومي وكذلك النشاط الخاص. (لطي، 1989: 251)

2. الموازنة العامة والموازنة القومية: The public budget and nationalist the budget

يقصد بالموازنة القومية التقدير الكمي المتوقع للنشاط الإقتصادي الكلي (العام والخاص) في تعاملاته الداخلية والخارجية لمدة سنة قادمة، وتتفق الموازنة القومية مع الموازنة العامة في إنَّ كلاهما يكون لسنة مالية قادمة الا إنَّ الإختلاف يظهر في إنَّ الموازنة القومية تقديراً كمياً على العكس من إنَّ الموازنة العامة تقديراً رقمياً متوقعاً للإيراد والإنفاق العام للحكومة فقط دون القطاع الخاص. (البدراي، 2010: 146)

3. الموازنة العامة والميزانية العمومية: The public budget and balance sheet

الميزانية العمومية مصطلح يستخدم من قبل المؤسسات والمنشآت والشركات التجارية والصناعية وتبين المركز المالي للشركة من خلال عرض قيمة الأصول والالتزامات للشركة في لحظة معينة، ومن هنا يتضح الفرق بين الميزانية العمومية والموازنة العامة فالأولى تعد لمدة محددة قد تكون حالية أو سابقة وتختص بالشركات والمنشآت الخاصة أو العامة بينما الموازنة العامة تحضر لمدة مالية قادمة وتختص بالحكومة. (الزهاوي، 2008:

(29)

4. الموازنة العامة والحساب الختامي: The public budget and final account

يمثل الحساب الختامي عرضاً لنتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهو بهذا الوصف يختلف عن الموازنة العامة في أن الحساب الختامي يكون للسنة المالية السابقة على العكس من الموازنة العامة التي تكون للسنة المالية القادمة، أي أن الحساب الختامي لا يتضمن تقديرات مستقبلية وإنما فقط نتائج تحقق التقديرات السابقة في الموازنة العامة للدولة. (البدراي، 2010: 147)

المطلب الثامن: أساليب تقدير إيرادات الموازنة العامة: Methods of Estimating Revenue

هناك عدة أساليب وطرق لتقدير إيرادات الموازنة العامة وأهمها:

1. طريقة التقدير المباشر: Method of direct estimation

يتم التقدير من قبل المسؤولين بشكل مباشر وتترك لهم الحرية في الإسترشاد بإيرادات ونفقات السنوات السابقة. وكذلك الأخذ بنظر الإعتبار التغيرات المحتملة في الظروف الإقتصادية. وهذه الطريقة هي المفضلة في تقدير الإيرادات العامة لأنها تعتمد على الدراسات الميدانية الحديثة. (العبيدي، 2011: 210)

2. طريقة الزيادة أو النقص النسبي: Method the increase or the relative lack

تقضي هذه الطريقة بأن يدون في مشروع الموازنة الجديدة أرقام الإيرادات وفق آخر سنة مالية منقضية بعد زيادتها بمعدل محدد إذا كان من المتوقع ازدياد النشاط الاقتصادي أو بعد تخفيضها بمعدل محدد إذا كان هبوط النشاط الاقتصادي هو الأمر الأكثر توقعا. (عبد الهادي وکلاني، 2014: 16)

3. طريقة حسابات السنة قبل الأخيرة: Method before the last year's accounts

يتم تقدير الإيرادات بالإعتماد على إيرادات السنة ما قبل الأخيرة، مع الأخذ بنظر الإعتبار أن كان يتوقع فرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعارها، وتعتمد السنة ما قبل الأخيرة لأنها سنة منتهية أما السنة الأخيرة فهي لم تنتهي بعد. تتميز هذه الطريقة بالبساطة وعدم الحاجة إلى خبرة كبيرة، إلا أن من عيوبها أنها لا تأخذ في الإعتبار التغيرات في الظروف الإقتصادية. فمثلاً إذا كانت السنة محل التقدير سنة رخاء فإن الإيرادات المقدره ستكون أقل من الإيرادات الفعلية. أما إذا كانت السنة محل التقدير سنة إنكماش فستكون الإيرادات المقدره أكبر من الإيرادات الفعلية. (العبيدي، 2011: 209)

4. طريقة المتوسطات: Method Averages

حيث يتم تقدير الإيرادات بمتوسط ما تم خلال فترة ثلاث إلى خمس سنوات سابقة ويطبق ذلك على كل نوع من أنواع الإيرادات. (محمود، 2011: 109)

المطلب التاسع: أساليب تقدير نفقات الموازنة العامة: Methods of Estimating Expenditures

تقسم النفقات من حيث تقديرها إلى قسمين رئيسيين هما النفقات الثابتة والنفقات المتغيرة وفيما يلي توضيح لكل منهما:

1. النفقات الثابتة: Fixed expenditures

هي النفقات التي لا تتغير من عام إلى آخر إلا بنسب قليلة ولذا سميت بالثابتة، أو شبه الثابتة. مثلاً رواتب الموظفين، معاشات المتقاعدين، أقساط الدين العام وفوائدها، وغير ذلك من النفقات. ويمكن تقدير هذه النفقات للمدة المالية القادمة بنسبة كبيرة من الدقة، إذ إنه بمجرد حصر عدد، مراتب، الوظائف المعتمدة حالياً، والمطلوب إحداثها يمكن تقدير بند الرواتب في موازنة السنة المقبلة، كما إنه بالإطلاع على سجلات الدين العام، ومواعيد تسديد أقساطها يمكن معرفة وتقدير المبالغ المطلوب إعتماؤها لتسديد الأقساط. (عصفور، 2009: 395)

2. النفقات المتغيرة: Variable expenditures

هي النفقات التي تتغير بنسب متفاوتة من عام إلى آخر، مثل نفقات المستلزمات السلعية والخدمية والصيانة. ويجري تقديرها أما بصورة مباشرة أو غير مباشرة، فالأولى تتطلب دراسة الإحتياجات اللازمة لتنفيذ الأنشطة والبرامج الحكومية في ضوء الظروف والعوامل المتوقعة في المستقبل. أما في الطريقة الثانية فيجري تقدير النفقات بإضافة نسبة معينة من نفقات السنة قبل الأخيرة كأن تكون 5% أو 7% أو 10% زيادة عن النفقات السابقة. (إسماعيل وعدس، 2010: 153-154)

الفصل الثالث

إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في العراق وإيران لتقويم دور النظام
الضريبي في تمويل الموازنة العامة في العراق

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

تمهيد: Preface

بعد أن قمنا في الفصل السابق ببيان مفاهيم الضريبة، النظام الضريبي، الإصلاح الضريبي، مجالاته، ومعوقات تنفيذه، وبعد بيان مفهوم الموازنة العامة، أهميتها، أهدافها، تمييزها عن غيرها من الموازنات، وغير ذلك. ننتقل في هذا الفصل إلى بيان المعالم الأساسية للنظام الضريبي في كل من العراق وإيران، ولغرض تقويم النظام الضريبي في العراق فقد تم تحليل النظام الضريبي في العراق وإيران في آن واحد. ومن ثم تحليل مؤشرات الأداء الضريبي في كل من البلدين، لمعرفة مدى كفاءة النظام الضريبي في إستغلال الطاقة الضريبية المتاحة بما يتناسب مع وضع البلد العام، وأيضاً مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة ونموها مقارنة مع الإيرادات الأخرى في كل من البلدين للمدة (2004-2014).

لذا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: دراسة تحليلية مقارنة للتشريع والنظام الضريبي في العراق وإيران.

المبحث الثاني: تحليل مؤشرات الأداء الضريبي لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للعراق وإيران.

المبحث الأول

دراسة تحليلية مقارنة للتشريع والنظام الضريبي في العراق وإيران

يتكون النظام الضريبي في كل من العراق وإيران من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة كما مبين أدناه:

النظام الضريبي في العراق	النظام الضريبي في إيران
الضرائب المباشرة	الضرائب المباشرة
1. ضريبة الدخل	1. ضريبة الدخل (بضمنها ضريبة العقار)
2. ضريبة العقار	2. ضريبة الإرث
3. ضريبة العرصات	
الضرائب غير المباشرة	الضرائب غير المباشرة

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

1. الضريبة الكمركية	1. الضريبة الكمركية
2. ضريبة القيمة المضافة	2. ضريبة المبيعات

وسنعمل الآن على تحليل محتوى هذه الضرائب التي تنظمها القوانين النافذة في كل من العراق وإيران¹ بأسلوب المقارنة بين الضرائب في العراق وما يقابلها في الجانب الإيراني في آن واحد لتقويم النظام الضريبي في العراق، فضلاً عن تحليل الضرائب التي ليس لها مقابل في كل من العراق وإيران. بإستثناء الضريبة الكمركية التي سوف تكون خارج نطاق هذه الدراسة، لأهميتها وما تحتاجه من إمام كامل بالوضع الإقتصادي والإجتماعي للبلد قبل أي تقويم لها، وهذا غير متيسر للباحث.

الضرائب المباشرة في العراق وإيران

لم يعمل المشرع العراقي على تنظيم الضرائب المباشرة في قانون واحد، وإنما نظمها في قوانين مختلفة وهي قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982، قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959، قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962، وقرار ضريبة المبيعات رقم 36 لسنة 1997. وهذا من شأنه أن يعكس صورة غير جيدة عن النظام الضريبي في العراق و هي دلالة على سوء التنظيم و الترتيب فضلاً عن إنها مخالفة لقاعدة الوضوح أو اليقين الضريبية، هذا بدوره يؤدي يضعف من الثقافة الضريبة لدى المكلف و الإدارة الضريبية.

بينما عمل المشرع الإيراني على جعل الضرائب المباشرة كلها في قانون واحد منفصل عن الضرائب غير المباشرة، ولم يجعلها متفرقة في قوانين شتى. وهذا ضروري لإعداد أي نظام ضريبي بأن تدرج الضرائب المباشرة كلها في قانون واحد خاص بها، وكذلك الضرائب غير المباشرة في قانون واحد خاص بها، لتكون لدى المشرع الضريبي رؤية كاملة وواضحة لما يريد فرضه في قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة وهذا يتفق مع قاعدة الوضوح أو اليقين الضريبية، فضلاً عن ذلك فهي دلالة على حُسن التنظيم والترتيب وتسهيل عملية الإطلاع من

(1) قانون الضرائب المباشرة مع التعديلات لسنة 2015 الإيراني. (قانون ماليات هاى مستقيم سال 2015) قانون ضريبة القيمة المضافة لسنة 2008 الإيراني. (قانون ماليات بر ارزش افزوده سال 2008).
قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل العراقي.
قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل العراقي.
قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 المعدل العراقي.
قرار ضريبة المبيعات رقم 36 لسنة 1997 العراقي.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

قبل المكلفين على كافة القوانين الضريبية بسهولة. لذا نرى إن المشرع الإيراني عمل على تحديد الأشخاص الخاضعين للضرائب المباشرة في قانون الضرائب المباشرة بشكل عام كالآتي:

الأشخاص الخاضعين للضرائب

المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة الإيراني: الأشخاص الخاضعين لدفع الضرائب الموجبة في هذا القانون:

(1) جميع أصحاب الأملاك والعقارات (الملاك) سواء كانوا أشخاصاً حقيقيين أو قانونيين بالنسبة لأملاكهم وعقاراتهم الواقعة في إيران وفقاً للضوابط المتعلقة بالباب الثاني من هذا القانون.

(2) كل شخص حقيقي إيراني يسكن في إيران بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل إيران أو خارجها.

(3) كل شخص حقيقي إيراني يسكن في خارج إيران بالنسبة لجميع المدخولات والعوائد التي يقوم بتحصيلها داخل إيران.

(4) كل شخص إيراني قانوني أو إعتباري فيما يخص جميع المدخولات والعوائد التي يقوم بتحصيلها داخل إيران أو خارجها.

(5) كل شخص غير إيراني (حقيقي أو قانوني) فيما يخص العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل إيران، وكذلك بالنسبة للإيرادات التي يقدم على تحصيلها داخل إيران عبر تفويض الامتيازات أو سائر حقوقه أو إعطاء التوجيهات والمساعدات الفنية أو القيام بتفويض الأفلام السينمائية (التي تحصل عوائدها وإيراداتها بصفة أسعار التذاكر أو حق العرض أو أي موضوع كان).

يتضح هنا إنَّ المُشرِّعَ الإيراني أبتعد كلياً عن تقسيم الأشخاص (حقيقيين أو قانونيين) إلى مقيم أو غير مقيم وما يتعلق فيها من تعقيدات كما هو معمول به في قانون ضريبة الدخل في العراق. وإنما قسم الأشخاص حسب الأملاك والعقارات التي يمتلكونها، والمدخولات التي يحصلون عليها في إيران أو خارج إيران، فيتضح هنا ببساطة يمكن للمواطن (سواء كان مقيماً في إيران أو غير مقيم) أن يعرف نفسه مشمولاً بدفع الضرائب المباشرة أو غير مشمول. وهنا تتبين فائدة إدراج الضرائب المباشرة كلها في قانون واحد سواء للمشرع أو المكلف بدفع الضريبة. كما يتضح أيضاً إنَّ المُشرِّعَ الإيراني ألزم الشخص الحقيقي الإيراني الساكن في إيران بدفع الضريبة

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

على جميع الدخول التي يحصل عليها داخل أو خارج إيران، بينما لم يفرض ذلك على الشخص الحقيقي الإيراني الذي يسكن خارج إيران الا فيما يخص الدخل المتحقق داخل إيران. وهذا يتفق مع القاعدة الضريبية (الإقتصاد في التحصيل) أي أن تكون كلفة تحصيل الضريبة أقل من منفعتها. فضلاً عن ذلك الصعوبات التي قد ترافق تحصيل الضريبة من شخص حقيقي خارج حدود الحكومة، كما قد يكون له تأثير سيء على شعور المكلف الساكن خارج بلده بدفع ضريبة لبلاده عن دخله المتحقق خارجها. ويتضح أيضاً إنَّ المُشرِّع الإيراني فرض ضريبة على جميع الدخول والعوائد التي يحصل عليها الشخص القانوني الإيراني في داخل وخارج إيران. بينما لم يفرض ضريبة على الدخول والعوائد التي يحصل عليها الشخص (الحقيقي أو القانوني) غير الإيراني خارج إيران وإن كان مقيماً في إيران، وإنما فقط على الدخول والعوائد التي يحصلون عليها داخل إيران.

المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة الإيراني: الأشخاص غير الخاضعين لدفع الضرائب الموجبة في هذا القانون:

1- الوزارات والمؤسسات والمنظمات الحكومية.

2- الأجهزة التي تؤمن الحكومة موازنتها.

3- البلديات.

4- مؤسسات الثورة الإسلامية التي تحظى بترخيص الأنشطة من قبل السلطة العليا.

ملاحظة 1: عوائد الأسهم والإيرادات أو أرباحها لن تخضع لحكم هذه المادة فيما يخص الشركات التي تتعلق رؤوس أموالها أو جزء منها بالأشخاص والمؤسسات المذكورة أعلاه. حكم هذه الملاحظة ليس مانعاً لاستفادة هذه الشركات المذكورة من الإعفاءات المقررة في هذا القانون حسب الشؤون المقصودة.

ملاحظة 2: تخضع جميع العوائد والإيرادات المتحصلة من الأنشطة الاقتصادية مثل الأنشطة الصناعية، الإستخراجية، التجارية، الخدمية وسائر الأنشطة الإنتاجية للأشخاص المتعلقة بموضوع هذه المادة والتي تتحصل عن طريق غير مباشر وفق هذا القانون بصورة مستقلة لكل واحد منها حسب السعر المذكور في المادة (105) من هذا القانون.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني قام بإعفاء الوزارات والمؤسسات الحكومية، الأجهزة التي تؤمن الحكومة موازنتها، البلديات، المؤسسات الثورة الإسلامية، والأنشطة التي تحظى بترخيص من قبل السلطة العليا، لكنه لم يهمل أمر الشركات التي يتعلّق رأس مالها أو جزء منها بالأشخاص والمؤسسات أعلاه، ففي الملاحظة (1) لم يعفِ عوائد

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

اسهمها وإيراداتها من الضرائب الموجبة بهذا القانون، كما لم يمنعها من الإستفادة من الإعفاءات المقررة بهذا القانون. ويتضح أيضاً إنَّ المُشرِّع الإيراني لم يعفي العوائد والإيرادات المتحصلة من مختلف الأنشطة الإقتصادية والإنتاجية المتعلقة بالأشخاص والمؤسسات المذكورة في المادة 2. أي الأنشطة الإقتصادية التي تمارسها الوزارات والمؤسسات الحكومية بشكل غير مباشر غير معفية من الضرائب الموجبة بهذا القانون.

أما المُشرِّع العراقي فإنه لم يحدد الأشخاص الخاضعين للضرائب المباشرة وغير الخاضعين لها لأنه أساساً لم يدرجها في قانون واحد وإنما في قوانين شتى كما أتضح سابقاً على الرغم من أهمية ذلك، وهذا يدل على عدم إهتمام المُشرِّع العراقي بتطوير النظام الضريبي في العراق ومن ثم عدم إهتمامه بالإيرادات الضريبية نتيجة إعتداده على الإيرادات النفطية بالدرجة الأساس. لذا من الضروري إدراج الضرائب المباشرة في العراق في قانون واحد وتحديد الأشخاص الخاضعين للضرائب المباشرة والأشخاص غير الخاضعين لها سواء كانوا أشخاصاً حقيقيين أو قانونيين (مقيمين أو غير مقيمين)، لكي يتسنى لجميع المواطنين بسهولة معرفة ما إذا كانوا مشمولين بدفع الضرائب المباشرة أو غير مشمولين بدفعها، وهذا يتفق مع قاعدة الوضوح أو اليقين الضريبية كما أسلفنا. ويمكن عمل ذلك في العراق من خلال الإستفادة مما سبق كالاتي:

الأشخاص الخاضعين لدفع الضرائب المباشرة:

1. أصحاب العقارات والأموال سواء كانوا أشخاصاً حقيقيين أو قانونيين بالنسبة لعقاراتهم وأموالهم الواقعة في العراق.¹
2. كل شخص عراقي حقيقي يسكن في العراق بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل وخارج العراق.
3. كل شخص عراقي حقيقي يسكن خارج العراق بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل العراق فقط.
4. كل شخص عراقي قانوني بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل وخارج العراق.

(1) يتم حذف كلمتي (الأموال، أملاكهم) فيما لو لم يتم فرض ضريبة الإرث في العراق لكون هذه الكلمة شاملة لكل ممتلكات الفرد سواء كانت رخيصة أو غالية الثمن، لذا فهي غير صالحة إلا في حال تم فرض ضريبة الإرث في العراق. ذلك من أجل غلق باب تأويل هذه الفقرة من قبل الإدارة الضريبية لكي لا تزيد من نطاق فرض الضرائب المباشرة بما يؤثر سلباً على المكلف بدفع الضريبة.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

5. كل شخص غير عراقي (حقيقي أو قانوني) بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل العراق فقط.

الأشخاص غير الخاضعين لدفع الضرائب المباشرة:

1. الوزارات والمؤسسات والمنظمات الحكومية.

2. الأجهزة التي تؤمن الحكومة موازنتها.

ملاحظة 1: عوائد الأسهم والإيرادات أو أرباحها لن تخضع لحكم هذه المادة فيما يخص الشركات التي تتعلق رؤوس أموالها أو جزء منها بالأشخاص والمؤسسات المذكورة أعلاه. كما إن حكم هذه الملاحظة ليس مانعاً لاستفادة هذه الشركات المذكورة من الإعفاءات المقررة في هذا القانون حسب الشؤون المقصودة.

ملاحظة 2: تخضع جميع العوائد والمدخولات المتحصلة من الأنشطة الاقتصادية مثل الأنشطة الصناعية، الإستخراجية، التجارية، الخدمية وسائر الأنشطة الإنتاجية للأشخاص المتعلقة (أعلاه) والتي تتحصل عن طريق غير مباشر وفق هذا القانون بصورة مستقلة لكل واحد منها حسب الأسعار (المتعلقة).

والآن سنعمل على تحليل الضرائب المباشرة في العراق وما يقابلها في إيران في آن واحد فضلاً عن التي ليس لها مقابل من أجل تقويم النظام الضريبي في العراق.

ضريبة الدخل في العراق¹

التعاريف

هناك عدة تعاريف وردت في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 تبين بعض المصطلحات الواردة في القانون أهمها التمييز بين المقيم وغير المقيم وكالاتي:

المادة الأولى:

10. المقيم:

(1) قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

أ) العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل او أن يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه.

يتضح هنا إنّ الشخص العراقي الذي سكن العراق مدة أقل من أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل يعتبر غير مقيم، أو أن يكون تغيبه عن العراق مؤقتاً كأن يكون لأغراض الدراسة وله موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه. غير إنّ المُشرّع العراقي لو أستبدل هذه الفقرة (10-أ) بـ (العراقي سواء كان داخل أو خارج العراق) لكان أفضل فالعراقي مهما سكن في موطنه أو تغيب عنه الا أنه يبقى موطنه الأصلي الذي يجب أن يكرم فيه أفضل الإكرام.

ب) العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الرسمية ومنشآت القطاع العام والمتقاعدين او من أعارت الحكومة خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق اذا كان معفياً من الضريبة في محل عمله.

أي إنّ الشخص العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر غير الرسمية أو من منشآت القطاع الخاص أو من أعارت غير الحكومة خدماته إلى شخص معنوي أو طبيعي خارج العراق يعتبر غير مقيم سواء كان معفياً من الضريبة في محل عمله أو لا. وهنا كما ذكر سابقاً لا ينبغي التمييز بين العراقي الساكن في العراق أو الساكن خارج العراق من حيث الإقامة.

ت) رعايا الأقطار العربية العاملين في العراق مهما كانت مدة سكناهم.

هنا يبرز بوضوح نهج المُشرّع العراقي في الحقبة السابقة من عمر الدولة إذ يعتبر الشخص العربي غير العراقي مقيماً مهما كانت مدة سكناه، بينما لم يفعل ذلك للأشخاص العراقيين الذي حدد مدة سكناهم داخل العراق وغيرها كما رأينا سابقاً، وهذا عين الإجحاف والإستهانة بالشخص العراقي ومع شديد الأسف لم تعدل معايير التفرقة هذه بين المقيم وغير المقيم على الرغم من مرور أكثر من (12) سنة على زوال النظام السابق، كما أنه لا داعي لتمييز العربي عن غير العربي، وهذا خلاف منهج القرآن الكريم كما جاء في سورة الحجرات (يَا أَيُّهَا النَّاسُ إِنَّا خَلَقْنَاكُمْ مِنْ ذَكَرٍ وَأُنْثَىٰ وَجَعَلْنَاكُمْ شُعُوبًا وَقَبَائِلَ لِتَعَارَفُوا ۗ إِنَّ أَكْرَمَكُمْ عِنْدَ اللَّهِ أَتْقَاكُمْ ۗ إِنَّ اللَّهَ عَلِيمٌ خَبِيرٌ) (سورة الحجرات، آية 13) وهنا لا يسعني الا أن أقول أنه ينبغي حذف هذه الفقرة وسابقتها تماماً.

ث) غير العراقي من غير الأقطار العربية الذي:

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

• سكن العراق خلال السنة التي نجم فيها الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر أو سكنه مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة.

• الساكن في العراق مهما تكن مدة سكناه إذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق، أو كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي.

(ج) كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها، يكون محل عمله أو إدارته أو مراقبته في العراق.

بعد أن أعتبر المُشَرِّع العراقي رعايا الأقطار العربية مقيمين مهما كانت مدة سكناهم، ينتقل إلى الرعايا من غير الأقطار العربية وفيها حدد مدة سكنهم مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر أو سكنه مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة لكي يعتبر مقيماً وفي خلافها يعتبر غير مقيم. كما أعتبر الساكن في العراق مقيماً مهما كانت مدة سكناه إذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق، أو كان من ذوي الاختصاص الفني وأُستخدِم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي. كما انه أعتبر كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها، التي يكون محل عمله أو إدارته أو مراقبته في العراق أي بغض النظر عن جنسية الشخص المعنوي سواء كان عراقياً أو غير عراقي.

(11) غير المقيم:

الشخص الذي لا تتوفر فيه شروط المقيم المبينة في الفقرة 10 ولو نجم له دخل في العراق من أي مصدر كان.

بعد بيان معايير التفرقة بين المقيم وغير المقيم في قانون ضريبة الدخل في العراق، ننقل لبيان تأثيرات التفرقة بين المقيم وغير المقيم من حيث المعاملة الضريبية وهل تستحق كل هذه التعقيدات أعلاه؟ والآتي يوضح ذلك:

1. **الدخل الخاضع للضريبة:** يخضع دخل الفرد المقيم لضريبة الدخل عن مدخولاته كافة سواء تحققت في

العراق أو خارجه، بينما غير المقيم فيخضع لضريبة الدخل عن مدخولاته التي تحققت داخل العراق فقط.

2. **السماحات:** يتمتع المقيم بكافة السماحات الممنوحة في قانون ضريبة الدخل سواء كان عراقياً أو غير

عراقي، بينما لا يتمتع غير المقيم بأي سماح قانوني.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

3. **سعر الضريبة:** لا يوجد أي إختلاف في سعر ضريبة الدخل سواء للمقيم (حقيقي أو قانوني) أو غير المقيم (حقيقي أو قانوني).

يتضح من تأثيرات التفرقة أعلاه بين المقيم وغير المقيم أنها لا تستوجب كل هذه التعقيدات في التفرقة بين المقيم وغير المقيم، وفيما يخص السماحات أو الإعفاءات الشخصية للمقيم وغير المقيم فيمكن أن يُحدد ذلك في قانون الموازنة السنوية، مع ضرورة أن تكون التفرقة بين المقيم وغير المقيم في قانون الموازنة السنوية على أساس إجازات الإقامة الممنوحة من قبل الدولة للشخص سواء كان شخصاً حقيقياً أو قانونياً، مع الإبتعاد الكلي عن المدد الزمنية في التفرقة بين المقيم وغير المقيم لتجنب التعقيدات المرتبطة بذلك، فضلاً عن إعتبار الشخص العراقي مقيماً سواء كان ساكناً في العراق أو خارجه. لذا فمن الضرورة إلغاء معايير التفرقة بين المقيم وغير المقيم المدرجة في قانون ضريبة الدخل في العراق.

مصادر الدخل الذي تفرض عليه الضريبة

وردت مصادر الدخل الخاضعة لضريبة الدخل في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل في المادة الثانية من القانون بعدة فقرات:

1) أرباح الأعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف.

لم ترد في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) المعدل أي تحديد للمعاني الدقيقة للمصطلحات أعلاه والمُشرّع تركها عامة قابلة للإجتهد الشخصي وهذه السمة البارزة المُشرّع القوانين الضريبية في العراق الذي يستخدم العموميات في القانون وعدم وضوحها. ويتضح من الفقرة أعلاه أنه قال (أرباح الأعمال التجارية) والأعمال التجارية عرفت وفق قانون التجارة رقم (30) لسنة (1984) في المادة الخامسة بأنها "تعتبر الاعمال التالية اعمالاً تجارية اذا كانت بقصد الربح، ويفترض فيها هذا القصد ما لم يثبت العكس" وعدد ستة عشرة عملاً تجارياً منها: شراء او استتجار الاموال منقولة كانت ام عقارا لأجل بيعها او ايجارها، توريد البضائع والخدمات، واستيراد البضائع او تصديرها واعمال مكاتب الاستيراد والتصدير، وغير ذلك وهذا أمر جيد أن تفرض ضريبة الدخل على الأعمال التجارية الواردة في قانون التجارة وهذا ما ينبغي قوله فقط دون إضافة (أو التي لها صبغة تجارية)، وقد يقول قائل بأن المُشرّع العراقي قد أحسن إذ أضاف هذه الفقرة إذ قطع الطريق على أي إجتهد

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

شخصي يضيق من نطاق فرض الضريبة. إلا أنه إذا أحسن من جانب فقد أساء من جانب آخر والمتمثل في الإجهادات الشخصية الأخرى التي قد تكون من جانب الإدارة الضريبية من أجل توسيع نطاق فرض الضريبة بشكل تعسفي لجباية الضرائب من المكلفين ومن ثم حصول المنازعات الضريبية بين الإدارة والمكلفين، وفي الوقت الحاضر هذه الفقرة خطيرة قد تستغل سلباً خصوصاً نحن نعيش في ظل نقشي حالة الفساد الإداري والمالي اللتان أصبحتا مألوفتان، لأنها قد تكون باباً للفساد المالي مثل الرشاوى التي قد يدفعها المكلف إلى الإدارة الضريبية لأجل عدم إعتبار عمله تجارياً ليتهرب من دفع الضريبة. لذا كان بإمكان المشرع العراقي أن يقول (كل الأعمال التجارية الواردة في السجل التجاري إلا ما ورد بها إستثناء في هذا القانون). ومن هنا تصبح هذه الفقرة تامة لا تحتاج إلى أي تفسير أو تأويل من قبل الإدارة الضريبية أو المكلفين بدفع الضريبة. ومن هنا ينبغي على المشرع إلزام الحكومة بحصر كل الأعمال التجارية في السجل التجاري مهما كان نوعها حتى الحرف البسيطة (الحدادة والنجارة و غير ذلك) وتحديثها بشكل مستمر وأرسالها إلى الإدارة الضريبية في البلد. كما إنَّ المشرع العراقي لم ينظم الضريبة على المهن بشكل مستقل وإنما دمجها في الفقرة أعلاه مع الأعمال التجارية وغيرها، وهذا يدل على إعتقاد المشرع العراقي على إستخدام العموميات في القانون وإبتعاده عن الدخول في التفاصيل، وبهذا فإن المشرع يعقد النظام الضريبي في العراق و يسبب الغموض في قوانينه، وهذه مخالفة لقاعدة الوضوح أو اليقين الضريبية، لذا ينبغي إضافة مواد قانونية أو فصل مستقل لضريبة المهن كما هو معمول به في إيران. وهذا الأمر أشرنا إليه سابقاً.

4) قيمة العقار او حق التصرف فيه المقدر وفق احكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم 85 لسنة 1978 او البديل ايهما اكثر تفرض على مالك العقار او حق التصرف فيه بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية او كسب حق التصرف او نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وازالة الشيوخ وتصفية الوقف أو المساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند ايجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة وتحتسب الضريبة بنسبة تصاعدية من قيمة العقار كالاتي :

أ) يعفى من الضريبة اولا (50,000,000) خمسين مليون دينار من قيمة العقار المقدرة او بدله ويوزع هذا المبلغ على الشركاء وفق حصصهم اذا كان العقار مملوكاً على وجه الشيوخ.

ب) يخضع الى الضريبة ما زاد على مبلغ الاعفاء المنصوص عليه في (أ) من هذه الفقرة وفق النسب الاتية:

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

• (3%) ثلاثة من المئة لغاية (50,000,000) خمسين مليون دينار .

• (4%) اربعة من المئة ما زاد على (50,000,000) خمسين مليون دينار لغاية (100,000,000) مئة مليون دينار .

• (5%) خمسة من المئة ما زاد على (100,000,000) مئة مليون دينار لغاية (150,000,000) مئة وخمسين مليون دينار.

• (6%) ستة من المئة ما زاد على (150,000,000) مئة وخمسين مليون دينار .

إنّ طريقة الحساب هذه مناسبة في الوقت الحاضر ولكن ستصبح غير ملائمة في المستقبل نتيجة تغير القيمة الزمنية للنقود نتيجة التضخم، وهنا أشار المُشرّع العراقي إلى ذلك في المادة الثانية والثلاثون من قانون ضريبة الدخل (للوزير ان يقترح ضمن مشروع قانون الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل مقياس احتساب الضريبة المنصوص عليه في المادة الثانية من هذا القانون، كلما دعت الظروف الاقتصادية والاجتماعية الى ذلك). غير أنه لم يكن موفقاً في صياغة هذه المادة فكلمة (مقياس إحتساب الضريبة) تختص بالنسب فقط دون المبالغ المذكورة، لذا يفترض تعديلها لتكون (تعديل مبالغ حساب الضريبة) وأن لا يقتصرها على المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل وإنما على كل المبالغ المذكورة في القانون، فضلاً عن تحديد إجراء ذلك كل سنتين بما يتفق مع نسب التضخم في البلد. كما أن المُشرّع العراقي بإستطاعته أن يبتعد تماماً عن ذكر أي مبالغ معينة في هذه الفقرة وإستخدام أسلوب النسب بكل بساطة فيتجنب تغير القيمة الزمنية للنقود من خلال الإستفادة من طريقة تحديد إعفاءات المادة (84) من قانون الضرائب المباشرة في إيران بتحديد مبلغ الإعفاء السنوي ضمن قانون الموازنة العامة في كل سنة، ومن ثم يفرض الضريبة على شكل نسب إستناداً إلى مبلغ الإعفاء المحدد في قانون الموازنة العامة السنوي مثلاً: أن يتم فرض ضريبة بنسبة (3%) على ما زاد عن مبلغ الإعفاء (المحدد في قانون الموازنة السنوية) لغاية خمسة أضعاف، وما زاد عن خمسة أضعاف يخضع للضريبة بنسبة (6)%. وبهذا يكون المُشرّع العراقي قد تجاوز مشكلة تغير القيمة الزمنية للنقود بكل بساطة، ومشكلة تحديد الحد الأدنى للعيش اللازم.

(5) الرواتب و رواتب التقاعد والمكافئات والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية او المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة مع ملاحظة ما جاء في الفقرة 4 من المادة الحادية والستين من هذا القانون.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتضح من هذه الفقرة إن المشرع العراقي أخضع الرواتب و رواتب التقاعد و المكافآت و الأجور، وغير ذلك، غير إن رواتب التقاعد أعفاها من ضريبة الدخل في المادة السابعة في هذا القانون، و هذا تعارض صريح لم يعالجه المشرع رغم التعديلات الكثيرة التي جرت على هذا القانون، لذا ينبغي أن يقتصر على ذكر كلمة (الرواتب) فقط دون إضافة (و رواتب التقاعد)، و من ثم يقول الا ما أستثني في المادة السابعة من هذا القانون. و يتضح أيضاً في هذه الفقرة أنه أخضع المخصصات غير النقدية التي تخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن و الطعام و الإقامة مع مراعاة ما جاء في الفقرة (4) من المادة الحادية و الستون من قانون ضريبة الدخل. و التي جاء فيها (تعيين ماهية الرواتب والمخصصات والأجور التي تستوفي عنها الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر). و يتضح هنا أن المشرع العراقي ترك أمر تقييم المخصصات إلى التعليمات الخاصة بالإستقطاع المباشر، و هذا هي الصفة الغالب على طريقة المشرع العراقي الذي يترك تفسير و طريقة تنفيذ القانون إلى غيره، و هذه هي أحد أهم نقاط الضعف في القوانين الضريبية في العراق و تعقيدها و غموضها. غير أنه كان بإمكانه تحديد ذلك في هذه المادة مباشرة كنسبة معينة من الراتب، كما هو المعمول به في إيران في المادتين (82) و(83) من قانون الضرائب المباشرة التي جاء فيهما:

المادة 82 (من قانون الضرائب المباشرة الإيراني): الإيرادات التي يقوم بتحصيلها الشخص الحقيقي خدمة لشخص آخر سواء كان (حقيقياً أو قانونياً) في إيران سواء كانت على أساس الوقت الذي يقضيه أو العمل المنجز، و عما إذا كانت تدفع بصورة نقدية أو غير نقدية، تخضع لضريبة دخل الرواتب.

ملاحظة - إنَّ الإيرادات التي يحصل عليها الشخص من مصادر إيرانية طوال مدة مهمته خارج البلاد من قبل حكومة الجمهورية الإسلامية في إيران أو الذين يسكنون فيها خاضعة لدفع ضريبة دخل الرواتب.

المادة 83 (من قانون الضرائب المباشرة الإيراني): إنَّ الإيرادات الخاضعة لدفع ضريبة الرواتب عبارة عن: الرواتب (المعاشات أو الأجور، أو الراتب الأساسي) والعلاوات والمخصصات المتعلقة بالعمل سواء كانت على شكل مستمر أو غير مستمر قبل طرح الإستقطاعات وبعد طرح الإعفاءات المقررة في هذا القانون.

ملاحظة- إنَّ الإيرادات غير النقدية التي تكون خاضعة لدفع ضريبة دخل الراتب يتم تقييمها ومحاسبتها كالاتي:

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

أ- تعادل المساكن المؤثثة (25%) ودونها تعادل (20%) من الراتب والمزايا النقدية المستمرة (باستثناء المزايا النقدية المعفاة في المادة (91) من هذا القانون) في كل شهر بعد طرح الاستقطاعات من رواتب الموظفين فيما يتعلق بالسكن.

ب- تعادل السيارة الخاصة مع السائق (10%) وبدونه تعادل (5%) من الراتب والمزايا النقدية المستمرة (باستثناء المزايا النقدية المعفاة في المادة (91) من هذا القانون) في كل شهر بعد طرح الإستقطاعات من رواتب الموظفين فيما يتعلق بالسيارة.

ج - بقية المزايا غير النقدية تعادل سعر تكلفتها عند الحصول عليها من الجهة الدافعة للراتب.

يتضح إنَّ المُشرِّعَ الإيراني فرض ضريبة دخل الرواتب التي يحصل عليها الشخص خدمة لشخص آخر سواء كان حقيقياً أو قانونياً، وكذلك على الراتب الذي يحصل عليه الشخص من مصادر إيرانية طوال مدة مهمته خارج البلاد من قبل حكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية، ويتضح أيضاً إنَّ المُشرِّعَ الإيراني لم يقتصر على راتب الفرد فقط، وإنما العلاوات والمخصصات المتعلقة بالعمل أيضاً سواء كانت بشكل مستمر أو غير مستمر قبل طرح الإستقطاعات (أي على إجمالي الراتب وليس على الراتب الإسمي) وبعد طرح الإعفاءات، لذا نرى إنَّ المُشرِّعَ عمل على تقييم الإيرادات غير النقدية الخاصة بالراتب فعاذل المساكن المؤثثة بـ (25%) ودونها بـ (20%) من الراتب والمزايا النقدية المستمرة التي يستلمها الشخص وليس الراتب فقط، بعد طرح الإستقطاعات من راتب الموظف فيما يتعلق بالسكن. وكذلك فيما يخص السيارة الخاصة مع السائق (10%) ودون ذلك (أي بدون سائق) (5%) من الراتب والمزايا النقدية المستمرة ما عدا الإستثناء الوارد في المادة (91) من هذا القانون كما سنرى قريباً بإذن الله تعالى. أما بقية المزايا غير النقدية فتعادل سعر تكلفتها عن الحصول عليها من الجهة الدافعة للراتب، مما يدل على إنَّ المُشرِّعَ الإيراني لم يهمل العلاوات والمزايا النقدية وغير النقدية من أن يشملها بدخل الراتب الخاضع للضريبة ومن ثم زيادة إيرادات هذه الضريبة. لذا ضرورة تعديل هذه الفقرة من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982.

فرض ضريبة وتقديرها

المادة الخامسة

4) يجوز خصم ضريبة الدخل المدفوعة لبلد أجنبي عن الدخل العائد من ذلك البلد، من الضريبة المدفوعة في العراق. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ المخصوم المبلغ المقدر للضريبة في العراق على الدخل المحتسب من البلد الأجنبي، حسب النسبة المعمول بها في العراق. إذا تجاوزت قيمة الضرائب المدفوعة للبلد الأجنبي عن هذه القيمة المحددة، ترحل الضرائب الزائدة لخمس سنوات متتالية، وتحسم طبقاً للحد المسموح به بتلك السنين. تحسم أولاً الضريبة المرحلة للسنة الأولى. فإذا كان الدخل قد ورد من أكثر من بلد واحد خلال فترة الضريبة، يطبق الحسم المسموح به في هذه الفقرة على أساس فردي على الدخل العائد من كل بلد أجنبي. لكي يتم الحسم ويعترف به، يجب أن توثق قيمة الضريبة المدفوعة للبلد الأجنبي إما بواسطة نسخة عن إيصال الضريبة المدفوعة أو بواسطة بيان من جهاز جباية الضرائب في البلد الأجنبي يؤكد قيمة الضريبة المدفوعة.

يتضح إنَّ المُشرِّع العراقي في الفقرة (4) من المادة الخامسة أعلاه أنه أجاز خصم الضريبة المدفوعة في البلد الأجنبي عن الدخل العائد في ذلك البلد، من الضريبة المدفوعة في العراق، غير أنه لم يُجْز أن يتجاوز المبلغ المخصوم عن المبلغ المقدر للضريبة في العراق على الدخل المحتسب في البلد الأجنبي، فلو أفترضنا أن الدخل الخاضع للضريبة في البلد الأجنبي قدره (5,000) دولار، وسعر ضريبة الدخل هو (20%) فستكون الضريبة المدفوعة في البلد الأجنبي (1,000) دولار. ولنفترض أن سعر ضريبة الدخل في العراق هو (15%)، فستكون الضريبة المستحقة (750) دولار. وهنا يتضح إنَّ الضريبة المدفوعة في البلد الأجنبي أعلى من الضريبة المقدرة في العراق فيكون الفرق (-250) دولار. لذا سمح المُشرِّع العراقي بترحيلها إلى خمس سنوات متتالية وأن تحسم طبقاً للحد المسموح به بتلك السنين، و لم يحدد المُشرِّع كيفية حسمها من السنين القادمة في هذا القانون. غير أن المُشرِّع العراقي لو أستقطع مبلغ الضريبة المدفوعة من الدخل الخاضع لضريبة الدخل (1,000 – 5,000) ومن ثم يفرض ضريبة الدخل على الدخل المتبقي الذي هو (4,000) دولار بنسبة (15%) فيكون مبلغ الضريبة المستحقة (600) دولار، لما أحتاج المُشرِّع إلى ترحيل الضرائب الفائضة لخمس سنوات متتالية، وإن أنخفضت حصيلة الضريبة الا أنه تجاوز الكثير من التعقيدات، فضلاً عن تجنبه مشكلة تغير القيمة الزمنية للنقود نتيجة التضخم وهذا أمر هام جداً لا يمكن التغاضي عنه، وكذلك تجنبه احتمالية تجدد المشكلة نفسها فيما لو تكررت في السنة اللاحقة. إضافة إلى ذلك تحصيله للإيرادات الضريبية في وقت مبكر ومن ثم صرفها في

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

المجالات المناسبة لها دون تأخير. أي بإختصار كان يمكن للمشرع العراقي أن يقول (تنزل الضريبة المدفوعة في البلد الأجنبي من الدخل الخاضع للضريبة في البلد الأجنبي، ومن ثم تفرض ضريبة الدخل حسب النسب المعمول بها في العراق على الدخل المتبقي).

السماحات

المادة الثانية عشر

1) يمنح الشخص المقيم الإعفاءات التالية من الضرائب المستحقة على دخله التقديري عن كل عام بناء على أساس وضعه او وضعها في السنة التي حقق او حققت فيها هذا الدخل:

أ) مبلغ ثلاثة ملايين ومائة وخمسة وعشرون ألف دينار عراقي د.ع لدافع الضريبة شخصياً او لدافعة الضريبة اذا كانت غير متزوجة، عدا الأرملة او المطلقة، او في حالة عدم إضافة دخل الزوجة إلى دخل الزوج. ومبلغ مليوني ونصف د.ع. لزوج دافع الضريبة او زوجاته، اذا كانت الزوجة ربة بيت لا دخل لها، او في حالة إضافة دخلها إلى دخله.

ب) مبلغ منتي وخمسون الف د.ع. لكل واحد من أبناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم.

ت) مبلغ أربعة ملايين د.ع. للأرملة او المطلقة، ومبلغ منتي وخمسون ألف د.ع. لكل من الأبناء الذين ترعاهم هي حسب القانون، بغض النظر عن عددهم.

2) اذا كان المقيم غير عراقي فيمنح السماح الذي يستحقه سنة نجوم الدخل بنسبة عدد الأشهر الكاملة التي أقامها في العراق إلى عدد أشهر السنة الكاملة عدا الذين تتعاقد معهم الحكومة او تستخدمهم للتدريس في العراق لمدة سنة دراسية فيمنحون السماح القانوني كاملاً مع مراعاة أحكام الفقرة 6 من المادة الثالثة عشرة من هذا القانون.

3) يشمل تعبير الولد المنصوص عليه في الفقرة 1 من هذه المادة البنات اللواتي يعيلهن المكلف شرعاً وكذلك الأبناء العاجزين عن كسب معاشهم لعاهة عقلية او بدنية ولو أتموا سن الثامنة عشرة من عمرهم. أما من أتم سن الثامنة عشرة من العمر من الأبناء المستمرين على الدرس في مدرسة إعدادية او عالية فان السماح الممنوح عنهم يستمر إلى أن يكمل الابن منهاج دراسته او يتم سن الخامسة والعشرين من العمر ويراعى في ذلك اقصر الأجلين.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

4) إذا تزوجت الأرملة او المطلقة وأدمج دخلها مع دخل زوجها يجب السماح القانوني عنها فقط بنسبة عدد الأشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي تم فيها الزواج وتهمل كسور الشهر. وتمنح السماح المقرر من أولادها بالحدود والشروط المقررة.

5) يمنح دافع الضريبة إعفاء إضافيا من دفع الضريبة على مبلغ 300.000 ألف د.ع. اذا كان قد تجاوز الثالثة والستين من العمر، وذلك فضلاً عن الإعفاءات من الضريبة الممنوحة له في أقسام أخرى من هذه المادة.

6) لا يمنح الاعفاء للأبناء الذين اكملوا سن 18 ولهم دخل مستقل يزيد على 200.000 مئتين الف دينار عراقي في السنة حتى لو كانوا بصدد اكمال دراساتهم.

7) اذا تم زواج المكلف او ولد له ولد خلال سنة نجوم الدخل يضاف إلى سماحه ما يستحقه من السماح عن زوجته او ولده بنسبة عدد الأشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي حصل فيها الزواج او الولادة إلى عدد أشهر السنة الكاملة وتهمل كسور الشهر. فإذا افترق عن زوجته بوفاة او طلاق او افتراق او توفي احد أولاده الذين منح سماحا عنهم ينزل من سماحه عن هؤلاء بنسبة عدد الأشهر الكاملة وتهمل كسور الشهر. وإذا تضمن مبلغ السماح كسور الدينار فتجبر إلى الدينار الواحد.

يتضح إنَّ المُشرِّع العراقي منح عدة سماحات للمكلف بدفع الضريبة، وكلها تتعلق بالشخص المقيم، أما الشخص غير المقيم فلا يتمتع بأي سماح قانوني، غير إنَّ تعبير (السماحات) غير دقيق، فهي في الحقيقة إعفاءات شخصية خاصة بالمكلف، وما يؤكد ذلك هو إستخدامه عبارة (يمنح الشخص المقيم الإعفاءات التالية) في المادة الثانية عشر الخاصة بالسماحات. لذا ينبغي تعديلها والإستعاضة عنها بتعبير (الإعفاءات الشخصية) وضمها إلى الإعفاءات المذكورة في المادة السابعة من هذا القانون. وينبغي أيضاً تعديل المبالغ الواردة فيها كل سنتين على الأقل حسب نسب التضخم في البلد، لذا يكون من الأفضل أن تحدد هذه (السماحات) بقانون الموازنة السنوية، وهذا ما أشار إليه المُشرِّع العراقي في المادة الثالثة عشر (المكررة) من هذا القانون التي جاء فيها (لوزير أن يقترح ضمن مشروع قانون الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل السماحات المنصوص عليها في المادة الثانية عشرة ومقياس الضريبة المنصوص عليه في المادة الثالثة عشرة من هذا القانون، كلما دعت الظروف الاجتماعية والاقتصادية إلى ذلك). غير أنه كان من الأفضل عدم ذكر أي مبالغ في هذه المادة، ومن ثم يلزم الحكومة بتحديد ذلك في قانون الموازنة السنوية، ومن ثم عدم الحاجة إلى التعديل المستمر لهذه المبالغ في هذا القانون. كما هو المعمول به في إيران في المادة 84 من قانون الضرائب المباشرة التي جاء فيها:

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

المادة 84 (من قانون الضرائب المباشرة الإيراني): يتم تحديد الإعفاءات المتعلقة بضريبة الدخل السنوية التي تشمل ضريبة الرواتب سواء كانت من مصدر واحد أو عدة مصادر في قانون الموازنة السنوية لكل سنة.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّعَ الإيراني عمداً إلى تحديد الإعفاءات المتعلقة بضريبة الدخل السنوية التي تشمل الرواتب سواء كانت من مصدر واحد أو عدة مصادر، أي إجمالي دخل الرواتب التي يحصل عليها الشخص، وغيرها في قانون الموازنة السنوية. وبهذا تخلص المُشرِّعَ الإيراني من مشكلة تحديد إعفاء الحد الأدنى من الدخل للعيش اللازم في قانون الضرائب المباشرة وإجراء التعديلات المستمرة عليها نتيجة انخفاض القيمة الزمنية للنقود بسبب التضخم، فبدلاً من أن يحدد مبلغاً معيناً من الدخل للعيش اللازم في هذا القانون ومن ثم الحاجة إلى تعديله بمرور الوقت بما يتوافق مع نسب التضخم والحالة الإجتماعية، وعمل على إلزام الحكومة بتحديد ذلك في قانون الموازنة السنوية الذي يتم إقراره في كل سنة لمراعاة الأمور السابقة.

المادة الثالثة عشر:

(1) تفرض الضريبة على دافعها مقدرة سنوياً بالنسب التالية:

(أ) ما يتبقى من دخل الفرد المقيم بعد طرح الإعفاءات الضريبية الممنوحة له، المنصوص عليها في المادة 12 بنصها المعدل:

بنسبة 3% على المبالغ التي يصل قدرها إلى 500 ألف د.ع.

بنسبة 5% على المبالغ التي تتجاوز 500 ألف د.ع. وحتى مليون د.ع.

بنسبة 10% على المبالغ التي تتجاوز مليون د.ع. وحتى مليوني د.ع.

بنسبة 15% على المبالغ التي تتجاوز مليوني د.ع.

(ب) دخل الفرد غير المقيم عدا الدخل المنصوص عليه بموجب المادة 19 من امر 49 لسنة 2004

بنسبة 3% على المبالغ التي يصل قدرها إلى 500 ألف د.ع.

بنسبة 5% على المبالغ التي تتجاوز 500 ألف د.ع. وحتى مليون د.ع.

بنسبة 10% على المبالغ التي تتجاوز مليون د.ع. وحتى مليوني د.ع.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

بنسبة 15% على المبالغ التي تتجاوز مليوني د.ع.

(ت) دخل الشركات المحدودة بنسبة ثابتة مقدارها 15%.

(ث) دخل الشركات المساهمة الخاصة بنسبة ثابتة مقدارها 15%.

(ج) دخل الشركات المساهمة المختلطة بنسبة ثابتة مقدارها 15%.

2) تفرض على الشخص العراقي غير المقيم ضريبة على دخله العائد من مصادر عراقية بالنسبة نفسها التي تفرض على العراقي المقيم.

يتضح في هذه المادة إنَّ المُشرِّع العراقي لم يعمل على تخصيص أسعاراً خاصة بضريبة الرواتب، وضريبة المهن والحرف، والدخل العرضي، وضريبة الشركات، وغير ذلك، وإنما فرض أسعاراً موحدة لجميع المكلفين بدفع ضريبة الدخل سواء كانوا مقيمين أو غير مقيمين ومن ثم ألزم المُشرِّع العراقي بتعديل هذه المبالغ في قانون الموازنة السنوية بناء على إقتراح وزير المالية كما جاء في المادة الثانية والثلاثين (المكررة) من قانون ضريبة الدخل التي جاء فيها (للووزير ان يقترح ضمن مشروع قانون الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل مقياس احتساب الضريبة المنصوص عليه في المادة الثانية من هذا القانون، كلما دعت الظروف الاقتصادية والاجتماعية الى ذلك). غير إنَّ المُشرِّع العراقي لو عمد إلى تحديد الإعفاءات الشخصية في قانون الموازنة ومن ثم تحديد أسعار ضريبة الدخل على أساس مبلغ الإعفاء المذكور كما هو أدناه لكان أفضل ولتجنب مشكلة تغير القيمة الزمنية للنقود ومن ثم لا تكون هناك حاجة إلى تعديل هذه المبالغ بشكل مستمر. فضلاً عن أنَّه ينبغي أن يفرق المشرع العراقي في المعاملة ضريبة حسب نوع الدخل كما هو معمول به في قانون الضرائب المباشرة في إيران إذ حدد أسعاراً خاصة بضريبة الرواتب، وضريبة المهن والحرف، وضريبة دخل الأشخاص القانونيين وفق الآتي:

المادة 85 (من قانون الضرائب المباشرة الإيراني): أسعار ضريبة دخل الراتب للموظفين الحكوميين وغيرهم الفائضة عن مبلغ الإعفاء المذكور في المادة (84) من هذا القانون وإلى 7 أضعاف مبلغ الإعفاء تكون خاضعة لدفع الضريبة السنوية بنسبة (10%)، وما زاد عن ذلك بنسبة (20%).

المادة 92 (من قانون الضرائب المباشرة الإيراني): يتم إعفاء خمسين بالمئة (50%) من ضريبة الراتب المتعلقة بالموظفين العاملين في المناطق الأقل نمواً وفقاً لقائمة منظمة الإدارة والتخطيط الوطنية.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتضح إنَّ المُشرِّعَ الإيراني عمل على تحديد سعر الضريبة على أساس الإعفاءات المذكورة في قانون الموازنة السنوية، ففرض ضريبة على الدخل بنسبة (10%) على سبعة أضعاف مبلغ الإعفاء المذكور في قانون الموازنة السنوية، وما زاد عن ذلك يخضع للضريبة بنسبة (20%). وبهذا قد تخلص المُشرِّع الإيراني من مشكلة التضخم تماماً والحاجة إلى التعديل المستمر للأسعار فيما لو كانت بالمبالغ. ويتضح من المادة (92) إنَّ المُشرِّعَ الإيراني أبدى إهتماماً واضحاً بتطوير وتنمية المناطق قليلة النمو وفق منظمة الإدارة والتخطيط الوطنية، فمنح إعفاء قدره (50%) من ضريبة الراتب المتعلقة بالموظفين العاملين في هذه المناطق. بينما لم يعمل المُشرِّع العراقي مثل ذلك مطلقاً، لذا فمن الضرورة إستخدام هذه السياسة لتطوير المناطق الأقل نمواً في العراق.

المادة 131 (من قانون الضرائب المباشرة الإيراني):

أسعار ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين باستثناء الفقرات التي تحظى بأسعار مستقلة وفقاً للضوابط والمقررات في هذا القانون وهي كالتالي:

1- حتى (500,000,000) ريال من الإيرادات تكون خاضعة للضريبة سنوياً بنسبة (15)%.

2- ما زاد عن (500,000,000) ريال إلى (1,000,000,000) ريال من الإيرادات تكون خاضعة للضريبة سنوياً بنسبة (20)%.

3- ما زاد عن (1,000,000,000) ريال من الإيرادات تكون خاضعة للضريبة سنوياً بنسبة (25)%.

ملاحظة- مقابل كل زيادة بنسبة عشرة بالمئة (10%) من الإيرادات المعلنة الخاضعة لدفع الضرائب من قبل الأشخاص موضوع هذه المادة من الإيرادات المعلنة الخاضعة لدفع الضرائب من السنة الماضية فإنه يتم تخفيف نقطة مئوية واحدة إلى خمس نقاط مئوية على الأكثر من الأسعار المذكورة. وشرط التمتع بهذا التخفيض يتعلق بتسوية ديون الضرائب المتعلقة بالسنة الماضية وتقديم الإقرارات الضريبية التي ترتبط بالسنة الجارية في المهلة المعلنة عنها من قبل منظمة شؤون الضرائب في البلاد.

يتضح من هذه المادة (131) إنَّ المُشرِّعَ الإيراني أعتمد السعر التصاعدي وفق المبالغ الأمر الذي يحتاج إلى تعديلها وفق نسب التضخم لذا نرى أنه لم يهمل هذا الأمر في المادة (175) من هذا القانون إذ ألزم بتعديل كافة المبالغ المذكورة في هذا القانون مرة واحدة كل سنتين متطابقة مع نسبة التضخم في البلاد، من خلال إقتراح

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

من وزارة الشؤون الإقتصادية والمالية ومصادقة مجلس الوزراء. ويتضح أيضاً إنَّ المُشرِّع عمل على تحفيز المكلف بدفع الضريبة موضوع هذه المادة من خلال تخفيف سعر الضريبة عليه من نقطة مئوية واحدة إلى خمسة نقاط مئوية من السعر المذكور فيما لو زاد الدخل الخاضع للضريبة بنسبة (10%) عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الماضية، بشرط تسوية الديون المتعلقة بالضرائب المستحقة، وتقديم الإقرارات الضريبية في موعدها إلى منظمة شؤون الضرائب، وهذه وسيلة فاعلة جداً لتحفيز المكلف ليعمل على تحقيق الشرط المذكور، فضلاً عن أنها وسيلة للحد من محاولة المكلف تجنب الضريبة أو التهرب منها. وهذا التحفيز ضروري جداً للمكلفين بدفع ضريبة المهن والحرف في العراق.

المادة 105- إجمالي أرباح الشركات والإيرادات الناجمة عن الأنشطة الهادفة للربح لسائر الأشخاص القانونيين التي يتم الحصول عليها من مصادر عديدة في إيران أو خارجها خاضعة لدفع الضرائب على أساس سعر (25%) بعد القيام بتزليل الخسائر والأضرار الحاصلة عن المصادر غير المعفاة من دفع الضرائب وخصم الإعفاءات المقررة باستثناء حالات معينة تكون لها أسعار مستقلة وفقاً لأحكام هذا القانون.

يتضح في هذه المادة إنَّ المُشرِّع فرض ضريبة الدخل على الأشخاص القانونيين بنسبة (25%) بعد طرح الخسائر والأضرار الحاصلة عن المصادر غير المعفاة من دفع الضريبة، وبعد خصم الإعفاءات المقررة وهي نسبة مرتفعة أعلى من نسبة ضريبة الدخل على الشركات في العراق كما جاء في 1-ت، ث، ج من المادة الثالثة عشر من قانون ضريبة الدخل. لذا فمن الضرورة زيادة سعر ضريبة دخل الأشخاص القانونيين كافة (لتكون أكثر شمولاً) إلى 25% على أن يكون ذلك تدريجياً، فالعراق بحاجة إلى تشجيع الإستثمار في البلد، فمثلاً يمكن فرض ضريبة الدخل على الأشخاص القانونيين في السنة الأولى 10%، السنة الثانية 15%، السنة الثالثة 20%، والسنة الرابعة فصاعداً 25% كحد أقصى.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

الجباية

لقد عالج قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 13 لسنة 1982 المعدل الجباية في نص المادة (48) بالآتي:

المادة الثامنة والأربعون

1) تجبى الضريبة من مال المكلف نفسه عن دخله ودخل زوجته وأولاده القاصرين وإذا افترق الزوجان او عجز الزوج عن الدفع تجبى من أموال الزوجة والأولاد القاصرين ما يجب عليهم دفعه بالقياس إلى مجموع الضريبة المستحقة. أما الزوجة المشمولة بأحكام الفقرة 1 من المادة السادسة من هذا القانون فتجبى الضريبة المفروضة على مدخولاتها من أموالها الخاصة.

2) تجبى الضريبة من مال الأرملة والمطلقة عن دخلها ودخل أولادها الذين هم تحت وصايتها وإذا ثبت عجزها يجبى من أموال الأولاد ما يجب عليهم دفعه بالقياس إلى مجموع الضريبة المستحقة. أما الأولاد المشمولون بأحكام الفقرة 5 من المادة السادسة من هذا القانون فتجبى الضريبة المفروضة على مدخولاتهم من أموالهم الخاصة.

يتضح من هذه المادة إنَّ المُشرِّعَ استخدم أساليب تعسفية في حال عجز المكلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه، فنراه ألزم أن تجبى الضريبة من أموال الزوجة والأولاد القاصرين، غير أن هذا ينبغي أن لا يحدث، فلماذا يتم تحميل وزر المتخلف عن دفع الضريبة إلى شخص آخر كالزوجة والأولاد القاصرين؟ كذلك لم المُشرِّع العراقي كم يمكن أن يستقطع من أموال الزوجة والأولاد القاصرين، هل جزء منها يما يكفي حفظ معيشتهم وإحتياجاتهم الضرورية؟ أم كلها؟ كذلك لم هل هذه الأموال منقولة أم غير منقولة أم كليهما؟ كل هذه الأمور تكون سبباً للإجتهاادات الشخصية، وقد تؤدي إلى تعسف الإدارة الضريبية في ذلك، ومن ثم إلحاق الضرر بالمكلف والمتعلقين به، وهذا يؤدي إلى حصول المنازعات الضريبية وتضعيف الوعي الضريبي.

الجرائم والعقوبات

لقد عالج قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 13 لسنة 1982 المعدل الجرائم والعقوبات في نصوص المواد (57،56،58) بالآتي:

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

المادة السادسة والخمسون

أولاً: يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية:

(1) من لم يقدّم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجب أو امتنع أو تأخر في تقديم بيان أو معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون مع مراعاة الفقرة 3 من هذه المادة.

(2) من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها لمن لم يفوضه الوزير ببيانها له.

(3) تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين 10% و 25% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن 500 دينار.

(4) تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة (10 %) عشر من المئة من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (500) خمسمائة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 5/31 من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف أن التأخير كان لعذر مشروع.

ثانياً: تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً قدره عشرة آلاف دينار على كل فرع لشركة أجنبية عاملة في العراق تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد ستة أشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع أن التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان.

المادة السابعة والخمسون

يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب احد الأفعال الآتية:

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

(1) من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة او أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض او سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها.

(2) من اعد او قدم حسابا او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً عما يجب إعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرض او اشترك في ذلك.

المادة الثامنة والخمسون

يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها.

يتضح هنا إهمال المُشرِّع العراقي تعديل المبالغ في المادة السادسة والخمسون منذ تاريخ إنشاء هذا القانون في سنة 1982 ولغاية الآن، أي أكثر من ثلاثة عقود زمنية، وهذا يدل على عدم كفاءة وجدية القائمين على تطبيق هذا القانون، فلا يُعقل أن لا تصادفهم الحالات التي ذكرت في هذه المادة في الوقت الحاضر التي توجب تحقق هذه الغرامة، كما أنه كان بإمكان المُشرِّع أن يجعلها نسبة مئوية وبذلك لا تكون هناك حاجة إلى تعديلها بشكل مستمر وفق نسب التضخم وغيرها. كما يتضح أيضاً إنَّ المُشرِّع العراقي ألزم السلطة المالية أن تفرض مبلغاً إضافياً قدره (10,000) دينار على كل فرع لشركة أجنبية تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد ستة أشهر من إنتهاء السنة المالية، وغير ذلك. غير إنَّ الحسابات الختامية لشركات القطاع الخاص لا تدقق من قبل ديوان الرقابة المالية، بل من قبل مراقب الحسابات (المدقق الخارجي)، وإن ديوان الرقابة المالية يختص فقط بالشركات الحكومية والوزارات وغيرها التابعة للدولة. لذا كان عليه أن يقول المدققة من قبل مكاتب مراقب الحسابات. كما إنَّ المدة المذكورة في هذه المادة التي هي (6) أشهر كمهلة لتقديم الحسابات الختامية طويلة وغير مناسبة خصوصاً مع حاجة العراق إلى تحصيل الإيرادات الضريبية في وقت مبكر ومن ثم قيام الحكومة بوظائفها في الوقت المناسب. على العكس من المُشرِّع الإيراني الذي حددها بأربعة أشهر فقط. ومع ذلك هي مهلة طويلة وما نحتاجه بالعراق هو منح مهلة أقل من ذلك كأن تكون ثلاثة أشهر فقط، ومن ثم فرض غرامة تأخيرية كنسبة معينة من الضريبة المستحقة لكل شهر. فضلاً عن المبلغ المذكور في صدر هذه المادة غير مناسب إطلاقاً ولا يشكل أي رادع للمكلف بتقديم الحسابات الختامية

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

في وقتها المحدد. كما يتضح أيضاً إنَّ المُشرِّع العراقي لم يعمل على منح أي حوافز ضريبية للمكلفين بدفع الضريبة، لذا فمن الضرورة أن يعتمد المُشرِّع العراقي كلا السياستين الترغيبية والترهيبية في تحصيل الضرائب من المكلفين بدفعها، وهذا يؤدي إلى تحسين سمعة الإدارة الضريبية ومن ثم زيادة الوعي الضريبي في العراق.

ضريبة العقار في العراق رقم 126 لسنة 1959

فرض الضريبة ونسبها

المادة الثانية

مع مراعاة الاعفاءات المنصوص عليها في القانون: -

(1) تقدر قيمة الضريبة وتجبى بنسبة (10%) من العائدات السنوية لجميع الاملاك العقارية (عدا الدخل من بيع الاملاك) بما في ذلك حصص الاشخاص الذين هم على قيد الحياة في تلك الاملاك العقارية.

(2) تنزل نسبة 10% عشر من المئة من الايراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار العقار قبل احتساب ضريبة العقار.

يتضح من هذه المادة إنَّ المشرع عمل على فرض ضريبة العقار بنسبة (10%) من إيرادات الاملاك العقارية (عدا الدخل من بيع الاملاك) لكونه تخضع لضريبة الدخل، كذلك يتضح أنه عمل على تنزيل (10%) من الإيراد السنوي لكل عقار عن مصاريف و إندثار العقار قبل حساب ضريبة العقار، و بهذا تجنب المشرع المشاكل التي يمكن أن تحدث بين الإدارة الضريبية و المكلف بدفع الضريبة حول تقدير المصاريف و الإندثار المتعلقة بالعقار. بينما عمل المشرع الإيراني على فرض ضريبة العقار بنسبة 2% وسمح بتنزيل 25% من إيرادات إيجار العقار لتغطية المصاريف والإندثار فيما يتعلق بالعقار المؤجر، كما جاء في المادتين (53) و (59):

المادة 53 (من قانون الضرائب المباشرة الإيراني): إنَّ الإيرادات التي تكون خاضعة لضريبة إيجار العقار والتي تفوِّض عبر الإجارة عبارة عن: كل أموال الإجارة سواء كانت نقدية أو غير نقدية بعد خصم (25%) منها لتغطية المصاريف والاستهلاكات والتزامات المالك فيما يتعلق بالعقار المؤجر.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

المادة 59 (من قانون الضرائب المباشرة الإيراني): (الانتقال الجازم والقطعي للعقارات تخضع للضريبة بنسبة 5%) من قيمة المعاملة، وكذلك انتقال حق التفويض لها على أساس النقود المستلمة من قبل المالك أو صاحب الحق بنسبة 2%) في تاريخ الانتقال من قبل ملاك الأعيان أو أصحاب الحق الخاضعين لدفع الضريبة. وبما إنَّ العراق بحاجة إلى زيادة الإيرادات الضريبية فالإبقاء على هذه النسبة (10%) أفضل في الوقت الحاضر، فضلاً عن الإبقاء على نفس نسبة التنازل 10% الخاصة بمصاريف صيانة وإندثار العقار لذات السبب.

الإعفاءات

منح المُشرِّع العراقي عدد كبير من الإعفاءات الخاصة بضريبة العقار لعدة أسباب إقتصادية، إجتماعية، سياسية، تحفيزية، وغيرها، الا إنَّ المُشرِّع لم يحدد مدة معينة لها، فضلاً عن أن جزء من هذه الإعفاءات غير ملائم في الوقت الحاضر كما مبين أدناه. لذا ينبغي أن تعدل هذه الإعفاءات بما يقتضيه الوضع الإقتصادي والإجتماعي في البلد. ومن هذه الإعفاءات الآتي:

المادة الثالثة

يعفى من الضريبة اعفاء تاماً ما يلي:

(1):

أ) دور السكن التي لا يزيد قيمتها الايجارية على (200) مائتي دينار والواقعة في مدن بغداد والبصرة والموصل. وتعتبر لأغراض هذه الفقرة حدود امانة بغداد وحدود كل من بلديتي البصرة والموصل المصادق عليها من قبل وزارة البلديات حدوداً لمدن بغداد والبصرة والموصل.

ب) دور السكن في مراكز المحافظات الاخرى اذا كان تقدير قيمتها الايجارية لا يزيد على (-/150) مائة وخمسين ديناراً.

ت) دور السكن في المدن الاخرى والقرى اذا كان تقدير قيمتها الايجارية لا يزيد على (-/75) خمسة وسبعين ديناراً. يتضح من أعلاه إنَّ المُشرِّع العراقي لم يعدل هذه المبالغ الواردة، ولم يطالب بتعديلها أصلاً في هذا القانون نتيجة تغير القيمة الزمنية للنقود، فضلاً عن إنَّ أصل المادة أصبح غير صالح في الوقت الحاضر نتيجة إتساع

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

المدن بشكل كبير عن فترة تشريع هذه الفقرات، لذا ينبغي أن تعدل هذه الفقرات وفق متطلبات الوضع الاجتماعي والاقتصادي للبلاد.

11) العقار المستغل لغرض النشاط الاقتصادي والمملوك لصاحب النشاط الخاضع لضريبة الدخل.

يتضح إنَّ المُشرِّع العراقي أَعفى العقار المستغل لغرض النشاط الاقتصادي المتعلق بمالك العقار الذي يخضع لضريبة الدخل، وهذا إعفاء هام لزيادة النشاط الاقتصادي. الا أن المُشرِّع العراقي لم يبيِّن فيما إذا كان النشاط الاقتصادي عائد للمالك فقط أو للمالك وشركائه، وهذا قد يؤدي إلى حدوث المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة ومن ثم إمكانية حدوث الإجتهاادات الشخصية. لذا ينبغي أن يكون النشاط الاقتصادي عائد لمالك العقار فقط. وفي حال كان النشاط الاقتصادي عائد لمالك العقار وشركائه فيتم تقسيم مبلغ ضريبة العقار على الشركاء دون المالك. وبهذا يكون المُشرِّع قد حد من التجنب الضريبي غير المرغوب به ومن ثم زيادة إيرادات ضريبة العقار في العراق، فضلاً عن الحد من الإجتهاادات الشخصية.

المادة الرابعة

1) تعفى دار السكن والشقة السكنية من ضريبة العقار المفروضة بموجب احكام القانون، ويسري ذلك على الدار او الشقة السكنية التي يشغلها المشتري عن فترة الاشغال التي لا تزيد على سنة من تاريخ الاشغال.

(2) :

أ) تعفى من الضريبة دار سكن واحدة او شقة سكنية واحدة يشغلها والدا صاحب الدار او احدهما او اولاده المتزوجون او احدهم، بشرط ان لا يملك الشاغل او زوجه دارا او شقة سكنية على وجه الاستقلال .

ب) يعتبر الولد الارمل وله اولاد، والبنت المطلقة ولها اولاد، والاخت الارملة والاخت المطلقة ولهما اولاد، بحكم الولد المتزوج، لغرض تطبيق احكام (ا) من هذه الفقرة .

(تعفى دار السكن والشقة السكنية من ضريبة العقار المفروضة بموجب احكام القانون، ويسري ذلك على الدار او الشقة السكنية التي يشغلها المشتري عن فترة الاشغال التي لا تزيد على سنة من تاريخ الاشغال.

(2) :

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

أ) تعفى من الضريبة دار سكن واحدة أو شقة سكنية واحدة يشغلها والدا صاحب الدار أو احدهما أو اولاده المتزوجون أو احدهم، بشرط ان لا يملك الشاغل أو زوجه دارا أو شقة سكنية على وجه الاستقلال .

ب) يعتبر الولد الارمل وله اولاد، والبنت المطلقة ولها اولاد، والاخت الارملة والاخت المطلقة ولهما اولاد، بحكم الولد المتزوج، لغرض تطبيق احكام (ا) من هذه الفقرة .

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع العراقي لم يسمح بإعفاء أكثر من عقار واحد (عدا دار السكنى) من ضريبة العقار في حال كان يشغله والدا مالك العقار أو أحدهما، أو أولاده المتزوجون أو أحدهما بشرط أن لا يملك الشاغل أو زوجه داراً أو شقة سكنية على وجه الإستقلال. وبهذا قد وسع المُشرِّع العراقي من وعاء ضريبة العقار ومن ثم زيادة إيراداتها، غير أنه كان أقل مراعاة للظروف الإجتماعية من المُشرِّع الإيراني، ويتضح هذا من خلال ما جاء في الملاحظة 1 من المادة (52) من قانون الضرائب المباشرة التي جاء فيها: لا يعتبر مسكن الأب أو الأم أو الزوج أو الأولاد أو الأجداد، وكذلك مسكن الأشخاص الخاضعين تحت قيمومة المالك إيجارياً إلا أن يثبت بأنه يتم دفع الإجارة حسب الوثائق والمستندات. وإذا كان المالك يمتلك عدة وحدات سكنية للسكن فيها، فإن وحدة سكنية واحدة للمالك ووحدة سكنية واحدة لكل واحد من الأشخاص المذكورين أعلاه على اساس اختيار المالك غير خاضعة لضريبة هذا الفصل.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني قام بإعفاء العقار الذي يسكن فيه أب، أو أم، أو زوج، أو أولاد، أو أجداد المالك ما دام لم يثبت حسب الوثائق والمستندات بأنه يتم دفع الإيجار إلى المالك. وفي حال كان المالك أو الأشخاص المذكورين آنفاً يملكون عدة وحدات سكنية للسكن فيها، فيتم إعفاء وحدة سكنية واحدة للمالك ووحدة سكنية واحدة لكل واحد من الأشخاص المذكورين أي (الأب، الأم، الزوج، الأولاد، الأجداد) على أساس إختيار المالك وليس على أساس إختيار الإدارة الضريبية، وبهذا عمل المُشرِّع الإيراني على غلق باب الإجتهد في ذلك والحد من المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية. لذا فمن الضرورة توسيع الإعفاء بهذا الشأن بأن يشمل العقار الذي يشغله زوج مالك العقار (وإن تعددوا)، والأب، الأم، الأولاد، الأجداد، كلٌّ على حدة. مع الإبقاء على شرط أن لا يمتلكون وحدات سكنية على جه الإستقلال. كذلك الإبقاء على شرط أن يكون الأولاد متزوجون. وبهذا يكون المُشرِّع العراقي أكثر مراعاة لظروف المكلف الإجتماعية من ذي قبل، ومن ثم أكثر مراعاة لقاعدة العدالة الضريبية.

3) تعفى العقارات والطوابق التي تشيد حديثاً من الضريبة الاساسية والضريبة الاضافية لمدة (5) خمس سنوات اعتباراً من تاريخ اكمال تشييدها الذي تعينه لجنة التقدير.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتضح إنَّ المُشرِّع العراقي قد شجع على بناء العقارات من خلال منحه الإعفاء أعلاه، الا أنه لم يحدد ذلك في مناطق معينة بل جعلها مطلقة أي لجميع العقارات التي يتم إنشاؤها في العراق. الا أنه كان ينبغي على المُشرِّع العراقي أن يمنح هذا الإعفاء في المناطق الأقل نمواً في البلد فقط وليس في كل البلد. وبهذا يكون المُشرِّع العراقي قد هدف من ضريبة العقار لتوسيع المناطق الأقل نمواً، وهذا الأمر هام جداً في الوقت الحاضر، فضلاً عن زيادة إيرادات ضريبة العقار.

(5) :

أ) يعفى العقار من الضريبة اذا بقي خالياً مدة (3) ثلاثة اشهر فأكثر بصورة مستمرة ، يعفى من الضريبة عن مدة الخلو التي لا تزيد على (6) ستة اشهر، وعلى صاحب العقار أن يقدم اخباراً تحريراً بخلو عقاره ويؤخذ به اعتباراً من اليوم الاول من الشهر الذي يلي تاريخ تقديم الاخبار ، وان يخبر السلطة المالية بأشغال العقار المدعي بخلوه.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع العراقي لم يوفق في صياغة هذه الفقرة بشكل واضح، فكان يفترض أن يقول (يعفى العقار من الضريبة إذا بقي خالياً لمدة لا تزيد عن ستة أشهر)، لتكون مفهومة عند المكلف. كما إنَّ مدة الخلو المشار إليها في الفقرة أعلاه هي قليلة جداً وتبتعد عن الواقع فالكثير من العقارات يمكن أن تكون خالية لمدة طويلة، بينما عمل المشرع الإيراني غير ذلك في المادة (54) المكررة التي جاء فيها:

المادة 54 المكررة(من قانون الضرائب المباشرة الإيراني): إنَّ الوحدات السكنية الخالية التي تقع في المدن التي يبلغ عدد سكانها أكثر من مئة ألف نسمة الذين يتم تحديدهم من قبل النظام الوطني للعقارات والممتلكات والسكن في إيران (موضوع الملاحظة 7 للمادة 69 المكررة في هذا القانون) فإنها ستكون خاضعة لدفع الضريبة المعادلة لضريبة الإيجار من السنة الثانية فصاعداً كما في الآتي:

السنة الثانية: دفع ضرائب تعادل (50%) من الضرائب المستحقة.

السنة الثالثة: دفع ضرائب تعادل (100%) من الضرائب المستحقة.

السنة الرابعة فصاعداً: دفع ضرائب تعادل (150%) من الضرائب المستحقة.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني فرض ضريبة على الوحدات السكنية الفارغة وكما هو معروف فإن فرض ضريبة على الوحدات السكنية الفارغة ليس الغرض الأساسي منها هو زيادة الحصيلة الضريبية من هذا القطاع، وإنما الغرض الأساسي هو المساهمة في التقليل من آثار أزمة السكن وتقليل الفجوة بين العرض والطلب فيما يخص

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

هذا القطاع. فبدلاً من أن يدفع مالك العقار ضريبة على عقاره الفارغ دون حصوله على عائد معين، فسيلجأ إلى تأجيله بسعر مناسب للزبون ومن ثم تجنبه خسارة دفع الضريبة على لا شيء. ومع ذلك فقد أعتد المشرع الضريبي فرض هذه الضريبة فقط على الوحدات السكنية الواقعة في المدن التي يتجاوز عدد سكانها مئة ألف نسمة، وهذا الأمر في غاية الأهمية فليس من الصحيح فرض ضريبة على الوحدات السكنية الفارغة التي تقع في الريف التي قد يقل عدد سكانها عما ذكر أعلاه، ومن ثم قد تكون ضريبة تعسفية على المكلف بدفعها تفتقد إلى قاعدة العدالة الضريبية، وإضافة إلى ذلك قام المشرع بإعفاء الوحدات السكنية الفارغة من الضريبة للسنة الأولى، وفرض ضريبة تصاعدية عليها للسنوات اللاحقة، ففي السنة الثانية فرض الضريبة المذكورة بنسبة (50) %، وفي السنة الثالثة (100) %، وفي السنة الرابعة فصاعداً (150) % من الضريبة المستحقة. لذا ينبغي تعديلها من خلال الإفادة من المادة 54 المكررة السابقة وفق الآتي:

الوحدات السكنية الخالية التي تقع في المدن التي يبلغ عدد سكانها أكثر من مئة ألف نسمة الذين يتم تحديدهم من قبل الجهاز المركزي للإحصاء فإنها ستكون خاضعة لدفع الضريبة المعادلة لضريبة الإيجار من السنة الثانية فصاعداً كما في الآتي:

السنة الثانية: دفع ضرائب تعادل (50) % من الضرائب المستحقة.

السنة الثالثة: دفع ضرائب تعادل (100) % من الضرائب المستحقة.

السنة الرابعة فصاعداً: دفع ضرائب تعادل (150) % من الضرائب المستحقة.

يتم إعفاء الوحدات السكنية الخالية الواقعة في المدن التي يقل أو يساوي عدد سكانها مئة ألف نسمة. وبهذا تكون واضحة ومفهومة عند المكلف دون أي غموض.

الجباية

لقد عالج قانون ضريبة العقار رقم 126 لسنة 1959 الجباية في نص المادة (21، 22، 27) بالآتي:

المادة الواحد والعشرون

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

على السلطة المالية ان تبلغ المكلف خطيا بدفع ضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها ويتم الدفع من قبل المكلف الى الدائرة المالية المختصة المبينة في اخطار الدفع مع مراعاة ما يلي:

(1) تجبى الضريبة على دفعتين متساويتين تستحق الدفعة الاولى في اليوم الاول من يناير / كانون الثاني من السنة المالية وتستحق الدفعة الثانية في اليوم الاول من يوليو / تموز من السنة المالية بالنسبة للسنة المالية 2004 تدفع الضريبة مرة واحدة وتستحق في اليوم الاول من يوليو / تموز 2004 يحق للفرد ان يدفع هذه الضريبة في مكان اقامته او في مكان عمله او في المحافظة التي يوجد بها معظم املاكه العقارية تضاف العائدات من جميع الاملاك الى بعضها وترفق مع الضريبة عند دفعها استمارة ومذكرة توضح وتبين عملية حساب الضريبة.

(2) تستوفى الضريبة الاضافية في النصف الاول من السنة المالية التالية للسنة المتحققة فيها الضريبة للمكلف بدفع هذه الضريبة في محل اقامته او عمله او في المحافظة التي تقع فيها اكثر عقاراته.

يتضح من المادة أعلاه إنَّ المُشرِّع العراقي جعل دفع الضريبة يكون على دفعتين خلال السنة، وهذا أمر هام من أجل تحصيل الضريبة مبكراً وإنفاقيها في المحل المناسب لها، وكذلك التشخيص المبكر لحالات التهرب الضريبي ومن ثم العمل على الحد منه بدلاً من الإنتظار لمدة سنة كاملة.

المادة الثانية والعشرون

(1):

أ) اذا لم تدفع الضريبة الاساسية خلال السنة المالية يضاف اليها 10 % من مقدارها عن كل سنة او جزء منها.

ت) وللوزير او من يخوله ان يعفي المكلف عن المبلغ الاضافي كله او جزء منه، وردها ان كانت مدفوعة اذا اقتنع بان المكلف قد تأخر عن الدفع لعذر مشروع.

(2) يجوز تقسيط الضريبة المستحقة باقساط شهرية يتفق عليها مع السلطة المالية وعند تأخر المكلف عن دفع احد الاقساط المستحقة خلال شهر من تاريخ استحقاقه تصبح جميع الاقساط مستحقة الاداء بدون حاجة الى انذار.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع سمح بتقسيط الضريبة المستحقة باقساط شهرية يتفق عليها مع السلطة المالية... الخ، غير إنَّ المُشرِّع كان يفترض أن يحدد ذلك في هذا القانون مباشرة كتقسيط الضريبة لقسطين متساويين أو ثلاثة أقساط، فنحن رأينا سابقاً إنَّ المُشرِّع ألزم في الفقرة (1) من المادة (21) من هذا القانون أن تجبى هذه الضريبة

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

على دفعتين في أول السنة ونهاية النصف الأول من نفس السنة، لذا فإن فرض هذه الفقرة أعلاه قد يقلل من تطبيق الفقرة (1) من المادة (21) من هذا القانون في حال سمح للمكلف بتقسيم مبلغ الضريبة على عدة أشهر.

المادة السابعة والعشرون

اعتراض المكلف لدى ديوان ضريبة العقار لا يؤخر دفع الضريبة المستحقة وللمكلف الحق في استرداد المبالغ التي دفعت زائدة على الضريبة اذا خفض التقدير اما اذا زيد فعليه ان يدفع الضريبة والزيادة وفقا لأحكام هذا القانون.

يتضح إنَّ المُشرِّع العراقي لم يسمح بتأخير دفع ضريبة العقار المستحقة عند إعتراض المكلف لدى ديوان ضريبة العقار، وهذا أمر هام بأن يتم جباية الضريبة أولاً من المكلف ثم يتاح له الحق في الإعتراض ويتم إرجاع المبالغ الفائضة عن الضريبة المستحقة فضلاً عن جباية المبالغ المستحقة من قبل المكلف بدفع الضريبة.

ضريبة العرصات

التعريف بالضريبة

ذكر المُشرِّع العراقي عدة تعريفات في قانون ضريبة العرصات لبيان المصطلحات الواردة في القانون، وأهم تلك التعريفات الآتي:

المادة الأولى

يقصد بالتعابير الواردة في هذا القانون المعاني المبينة ازاءها:.

(4) العرصة: الارض الواقعة ضمن حدود امانة بغداد والبلديات في مراكز الالوية والاقضية والنواحي سواء كانت الارض مملوكة او موقوفة او مفوضة بالتسجيل العقاري او ممنوحة باللزمة وذلك اذا لم يكن مشيدا عليها بناء صالح لأغراض السكنى او لأي غرض من اغراض الاستثمار المقررة بموجب التعليمات الصادرة وفق احكام هذا القانون.

(5) المكلف: مالك العرصة او المفوضة له بالتسجيل العقاري او صاحب حق اللزمة فيها او مستأجرها بالإجارة الطويلة او واطع اليد عليها او متولي الوقف.

نسب الضريبة

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

المادة الثالثة

1) مع مراعاة احكام المادة الرابعة من هذا القانون تستوفى عن كل عرصة ضريبة سنوية بنسبة (2%) اثنتين من المئة من قيمتها المقدرة وفق احكام المادة السابعة من هذا القانون وتجبى من المكلف خلال السنة المالية التي تتحقق فيها.

2) يوقف استيفاء الضريبة المنصوص عليها في الفقرة (1) من هذه المادة بعد مرور (15) خمس عشرة سنة من تاريخ تملكها.

3) تسري احكام الفقرة (2) من هذه المادة على العرصة الخاضعة للضريبة قبل نفاذ هذا القانون.

تقدير قيمة الضريبة وجبايتها

المادة السابعة

تطبق احكام قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 وتعديله في جميع الامور المتعلقة بتقدير قيمة العرصة وجباية الضريبة والاعتراض والتدقيق ومدته القانونية وجميع الامور الاخرى المتعلقة بتطبيق احكام هذا القانون ما لم ينص فيه على خلاف ذلك.

يتضح من هذه الضريبة (ضريبة العرصات) إنّ المُشرّع العراقي فرض على كل عرصة تخضع لهذا القانون ضريبة سنوية بنسبة (2%) من قيمتها المقدرة، والهدف من ذلك هو التشجيع على بناء تلك العرصات وإستثمارها. غير إنّ المُشرّع لم يميز بين العرصات التجارية، الصناعية، والسكنية ومن ثم لم يفرق بينها في سعر الضريبة. فليس من الصحيح معاملة كل أنواع العرصات بنفس السعر الضريبي سواء تجارية، أو سكنية، فلا بد أن تكون للبلد خطة تنمية واضحة لتنمية مختلف القطاعات. وكذلك نجد إنّ المُشرّع العراقي أستخدم مصطلح (العرصة)، والتي تعني في اللغة (البقعة الواسعة بين الدور لا بناء فيها). (الكعبي، 1998: 281)، وهنا نجد إنّ المُشرّع لم يكن موفّقاً في إختيار هذا المصطلح، فوعاء الضريبة الحالي هو أوسع من ذلك، وهذا واضح من تعريف المُشرّع للعرصة في الفقرة الرابعة من المادة الأولى من هذا القانون إذ أنه شملها بحدود امانة بغداد والبلديات في مراكز الالوية والاقضية والنواحي. وبقينا أن ليس كل العرصات في حدود ما ذكر هي تقع بين الدور. لذا فالأحرى هو إلغاء هذا القانون تماماً وإصدار قانون جديد تحت عنوان (ضريبة الأراضي) لكي يكون

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

شاملاً لجميع الأراضي التجارية، الزراعية، الصناعية، والسكنية وأن يوسع وعاءها ويكون الهدف منها هو حث المكلف على إستثمارها، فضلاً عن أن تكون الأسعار متباينة لكل نوع من أنواع الأراضي حسب متطلبات تنمية البلد. وهذا ما نحتاج إليه الآن في العراق وخصوصاً إستثمار الأراضي الزراعية، إذ نحن بحاجة كبيرة إلى زيادة مساهمة هذا القطاع في الناتج المحلي الإجمالي (GDP). كذلك ينبغي أن يتم إعداد هذه الضريبة وفق خطة تنمية تكون شاملة للبلد، من أجل أن تؤتي هذه الضريبة ثمارها بما يدعم خطة التنمية، والا فقد تكون هذه الضريبة ذات أثر سلبي أن لم تتوافق مع خطط التنمية للبلد، فالضريبة أداة فاعلة في توجيه الإستثمار وتحقيق مختلف أغراض الدولة.

بعد تحليل ضريبة العرصات في العراق، وبهذا تم تحليل كافة الضرائب المباشرة في العراق، تنتقل إلى تحليل ضريبة الإرث في إيران

ضريبة الإرث في إيران

سنقوم بتحليل ضريبة الإرث في إيران من أجل الإستفادة منها فيما لو تم فرضها في العراق سواء في الوقت الحاضر أو في المستقبل. مع أن الباحث لا يوصي بفرض هذه الضريبة في العراق في الوقت الحاضر لعدة أسباب منها تدني الوعي الضريبي في العراق، والأزمات الحالية التي يعيشها المواطنون في العراق من قلة الأمن وأزمة السكن وغير ذلك من الظروف الصعبة. فمثلاً لو تم فرض هذه الضريبة سيستوجب منح إعفاءات كبيرة جداً مثل إعفاء سكن المتوفي من هذه الضريبة كذلك إعفاء تركة الشهداء وضحايا الإرهاب وغير ذلك، وهذا يؤدي بدوره إلى تخفيض حصيلة هذه الضريبة بل أكثر من ذلك هو تضعيف الوعي الضريبي في العراق.

مر علينا سابقاً تعريف ضريبة التركات أو الإرث بأنها ضريبة تفرض على أملاك الفرد في لحظة زمنية معينة هي لحظة الوفاة.

المادة 17- إنَّ الأموال والممتلكات التي تُثقل جراء وفاة شخصٍ ما سواء كان (حقيقياً أو قانونياً) فإنها تخضع للضريبة كالاتي:

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

1- الودائع الموجودة في المصارف، سندات وأوراق المشاركة، والأوراق المالية باستثناء المواد المدرجة في الفقرة (2) من هذه المادة والأرباح المتعلقة بها وكذلك أرباح الأسهم وحصص الشركاء حتى تاريخ الانتقال باسم الورثة أو دفعها إليهم، فأنها تخضع لضريبة الإرث بنسبة (3%).

2- الأسهم وحصص الشركاء وحق الأسبقية لهم على مدى الواحد والنصف (1.5) ضعفاً للأسعار المذكورة في الملاحظة (1) من المادة (143) والمادة (143) المكررة) من هذا القانون وفقاً للضوابط المذكورة في تاريخ الانتقال باسم الورثة.

3- حقوق الإمتيازات وسائر الأصول والحقوق المالية الأخرى التي لم ينص عليها في الفقرات السابقة، فأنها تخضع للضريبة بنسبة (10 %) من قيمتها في يوم التسليم أو تسجيل الانتقال باسم الورثة.

4- بصنوف وسائط النقل الأرضية، البحرية، والجوية فأنها تخضع لضريبة الإرث بنسبة (2%) من السعر المعلن عنه من قبل منظمة شؤون الضرائب في إيران في تاريخ قيد الانتقال باسم الورثة.

5- الممتلكات والعقارات وحق التفويض لها على مدى الواحد والنصف (1.5) ضعفاً للأسعار المذكورة في المادة (59) من هذا القانون على أساس قيمة المعاملات العقارية أو على أساس القيمة اليومية لحق التفويض وفقاً للشؤون المقصودة في تاريخ الانتقال باسم الورثة.

6- فيما يخص أموال وممتلكات المتوفين الذين تمت وفاتهم خارج إيران بعد خصم ضرائب الإرث التي تم دفعها إلى الدولة التي تقع فيها هذه الأموال والممتلكات، فأنها تخضع لضريبة الإرث بنسبة (10%) من قيمة الإرث المذكور والتي تكون مرجع المحاسبات لضريبة الإرث في البلد التي تقع فيه هذه الأموال والممتلكات. وإذا لم تخضع هذه الأموال والممتلكات لضريبة الإرث في الدولة الأجنبية فيكون مرجع محاسبات ضريبة الإرث قيمة يوم الانتقال أو التسليم باسم الورثة.

الملاحظة 1- لا تكون محاسبة واستلام ضريبة الإرث فيما يتعلق بالذين توفوا قبل أن يسري مفعول هذا القانون (2016/3/20) سواء تم تشكيل ملف الضرائب لهم أو لم يتم.

الملاحظة 2- تتعلق الأسعار المذكورة في هذه المادة بالورثة من الطبقة الأولى. وإذا كان الورثة من الطبقات الثانية والثالثة فإن الأسعار المذكورة ستصبح ضعفين وأربعة أضعاف على التوالي.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

الملاحظة 3- إذا كان الشخص المتوفى والورثة من الجنسيات الأجنبية، فإن الأموال والممتلكات للشخص المتوفى التي تكون قائمة في إيران ستخضع لدفع الضرائب حسب أسعار الورثة للطبقة الأولى.

الملاحظة 4 - إذا قام الورثة بنقل حصتهم من الأموال والممتلكات المتعلقة بموضوع الفقرات (2)، (4) و(5) من هذه المادة إلى طرف ثالث أو إلى الورثة الآخرين، فإن هذه الأموال ستخضع لدفع الضرائب حسب الضوابط والقوانين المتعلقة علاوة على دفع ضريبة الإرث وفقاً لشرح هذا الفصل.

يتضح من المادة 17 إنَّ ضريبة الإرث تتحقق عند وفاة الشخص سواء كان شخصاً حقيقياً أو قانونياً. ومن ثم قام المُشرع الإيراني بتنظيم أسعار الضريبة على الأموال والممتلكات العائدة إلى الشخص المتوفى (حقيقياً أو قانونياً)، فيتضح من الفقرة 1 من المادة 17 إنَّ المُشرع الإيراني فرض ضريبة الإرث بنسبة (3%) على الودائع الموجودة في المصارف، سندات وأوراق المشاركة، والأوراق المالية بإستثناء المواد المدرجة في الفقرة (2) من المادة (17) من هذا القانون والأرباح المتعلقة بها وكذلك أرباح الأسهم وحصص الشركاء حتى تاريخ إنتقالها باسم الورثة أو تاريخ تسليمها إليهم، وهي نسبة منخفضة لا تشكل عبئاً كبيراً على الورثة.

كما يتضح في الفقرة الثانية إنَّ المُشرع الإيراني ضاعف نسبة الضريبة إلى (1.5) على الأسهم وحصص الشركاء ضعفاً للأسعار المذكورة في الملاحظة (1) من المادة (143) من هذا القانون والتي جاء فيها (تحصل الضرائب بمعدل ثابت بنسبة (4%) من القيمة الإسمية للأسهم وحصص الشركاء وحق الأولوية وأسهم الشركاء في الشركات الأخرى. ولن تتم المطالبة بمبالغ أخرى بهذا الخصوص تحت عنوان ضريبة الدخل على النقل المذكور أعلاه).

عمد المُشرع الإيراني على فرض ضريبة الإرث على وسائل النقل الأرضية، البحرية، والجوية بنسبة (2%) من السعر المعلن من قبل منظمة الضرائب في إيران في تاريخ الإنتقال بإسم الوارث. وهنا يتضح إنَّ منظمة الضرائب هي التي تقوم بتقدير قيمة وسائل النقل الأرضية، البحرية، والجوية وليس من قبل المكلف.

كما عمد المُشرع الإيراني إلى تحديد نسبة الضريبة على العقارات وحق التفويض لها ب(1.5) ضعفاً للأسعار المذكورة في المادة (59) من هذا القانون والتي جاء فيها (الانتقال الجازم والقطعي للعقارات تخضع للضريبة بنسبة (5%) من قيمة المعاملة، وكذلك انتقال حق التفويض لها على أساس النقود المستلمة من قبل المالك أو

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

صاحب الحقوق بنسبة (2%) في تاريخ الانتقال من قبل ملاك الأعيان أو أصحاب الحقوق الخاضعة لدفع الضرائب).

يتضح أيضاً إنَّ المُشرِّعَ الإيراني عمد إلى فرض ضريبة الإرث على الأموال والممتلكات للمتوفين (الإيرانيين) خارج إيران بعد خصم الضرائب التي دفعوها إلى الدولة التي تقع فيها أموالهم وممتلكاتهم، وأُعتد بالتحاسب الضريبي على أساس قيمة الإرث المذكور من قبل الدولة الأخرى، وفي حال لم تفرض ضريبة الإرث على الأموال والممتلكات في الدولة الأخرى سوف يتم التحاسب الضريبي عن قيمة الإرث في يوم إنتقالها بإسم الوارث. وهنا يتضح إنَّ المُشرِّعَ الإيراني خفف من عبء ضريبة الإرث على الورثة من خلال خصم ضريبة الإرث التي دفعوها إلى الدولة الأخرى.

كما يتضح إنَّ المُشرِّعَ الإيراني لم يهمل أمر التحاسب الضريبي وإستلام الإرث فيما يتعلق بالأشخاص الذين توفوا قبل أن يسري مفعول تطبيق هذا القانون في (2016/3/20) في الملاحظة (1) من المادة (17)، فلم يسمح بتطبيق القانون بأثر رجعي ولو لمدة محدودة سواء للأشخاص المتوفين الذين تم تشكيل ملف ضرائب لهم أو لم يتم.

ثم بين المُشرِّعَ الإيراني في الملاحظة (2) من المادة (17) إنَّ الأسعار المذكورة في هذه المادة تختص بالوارث من الطبقة الأولى. وأما الورثة من الطبقة الثانية والثالثة فتصبح ضعفين وأربعة أضعاف على التوالي.

ثم بين أيضاً في الملاحظة (3) من المادة (17) إذا كان الشخص المتوفى والوارث من الجنسيات الأجنبية، فإن أمواله وممتلكاته الموجودة في إيران تخضع لضريبة الإرث بحسب أسعار الورثة من الطبقة الأولى.

وبين المُشرِّعَ الإيراني في الملاحظة (4) من المادة (17) بخصوص إذا ما قام الورثة بنقل حصتهم من الأموال والممتلكات المتعلقة بالفقرات (2)، (4)، و(5) من هذه المادة إلى طرف ثالث أو إلى الورثة الآخرين، فقام بإخضاعها للضريبة الأخرى حسب الضوابط والقوانين المتعلقة علاوة على دفع ضريبة الإرث. وهذا لا يعد ازدواجاً ضريبياً كما سنرى لاحقاً في ضريبة الدخل العرضي.

ثم ينتقل المُشرِّعَ الإيراني في المادة (18) الآتية إلى تقسيم الورثة إلى ثلاث طبقات وهي:

المادة 18 - يقسم الورثة إلى ثلاث طبقات من حيث القانون كالتالي:

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

1-ورثة الطبقة الأولى: الأب، الأم، الزوجة، الزوج، الأولاد وأبناء الأولاد.

2-ورثة الطبقة الثانية: الأجداد، الأخ، الأخت وأولادهم.

3-ورثة الطبقة الثالثة: العم، العمّة، الخال، الخالة وأولادهم.

المادة 21- إنّ الأموال والممتلكات المتعلقة بالشخص المتوفى التي سلبت ملكيتها منه وفقاً للقوانين أو الأحكام الخاصة أو تكون في أيادي الأشخاص المذكورين في المادة (2) من هذا القانون دون أي عوض ما فإنها تخرج من خضوعها لدفع ضريبة الإرث مع تصديق الأشخاص المذكورين، وإذا دفع عوض ما قبال سلب الملكية، فإن كانت قيمة هذا العوض أكثر من قيمة الأموال والممتلكات فإنها ستعد في عداد الأموال الخاضعة لضريبة الإرث فيما يتعلق بمواضيع المادة (17) من هذا القانون.

يتضح هنا إنّ المُشرّع الإيراني لم يُشمل في ضريبة الإرث الأموال والممتلكات المتعلقة بالشخص المتوفى والتي سلبت ملكيتها منه من قبل الحكومة وفق القوانين أو الأحكام الخاصة دون أن تقدم أي عوض قبال سلب ملكيتها، بينما إذا قدمت الحكومة عوض قبال سلب ملكيتها وكان أكثر من قيمتها فإنه يخضع لضريبة الإرث فيما يتعلق بمواضيع المادة (17) من هذا القانون.

الآن ننتقل إلى الإعفاءات الخاصة بضريبة الإرث:

المادة 24- الأموال والممتلكات التالية غير خاضعة لضريبة الإرث:

1- أموال صناديق التقاعد والوظائف وخدمات التوفير ومخصصات نهاية العمل، المطالبات المتعلقة بتعويضات الطرد والإخراج، التقاعد قبل الموعد وإجازات الشاملة لدفع الأجر التي لم يستفد منها، والتأمينات (الضمانات) الاجتماعية وكذلك الأموال المدفوعة من قبل مؤسسات التأمين أو المؤمن ورب العمل مثل صنوف تأمينات الحياة والعمر، تعويض الوفاة وأيضاً الدية وغيرها التي تدفع بصورة مقطوعة أو بصورة مستمرة إلى وراث الشخص المتوفى.

2- الأموال المنقولة التي تتعلق بالذين يخضعون تحت الفقرة (4) من المادة (39) المرتبطة باتفاقية فيينا بتاريخ مارس 1961 للميلاد والمادة (51) من هذه الاتفاقية المذكورة بتاريخ أبريل 1963 للميلاد والفقرة (4) من المادة (38) لنفسها بتاريخ فبراير /شباط 1975 للميلاد مع مراعاة الشروط المقررة في الاتفاقية بعينها شريطة المعاملة بالمثل.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

3- الأموال والممتلكات التي تخضع للوقف أو النذر أو الحجر لصالح المنظمات والمؤسسات المذكورة في المادة (2) شريطة تصديق المنظمات والمؤسسات المذكورة بعينها.

4- أثاث منزل الشخص المتوفى الذي كان يسكنه.

المادة 25- ورثة الطبقتين الأولى والثانية غير خاضعين لضريبة الإرث بالنسبة للأموال والممتلكات المتعلقة بشهداء الثورة الإسلامية.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني قام بإعفاء الأمور التي يراها مهمة لورثة المتوفى كأموال التقاعد، ومخصصات نهاية العمل، والتعويضات التي تدفع من قبل شركات التأمين أو المؤمن ورب العمل مثل أنواع تأمينات الحياة والعمر وتعويضات الوفاة والدية التي تدفع بصورة نهائية أو بصورة مستمرة إلى ورثة المتوفى. وكذلك الإعفاءات الملزمة بها الدولة باتفاقية فيينا، وهذا شيء متعارف دولياً كاتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي، كما قام بإعفاء أثاث منزل الشخص المتوفى الذي كان يسكنه، والأموال والممتلكات التي تخضع للوقف أو النذر أو الحجر لصالح المنظمات والمؤسسات المذكور في المادة (2) من هذا القانون، وكذلك قام بإعفاء الأموال والممتلكات الخاصة بشهداء الثورة الإسلامية فيما يخص فقط ورثة الطبقة الأولى والثانية إكراماً وتقديراً لهم.

المادة 26 - يلزم على ورثة الشخص المتوفى (بشكل فردي أو جماعي) أو الولي أو الأمين أو القيم والوصي أو الوكيل الشرعي لهم لأجل خصم المصاريف المتعلقة بالكفن والدفن وفقاً للعرف والعادات الموجودة والفرائض المالية والعبادية التي تكون في نطاق القواعد الشرعية والديون المستحقة على الشخص المتوفى الذي يخضع لموضوع المادة (17) من هذا القانون، أن يقوموا بتسليم الإقرار الضريبي الذي يشمل جميع ما ترك المتوفى من بعده مع تحديد قيمتها في يوم وفاته، والتنصيص على المطالبات والديون طبق نموذج الاستمارة الشخصية التي يتم إعدادها من قبل منظمة شؤون الضرائب في إيران إلى الإدارة الضريبية المختصة مع تسليم الوثائق والمستندات التالية خلال مدة سنة كاملة من تاريخ الوفاة:

1- النسخة أو الصورة المؤيدة للوثائق والمستندات المرتبطة بالديون والتزامات الشخص المتوفى.

2- النسخة أو الصورة المؤيدة لجميع الأوراق التي تثبت حقوق الملكية للشخص المتوفى فيما يخص الأموال والممتلكات والحقوق المالية.

3- النسخة أو الصورة المؤيدة لآخر وصية للشخص المتوفى إذا كانت موجودة.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

4- إذا تم تسليم الإقرار الضريبي من قبل الوكيل أو القيم والوصي أو الولي فإن النسخة أو الصورة المؤيدة للتوكيل أو الإقرار الضريبي تكون موضع الإهتمام.

5- النسخة أو الصورة المؤيدة لشهادة الوفاة من قبل السلطات المعنية.

يُلزم على إدارة شؤون الضرائب أن تراجع وتدرس الإقرار الضريبي الذي تم تسليمه في المهلة المقررة وأن تقوم بإجراءاتها كالاتي:

أ- إذا كانت القيمة الجارية لجميع إرث الشخص المتوفى أقل من الديون المستحقة، الفرائض المالية والعبادية ومصاريف الكفن والدفن له فإن الأموال والممتلكات للشخص المتوفى غير خاضعة للمادة (17) من هذا القانون وأن الضرائب المدفوعة للمادة المذكورة سترد إلى الدافع عبر تقديم الوثائق والمستندات المثبتة بهذا الصدد.

ب- إذا كانت القيمة الجارية لإرث الشخص المتوفى أكثر من الديون المستحقة والفرائض الواجبة والعبادية ومصاريف الكفن والدفن له إذن ستخصم الشؤون المذكورة حسب الترتيب من القيمة اليومية للأموال والممتلكات المتعلقة بموضوع البنود (1)، (2)، (3)، (4)، و(5) للمادة (17) لهذا القانون وأن ما زاد من هذا الإرث المذكور سيشمل خاضعا للضرائب بناءً على الشؤون المرتبطة بالمرجع المقرر في المادة المذكورة وأن جميع الضرائب الإضافية المدفوعة لعنوان المادة (17) لهذا القانون ستسترد إلى دافعيها عبر تقديم المستندات والوثائق المثبتة بهذا الشأن.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّعَ الإيراني ألزم ورثة المتوفى أو الولي أو الأمين أو القيم والوصي أو الوكيل الشرعي لهم أن يقوموا بتسليم الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية الذي يشمل جميع ما ترك المتوفى من بعده مع تحديد قيمتها في يوم الوفاة، والتنصيص على الإلتزامات والديون طبق نموذج الإستمارة الشخصية التي يتم إعدادها من منظمة الضرائب في إيران. ويتضح أيضاً إنَّ المُشرِّعَ الإيراني قام بتحديد المستندات والوثائق اللازمة في القانون ولم يتركها إلى الإدارة الضريبية لكي تكون ملزمة للطرفين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة.

يتضح أيضاً إنَّ المُشرِّعَ الإيراني في الفقرة (أ) من المادة (26) ألزم بإسترداد الضريبة المدفوعة في حال كانت الديون المستحقة على الشخص المتوفى أكثر من قيمة الإرث الذي تركه، وهذا أمر هام لكي لا يزيد العبء على ورثة المتوفى. بينما إذا كانت قيمة الإرث أكثر من الديون المستحقة على الشخص المتوفى والمصاريف المتعلقة بأمر الدفن وغيرها، فيتم خصمها من قيمة الإرث والزائد يخضع لضريبة الإرث.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

المادة 33- يتعين على موظفي القنصليات الإيرانية في الخارج أن يقدموا تقريراً عن وفاة أي من الرعايا الإيرانيين خلال 3 أشهر من تاريخ الوفاة مع إرسال جميع المعلومات المرتبطة بممتلكاتهم وأموالهم سواء كانت منقولة أو غير منقولة والتي تقع في محل بلدان قنصليتهم مع تحديد تفاصيلها وقيمتها عبر وزارة الشؤون الخارجية إلى وزارة الشؤون الاقتصادية والمالية.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني ألزم القنصليات الإيرانية في الخارج بأن يعلنوا عن وفاة الرعايا الإيرانيين خلال 3 أشهر من تاريخ الوفاة مع إرسال جميع المعلومات المرتبطة بممتلكاتهم وأموالهم المنقولة وغير المنقولة التي تقع بلدان محل قنصليتهم.

المادة 34- لا يجوز للأشخاص في أدناه أن يقوموا بتسليم أموال وممتلكات الشخص المتوفى إلى الورثة أو الموصى له قبل القيام باستلام شهادة دفع الضرائب المتعلقة بهذا القانون أو أن يقوموا بتسجيلها لهم أو أن يقدموا على تنفيذ المعاملات المرتبطة بأموال وممتلكات المتوفى:

1- البنوك (المصارف) وسائر المؤسسات المالية والائتمانية، الشركات، المؤسسات العامة غير الحكومية وبقية الأشخاص المعنويين (القانونيين) الحكوميين وغيرهم والتي تمتلك الأموال نقداً أو السفجات أو المجوهرات وأي أموال أخرى عائدة للشخص المتوفى عندهم.

2- إدارات تسجيل الوثائق والمستندات والعقارات عندما تريد أن تقوم بتثبيت وقيد الأموال غير المنقولة باسماء الورثة أو الموصى له.

3- مكاتب العقود الرسمية عندما تريد أن تقوم بتسجيل قيد براءة التقسيم أو أي معاملة للورثة فيما يخص الأموال والممتلكات للشخص المتوفى.

4- الشركات التي يمتلك الشخص المتوفى فيها أسهماً أو حصة فيها.

5- الشركات العاملة، صناديق الاستثمار وسائر المؤسسات المالية.

6- الصناديق المتعلقة بالعدلية والصناديق المرتبطة بإدارات تسجيل المستندات والعقارات في إيران.

إذا قام الأشخاص المذكورين أعلاه بإستثناء الفقرة (2) و(6) من هذه المادة والأشخاص المذكورين في الفقرة (1) و(2) من المادة (2) من هذا القانون بخلاف هذه المادة فترتب عليهم غرامة تعادل ضعفي الضرائب ذات الصلة.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتضح هنا إنَّ المُشرِّعَ الإيراني منع المؤسسات والإدارات والأجهزة الحكومية من تمرير معاملات الورثة المتعلقة بأموال وأموال المتوفى قبل حصولهم على شهادة دفع الضريبة، وهذا أمر طبيعي للحد من التهرب من هذه الضريبة، ولم يكتفِ المُشرِّعَ الإيراني بذلك بل عمد إلى فرض عقوبة إذا ما خالفت الجهات المسؤولة هذه المادة بغرامة تعادل ضعفي الضرائب المستحقة على الورثة.

المادة 38 - إنَّ الأموال والممتلكات التي تنتقل إلى الورثة بموجب النذر أو الوصية تكون خاضعة لهذه الضريبة حسب الأسعار المذكورة في المادة (17) من هذا القانون، وفي حالة نقلها إلى غير الورثة باستثناء الأشخاص الذين أشير إليهم في الفقرة (3) من المادة (24) من هذا القانون فستكون خاضعة لضريبة الدخل العرضي.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّعَ الضريبي فرق في المعاملة الضريبية بشأن الأموال والممتلكات التي تنتقل إلى الورثة، والتي تنتقل إلى غير الورثة، فبالأولى أخضعها لضريبة الإرث حسب المادة (17) من هذا القانون، أما في الثانية فأخضعها لضريبة الدخل العرضي.

بعد تحليل كافة الضرائب المباشرة في إيران من خلال قانون الضرائب المباشرة، ننتقل إلى تحليل أهم الفقرات الوارد في قانون الضرائب المباشرة في إيران التي ليس لها مقابل في الجانب العراقي.

الضرائب غير المباشرة في العراق

ضريبة المبيعات¹

تم فرض ضريبة المبيعات في العراق بموجب القرار رقم (36) لسنة (1997) الذي جاء فيه:

أولاً: تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة (10%) عشر من المئة على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى.

ثانياً: تكون ادارة المرافق السياحية الوارد ذكرها في البند اولا من هذا القرار مسؤولة عن جباية ضريبة المبيعات وتحويلها شهريا الى وزارة المالية خلال الايام العشرة الاولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه.

(1) قرار رقم 36 لسنة 1997.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

ثالثاً: تستوفى عن مبالغ ضريبة المبيعات المجباة وغير المحولة لأي سبب كان خلال المدة المحددة في البند ثانياً من هذا القرار وعن مبالغ ضريبة المبيعات غير المجباة الفائدة المصرفية على الحساب المكشوف التي تستوفىها المصارف التجارية وتكون ادارة المرفق السياحي مسؤولة عن تحمل ودفع هذه الفائدة.

رابعاً: تتحمل ادارة المرفق السياحي المسؤولة عن جباية الضريبة المبالغ المترتبة عن الضريبة والفائدة المصرفية على الحساب المكشوف عند عدم جبايتها.

يتضح من هذا القرار إنَّ المُشرِّع العراقي قد حد من ضريبة المبيعات فجعلها تقتصر فقط على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى (المرافق السياحية) وبسببة (10%) فقط، بدلاً من أن يفرضها على مبيعات الأنشطة الأخرى مثل (التجارية، الصناعية والخدمية) فضلاً عن فنادق ومطاعم الدرجات الأخرى، وهذا هو سبب إنخفاض حصيلة هذه الضريبة طوال المدة (2004-2014) كما رأينا سابقاً، فلو فُرضت على مبيعات الأنشطة الأخرى وبنسبة كأن تكون (2%) لكانت حصيلتها أكثر بكثير مما هي عليه الآن.

ويتضح أيضاً من هذا القرار في الفقرة (ثانياً) إنَّ المُشرِّع العراقي قد جعل جباية هذه الضريبة شهرياً وأوكل مهمة جبايتها إلى إدارة المرافق السياحية وتحويلها إلى وزارة المالية خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه. وهذا أمر جيد بأن تكون جبايتها شهرياً بدلاً من أن تكون سنوياً من أجل إنفاقها والإستفادة من حصيلتها مبكراً في تمويل نفقات الدولة، غير إنَّ إيكال مهمة جبايتها إلى (إدارة المرافق السياحية) كان غير موفق لأن هذا خارج وظيفتها وهي غير تابعة أصلاً لوزارة المالية بل لوزارة الثقافة، وكان ينبغي إيكال مهمة جبايتها إلى (الهيئة العامة للضرائب) مباشرة لأن من مهامها جباية الضرائب من المكلفين بدفعها، ويستفاد من هذا أيضاً أنه يُمكن (الهيئة العامة للضرائب) من تشخيص حالات التهرب الضريبي التي قد تحصل في ضريبة المبيعات مباشرة والعمل على مكافحته والحد منه، وهذا لا يتحقق عند جباية حصيلة ضريبة المبيعات من قبل (إدارة المرافق السياحية)، والأمر الآخر ماذا لو تأخر المكلف عن دفع الضريبة؟ هل تستطيع (إدارة المرافق السياحية) أن تفرض عليه غرامات تأخيرية؟ بالتأكيد لا لأنه ليس من صلاحياتها ولم تخول بذلك في هذا القرار. فضلاً عن أنها غير تابعة لوزارة المالية أصلاً، بل لوزارة الثقافة. فكان من الطبيعي أن يقوم المُشرِّع العراقي بتحميلها دفع الفائدة المصرفية إلى المصارف التجارية عن مبالغ ضريبة المبيعات المجباة والتي لم

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

تحول إلى وزارة المالية لأي سبب كان خلال المدة المحددة آنفاً، وأيضاً دفع مبالغ الضريبة المترتبة والفائدة المصرفية في حالة عدم استيفائها للضريبة اصلاً.

وفي المادة 33 من قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2015 تم إضافة فقرة فيما تخص ضريبة المبيعات وهي: فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الأنترنت بنسبة (20%) من قيمة الكارت ونسبة (15%) على شراء السيارات بكافة أنواعها وتذاكر السفر (300%) على السكائر والمشروبات الكحولية وعلى وزارة المالية إصدار التعليمات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الفقرة في عموم العراق. ومن ثم عملت الحكومة على تغيير أغلب النسب أعلاه في المادة 24 من قانون الموازنة 2016 وفق الآتي:

كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الأنترنت بنسبة 20%، السيارات بأنواعها 5%، التبوغ والسكائر والمشروبات الكحولية 100%. مع إضافة ضريبة المبيعات على تذاكر السفر الخارجي في المطارات العراقية بسعر (25000) دينار عن كل تذكرة.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع العراقي إستمر على فرض ضريبة المبيعات بنسبة (20%) على بطاقات تعبئة الرصيد الخاصة بالهاتف النقال وشبكات الأنترنت، وهي نسبة عالية جداً حُمّلت على المستهلك مباشرة، على الرغم من إنَّ المُشرِّع العراقي كان بإمكانه أن يعدل ضريبة دخل الشركات في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 في العراق بدلاً من فرض ضريبة المبيعات هذه على شركات الإتصالات وشبكات الأنترنت ومن ثم عدم نقل عبئها على المستهلك. ونسب ضريبة المبيعات عادة لا تكون بهذا الإرتفاع الا على السلع غير المرغوب بها، وأما تكون مثل (2%) أو (5%) وهكذا نسب منخفضة لأنها تحمل على المستهلك. ويتضح أيضاً إنَّ المُشرِّع العراقي فرض ضريبة المبيعات على شراء السيارات وتذاكر السفر بنسبة (15%) ومن ثم تخفيضها إلى 5% وهي أفضل من سابقتها. وفرضها على السكائر والمشروبات الكحولية بنسبة (300%) ثم خفضها إلى 100%. وهي جيدة فيما يخص السكائر، أما المشروبات الكحولية فأود الإشارة هنا إلى إنَّ المُشرِّع العراقي خالف الشريعة الإسلامية المقدسة التي هي أساس للتشريع في العراق كما جاء في البند (أ) من الفقرة الأولى من المادة الثانية من الدستور العراقي التي نصها (أولاً: . الإسلام دين الدولة الرسمي، وهو مصدرٌ اساس للتشريع: أ . لا يجوز سن قانونٍ يتعارض مع ثوابت احكام الاسلام). لذا لزاماً حذف هذه الفقرة الخاصة بالمشروبات الكحولية للسبب أعلاه.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

بعد بيان أهم ما جاء في النظام الضريبي في كل من العراق وإيران، نقوم الآن بعمل جدول مقارنة عامة لكلا النظامين من خلال ما سبق.

جدول (1.3): مقارنة عامة بين النظام الضريبي في كل من العراق وإيران

من حيث	النظام الضريبي في العراق	النظام الضريبي في إيران
1. الضرائب المفروضة	ضرائب مباشرة (ضريبة الدخل، ضريبة العقار، ضريبة العرصات) وضرائب غير مباشرة (ضريبة المبيعات، وضريبة الكمركية).	ضرائب مباشرة (ضريبة الإرث، ضريبة الدخل متضمنة ضريبة دخل العقار) وضرائب غير مباشرة (ضريبة القيمة المضافة، الضريبة الكمركية).
2. قاعدة العدالة	قلة مراعاة قاعدة العدالة الضريبية مثل عدم وجود سماعات للمكلف بدفع ضريبة العقار تختص بإعفاء الحد اللازم للعيش.	أكثر مراعاة للعدالة الضريبية مثل منح الإعفاءات الشخصية لكافة الخاضعين لضريبة الدخل ومن ضمنها ضريبة دخل العقار.
3. قاعدة الوضوح	كثرة غموض نصوص قوانين الضرائب المفروضة، وإستخدام المُشَرِّع العموميات في كثير من الأحيان والإبتعاد عن ذكر تفاصيل ما يريد فرضه في القانون، ومن ثم زيادة الإجتهدات الشخصية.	قلة غموض نصوص قوانين الضرائب المفروضة، وقلة إستخدام المُشَرِّع للعموميات، وعمده إلى تفصيل ما يريد فرضه في القانون، ومن ثم تقليل الإجتهدات الشخصية.
4. قاعدة الملاءمة	أقل مراعاة لقاعدة الملاءمة من حيث الوعاء، السعر، وقت تحصيل الضريبة، من كلا الجانبين جانب المكلف بدفع الضريبة وجانب الحكومة مثل فرض المُشَرِّع ضريبة المبيعات الذي ضيق وعائها الضريبي ورفع من سعرها، وجعل جبايتها شهرية. ومن ثم تكن ملاءمة للطرفين.	أكثر مراعاة لقاعدة الملاءمة من حيث الوعاء، السعر، وقت تحصيل الضريبة من كلا الجانبين جانب المكلف بدفع الضريبة وجانب الحكومة مثل فرض المُشَرِّع ضريبة القيمة المضافة الذي وسع من الوعاء الضريبي وخفض من سعرها، وجعل جبايتها ربع سنوية. ومن ثم جعلها ملاءمة للطرفين.
5. قاعدة الإقتصاد في التحصيل	أقل مراعاة لقاعدة الإقتصاد في التحصيل لعدة أسباب منها عدم وجود نظام مصرفي متطور في العراق.	أكثر مراعاة لقاعدة الإقتصاد في التحصيل لعدة أسباب منها وجود نظام مصرفي متطور في إيران.
6. سياسة التحصيل	الإقتصار على سياسة الترهيب مثل العقوبات والغرامات، وغياب سياسة الترغيب مثل الحوافز أو المكافآت.	إعتماد كلا السياستين، السياسة الترهيبية مثل العقوبات والغرامات، والسياسة الترغيبية مثل الحوافز أو المكافآت.
7. المساهمة في تمويل الموازنة العامة	منخفضة جداً.	جيدة.

المبحث الثاني

تحليل مؤشرات الأداء الضريبي لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للعراق وإيران

مؤشرات الأداء الضريبي: Tax Performance Indicators

قبل معرفة نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في كل من العراق وإيران نقوم الآن بتقييم الأداء الضريبي في كل من العراق وإيران باستخدام مؤشرات الأداء الضريبي ومعرفة مدى إستغلال الدولتين للطاقة الضريبية المتاحة، وهل توجد إمكانية لفرض ضرائب جديدة، أو زيادة أسعارها، أو توسيع الوعاء الضريبي أو جميعها. وهنا سنقتصر على أهم ثلاث مؤشرات لتقييم الأداء الضريبي وهي الطاقة الضريبية، العبء الضريبي، والجهد الضريبي.

الطاقة الضريبية: Energy Tax

الطاقة الضريبية هي توقع يمكن التعرف من خلاله على الحد الأقصى لفرض ضريبة جديدة، أو زيادة سعر الضريبة، أو توسيع الوعاء الضريبي، ويمكن حساب الطاقة الضريبية بعدة معادلات رياضية، الا أننا سنقتصر على المعادلة الآتية التي أعتمدت من قبل الباحث (منذر عبد القادر الشихلي) لأنه في الأصل أعتد على معادلات صندوق النقد الدولي في حساب الطاقة الضريبية. (زيدان، 2012: 94)

الطاقة الضريبية دالة لنسبتي متوسط دخل الفرد ودرجة الإنفتاح الإقتصادي:

$$T/Y = 8.86 + 0.0002 YP + 00.12 FY$$

حيث:

T/Y: الطاقة الضريبية.

YP: متوسط دخل الفرد.

FY: درجة الإنفتاح الإقتصادي ((الصادرات + الواردات) / الناتج المحلي الإجمالي) * 100

العبء الضريبي: Tax burden

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يعبر العبء الضريبي عن كفاءة النظام الضريبي في تحقيق أهدافه، ويجد العبء الضريبي دلالاته في الإيرادات الضريبية الفعلية، ويحتسب من خلال نسبة الإيرادات الضريبية الفعلية إلى الناتج المحلي الاجمالي.

الجهد الضريبي: Tax effort

يستخرج الجهد الضريبي عن طريق قسمة العبء الضريبي على الطاقة الضريبية. فإذا كانت قيمة الجهد الضريبي أقل من الواحد الصحيح فهذا يعني إنَّ هناك طاقة ضريبية غير مستغلة. أما إذا كانت قيمة الجهد الضريبي أكبر من الواحد الصحيح فهذا يعني وجود عبء ضريبي كبير يقع على عاتق الأفراد المكلفين بدفع الضريبة، أما في حالة إقتراب قيمة الجهد الضريبي من الواحد الصحيح فهذا يدل على إعتتماد سياسة مالية جيدة من قبل الحكومة.

والآن سنقوم بحساب هذه المؤشرات في كل من العراق وإيران.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

جدول (1): مؤشرات الأداء الضريبي في العراق للمدة (2004-2014) بالأسعار الجارية

(مليون دينار)

السنة	الإيرادات الضريبية (1)	مجموع الصادرات والواردات (2)	الناتج المحلي الإجمالي (3)	عدد السكان (مليون نسمة) (4)	درجة الإنفتاح الإقتصادي 3/2 (5) %	متوسط دخل الفرد 4/3 (6)	الطاقة الضريبية (7) %	العبء الضريبي 3/1 (8) %	الجهد الضريبي 7/8
2004	154,837	43,301,200	48,678,000	27.1	88.954	1.796	19.535	0.318	0.016
2005	475,087	48,379,800	61,673,400	28.0	78.445	2.203	18.823	0.770	0.040
2006	467,811	52,538,200	95,588,000	28.9	54.963	3.308	15.841	0.489	0.030
2007	599,438	67,650,600	107,82,500	29.8	62.739	3.618	16.829	0.556	0.033
2008	815,502	109,848,200	155,982,300	30.7	70.424	5.081	17.805	0.523	0.029
2009	1,083,038	89,610,700	139,330,200	31.6	64.315	4.409	17.029	0.777	0.045
2010	1,144,144	111,944,300	158,521,500	32.4	70.618	4.893	17.829	0.722	0.040
2011	1,311,156	149,155,600	211,309,900	33.3	70.586	6.346	17.826	0.620	0.034
2012	1,665,907	178,648,700	251,666,900	34.2	70.986	7.359	17.877	0.662	0.037
2013	1,957,014	173,870,400	271,091,800	35.1	64.137	7.723	17.007	0.722	0.042
2014	1,979,896	159,926,200	260,610,400	36.0	61.366	7.239	16.655	0.760	0.045
متوسط المدة						4.9	17.550	0.630	0.036

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- البنك المركزي العراقي، والجهاز المركزي للإحصاء
- النسب من عمل الباحث.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقييم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

جدول (2): مؤشرات الأداء الضريبي في إيران للمدة (2004-2014) بالأسعار الجارية

(مليار ريال)

السنة	الإيرادات الضريبية (1)	مجموع الصادرات والواردات (2)	الناتج المحلي الإجمالي (3)	عدد السكان (مليون نسمة) (4)	درجة الإنفتاح الإقتصادي 3/2 (5) %	متوسط دخل الفرد (مليون ريال) 4/3 (6)	الطاقة الضريبية (7) %	العبء الضريبي 1/3 (8) %	الجهد الضريبي 7/8
2004	84,851.70	862,710.00	1,554,811	67.9	55.487	22.9	15.523	5.457	0.352
2005	134,574.40	1,104,703.00	1,941,188	68.8	56.909	28.2	15.695	6.933	0.442
2006	178,306.30	1,286,095.00	2,382,675	70.7	53.977	33.7	15.344	7.483	0.488
2007	198,122.20	1,549,339.00	3,072,615	71.6	50.424	42.9	14.919	6.448	0.432
2008	218,204.20	1,851,594.00	3,655,196	73.1	50.656	50	14.949	5.970	0.399
2009	302,631.80	1,718,954.00	3,894,224	73.5	44.141	53	14.168	7.771	0.549
2010	354,643.50	2,146,803.00	4,855,862	74.7	44.211	65	14.178	7.303	0.515
2011	408,521.80	2,529,039.00	6,339,622	75.5	39.893	84	13.664	6.444	0.472
2012	460,264.50	2,589,366.00	7,420,801	75.7	34.893	98	13.067	6.202	0.475
2013	569,693.30	4,067,568.00	10,049,088	75.0	40.477	134	13.744	5.669	0.412
2014	713,842.30	4,576,961.50	10,807,477	77.8	40.477	138.9	14.450	6.605	0.481
متوسط المدة					46.5	68.24	14.450	6.57	0.460

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- مركز آمار إيران، والبنك المركزي الإيراني.
- النسب من عمل الباحث.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتبين من الجدول (2) إنَّ متوسط الطاقة الضريبية في العراق للمدة (2004-2014) بلغ (17.550%)، بينما لم يتجاوز متوسط العبء الضريبي (0.630%) وهو منخفض جداً ويدل على قصور النظام الضريبي في العراق وعدم إستغلاله للطاقة الضريبية الفائضة. أما متوسط الجهد الضريبي للمدة نفسها لم يتجاوز (0.036%) وهو منخفض جداً ويدل على تفريط الحكومة بالموارد الضريبي في تمويل الموازنة العامة طوال المدة (2004-2014)، كما يشير إلى إمكانية فرض ضرائب جديدة أو توسيع الوعاء الضريبي أو زيادة أسعار الضرائب أو جميعها معاً.

يتبين من الجدول (3) إنَّ متوسط الطاقة الضريبية في إيران للمدة (2004-2014) بلغ (14.450%)، بينما بلغ متوسط العبء الضريبي للمدة نفسها (6.57%)، ويدل على وجود طاقة ضريبية فائضة غير مستغلة من قبل الحكومة. أما متوسط الجهد الضريبي بلغ (0.460) وهو يدل على إستغلال الحكومة الإيرانية للطاقة الضريبية بحوالي النصف، ومع ذلك يشير إلى إمكانية فرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار الضرائب الحالية، أو توسيع الوعاء الضريبي. لكن كما لاحظنا سابقاً إنَّ الموازنة العامة في إيران تعتمد على موارد متنوعة ولم تقتصر على مورد معين دون آخر، فضلاً عن ذلك العقوبات الإقتصادية التي تمر بها إيران الأمر الذي يحتم عليها عدم زيادة العبء الضريبي على الأفراد لكي لا تسبب ضغطاً كبيراً عليهم خشية ردود أفعالهم التي قد تكون غير مناسبة للحكومة، على العكس من العراق الذي يعتمد على المورد النفطي بالدرجة الأساس في تمويل الموازنة العامة للدولة وتجاهل الحكومة إلى تنويع مصادر تمويل الموازنة ومن أهمها المورد الضريبي.

والآن نعرض نسبة مساهمة ونمو الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في كل من العراق وإيران للمدة (2004-2014):

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

جدول (4): نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية مقارنة مع الإيرادات الأخرى إلى إجمالي الإيرادات والنفقات العامة في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية

(مليون دينار)

السنة	الإيرادات الضريبية (1)	الإيرادات النفطية (2)	إيرادات أخرى (3)	إجمالي الإيرادات (4)	إجمالي النفقات (5)	نسبة 4/1 %	نسبة 4/2 %	نسبة 4/3 %	نسبة 5/1 %	نسبة 5/2 %	نسبة 5/3 %
2004	154,837	32,625,108.5	203,901.1	32,983,846.6	31,521,427.90	0.469	98.912	0.618	0.491	103.501	0.647
2005	475,087	39,453,950.2	490,219.7	40,419,256.9	30,831,141.70	1.175	97.612	1.213	1.541	127.968	1.59
2006	467,811	46,908,043.3	1,553,614.5	48,929,468.8	37,494,459	0.956	95.869	3.175	1.248	125.107	4.144
2007	599,438	53,163,644.2	38,702	53,801,784.2	39,308,348.50	1.114	98.814	0.072	1.525	135.248	0.098
2008	815,502	77,589,442.5	134,760.4	78,539,704.9	67,277,196.60	1.038	98.79	0.172	1.212	115.328	0.2
2009	1,083,038	51,752,349.7	156,051.6	52,991,439.3	55,589,721.10	2.044	97.662	0.294	1.948	93.097	0.281
2010	1,144,144	66,923,337	1,751,369.5	69,818,850.5	70,134,201.80	1.639	95.853	2.508	1.631	95.422	2.497
2011	1,311,156	102,452,810.8	128,093.3	103,892,060.1	78,757,666.30	1.262	98.615	0.123	1.665	130.086	0.163
2012	1,665,907	117,271,044.4	235,039.3	119,171,990.7	105,139,575.70	1.398	98.405	0.197	1.584	111.538	0.224
2013	1,957,014	111,107,939.6	213,452.8	113,278,406.4	119,127,556.20	1.728	98.084	0.188	1.643	93.268	0.179
2014	1,979,896	97,072,410	6,429,086	105,481,392	83,556,266	1.877	92.028	6.095	2.37	116.176	7.694
متوسط المدة						1.336	97.331	1.332	1.533	113.34	1.611

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- بيانات (2004-2013): جمهورية العراق، وزارة المالية.
- بيانات سنة (2014): جمهورية العراق، البنك المركزي العراقي، النشرة الإحصائية السنوية.
- النسب من عمل الباحث.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتبين من الجدول (4) إنَّ متوسط نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات منخفض جداً إذ بلغ (1.336) %، بينما أرتفع متوسط نسبة مساهمتها إلى إجمالي النفقات العامة إلى (1.533) % أي بفارق (0.197) % وهذا يدل على عدم إهتمام الحكومة بتتمية هذا المورد الداخلي المهم بتمويل الموازنة العامة للدولة على الرغم من إمكانية زيادتها. أما الإيرادات النفطية فبلغ متوسط نسبة مساهمتها إلى إجمالي الإيرادات العامة (97.331) %، بينما أرتفع متوسط نسبتها إلى إجمالي النفقات العامة ليصل إلى (113.34) % أي بفارق (16.009) %، وهذا يدل على إعتقاد الحكومة الساحق على الإيرادات النفطية في تمويل الموازنة العامة للدولة مما يعرض العراق إلى مخاطر كبيرة تجعله عاجزاً عن تنفيذ خطط الموازنة وتمويل النفقات التشغيلية والإستثمارية اللازمة لتقديم الخدمات وتنمية الإقتصاد الوطني فيما لو أنخفضت أسعار النفط كما يحصل حالياً، أما الإيرادات الأخرى فبلغ متوسط نسبة مساهمتها إلى إجمالي الإيرادات (1.332) % في حين أرتفع نسبة متوسط نسبتها إلى إجمالي النفقات العامة ليصل إلى (1.611) % أي بفارق (0.279) % وهذا يدل أيضاً على عدم إهتمام الحكومة بتنويع مصادر تمويل الموازنة العامة والإعتماد على مورد واحد أساسي بتمويل الموازنة وهو النفط كما تبين أعلاه. والمخطط (1) يوضح نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية مقارنة مع الإيرادات النفطية والإيرادات الأخرى في تمويل الموازنة العامة للعراق.

والآن بعد بيان نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية، الإيرادات النفطية والإيرادات الأخرى في تمويل الموازنة العامة للعراق ننتقل إلى الجدول (5) لمعرفة نسبة نموها للمدة (2004 – 2014).

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

جدول (5): نسبة نمو الإيرادات الضريبية، الإيرادات النفطية، والإيرادات الأخرى في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية

(مليون دينار)

السنة	الإيرادات الضريبية (1)	الإيرادات النفطية (2)	إيرادات أخرى (3)	نسبة نمو (1) %	نسبة نمو (2) %	نسبة نمو (3) %
2004	154,837	32,625,108.5	203,901.1
2005	475,087	39,453,950.2	490,219.7	206.83	20.931	140.42
2006	467,811	46,908,043.3	1,553,614.5	-1.532	18.893	216.922
2007	440,805	53,163,644.2	38,702	-5.772	13.336	-97.509
2008	581,351	77,589,442.5	134,760.4	31.883	45.945	248.2
2009	739,000	51,752,349.7	156,051.6	27.117	-33.3	15.799
2010	1,144,144	66,923,337	1,751,369.5	5.642	29.315	1022.302
2011	1,311,156	102,452,810.8	128,093.3	14.597	53.09	-92.686
2012	1,665,907	117,271,044.4	235,039.3	27.056	14.463	83.491
2013	1,957,014	111,107,939.6	213,452.8	17.474	-5.255	-9.184
2014	1,979,896	97,072,410	6,429,086	1.169	-12.632	2911.947
متوسط المدة				32.446	13.162	310.677

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- بيانات المدة (2004 - 2013): جمهورية العراق، وزارة المالية.
- بيانات سنة (2014): جمهورية العراق، البنك المركزي العراق.
- النسب من عمل الباحث.

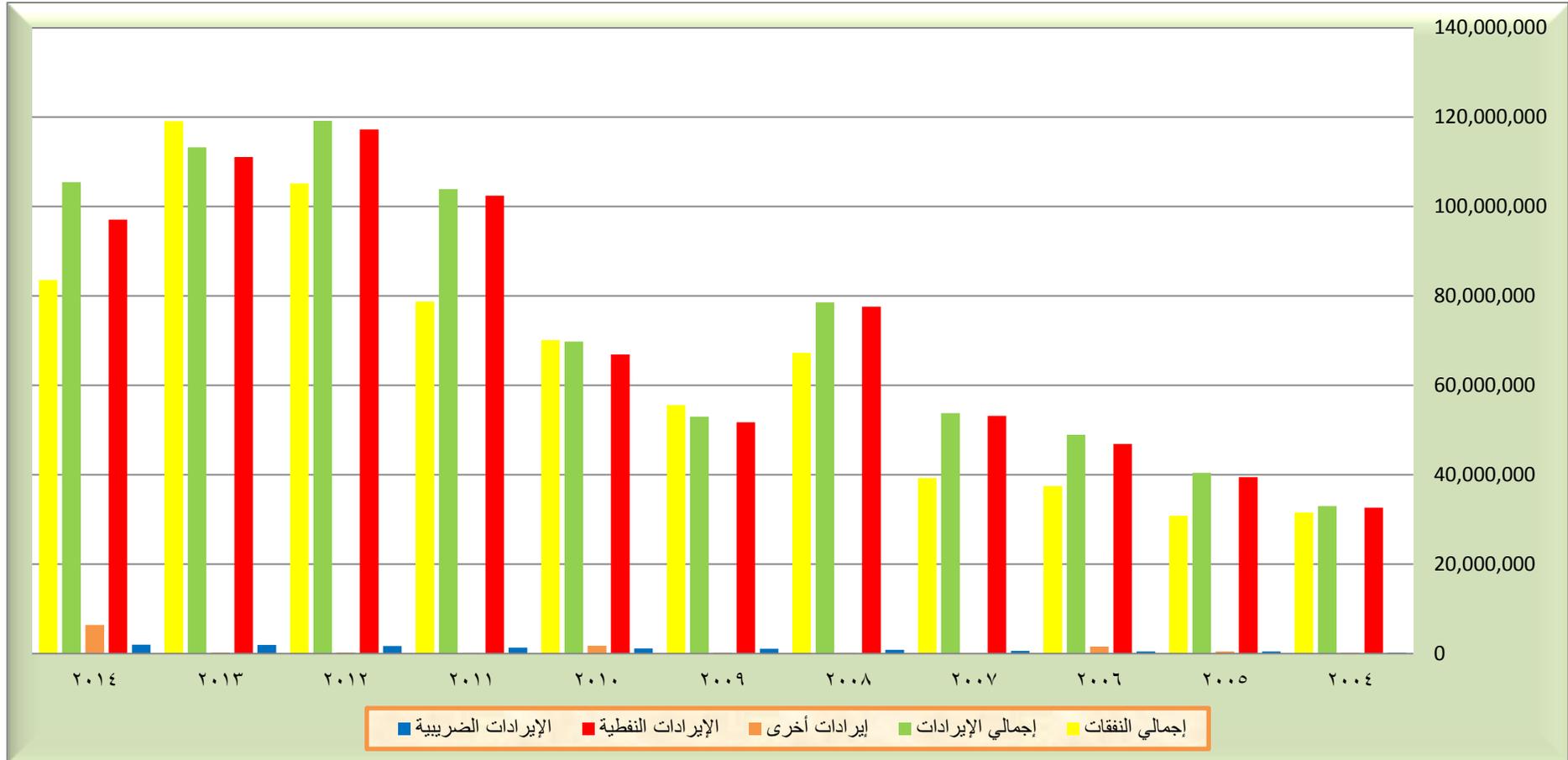
الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتبين من الجدول (5) إنَّ متوسط نسبة نمو الإيرادات الضريبية الذي بلغ (32.446%) وهو منخفض جداً فضلاً عن أنه غير حقيقي كونه قد تأثر بالقيمة المتطرفة (206.83%) لسنة (2005)، وهذه إحدى عيوب الوسط الحسابي الذي يتأثر بالقيم المتطرفة (الكبيرة والصغيرة)، فلو أستبعدنا تلك القيمة المتطرفة لحصلنا على وسط حسابي قدره (14.672%) وهذا أكثر قبولاً من السابق كونه ينسجم مع القيم التي إستخرج منها، وقد سجّلت الإيرادات الضريبية أعلى نسبة نمو لها في سنة (2005) إذ بلغت (206.83)%. كما إنها قد سجلت إنخفاضاً في سنة (2006) قدره (-1.532)%. أما متوسط نسبة نمو الإيرادات النفطية بلغ (13.162) %، وبلغت أعلى نسبة نمو لها (53.09%) في سنة (2011) بينما سجّلت أقل نسبة نمو لها (-12.632)% في سنة (2014) نتيجة إنخفاض أسعار النفط. أما الإيرادات الأخرى فبلغ متوسط نسبة نموها (310.677%) وهو مرتفع جداً وغير منسجم مع القيم المستخرج منها بسبب القيم المتطرفة (1022.302، 2911.947%) لسنة (2010، 2014) على التوالي التي لو أستبعدناها لحصلنا على وسط حسابي قدره (45.950%) وهو أكثر قبولاً من السابق. وقد سجل أعلى نسبة نمو للإيرادات الأخرى (2911.947%) في سنة (2014)، بينما سجّلت إنخفاضاً قدره (-97.509)% في سنة (2007). وهذه النسب منخفضة جداً فيما يخص نمو الإيرادات الضريبية والإيرادات الأخرى، لذا يتطلب أن تكون أضعاف ما هي عليه الآن نتيجة إنخفاض نسبة مساهمتها في تمويل الموازنة العامة كما رأينا سابقاً. والمخطط (1) يوضح نسبة نمو الإيرادات الضريبية، الإيرادات النفطية والإيرادات الأخرى.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقييم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

مخطط رقم (1): نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية ونموها مقارنة مع الإيرادات الأخرى في تمويل الموازنة العامة في العراق بالأسعار الجارية

(مليون دينار)



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجدول (4) و(5).

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

جدول (6): نسبة مساهمة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الإيرادات العامة، و إجمالي النفقات العامة في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية (مليون دينار)

السنة	الضرائب على الدخل (1)	ضريبة العقار والعروضات* (2)	إجمالي الضرائب المباشرة (3)	إجمالي الإيرادات الضريبية (4)	إجمالي الإيرادات العامة (5)	إجمالي النفقات العامة (6)	نسبة 3/1	نسبة 4/1	نسبة 5/1	نسبة 6/1	نسبة 3/2	نسبة 4/2	نسبة 5/2	نسبة 6/2	نسبة 4/3	نسبة 5/3	نسبة 6/3
2004	69,031	4,537	73,568	154,837	32,983,846.6	31,521,427.9	93.833	94.65	0.209	0.219	6.167	2.93	0.014	0.014	47.513	0.223	0.233
2005	174,224	9,847	184,071	457,087	40,419,256.9	30,831,141.7	94.65	96.549	0.431	0.565	5.35	2.073	0.024	0.032	38.745	0.455	0.597
2006	269,283	10,589	306,872	467,811	48,929,468.8	37,494,459	96.549	97.427	0.606	0.79	3.451	2.264	0.022	0.028	65.597	0.627	0.818
2007	427,631	11,292	438,931	599,438	53,801,784.2	39,308,348.5	97.427	99.009	0.795	1.088	2.573	1.884	0.021	0.029	73.224	0.816	1.117
2008	504,055	21,196	525,251	815,502	78,539,704.9	67,277,196.6	99.009	100.000	0.642	0.749	4.035	2.599	0.027	0.032	64.408	0.669	0.781
2009	568,220	34,820	603,040	1,083,038	52,991,439.3	55,589,721.1	100.000	101.000	1.072	1.022	5.774	3.215	0.066	0.063	55.68	1.138	1.085
2010	671,926	50,336	722,262	1,144,144	69,818,850.5	70,134,201.8	101.000	102.000	0.962	0.958	6.969	4.399	0.072	0.072	63.127	1.034	1.03
2011	821,205	52,334	873,539	1,311,156	103,892,060.1	78,757,666.3	102.000	103.000	0.79	1.043	5.991	3.991	0.05	0.066	66.624	0.841	1.109
2012	1,087,082	59,859	1,146,941	1,665,904	119,171,990.7	105,139,575.7	103.000	104.000	0.912	1.034	5.219	3.593	0.05	0.057	68.848	0.962	1.091
2013	1,294,588	63,244	1,357,832	1,957,014	113,171,990.7	119,127,556.2	104.000	105.000	1.143	1.087	4.658	3.232	0.056	0.053	69.383	1.199	1.14
2014	1,403,158	60,839	1,463,997	1,979,896	105,481,392	83,556,266	105.000	106.000	1.33	1.679	4.156	3.073	0.058	0.073	73.943	1.388	1.752
متوسط المدة							95.06	95.44	0.808	0.93	4.94	3.023	0.042	0.047	62.463	0.85	0.978

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- جمهورية العراق، وزارة المالية.
- (*) وردت ضريبة العقار والعروضات مندمجتين من المصدر أعلاه.
- النسب من عمل الباحث.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتبين من الجدول (6) إنَّ متوسط نسبة مساهمة الضرائب على الدخل إلى إجمالي الضرائب المباشرة بلغ (95.06%) وهو مرتفع جداً لكون الضرائب المباشرة الأخرى قليلة جداً، وبلغ متوسط نسبة مساهمتها إلى إجمالي الإيرادات الضريبية (59.44%)، بينما بلغ متوسط نسبة مساهمتها إلى إجمالي الإيرادات وإجمالي النفقات العامة (0.808%)، (0.93%) وهو منخفض جداً ويدل على وجود خلل في قانون ضريبة الدخل كما سنرى لاحقاً أو مشاكل في جباية الضرائب أو حالات الفساد المالي في العراق أو جميعها. أما متوسط نسبة مساهمة ضريبة العقار والعرصات مجتمعين إلى الضرائب المباشرة (4.94%) وهي منخفضة جداً، بينما بلغ متوسط نسبتها إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الإيرادات وإجمالي النفقات العامة (3.023%)، (0.042%)، (0.047%) على التوالي وهو أيضاً منخفض جداً يستوجب إعادة النظر في قانون ضريبة العقار وقانون ضريبة العرصات. أما متوسط نسبة مساهمة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية بلغ (62.463%) وهي نسبة جيدة، بينما لم يتجاوز متوسط نسبة مساهمتها إلى إجمالي الإيرادات والنفقات العامة (0.85%)، (0.978%) وهو منخفض جداً مما يستوجب إعادة النظر في كل قوانين الضرائب المباشرة وتقويمها. والمخطط (2) يوضح نسبة مساهمة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في العراق للمدة من (2004-2014).

بعد بيان نسبة مساهمة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، الإيرادات العامة والنفقات العامة في العراق للمدة (2004-2014) ننتقل الآن إلى الجدول (7) لمعرفة نسبة نموها للمدة نفسها.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

جدول (7): نسبة نمو الضرائب المباشرة في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية

(مليون دينار)

السنة	ضريبة الدخل (1)	ضريبة العقار والعرضات (2)	إجمالي الضرائب المباشرة (3)	نسبة نمو (1) %	نسبة نمو (2) %	نسبة نمو (3) %
2004	69,031	4,537	73,568
2005	174,224	9,847	184,071	152.385	117.038	150.205
2006	269,283	10,589	306,872	70.059	7.535	66.714
2007	427,631	11,292	438,931	44.335	6.639	43.034
2008	504,055	21,196	525,251	17.869	87.708	19.666
2009	568,220	34,820	603,040	12.73	64.276	14.81
2010	671,926	50,336	722,262	18.251	44.561	19.77
2011	821,205	52,334	873,539	22.217	3.969	20.945
2012	1,087,082	59,859	1,146,941	32.376	14.379	31.298
2013	1,294,588	63,244	1,357,832	19.088	5.655	18.387
2014	1,403,158	60,839	1,463,997	8.386	-3.803	7.819
متوسط المدة				39.77	34.796	39.265

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- جمهورية العراق، وزارة المالية.
- النسب من عمل الباحث.

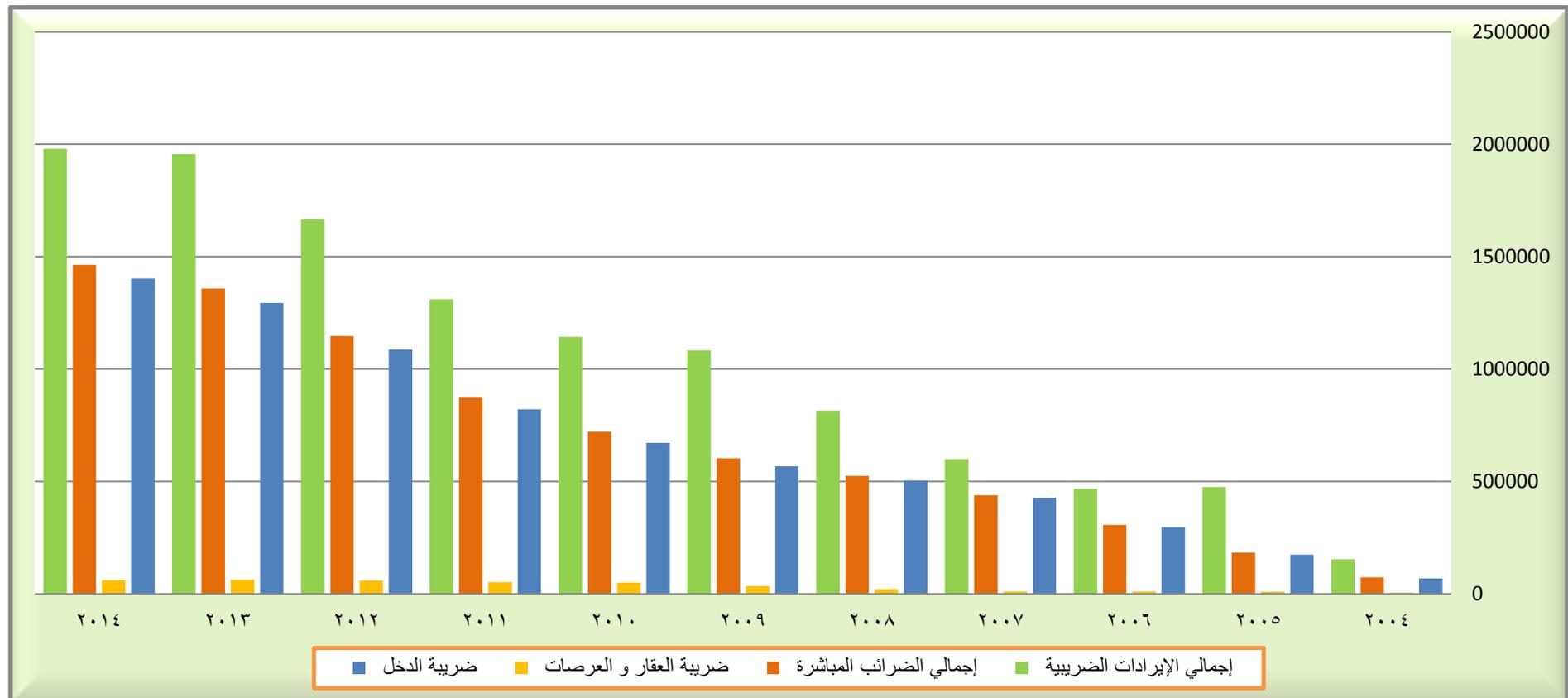
الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتبين من الجدول (7) إنَّ متوسط نسبة نمو الضرائب على الدخل للمدة (2004-2014) بلغ (39.77%) وهو غير حقيقي كونه تأثر بالقيم المتطرفة لسنة (2005) وهي (152.385%) التي لو أستبعدناها لحصلنا على متوسط قدره (27.275%) وهو أكثر قبولاً من سابقه وهذه نسبة قد تبدو جيدة لنمو الضرائب على الدخل، إلا أنها ليست كذلك، فنحن لاحظنا سابقاً أنها لم تساهم في تمويل الموازنة العامة سوى (0.808) %، وهي منخفضة جداً تتطلب نمواً أضعاف ما هي عليه الآن، وقد كانت أعلى نسبة نمو لها في سنة (2005) إذ بلغت (152.385) %، بينما كان أقل نسبة لها في سنة (2014) إذ أنها بلغت (8.386) % . وكذلك الأمر نفسه بالنسبة إلى متوسط نسبة نمو ضريبة العقار والعرضات للمدة نفسها الذي بلغ (34.796%) وهو غير حقيقي كونه تأثر بالقيمة المتطرفة (117.038%) لسنة (2005) التي لو أستبعدناها لحصلنا على متوسط قدره (25.658) %، وهي منخفضة أيضاً إذ أنها لم تبلغ نسبة مساهمتها إلى إجمالي الإيرادات العامة سوى (0.042) %، وقد كانت أعلى نسبة نمو لها (117.038%) في سنة (2005)، بينما سجّل إنخفاضاً في نسبة نموها قدره (-3.803) % في سنة (2014). أما متوسط نسبة نمو الضرائب المباشرة فبلغ (39.265%) وهو تأثر بالقيم المتطرفة (150.205%) لسنة (2005) التي لو أستبعدناها لحصلنا على متوسط قدره (26.938) % وهو أيضاً منخفض جداً مقارنة مع متوسط نسبة مساهمتها إلى إجمالي الإيرادات العامة (0.85) % الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في جميع قوانين الضرائب المباشرة الحالية في العراق وتقويمها. والمخطط (2) يوضح نسبة نمو الضرائب المباشرة في العراق للمدة (2004-2014).

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

مخطط رقم (2): نسبة مساهمة الضرائب المباشرة ونموها إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية

(مليون دينار)



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجدول (6) و(7).

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

جدول (8): نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الإيرادات و إجمالي النفقات العامة في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية (مليون دينار)

السنة	الضريبة الكمركية (1)	ضريبة المبيعات (2)	إجمالي الضرائب غير المباشرة (3)	إجمالي الإيرادات الضريبية (4)	إجمالي الإيرادات العامة (5)	إجمالي النفقات العامة (6)	نسبة 3/1 %	نسبة 4/1 %	نسبة 5/1 %	نسبة 6/1 %	نسبة 3/2 %	نسبة 4/2 %	نسبة 5/2 %	نسبة 6/2 %	نسبة 4/3 %	نسبة 5/3 %	نسبة 6/3 %
2004	81,020	45	81,065	154,837	32,983,846.6	31,521,427.9	99.944	52.326	0.246	0.257	0.056	0.029	0.0001	0.0001	52.355	0.246	0.257
2005	118,176	74	118,250	475,087	40,419,256.9	30,831,141.7	99.937	24.875	0.292	0.383	0.063	0.016	0.0002	0.0002	24.89	0.293	0.384
2006	159,868	1,071	160,939	467,811	48,929,468.8	37,494,459	99.335	34.174	0.327	0.426	0.665	0.229	0.0022	0.0029	34.403	0.329	0.429
2007	158,633	1,874	160,507	599,438	53,801,784.2	39,308,348.5	98.832	26.464	0.295	0.404	1.168	0.313	0.0035	0.0048	26.776	0.298	0.408
2008	287,978	2,273	290,251	815,502	78,539,704.9	67,277,196.6	99.217	35.313	0.367	0.428	0.783	0.279	0.0029	0.0034	35.592	0.37	0.431
2009	477,117	2,881	479,998	1,083,038	52,991,439.3	55,589,721.1	99.4	44.054	0.9	0.858	0.6	0.266	0.0054	0.0052	44.32	0.906	0.863
2010	420,802	1,078	421,880	1,144,144	69,818,850.5	70,134,201.8	99.744	36.779	0.603	0.6	0.256	0.094	0.0015	0.0015	36.873	0.604	0.602
2011	436,815	801	437,616	1,311,156	103,892,060.1	78,757,666.3	99.817	33.315	0.42	0.555	0.183	0.061	0.0008	0.001	33.376	0.421	0.556
2012	517,865	1,099	518,964	1,665,907	119,171,990.7	105,139,575.7	99.788	31.086	0.435	0.493	0.212	0.066	0.0009	0.0021	31.152	0.435	0.494
2013	596,643	2,538	599,181	1,957,014	113,171,990.7	119,127,556.2	99.576	30.487	0.527	0.501	0.424	0.13	0.0022	0.0015	30.617	0.529	0.503
2014	514,636	1,263	515,899	1,979,896	105,481,392	83,556,266	99.755	25.993	0.488	0.616	0.245	0.064	0.0012	0.002	26.057	0.489	0.617
متوسط المدة							99.577	34.079	0.445	0.502	0.423	0.141	0.002	0.002	34.219	0.447	0.504

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- جمهورية العراق، وزارة المالية.
- النسب من عمل الباحث.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتبين من الجدول (8) إنَّ متوسط نسبة مساهمة الضريبة الكمركية إلى إجمالي الضرائب غير المباشرة، إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الإيرادات العامة وإجمالي النفقات العامة للمدة (2004-2014) بلغ (99.577) %، (34.079) %، (0.445) %، (0.502) % على التوالي وهي نسبة منخفضة جداً على الرغم من إعتقاد العراق على البضائع الخارجية بشكل كبير جداً وهذا يثير الإستغراب والتساؤل؟ مما يتطلب إعادة النظر في قانون الكمارك والتعريف الكمركية بالكامل وتقويمها فضلاً عن الإدارة الكمركية وإصلاحها. والتي تحتاج إلى جهد كبير خارج عن نطاق هذه الدراسة، لما لهذه الضريبة من أهمية كبيرة في حماية المنتج المحلي من المنافسة الخارجية الشديدة وزيادة الناتج المحلي الإجمالي (GDP) ومن ثم إمكانية فرض ضريبة جديدة أو توسيع الوعاء الضريبي أو زيادة نسبة الضريبة. أما ضريبة المبيعات فهي الأخرى التي تتطلب إعادة النظر في القرار رقم (36) لسنة (1997) الذي فرضت بموجبه وإستبداله بضريبة القيمة المضافة (سنتين هذا الأمر لاحقاً بإذن الله تعالى)، فهي لم يبلغ متوسط مساهمتها إلى إجمالي الضرائب غير المباشرة، إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الإيرادات العامة، إجمالي النفقات العامة سوى (0.423) %، (0.141) %، (0.002) %، (0.002) % على التوالي وهي نسب منخفضة جداً. أما متوسط نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الإيرادات العامة، إجمالي النفقات العامة لم يبلغ سوى (34.219) %، (0.447) %، (0.504) % على التوالي وهي أيضاً منخفضة جداً تتطلب تقويم قوانين الضرائب غير المباشرة بالكامل. والمخطط (3) يوضح نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في العراق للمدة (2004-2014).

والآن بعد بيان نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الإيرادات العامة، وإجمالي النفقات العامة في العراق للمدة (2004-2014) ننتقل إلى الجدول (9) لمعرفة نسبة نموها للمدة نفسها.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

جدول (9): نسبة نمو الضرائب غير المباشرة في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية

(مليون دينار)

السنة	الضريبة الكمركية (1)	ضريبة المبيعات (2)	إجمالي الضرائب غير المباشرة (3)	نسبة نمو (1) %	نسبة نمو (2) %	نسبة نمو (3) %
2004	81,020	45	81,065
2005	118,176	74	118,250	45.86	64.444	45.871
2006	159,868	1,071	160,939	35.28	1347.297	36.101
2007	158,633	1,874	160,507	-0.773	74.977	-0.268
2008	287,978	2,273	290,251	81.537	21.291	80.834
2009	477,117	2,881	479,998	65.678	26.749	65.373
2010	420,802	1,078	421,880	-11.803	-62.582	-12.108
2011	436,815	801	437,616	3.805	-25.696	3.73
2012	517,865	1,099	518,964	18.555	37.203	18.589
2013	596,643	2,538	599,181	15.212	130.937	15.457
2014	514,636	1,263	515,899	-13.745	-50.236	-13.899
متوسط المدة *				23.961	156.438	23.968

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- جمهورية العراق، وزارة المالية.
- النسب من عمل الباحث.

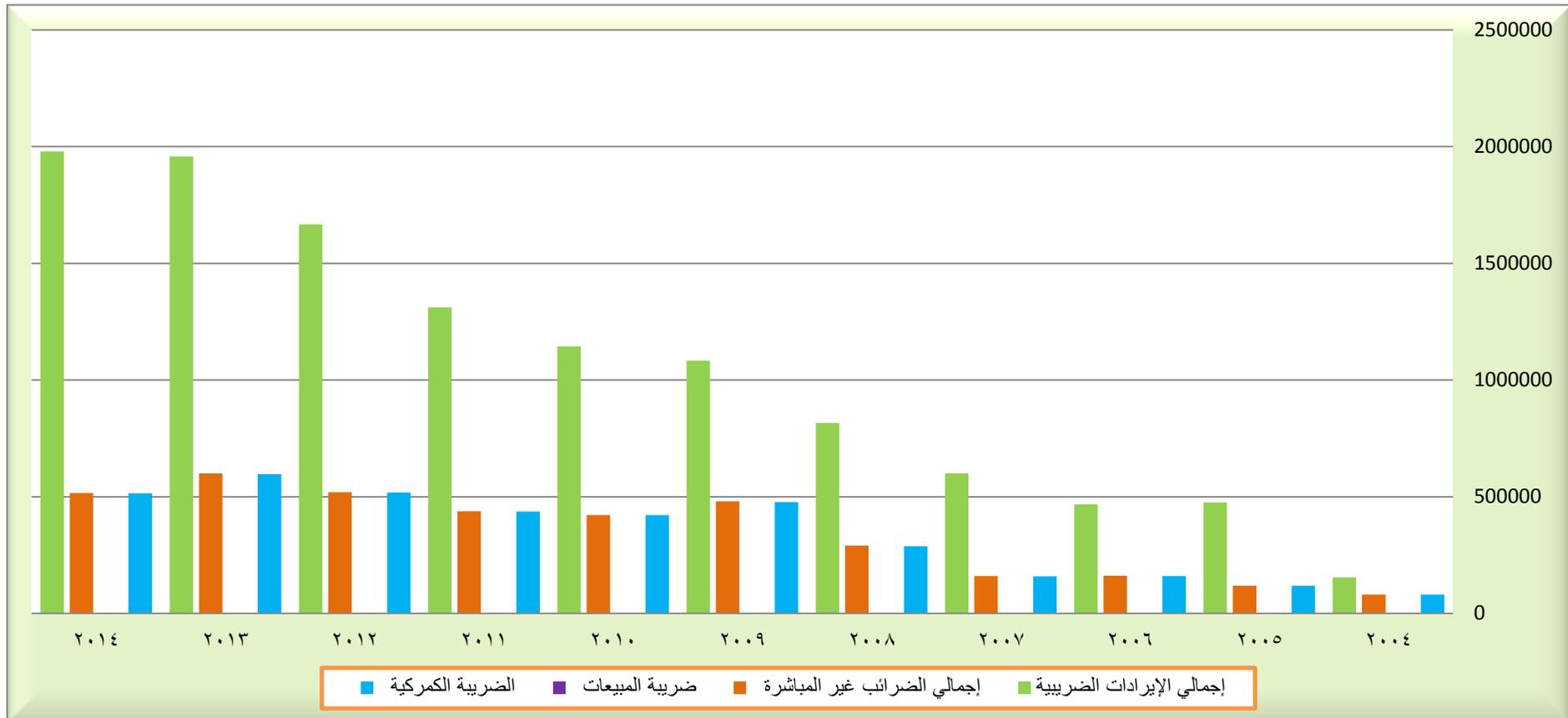
الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

يتبين من الجدول (9) إنَّ متوسط نسبة نمو الضريبة الكمركية بلغ (23.961%) وهو منخفض جداً مقارنة مع متوسط نسبة مساهمتها في تمويل الموازنة العامة الذي بلغ (0.445) كما رأينا سابقاً. وقد سُجِّل أعلى نسبة نمو لها (81.537%) في سنة (2008)، بينما سُجِّل أدنى إنخفاضاً لها (-13.745) في سنة (2014) وهي نسبة كبيرة جداً بالنسبة للوضع في العراق وإعتماده الساحق على البضائع الخارجية كما أسلفنا سابقاً. أما متوسط نسبة نمو ضريبة المبيعات بلغ (156.438%) وهو غير واقعي أيضاً نتيجة تأثره بالقيمة المتطرفة والتي كانت أعلى نسبة نمو لها (1347.297%) لسنة (2006) التي لو أستبعدناها لحصلنا على متوسط قدره (24.120%) وهو بالتأكيد أكثر قبولاً من سابقه، وقد سُجِّل أدنى إنخفاضاً لها (-62.749)% في سنة (2010). أما متوسط إجمالي الضرائب غير المباشرة بلغ (23.968%) وهي منخفضة جداً، بينما سُجِّل أعلى نسبة نمو لها (80.834%) في سنة (2008) بينما سجلت إنخفاضاً قدره (-13.899)% في سنة (2014) نتيجة إنخفاض الضريبة الكمركية وضريبة المبيعات معاً في تلك السنة. والمخطط (9) يوضح نسبة نمو الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية.

الفصل الثالث: إستعمال التشريعات الضريبية المقارنة في تقويم النظام الضريبي ودوره في تمويل الموازنة العامة للدولة

مخطط رقم (9): نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة ونموها إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في العراق للمدة من (2004 - 2014) بالأسعار الجارية

(مليون دينار)



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجدول (8) و(9).

الفصل الرابع الإستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول: الإستنتاجات

1. أتضح إنَّ هناك دور فعال لتقويم النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة، وهذا يتفق مع فرضية الدراسة الرئيسية.
2. إنخفاض متوسط نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2014) إذ بلغ (1.336)%.
3. أتضح إنخفاض متوسط نسبة مساهمة إيرادات الضرائب المباشرة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2014) إذ بلغ (0.85)%.
4. أتضح إنخفاض متوسط نسبة مساهمة إيرادات الضرائب غير المباشرة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2014) إذ بلغ (0.447)%.
5. أتضح إنخفاض متوسط نسبة مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2014) إذ بلغ (0.808)%.
6. أتضح إنخفاض متوسط نسبة مساهمة إيرادات ضريبة العقار والعرصات في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2014) إذ بلغ (0.042)%.
7. أتضح إنخفاض متوسط نسبة مساهمة إيرادات الضريبة الكمركية في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2014) إذ بلغ (0.445)%.
8. أتضح إنخفاض متوسط الجهد الضريبي في العراق للمدة (2004-2014) إذ بلغ (0.036). وهذا مؤشر على عدم إستغلال الحكومة لكثير من الطاقة الضريبية المتاحة، ومن ثم إمكانية فرض ضريبة جديدة، أو توسيع الوعاء الضريبي، أو زيادة أسعار الضريبة أو جميع ما سبق، خصوصاً مع حاجة العراق الملحة لزيادة الإيرادات الضريبية لتمويل الموازنة العامة للدولة. بينما بلغ متوسط الجهد الضريبي في إيران للمدة نفسها (0.460). وهذا مؤشر على إستغلال الحكومة بحوالي النصف للطاقة الضريبية المتاحة، ومع ذلك إمكانية فرض ضريبة جديدة، أو توسيع الوعاء الضريبي، أو زيادة أسعار الضريبة، أو جميعها معاً.
9. إستخدام المُشرِّع العراقي الكثير للعموميات في تشريعه للقوانين الضريبية مثل فرضه ضريبة الدخل على المهن، فهو لم يخصص فصل أو مادة خاصة بها، وإنما ذكرها ضمناً فقط، كذلك صياغته المعقدة للقوانين الضريبية، مما جعلت النظام الضريبي في العراق يتصف بالتعقيد والغموض، ومن ثم إمكانية

حصول الكثير من الإجهادات الشخصية في تأويل القانون، ومن ثم حدوث المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية. على العكس من المُشرّع الإيراني الذي كان أكثر وضوحاً وأقل تعقيداً عند تشريعه للقوانين الضريبية، وتخصيصه فصلاً كاملاً لضريبة المهن والحرف على سبيل المثال.

10. أتضح عدم إمتلاك المُشرّع العراقي رؤية واضحة عما يريد فرضه في القوانين الضريبية مثل تحديد الوعاء الضريبي والسعر الضريبي، وما هو الهدف المنشود من الضريبة المفروضة؟ وهذا ما كان واضحاً في القوانين الضريبية مثل قانون ضريبة العرصات وقرار ضريبة المبيعات، فضلاً عن التعارضات الموجودة في بعض نصوص القوانين، وأيضاً تبعثها هنا وهناك وعدم جمعها في قانون واحد لكي تكون واضحة ومفهومة للمكلف بدفع الضريبة والإدارة الضريبية. على العكس من المُشرّع الإيراني الذي أتضح أنه يمتلك رؤية واضحة عما يريد فرضه بما يتناسب مع خطة التنمية في البلد، وهذا ما فعله عندما قام بتعديل قانون الضرائب المباشرة في النصف الثاني من سنة 2015، بما يتناسب مع خطة التنمية السادسة التي بدأت في (2016/3/21)، فضلاً عن حُسُن ترتيبه للقوانين الضريبية إذ فرض جميع الضرائب المباشرة في قانون واحد، وهذه وسيلة بسيطة تعزز من الثقافة الضريبية لدى المواطن.

11. أتضح إقتصار المُشرّع العراقي على إستخدام سياسة الترهيب من أجل أن يمتثل المكلف بدفع الضريبة في وقتها من خلال فرض الغرامات، عقوبة الحبس، وغيرها، وتركه إستخدام سياسة الترغيب في ذلك، على العكس من المُشرّع الإيراني الذي أستخدم كلا السياستين من أجل أن يمتثل المكلف بدفع الضريبة، فخصص فصلاً كاملاً تحت عنوان (الحوافز والغرامات الضريبية) فرض فيه الغرامات وعقوبة الحبس، وغير ذلك، فضلاً عن التحفيزات مثل مكافأة المكلف الممتثل بتقديم الحسابات الختامية طوال ثلاث سنوات متتالية ودفع الضرائب المستحقة كل سنة دون مراجعة مجلس تسوية المنازعات الضريبية بـ (5%) من الضرائب التي دفعها طوال ثلاث سنوات، وهذه وسيلة مشجعة جداً للإمتثال الضريبي.

المبحث الثاني: التوصيات

1. ضرورة إلغاء قانون ضريبة الدخل، ضريبة العقار، ضريبة العرصات، وضريبة المبيعات وإصدار قانون جديد يختص بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، تراعى فيه القواعد الضريبية الأساسية والتي هي قاعدة العدالة، قاعدة الوضوح أو اليقين، قاعدة الملاءمة، وقاعدة الإقتصاد في التحصيل، وأن ترفق التعليمات الخاصة بتنفيذ القانون مع القانون نفسه جنب إلى جنب، وأن تكون القوانين والتعليمات المرفقة بها مدققة لغوياً، ومن ثم توضع في كتاب شامل تحت عنوان (الضرائب في العراق) وأن يكون متاحاً بصيغة (pdf) على الموقع الإلكتروني للهيئة العامة للضرائب، وأن يُحدّث بعد كل تعديل يُطرأ عليه. لتكون دلالة على حُسْن التنظيم والترتيب ومن ثم تكوين صورة حسنة لدى المواطن عن الإدارة الضريبية.
2. ضرورة أن يتم تحديد الأشخاص الخاضعين لدفع الضرائب المباشرة بالآتي:
 - أ. أصحاب العقارات والأموال سواء كانوا أشخاصاً حقيقيين أو قانونيين بالنسبة لعقاراتهم وأموالهم الواقعة في العراق.
 - ب. كل شخص عراقي حقيقي يسكن في العراق بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل وخارج العراق.
 - ج. كل شخص عراقي حقيقي يسكن خارج العراق بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل العراق فقط.
 - د. كل شخص عراقي قانوني بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل وخارج العراق.
 - هـ. كل شخص غير عراقي (حقيقي أو قانوني) بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل العراق فقط.
3. ضرورة إلغاء التفرقة بين المقيم وغير المقيم الواردة في المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي. وفيما يخص السماحات أو الإعفاءات الشخصية للمقيم وغير المقيم فيمكن أن يُحدد ذلك في قانون الموازنة السنوية، مع ضرورة أن تكون التفرقة بين المقيم وغير المقيم في قانون الموازنة السنوية على أساس إجازات الإقامة الممنوحة من قبل الحكومة للشخص سواء كان شخصاً حقيقياً أو قانونياً، مع الإبتعاد الكلي عن المدد الزمنية في التفرقة بين المقيم وغير المقيم لتجنب التعقيدات المرتبطة بذلك، فضلاً عن إعتبار الشخص العراقي مقيماً سواء كان ساكناً في العراق أو خارجه.

4. ضرورة أن يكون تحديد ضريبة إيجار العقار حسب العقود الرسمية وبما لا يقل عن 80% من قيمة إيجار العقارات المشابهة لمراعاة الظروف الإجتماعية للمكلف بدفع الضريبة.
5. ضرورة منح إعفاءات شخصية المتعلقة بالحد الأدنى للعيش اللازم لكافة الأشخاص الحقيقيين الخاضعين لدفع ضريبة الدخل في العراق مثل المكلفين بدفع ضريبة المهن والحرف، والمكلفين بدفع ضريبة دخل العقار.
6. ضرورة إلزام الحكومة بتحديد الإعفاءات الشخصية المتعلقة بالحد الأدنى للعيش اللازم في قانون الموازنة العامة السنوية، ومن ثم لا تكون هناك حاجة إلى تعديلها بشكل مستمر نتيجة تغير القيمة الزمنية للنقود والمستوى المعيشي للفرد.
7. ضرورة زيادة سعر الضريبة على دخل الشركات في العراق إلى 25% من الدخل الخاضع لضريبة الدخل كحد أقصى على أن يكون ذلك تدريجياً مثل أن تخضع الشركات لدفع ضريبة الدخل بنسبة 10% للسنة الأولى، 15% للسنة الثانية، 20% للسنة الثالثة، 25% للسنة الرابعة فصاعداً لحاجة العراق لزيادة الإيرادات الضريبية من جانب، وتشجيع إنشاء الشركات من جانب آخر.
8. ضرورة توافق النظام الضريبي مع خطط التنمية في البلد، وأن يُعدّل مع كل خطة تنمية جديدة من أجل إنجازها، والا فقد يكون النظام الضريبي ذا أثر سلبي على عملية إنجاز خطة التنمية في البلد.
9. الإبتعاد قدر الإمكان عن تحديد أسعار الضريبة والغرامات والحوافز بالمبالغ، والإعتماد على النسب المئوية من أجل تجنب مشكلة تغير القيمة الزمنية للنقود.
10. ضرورة إنشاء ضريبة جديدة تحت عنوان (ضريبة الأراضي) بعد إلغاء ضريبة العرصات الحالية، من أجل أن تكون شاملة لجميع أنواع الأراضي التجارية، الصناعية، والزراعية وأن تكون ضريبة هادفة لتنمية القطاعات المذكورة حسب خطط التنمية في البلد.
11. ضرورة إصلاح النظام المصرفي في العراق، مثل إدخال الأساليب الإلكترونية في تعاملاته المختلفة وفتح الصرافات الآلية في الشوارع والأماكن العامة، نتيجة حاجة المواطنين لذلك، فضلاً عن حاجة الهيئة العامة للضرائب لتسهيل عملها وتقليل عدد المراجعين إليها، خصوصاً إذا ما تم فرض ضريبة القيمة المضافة التي بطبيعتها تحتاج إلى تعاملات مالية كبيرة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفعها نتيجة عدد الخاضعين الكبير جداً لهذه الضريبة.

12. ضرورة إعتقاد سياسة الترغيب والترهيب في تحصيل الضريبة من المكلفين بدفعها، وعدم الإقتصار على سياسة دون أخرى، وأن يخصص فصل لهذا الأمر تحت عنوان (الحوافز والغرامات الضريبية)، مع الإبتعاد الكامل عن نقل عبء الغرامة الضريبية إلى غير المكلف بدفع الضريبة مطلقاً مثل الزوجة، الأولاد، وغير ذلك، وهذا منطبق القرآن الكريم (لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ) (سورة البقرة، آية 286).

13. ضرورة تخصيص 20% من الإيرادات الضريبية والغرامات المتعلقة بها لمدة خمس سنوات، يُخصص للهيئة العامة للضرائب فقط لتنفيذ مشاريع وتقديم خدمات مختلفة بإسمها مثل بناء مدارس، تعبيد طرق، مراكز صحية، وغير ذلك في المناطق التي تكون بحاجة لذلك، من أجل زيادة الوعي الضريبي المتدني في العراق. ويكون ذلك تحت إشراف مجلس خاص كأن يكون بعنوان (مجلس الثقافة الضريبية) يتبع للهيئة العامة للضرائب لتنفيذ هذا الأمر وكل ما يتعلق بزيادة الوعي الضريبي.

14. ضرورة إنشاء مجلس يختص بإعداد القوانين الضريبية والتعليمات المرفقة بها، والدراسة والمطالعة لأجل تقديم الإقتراحات إلى مدير الهيئة العامة للضرائب أو وزير المالية حول تعديل القوانين، والإدلاء بوجهات النظر حول المواضيع والقوانين الضريبية المحالة إليه من قبل مدير الهيئة العامة للضرائب ووزير المالية، تحت عنوان (مجلس الضرائب الأعلى)، وأن يتألف من 25 عضواً من المختصين في الشؤون الإقتصادية والمالية والمحاسبية والتدقيقية الذين يحملون شهادة البكالوريوس على الأقل بناء على إقتراح مدير الهيئة العامة للضرائب، وأن يكون 15 عضواً من بين الأعضاء يعملون في الهيئة العامة للضرائب الذين لديهم خدمة لا تقل عن 6 سنوات على الأقل فيها، وأن تكون مدة العضوية ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

15. ضرورة إنشاء مجلس تحت عنوان (مجلس الضرائب التأديبي)، يختص بالمراجعة والتحقيق والكشف عن المخالفات والإنتهاكات والجرائم التي قد يرتكبها موظفو الهيئة العامة للضرائب الذين يكون لهم دخل في تحصيل الضرائب، وتصرفاتهم وسلوكهم، وكذلك إقامة الشكوى والإدعاء ضد المكلفين بدفع الضريبة المخالفين حسب القانون. وأن يتألف من ثلاثة أشخاص ممن يعملون في الهيئة العامة للضرائب الذين لديهم خدمة لا تقل عن 6 سنوات فيها بناء على إقتراح مدير الهيئة، وأن تكون مدة العضوية ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

المصادر والمراجع

1. أحمد، رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الأولى، شركة العاتك لصناعة الكتاب، درب الأتراك، القاهرة، 2012.
2. إسماعيل، إسماعيل خليل، وعدس، نائل حسن، المحاسبة الحكومية، الطبعة العربية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
3. البدراني، قيس حسن عواد، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 2010.
4. الجنابي، طاهر، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، (بدون سنة).
5. الخطيب، خالد شحادة، وطافش، نادية فريد، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
6. الزهاوي، سيروان عدنان ميزرا، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الطبعة الأولى، الدائرة الإعلامية في مجلس النواب، بغداد، العراق، 2008.
7. العبيدي، سعيد علي، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011.
8. العلي، عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
9. العواد، أسعد محمد علي وهاب، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار البصائر للطبع والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2012.
10. الفار، مصطفى، الإدارة المالية العامة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

11. القطاونة، عادل محمد، وعفانة، عدي حسين، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
12. الكعبي، جبار محمد علي، التشريعات الضريبية في العراق، (ضريبة الدخل - ضريبة العقار - ضريبة العرصات، الطبعة الأولى، دار السجاد للطباعة، بغداد، 1998.
13. اللهيبي، سمير شلال فرحان، مدخل إلى المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الأصدقاء للطباعة والنشر والتوزيع، بغداد، العراق، 2009.
14. الوادي، محمود حسين، وعزام، زكريا أحمد، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007.
15. حجازي، وفاء يحيى أحمد، المحاسبة الضريبية، مركز التعليم المفتوح- برنامج مهارات التسويق والبيع، (بدون سنة).
16. طاقة، محمد، والعزاوي، هدى، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007.
17. عصفور، محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009.
18. لطفي، علي، إقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين الشمس، 44 ش القصر. القاهرة، 1988.
19. محمود، رأفت سلامه، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.

ب. الرسائل والأطاريح:

1. أبو مصطفى، محمد مصطفى، دور وأهمية التمويل الخارجي في تغطية العجز الدائم لموازنة السلطة الوطنية الفلسطينية (دراسة تحليلية مقارنة عن المدة من 1999 - 2008)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة، كلية الدراسات العليا، كلية التجارة، برنامج المحاسبة والتمويل، 2009.
2. أحمد، سناء إبراهيم، الضريبة على القيمة المضافة في السودان (آلية التطبيق والآثار الإقتصادية)، رسالة ماجستير، جامعة الخرطوم، كلية الدراسات العليا، معهد الإدارة العامة والحكم الإتحادي، 2004.

3. البسطامي، مؤيد عبد الرؤوف درويش، ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن - دراسة مقارنة-، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، 2006.
4. البعاج، قاسم محمد عبد الله، تحليل تطور الضرائب غير المباشرة في العراق ودورها بالتمويل، بحث دبلوم عالي المعادل للماجستير، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المالية/ الضرائب، بغداد، العراق، 2005.
5. الخطيب، كمال أحمد عسكر أحمد، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين عن المدة 1996-2003، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، 2006.
6. الدوري، عمار ممدوح عبد القادر، تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية - دراسة حالة العراق -، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، بغداد، العراق، 2009.
7. الراوي، عروبة معين عايش، العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب-، دبلوم عالي، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق، 2008.
8. الزعبي، وليد خلف علي، اثر التحول نحو النشاط الخاص على الموازنة العامة في الاردن للمدة (1980-2001)، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 2005.
9. الشلة، علا محمد عبد المحسن، محددات الإيرادات العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، قسم المنازعات الضريبية، نابلس، فلسطين، 2005.
10. الكرعوي، حسين علي عبد، تحليل واقع السياسة الضريبية في العراق وسبل النهوض بها للمدة (1970-2008)، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، 2010.
11. تکروري، هاشم عبد الرحمن، الأسس الفلسفية للضرائب، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، 2014.
12. جمال الدين، العاقر، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الإقتصادي - دراسة حالة بلدان المغرب العربي -، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009.

13. حماد، أيمن راشد صادق، **الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، 2004.
14. حمد الله، مؤيد ساطي جودت، **دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، 2005.
15. زيدان، لقاء فنجان ثامر، **دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة 1995 - 2010 وسبل تفعيلها**، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم الإقتصاد، 2012.
16. سعود، عصام عبد الخضر، **إصلاح الموازنة العامة وعلاقتها بالتنمية المستدامة - تجارب مختارة مع إشارة خاصة للعراق**، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم الإقتصاد، بغداد، العراق، 2011.
17. طالب، وسيلة، **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية - حالة الجزائر-**، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البلدية، 2004.
18. عبد الحميد، عفيف، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة - دراسة حالة الجزائر خلال المدة (2001-2012)**، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس - سطيف1، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2014.
19. عبد السلام، واكواك، **فعالية النظام الضريبي في الجزائر - دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي -**، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2012.
20. العبيدي، زهرة خضير عباس، **تحليل العوامل المؤثرة في حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق للمدة (1995-2010)**، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم الإقتصاد، بغداد، العراق، 2012.
21. قاسم، صلاح محمد توفيق، **التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، قسم المنازعات الضريبية، نابلس، فلسطين، 2003.
22. لزرق، لابد، **ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر - دراسة حالة ولاية تيارت-**، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، 2012.

23. مبروكة، حجار، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الإستثمار في المؤسسة - حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف "POLYBEN"، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2006.
24. منصور، إيهاب خضر أحمد، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، قسم المنازعات الضريبية، نابلس، فلسطين، 2004.

ج. بحوث ودوريات:

1. آل طعمة، حيدر حسين، القطاع المصرفي في العراق وتحديات الإصلاح والتطوير، مركز الدراسات الإستراتيجية، جامعة كربلاء، 2015.
2. الخطيب، خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، 2000.
3. السامرائي، يسرى مهدي حسن، والعبيدي، زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، 2012.
4. المهايبي، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، مركز التعليم المفتوح، قسم المحاسبة، بدون.
5. الوائلي، ياسر خالد بركات، الفساد الإداري.. مفهومه ومظاهره وأسبابه: مع إشارة إلى تجربة العراق في الفساد، شبكة النبا المعلوماتية، العدد 80، 2006.
6. درغام، ماهر موسى، والعمور، سالم عميرة، ظاهرة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل في قطاع غزة: دراسة تحليلية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 2، 2009.
7. سلوم، حسن عبد الكريم، والمهاني، محمد خالد، الموازنة العامة للدولة بين الأعداد والتنفيذ والرقابة - دراسة ميدانية للموازنة العامة العراقية -، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 64، 2007.
8. قنبرية، جمال، رؤية في الإصلاح الضريبي، جمعية العلوم الإقتصادية السورية، 2001.

د. مؤتمرات وندوات:

1. علوان، حسن عباس، استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الإقتصادي الضريبي في العراق - المشكلات... الأسباب... المعالجات، المؤتمر العلمي الضريبي، وزارة المالية، الدائرة الإقتصادية، قسم السياسة الضريبية، بغداد، 2006/10/15.
2. وهبه، محمد سليم، التهرب الضريبي - واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية، 67-27 / 7 / 2010.

هـ. القوانين والتعليمات:

1. قانون أصول المحاسبات العامة العراقي رقم (28) لسنة 1940 المعدل العراقي.
2. قانون الضرائب المباشرة المعدل لسنة 2015 الإيراني (قانون ماليات هاى مستقيم سال 2015).
3. قانون الموازنة العامة الإتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2015.
4. قانون الموازنة العامة الإتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2016.
5. قانون رقم (53) لسنة 1973 قانون بشأن الموازنة العامة للدولة المصري.
6. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل العراقي.
7. قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل العراقي.
8. قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل العراقي.
9. قانون ضريبة القيمة المضافة لسنة 2008 الإيراني (قانون ماليات بر ارزش افزوده سال 2008).
10. قرار ضريبة المبيعات رقم 36 لسنة 1997 العراقي.

ثانياً: المصادر باللغة الانجليزية:

A. BOOK:

1. David, n.hyman, **public finance a contemporary application of theory to policy**, 10th edition, south-western cengage learning, canada,2011.
2. Rosen, Harvey s, and Gayer ted, **public finance**, 9th edition, Mc graw hill higher education, Singapore, 2010.

3. Wilson, Earl R., Kattelus, Susan C., and Reak, Jacqueline, **Accounting for governmental and nonprofit entities**, 14th edition, McGraw-Hill Irwin, New York San Francisco, 2005.
4. Kapoor, Jack R., Dlabay, Les R., and Hughes, Robert J., **personal finance**, 8th edition, McGraw-Hill Irwin, New York San Francisco, 2007.

B. THESIS & RESEARCH:

1. Dup, Gach Giel, **Tax awareness and compliance determinants in self assessment system in Gambella Region: A case study of Gambella Revenue Administration Authority**, Master Thesis, Ethiopian Civil Service University, Institute of Tax and Customs Administration, Department of Public Financial Management, 2014.
2. Kamil, Nurlis Islamiah, **The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Compliance: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung)**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.2, 2015.
3. Larry, Patrick, and Quarshie, Stone, **The role value added tax in the economic development of Ghana – a case study of vat service, Ho Municipality**, Master Thesis, University of Science and Technology, The Institute of Distance Learning, Business Administration, Kumasi, 2009.
4. Palil, Mohd Rizal, **Tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia**, PhD thesis, The University of Birmingham, Birmingham Business School, Department of Accounting and Finance, 2010.
5. Sheikha, Nusrat Saber, **The role of tax revenue in addressing the budget deficit in Iraq**, European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, Vol.3, No. 5, May 2015.
6. Sherlock, Molly F., and Keightley, Mark P., **Tax Reform in the 114th Congress: An Overview of Proposals**, Congressional Research Service, 2015.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية:

1. (www.marefa.org)
2. الجالودي، حسين، (2012/10/2)، **التهرب الضريبي**، تم الإسترداد من السفير الإقتصادي: [.http://www.alsafernews.com/arabic/ar/articles/2726.html](http://www.alsafernews.com/arabic/ar/articles/2726.html)
3. الجوراني، عدنان فرحان، (2011/12/18)، **الإصلاح الضريبي.. المفهوم والأسباب والأهداف**، تم الإسترداد من الحوار المتمدن: [.www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=287956](http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=287956)
4. السراي، رشيد، (2014/7/1)، **آفاق تطوير الموازنة الاتحادية العراقية**، تم الإسترداد من جريدة الناصرية الإلكترونية: [.http://www.nasiriae.com/?p=22863](http://www.nasiriae.com/?p=22863)
5. الشهري، ماجد، **إقتصاديات المالية العامة**، تم الإسترداد من Top4Top: [.http://up.top4top.net/downloadf-top4top_b71c377b331-pdf.html](http://up.top4top.net/downloadf-top4top_b71c377b331-pdf.html)
6. شحات، جمال، (2011/1/16)، **الموازنة العامة**، تم الإسترداد من الإقتصاد بعيون الخبراء: [.http://iraq56.blogspot.com/2011/08/blog-post_566.html#more](http://iraq56.blogspot.com/2011/08/blog-post_566.html#more)
7. ضياء، أحمد، (2011/4/7)، **ضرائب المبيعات والقيمة المضافة والفرق بينهما**، تم الإسترداد من منتدى بريق الكلمة: [.http://bairak.yoo7.com/t2406-topic](http://bairak.yoo7.com/t2406-topic)
8. عبد الهادي، فريدي، وكلائي، أشرف، (2014/5/2)، **إعداد وتحضير مشروع قانون المالية**، تم الإسترداد من برلمان، [.http://www.barlamane.com](http://www.barlamane.com)

ABSTRACT

The following comparative study shows the basic structure of the tax system in both: Iraq and Iran, by enumerating their valid laws of taxing and analyzing them. The study aimed at correcting the tax system and its role in financing the government budget; getting to know the procedures taken by the Islamic republic of Iran to correct its own tax system; looking forward to exploiting that in correcting the tax system in Iraq; then search the possibility of reinforcing tax incomes in such a way that decreases the risks of being dependent on petrol incomes.

The study concludes by showing the decrease in average range of tax income contribution in funding the general Iraqi budget in (2004 until 2014), which equaled (%1.336); whereas the tax income contribution in funding the Iran general budget in the same period of time equaled (%25.96). This phenomenon indicates a necessity in correcting the tax system in Iraq. It also indicates that the law in Iraq includes a plenty of open terms in settling taxing rules, such as in the taxing of occupations and professions that the Iraqi taxing system didn't specify a chapter for, nevertheless, it was mentioned inclusively. In addition to the complicated framing of the taxing laws, this made the Iraqi taxing system both complicated and ambiguous. Furthermore, having different opinions in interpreting the law caused taxing conflicts between the citizen and the taxing management. The Iran project, on the contrary, is more obvious and less complicated when it states the laws of taxing, and it specifies a complete chapter for Occupations Taxing, for instance.

The study reached a number of recommendations, including the necessity of repealing the law of taxing for income, estate, lands, selling; moreover, issuing a new law specified in the direct and indirect taxes, in which one of the things that would be taken in consideration are the fundamental taxing rules, such as: Equity Base, Certainty Base, Relevance Base, Economy Base in the Collection; in addition, the instructions of enforcement should be included with the law itself. The recommendations also include the necessity of initiating a consul to create the taxing rules alongside their enforcements; to study and analyze also, in order to present the suggestions to the General Taxing Authority manager or the minister of Finance concerning adjusting or removing the laws of taxing, beside showing the points of view about the topics and taxing rules that are sent by the General Taxing Authority manager or the minister of Finance. This consul could be named as "The Supreme Taxing Council" in accordance with what is done in Iran.

Ministry of Higher Education & Scientific Research

University of Karbala

College of Administration & Economics

Department of Accounting



**A comparative study of tax legislation in Iraq and Iran to
assess the role of the tax system in the financing of the
general budget in Iraq**

TO

Board of the College of Administration & Economics \ University of Karbala

In Partial Fulfillment of the Requirements for Master Degree in Accounting

A Study Submitted by

MURTADA HUSSEIN ALWAN ALTAMIMI

Supervised by

ASS. PROF. DR. FOUAD ABDUL MOHSEN ALJUBOURI

2016 A.D

1437 A.H