

تحليل استراتيجية السياسة الضريبية وأثرها على التنظيم الفني للضرائب (الإعفاء الضريبي)

Analysis of the tax policy strategy and its impact on the technical regulation of taxes
(tax price)Reiam Tariq Khalaf¹Faiza Ibrahim Mahmood Al-Ghabban²

Received

22/5/2023

Accepted

28/5/2023

Published

30/6/2023

Abstract:

The research aims to identify the tax policy strategy adopted in Iraq after the change of the tax system in 2003 and beyond, and then make a comparison of the two strategies on corporate data whether they are charged with progressive tax rates and after the change of the system as the tax rates became fixed, and then indicate the changes in the tax proceeds, and knowing the dimensions of the approved tax policy, is it a tax reform strategy or a strategy to attract investments.

The research started from the problem of exposure of the Iraqi tax system to several changes in the tax strategy from 2003 until now, as this led to a reflection on the technical organization of taxes, in terms of the tax exemption.

And these many amendments to the tax system have a significant impact on tax revenue and tax justice, as well as leaving a clear impact on the distribution of the tax burden among the different types of companies, even if the direct withholding taxes.

In order to achieve the goal of the research, the deductive approach was chosen in presenting the theoretical side, but in the practical side, the descriptive analytical approach was chosen to study the actual reality of the data. Working with it in relation to the fixed tax rate, and this is not what was claimed as a tax reclamation strategy, but rather it was a foreign investment entry strategy.

The research based its most important recommendations on reconsidering the corporate tax rate and raising the tax rate in proportion to the increase in tax revenues.

Keywords: (tax exemption, tax price, tax proceeds)

المستخلص:

يهدف البحث إلى التعرف على إستراتيجية السياسة الضريبية المعتمدة في العراق مابعد تغير النظام الضريبي في عام 2003 وما بعده ، ومن ثم إجراء مقارنة للإستراتيجيتين على بيانات الشركات فيما إذا كانت تتناسب على نسب ضريبية تصاعدية وما بعد تغيير النظام إذ أصبحت النسب الضريبية ثابتة ، وثم بيان التغييرات في الحصيلة الضريبية ، ومعرفة أبعاد السياسة الضريبية المعتمدة هل هي إستراتيجية اصلاح ضريبي أم إستراتيجية لجذب الإستثمارات .

1.Postgraduate Student, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, rayam.tareq1202m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq. Iraq

2.Assistant Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, faiza.i@pgiafs.uobaghdad.edu.iq. Iraq

إنطلق البحث من مشكلة تعرض النظام الضريبي العراقي لعدة تغييرات في الإستراتيجية الضريبية من 2003 وإلى الان، حيث أدى ذلك الى انعكاس على التنظيم الفني للضرائب، من حيث الإعفاء الضريبي. وإن هذه التعديلات الكثيرة على النظام الضريبي له تأثير كبير على الحصيلة الضريبية والعدالة الضريبية ، كذلك تترك أثر واضح في توزيع العبء الضريبي بين مختلف أنواع الشركات وحتى إن كانت ضرائب الإستقطاع المباشر . ولتحقيق هدف البحث تم اختيار اسلوب المنهج الاستنباطي في عرض الجانب النظري اما في الجانب العملي فقد تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الواقع الفعلي للبيانات وفي ضوء التحليلات والنتائج المتحققة إستنتجت الباحثة إن تطبيق هذه الآلية للنسب الضريبية التصاعدية ادى الى رفع معدل الایراد الضريبي على عكس ما تم العمل به بالنسبة للسعر الثابت للضريبة وهذا ليس ما تم ادعاه بأنها إستراتيجية استصلاح ضريبي وإنما كانت إستراتيجية دخول الاستثمار الاجنبي. ولقد إستند البحث في أهم توصياته إلى إعادة النظر في سعر ضريبة الشركات ورفع السعر الضريبي بما يتناسب مع زيادة الحصيلة الضريبية .

الكلمات المفتاحية : (الإعفاء الضريبي ، السعر الضريبي ، الحصيلة الضريبية)

المقدمة:

نظراً لأهمية الضرائب بكونها احد أهم الأدوات التي تعتمدها الدولة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية على وفق السياسة الضريبية للنظام الضريبي ، والتي لا يمكن أن يتم تحقيقها إلا من خلال إستراتيجية ضريبية ذات كفاءة وفاعلية وسلطة تنفيذية تقع على عاتقها تنفيذ التشريعات الضريبية ، حيث تسعى الدول الى تحقيق مجموعة من الاهداف مثل الامن والاستقرار لشعبها واقامة المشاريع الاقتصادية والتنموية من اجل تأمين حياة كريمة لأبناء المجتمع، ومن اجل تحقيق هذه الاهداف فأنها بحاجة الى ردف خزينة الدولة بما يلزم من الموارد المالية.ومن هنا برزت أهمية البحث في هذا الموضوع لأهميته الواضحة في زيادة الحصيلة الضريبية وإعتماد النظام الضريبي الأمثل لما يدر للخزينة العامة للدولة بإيرادات أعلى وما يحقق مصلحة البلد أولاً وإن كان الاستثمار يخدم هذا البلد .ولتحقيق غرض البحث جرى تقسيمه على أربعة محاور ،خصص المحور الأول منها إلى المنهجية وأهم الدراسات السابقة ،وخصص المحور الثاني الجانب النظري للبحث على إستراتيجية السياسة الضريبية والتنظيم الفني للضرائب (الإعفاء الضريبي) ، ثم المحور الثالث من البحث الذي عرض الجانب العملي للبحث تحليل التحاسب الضريبي للشركات في ضوء التغييرات في السياسة الضريبية ، وأخيرا المحور الرابع يضم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث : تكمن مشكلة البحث وراء سبب تعرض النظام الضريبي العراقي الى تغيير في الإستراتيجية الضريبية من سنة 2003 وإلى الان ، حيث أدى ذلك الأمر الذي ينعكس سلبياً على التنظيم الفني للضرائب، وتتمثل مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:-

1. هل يعد تغيير إستراتيجية السياسة الضريبية في العراق لعام 2003 وإلى الان يؤثر على التنظيم الفني للضرائب؟
2. هل إن إستراتيجية السياسة الضريبية المعمول بها حالياً هي إستراتيجية اصلاح ضريبي كما قيل ؟

ثانياً: أهمية البحث: يستمد البحث أهميته من خلال:

1. توجيه الضوء على إستراتيجية السياسة الضريبية في العراق لعام 2004 وإلى الوقت الحاضر .
2. بيان دور القطاع الضريبي بإعتباره رافد اساسي في تنمية اقتصاد البلد وزيادة الإيرادات للدولة من خلال تحليل إستراتيجية السياسة الضريبية ما قبل احداث 2003 بعد ان قامت سلطة الائتلاف المؤقتة باصدار قرار رقم 37 التي علقت بموجبها النظام الضريبي اعتباراً من 16 نيسان 2003 ولغاية نهاية سنة 2003 وما بعد استئناف العمل بالنظام الضريبي في الاول من نيسان سنة 2004 .

ثالثاً: أهداف البحث: إجراء مقارنة تحليلية لإستراتيجية السياسة الضريبية المعتمدة في العراق في الوقت الحالي وتم اعتماد الباحثة على بيانات الشركات وإيراداتها ومقارنتها مع إستراتيجية السياسة الضريبية قبل عام 2003 .

1. إجراء مقارنة إستراتيجية السياسة الضريبية المعتمدة في العراق على الإعفاءات وتغيراتها بعد 2003.

2. معرفة أبعاد إستراتيجية السياسة الضريبية المعتمدة هل هي إستراتيجية اصلاح ضريبي ام إستراتيجية لجذب الاستثمارات وماهي تأثيرها على الحصيلة الضريبية.

رابعاً: فرضية البحث: في ضوء طبيعة مشكلة البحث ، يمكن عرض فرضية البحث للاختبار كما يلي :

إن لإستراتيجية السياسة الضريبية لعام 2004 اثر على التنظيم الفني للضرائب بالسلب او الايجاب، وتساهم في تغيير الحصيلة الضريبية .

خامساً: حدود البحث

1. الحدود المكانية : اختارت الباحثة قسم (الشركات) في الهيئة العامة للضرائب لإجراء الجانب التطبيقي للبحث ، لإمكانية الحصول على البيانات الخاصة بالشركات مجال البحث .

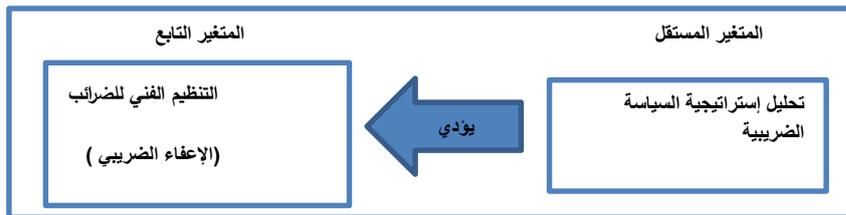
2. الحدود الزمانية : اعتماد على بيانات الشركات الاجنبية والشركات المساهمة والشركات المحدودة لسنة (2017 - 2020) كونها أحدث البيانات المتوفرة والمناسبة لإنجاز البحث .

سادساً: منهج أسلوب البحث :

الجانب النظري - اعتمد البحث على المنهج الاستنباطي في عرض الجانب النظري للإستراتيجية السياسة الضريبية و للإعفاءات الضريبية واهدافها من خلال الاطلاع على مجموعة من الكتب والمصادر العراقية والعربية والأجنبية وعلى الرسائل والاطاريح والبحوث المنشورة في المجالات العلمية فضلا عن المقالات والدراسات المنشورة في شبكات الانترنت التي لها صلة بموضوع البحث.

الجانب التطبيقي - اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الواقع الفعلي للبيانات والمعلومات لمجموعة من البيانات المالية لعينة عشوائية من الشركات الاجنبية والشركات المساهمة والمحدودة كونهم المكلفين الخاضعين للضريبة لإنجاز الجانب التطبيقي (الميداني) المكمل للبحث.

سابعاً: نموذج البحث: يتكون من الفكرة التي يقوم عليها البحث ويمكن توضيحها من خلال ثلاثة مكونات رئيسية وهي (تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق النسب الضريبية الثابتة، والدخل الخاضع للضريبة وفق النسب الضريبية التصاعدية، الحصيلة الضريبية) وكما مبين في الشكل رقم (1) :-



شكل رقم (1) : نموذج البحث

(المصدر : من إعداد الباحثة)

ثانياً: الدراسات السابقة :

الحارث محمد رضا ، التخطيط الأستراتيجي للضرائب وأنعكاسه في الأستثمار دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب بحث تطبيقي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في/ جامعة بغداد/ وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي

المعادل للماجستير بالحقوق والامتيازات في الضرائب. الهدف من البحث إنه يكتسب أهميته من أهمية التخطيط الاستراتيجي للضرائب ودوره في توجيه ودعم، وتشجيع، وتحفيز الاستثمار، وتمثل أهمية الدراسة في جانبين هما :-

- الأهمية الأكاديمية :- محاولة تقديم الأسس العلمية التي يمكن ان تستند اليها الهيئة العامة للضرائب في تحديد أثر التخطيط الاستراتيجي للضرائب في الاستثمار، وذلك من الطرح العملي، أما الأهمية الميدانية :- تقديم نتائج علمي يضمن علاقة أثر افتراضية بين متغيرات الدراسة، واثبات قوة هذه العلاقة على وفق الطرائق العلمية وذلك من الطرح النظري لمتغيرات البحث، وتطبيقه من الجانب العملي. وأن أهم استنتاجات هذا البحث عدم فاعلية الخطة الاستراتيجية الحالية، لأنها لم تسهم في تحقيق اي تقدم على مستوى تحقيق اهدافها. أما أهم توصياته فكانت توجيه الضرائب من التخطيط الاستراتيجي باتجاه إحداث زيادات فعلية في الإيرادات الضريبية .

المبحث الثاني: الإطار النظري لإستراتيجية السياسة الضريبية

أولاً: الاستراتيجية :عرفت بأنها وسيلة للحصول على نتائج أفضل من خلال فهم وإدارة أداء المؤسسة وفرق العمل والأفراد وعن طريق وضع إطار متفق عليه من الأهداف المخططة. (Armstrong، 2006: 1)

وإن الاستراتيجية بمفهومها العام هي خطة بديلة طويلة الامد بهدف الوصول الى موقف معين او هدف معين ، وتتصف بأنها مهارة تكون ملزمة لتحقيق النجاح في الحرب ، او السياسة ، او الاعمال ، او الصناعة ، او الرياضة ، وغيرها ، كما انها تعتبر خارطة طريق للمؤسسات ؛ تحدد رؤيتها ومهمتها وأهدافها وبذلك تكون هادفة الى زيادة ودعم نقاط قوة المؤسسة وإضعاف نقاط قوة المنافسين . (Majd Khader, 2021) (https://mawdoo3.com/concept_strategy)

1-1 التخطيط الإستراتيجي يعرف للضرائب بكونه " العملية الإدارية الخاصة بالتطوير والمحافظة على المواءمة التي يمكن تطبيقها بين اهداف الإدارة الضريبية والمهارات المؤثرة فيها وفرصها التسويقية المتغيرة" . (Kotler,1994: 33)

ثانياً: عناصر التخطيط الاستراتيجي : ان التخطيط الاستراتيجي يقوم على خمسة عناصر وهي كالآتي:

- 1-2 الرؤية الاستراتيجية :هي وصف لطموحات المؤسسة في المستقبل ، وهي تتسم بالعمومية والشمول بدون تحديد للوسائل اللازمة للوصول لهذه الطموحات، وأكثر الرؤى فاعلية هي التي تلهم اعضاء المنظمة بالتطلع الى الافضل باستمرار.
- 2-2 الرسالة :تعد الرسالة السبب الجوهرى لبداية المؤسسة وأساس وجودها (اعطاء وتدعيم هوية المنظمة) والأعتبر الرئيسي في بناء الغايات التي يسعى التنظيم لتحقيقها والوصول اليها هذا كما تبنى الأهداف و السياسات والاستراتيجيات على هدى من توجهاتها وانها تمثل النظرة الموسعة والمحددة لأساس مجال الأعمال والأنشطة التي تميز المؤسسة عن غيرها.
- 2-3 الأهداف الاستراتيجية :تتمثل الأهداف الاستراتيجية بالنتائج النهائية المطلوب تحقيقها لترجمة مهام وتوجهات النظام في اطار رؤية ورسالة المؤسسة، كما تمثل هذه الأهداف ونسبة تحقيقها مقدار التحقق في رؤية ورسالة المؤسسة وذلك لكونها صممت لتكون الخطوات الفعلية نحو تحقيق رؤية ورسالة المؤسسة .
- 2-4 التحليل الاستراتيجي للبيئة :يمثل تحليل الموقف البيئي استراتيجيا جانبا من قدرة المؤسسة على الاستجابة والتكيف مع متطلبات البيئة المتغيرة ويدخل في اطار تحليل الموقف مجموعة كبيرة من الأعتبارات يندرج في اطارها اساليب استغلال الفرص وقضايا التمويل والاستجابة لأحتياجات العملاء والأسواق، وفي الواقع العملي يكون التركيز على القضايا الأكثر إلحاحاً (Al-Ghalbi and Idris, 2007: 136)، ويستند التحليل الاستراتيجي للبيئة على تحليل مكونات البيئتين

- الداخلية والخارجية للمؤسسة للوصول الى نقاط القوة والضعف في بيئتها الداخلية ، واكتشاف الفرص التي يمكن استثمارها والتحديات التي تعيق عمل المؤسسة في بيئتها الخارجية . (Bani Hamdan and Idris, 2009: 71)
- 2-5 الخيار الاستراتيجي : هي المرحلة التي تعقب عملية التحليل البيئي ، وهي المرجع في عملية متسلسلة ومتراصة الخطوات والتي يتم فيها عرض البدائل الاستراتيجية وتحديد الأفضل من بينها وفقاً لمعايير تحددها عملية الخيار ذاتها والتي تعتمد أساساً على نتائج التحليل البيئي الوارده في الخطوات السابقة (Macmillan&Tampoe, 2000 :145). وتقوم المؤسسة بعملية الخيار الاستراتيجي وفقاً للمعلومات التي تحصل عليها من خلال عملية التحليل البيئي لتحديد الاستراتيجيات التي تحقق المواءمة بين موارد المؤسسة وقدراتها الداخليه من جهة ومتطلبات البيئه الخارجيه من جهة أخرى .
- وقبل بيان ماهية السياسة الضريبية وبماذا تتسم ينبغي بيان ماهية الضريبة ، فالضريبة بحسب وجهة نظر (Noor and Al-Sharif, 2002: 13) فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الافراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الاهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية .
- كذلك هي استقطاع أو تكليف نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية وبلا مقابل أي أن المكلف يدفع الضريبة لا يحصل على أي منفعة شخصية له بصورة مباشرة . (Rasheed,11 :2020)
- أما فيما يخص السياسة الضريبية :
- أولاً: السياسة الضريبية : هي مجموعة البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة كافة لإحداث آثار معينة وتجذب آثار أخرى تتواءم مع أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. (Hijazi, 2001: 7)
- وهناك من يرى أن السياسة الضريبية تعني مجموعة من التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم تحصيل الضريبة بقصد تغطية النفقات العامة من جهة والتأثير على الوضع الإقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للإقتصاد من جهة ثانية ، وتساهم السياسة الضريبية في تحقيق التوازن الاقتصادي والعدالة الاجتماعية ، ولذلك فهي تتسم بأنها : (Quddy, 2005: 139)
- 1- مجموعة متسعة ومتكاملة ومتراصة من البرامج .
 - 2- تعتمد على الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة، كالحوافز الضريبية التي تتحها الدولة لأششطة اقتصادية معينة بغرض تشجيعها . (Waheeb, Ibrahim, 2018: 3)
- أو هي سلوك على وفق خطة تضعها الدولة لتسير عليها في شؤونها الوظيفية بغية تحقيق اغراض مالية واجتماعية واقتصادية وسياسية. (Othman, 2000: 13)
- ثانياً: عناصر السياسة الضريبية: يمكن اجمال عناصر السياسة الضريبية بالآتي :-
1. مجموعة الأهداف التي تسعى السياسة الضريبية لتحقيقها اقتصادياً ومالياً واجتماعياً وسياسياً.
 2. الوسائل والأساليب المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف، التي بدورها تتكون من عنصرين أساسيين:- (Al-Anbaki and Abboud, 2018: 34)
- أ. الهيكل الضريبي: ويعد ركناً أساسياً تبنى عليه السياسة الضريبية، إذ يمثل الأدوات الضريبية التي تعتمدها السياسة الضريبية لتحقيق أهدافها، وتشمل جميع أنواع الضرائب التي تفرضها الدولة عن طريق التشريعات الضريبية المختلفة .
- ب. التنظيم الفني للضرائب: ويشمل جميع القواعد والأحكام الفنية التي تحدد مقدار عبء الضريبة من خلال تحديد الوعاء الضريبي والسعر الضريبي والإعفاءات الضريبية والتحصيل الضريبي (Kammash, 2002: 25)
- ثالثاً: الإعفاء الضريبي:
- 2-1 تعريف الإعفاء الضريبي : عُرِفَ الإعفاء الضريبي بأنه (عدم فرض الضريبة على دخل معين ، اما بشكل مؤقت او بشكل دائم وذلك ضمن القانون ، وتلجأ الدول الى هذا الامر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلائم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية)

(Khurasan, 2020: 155). وهذا التعريف أوضح شقين أساسيين الأول هو أن الاعفاء يمنح بنص قانوني، والثَّق الثاني هو الأسباب التي منحت من أجلها الاعفاء. ويمثل الإعفاء الضريبي تنازل الدولة عن حقها في فرض الضريبة، وتحصيلها على إيراد خاضع لها أصلاً في قوانينها الضريبية، بمعنى آخر فإن كل ما هو معفي من الضريبة يكون خاضعاً لها أصلاً، أما ما يكون غير خاضع للضريبة فهو ما لا يدخل في نطاقها من الأساس

(Al salameen, Accuracy, 2014). والإعفاء الضريبي بحسب تعريف (al-mayahi, 2001:8) هو ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي والشخص المعنوي، تبغي من ورائه تحقيق جملة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية (Al-Atabi, Abd, 2012:40).

2-2 الهدف من الاعفاء الضريبي: إن الإعفاء الضريبي يحقق جملة من الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، فالإعفاء الضريبي يسعى من الناحية الاقتصادية إلى تشجيع الاستثمار سواء أكانت الاستثمارات أجنبية أم وطنية، وأيضاً يعمل على تنمية بعض القطاعات من أجل التنمية الاقتصادية، أما من الناحية الاجتماعية، فهو يعمل على إعادة توزيع الدخل بين الأفراد، والعمل على تنظيم النسل. أما في المجال السياسي فهو يعمل على توطيد الروابط، والعلاقات الدبلوماسية، ومنع الازدواج الضريبي. (Al-Zubaidi, 2008) ومن خلال مفهوم الاعفاء الضريبي الذي يشير الى كل دخل خاضع للضريبة سواء أكان للشخص الطبيعي أم المعنوي، وأستثنى بنص القانون بصورة كلية أو جزئية لتحقيق أهداف الدولة النابعة من مضمون فلسفتها السياسية، وإن في الاصل في التشريع الضريبي هو الخضوع للضريبة إلا أن المشرع قد يجد ضرورة للخروج عن هذا الاصل، وإن هذا التدخل من المشرع بالنص على إستثناء بعض المكلفين من تحمل عبء الضريبة، قد يكون لتحقيق هدف اجتماعي، أو اقتصادي، أو مالي، أو سياسي، ويكون ذلك بمقتضى قوانين ضريبية، أو اتفاقيات وكالاتي:

- اعفاء بمقتضى تشريع الإستراتيجية الضريبية لعام 2004.
 - التعديلات التي طرأت على ضريبة الإستقطاع المباشر، وضريبة الشركات.
- أولاً: اعفاء بمقتضى تشريع الإستراتيجية الضريبية لعام 2004 المادة (4)

1. لا تخضع سلطة الائتلاف المؤقتة، وقوات الائتلاف وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق مع قوات الائتلاف، والهيئات والوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف، لاي ضرائب، أو رسوم مماثلة داخل الاراضي العراقية.
2. لا تخضع الحكومات والمنظمات الدولية، لاي ضرائب، أو رسوم مماثلة داخل الاراضي العراقية.
3. لا يخضع للضريبة على الدخل، داخل الاراضي العراقية، الموظفون الاجانب من غير العراقيين، والمتعاقدن الاجانب من غير العراقيين، وكذلك المتعاقدون من الباطن التابعون لهم الذين يقومون، في إطار عملهم مع سلطة الائتلاف المؤقتة ومع قوات الائتلاف وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق مع قوات الائتلاف، ومع الهيئات والوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف، بتزويد العراق بمساعدات فنية، ومادية، ولوجستية وإدارية أو غيرها من المساعدات وكذلك الموظفون الاجانب الذين يعملون مع المتعاقدن والمتعاقدن من الباطن. فلا يخضع اي من هؤلاء الى أي ضرائب، أو رسوم مماثلة داخل الاراضي العراقية، عن دخل عائد لهم من مصادر اجنبية او عن دخل عائد لهم او مدفوع لهم بالنيابة عن سلطة الائتلاف المؤقتة او عن قوات الائتلاف، أو قوات الدول العاملة بالتنسيق مع قوات الائتلاف، أو عن هيئات ووكالات تتبع حكومات قوات الائتلاف.
4. لا يخضع للضريبة على الدخل داخل الاراضي العراقية الموظفون الاجانب من غير العراقيين، والمتعاقدن الاجانب من غير العراقيين وكذلك المتعاقدون من الباطن التابعون لحكومات اجنبية غير عراقية الذين يزودون العراق بمساعدات فنية، أو مادية، أو لوجستية، أو إدارية، أو غيرها من المساعدات. ولا تخضع للضريبة على الدخل داخل الاراضي العراقية المنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية المسجلة في العراق بموجب الامر رقم (45) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة، ولا يخضع أيضاً للضريبة على الدخل الموظفون الاجانب الذين يعملون لدى هذه المنظمات، والمتعاقدون معها، والمتعاقدون معها من الباطن.

فلا يخضع هؤلاء داخل الاراضي العراقية لاي ضريبة، او رسوم مماثلة، على أي دخل عائد لهم من مصادر اجنبية او عن دخل عائد لهم من تلك الحكومات والمنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية، أو مدفوع بالنيابة عن اي منها.

5. فضلا عما تقدم اعلاه، يُعفى الاشخاص الآتي ذكرهم، من دفع الضرائب على الدخل:

أ. أعضاء البعثات الدبلوماسية لدى العراق، وكذلك أفراد عائلاتهم، اذا لم يكونوا مواطنين عراقيين.

ب. أعضاء المكاتب القنصلية، وكذلك أفراد عائلاتهم اذا لم يكونوا مواطنين عراقيين.

ج. القناصل الفخريون للدول الاجنبية، يقتصر الاعفاء على الدخل العائد حصرا من البلدان التي عينتهم قناصل فخريين.

على وفق الإرشاد الاداري الذي سيصدر عن وزارة المال، تعفى من دفع الضرائب على الدخل او من دفع اي رسوم مماثلة داخل الاراضي العراقية المنظمات غير الحكومية المسجلة بموجب الامر رقم (45) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة، والمنظمات غير الربحية التي لا تمارس نشاطا سياسيا، ولا يطلب منها التسجيل بصفتها منظمات غير حكومية.

ثانياً: التعديلات التي طرأت على ضريبة الاستقطاع المباشر وضريبة الشركات

1. **ضريبة الاستقطاع المباشر:** على وفق أحكام الفقرات (1) و (2) من القسم (11) الخاص بالأمر 49 لسنة 2004، جرى شمول موظفي القطاع العام بضريبة الدخل (الاستقطاع المباشر) بعد أن كانت هذه الشريحة معفاة سابقاً. كما تطبق الأسعار الضريبية، والإعفاءات والسماحات نفسها المطبقة في ضريبة الدخل الفردي (المهن، والأعمال التجارية) على ضريبة الاستقطاع المباشر فضلاً عن إعفاء مخصصات الملابس، والسكن، والإقامة، والطعام، والنقل بنسبة لا تزيد عن 30% من إجمالي الإجر أو الراتب السنوي الذي يتقاضاه المستعمل أيهما أقل. وأيضاً تحسين نظام اقتطاع ضريبة (الاستقطاع المباشر) في هذه المدة (2003) لمساعدة أرباب العمل عن الوفاء بالتزاماتهم بمقتضى القانون الجديد. إذ جرى تنظيم نظام رقمي شامل جديد لتعريف دافعي الضرائب، وتحديد هويتهم، وهذا سيسهل متابعة وضبط جباية الضرائب. كما وزعت دليلاً ضريبياً لأرباب العمل يحتوي على جداول اقتطاع الضريبة تبين النظام الجديد للشرائح الضريبية. فضلاً عن ذلك وزعت الاستثمارات المتصلة بتوافر المعلومات عن دافعي ضرائب الاستقطاع المباشر. (I Iraqi Facts Magazine, Issue 3981, February 2004)

2. **ضريبة دخل الشركات:** عُقِلت ضريبة الدخل تعليقاً عاماً على موارد الدخل المقدرة، والمفصلة في المادة الثانية من قانون الضرائب على الدخل رقم 113 لعام 1982 بمقتضى الفقرة (4) من الأمر (84) المعدل لسنة 2004 لتصبح مدة تعليق الضريبة ابتداءً من 2003/1/1 لغاية 2004/4/30. وتعليق ضريبة الدخل نظراً للأوضاع التي مرَّ بها العراق آنذاك، والتي نجم عنها توقف شبه كامل لغالبية الدخول، فكل من الشركات المحدودة، والمساهمة (المختلطة، والخاصة) والشركات الأجنبية المسجلة في العراق، أو تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق تخضع لضريبة على دخلها بنسب 15% على وفق أحكام الفقرة (1) للقسم (3) لأمر سلطة الائتلاف المؤقتة والمرقم 49 لسنة 2004.

(Iraqi Facts Magazine, Issue 3984, June 2004)

الإعفاءات للشركات: - تسري على ضريبة الشركات الإعفاءات الواردة في ضريبة الدخل الفردي أيضاً، كما عدلت الإعفاءات الضريبية فجرى إتخاذ الإجراءات الآتية:-

أ. تخفيض المبالغ التي وضعت للفئات الضريبية كضوابط إلى الثلث للسنة المالية 2004 بمقتضى الفقرة (2) للقسم (3) لأمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (84) المعدل نظراً لتعليق الضريبة في الثلث الأول من سنة 2004، عليه فأن السلطة ارتأت تخفيض ثلث الضوابط

(Iraqi Facts Magazine, Issue 3984, June 2004)

ب. إعفاء سلطة الائتلاف، المؤقتة وقوات الائتلاف، وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق مع قوات الائتلاف، والهيئات والوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف وكذلك كل الموظفين الأجانب والمتعاقدين الأجانب (من غير العراقيين) والمتعاقدين كليهم من الباطن والتابعين لهم الذين يعملون مع سلطة الائتلاف المؤقتة ومع قوات الائتلاف وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق مع قوات

الائتلاف والذين يقومون بتزويد قوات الائتلاف بمساعدات فنية، ومادية، ولوجستية وإدارية من أي ضرائب أو رسوم تفرض على الأراضي العراقية، إذ يشمل هذا الإعفاء الضرائب جميعها المباشرة، و غير المباشرة بمقتضى الفقرات (1، 2، 3، 4) للقسم (4) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة والمرقم (49) لسنة 2004. (Iraqi Facts Magazine, Issue 3981, . February 2004)

الخسائر للشركات: - أما بشأن الخسائر فإن التعديل الوارد يسري أيضاً على ضريبة الشركات (عدلت المادة (1) من قانون الضرائب على الدخل رقم 113 لسنة 1982 والخاص بالخسائر، وتنزيلها على وفق القسم (5) من الأمر (49) والفقرة (5) من الأمر (84) المعدل لعام 2004 الصادرين عن سلطة الائتلاف المؤقتة بإضافة الفقرات الآتية:-

1. لا يؤخذ بالحسبان الدخل الذي تحقق في السنة المالية 2003 وفي الشهور الأربعة الأولى من السنة المالية 2004 عند تحديد مقدار الدخل الذي قد يحسم منه خسارة السنوات المالية السابقة.
2. لا تؤخذ بالحسبان السنة المالية 2003 عند تحديد السنوات الخمس المتتابة التي قد ترحل إليها الخسائر.
3. لا يجوز ترحيل الخسائر التي تقع في السنة المالية 2003 وفي الشهور الأربعة الأولى من السنة المالية 2004 إلى السنوات المالية اللاحقة.

الضريبة الأجنبية:- اعتماد التعديل الآتي على وفق القانون رقم 49 لسنة 2004 والخاص بالضريبة الأجنبية:-
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 المكتسب من البلد الأجنبي، حسب النسب المعمول بها في العراق. إذا تجاوز قيمة الضرائب المدفوعة للبلد الأجنبي عن هذه القيمة المحددة، ترحل الضرائب الزائدة لخمس سنوات متتابة، وتحسم على وفق الحد المسموح به تلك السنين. تحسم أولاً الضريبة المرحلة للسنة الأولى. فإذا كان الدخل قد ورد من أكثر من بلد واحد في مدة الضريبة، يُطبق الحسم المسموح به في هذه الفقرة على أساس فردي على الدخل العائد من كل بلد أجنبي لكي يجري الحسم ويعترف به، وينبغي إن توثق قيمة الضريبة المدفوعة للبلد الأجنبي. أما بوساطة نسخة عن إيصال الضريبة المدفوعة، أو بوساطة بيان من جهاز جباية الضرائب في البلد الأجنبي يؤكد قيمة الضريبة المدفوعة .

المبحث الثالث / الإطار التطبيقي

الحالة التطبيقية الأولى:

الشركة المحدودة لخدمات الاتصالات

- عنوان الشركة : شركة محدودة المسؤولية لخدمات الاتصالات
- اسم الشركة : ج
- هدف ونشاط الشركة : المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني من خلال استثمار رؤوس الأموال في مجال الإتصالات المسموح بها قانوناً وما يتوافق مع أحكام القوانين والتشريعات النافذة .
- تاريخ التأسيس : 2010/ 4/ 25

وجرت الإستعانة بمذكرات التخمين لهذه الشركة لغرض تحليل بيانات هذه السنوات من 2017-2021 التقديرية لتوضيح عملية التحاسب الضريبي التي أجريت كالاتي :

1. بيانات سنة 2017 التقديرية لشركة (ج) :-

إيرادات الشركة 19,186,567,276

أرباح بموجب الضوابط 20% 3,837,313,455

الدخل الصافي $3,837,313,455 * 15\% = 575,597,018$ مبلغ الضريبة
 أما فيما لو جرى التحاسب بحسب النسب الضريبية التصاعدية ما قبل 2003 فيكون كالاتي:-
 ايراد الشركة $19,186,567,276$ $1,500,000 * 15\% = 225,000$
 $1,500,000 * 25\% = 375,000$
 ما تبقى $19,183,567,276 * 35\% = 6,714,248,546$
 6,714,848,546 مبلغ الضريبة

2. بيانات سنة 2018 التقديرية لشركة (ج) :-

ايرادات الشركة $12,917,009,160$
 ارباح بموجب الضوابط $20\% 2,583,401,832$

الدخل الصافي $2,583,401,832 * 15\% = 387,510,274$ مبلغ الضريبة

أما فيما لو جرى التحاسب بحسب النسب الضريبية التصاعدية ما قبل 2003 فيكون كالاتي:-
 ايراد الشركة $12,917,009,160$ $1,500,000 * 15\% = 225,000$
 $1,500,000 * 25\% = 375,000$
 ما تبقى $12,914,009,160 * 35\% = 4,519,903,206$
 4,520,503,206 مبلغ الضريبة

3. بيانات سنة 2019 التقديرية لشركة (ج) :-

ايرادات الشركة $12,169,058,193$
 الارباح بموجب الضوابط $20\% 2,433,811,638$

الدخل الصافي $2,433,811,638 * 15\% = 365,071,745$ مبلغ الضريبة
 أما فيما لو جرى التحاسب بحسب النسب الضريبية التصاعدية ما قبل 2003 فيكون كالاتي:-
 ايراد الشركة $12,169,058,193,119$ $1,500,000 * 15\% = 225,000$
 $1,500,000 * 25\% = 375,000$
 ما تبقى $12,166,058,193 * 35\% = 4,258,120,367$
 4,258,720,367 مبلغ الضريبة

4. بيانات سنة 2020 التقديرية لشركة (ج) :-

12,113,817,832	ايرادات الشركة
2,422,763,566	الارباح بموجب الضوابط 20%
363,414,534	الدخل الصافي = 15% * 2,422,763,566 مبلغ الضريبة

أما فيما لو جرى التحاسب بحسب النسب الضريبية التصاعدية ما قبل 2003 فتكون كالاتي:-

$$225000 = 15\% * 1,500,000 \leftarrow 12,113,817,832 \text{ ايراد الشركة}$$

$$375000 = 25\% * 1,500,000$$

$$4,238,786,241 = 35\% * 12,110,817,832 \text{ ما تبقى}$$

مبلغ الضريبة 4,239,386,241

5. بيانات سنة 2021 التقديرية لشركة (ج) :-

9,905,752,800	ايرادات الشركة
1,981,150,560	ارباح بموجب الضوابط 20%

$$297,172,584 = 15\% * 1,981,150,560 \text{ الدخل الصافي مبلغ الضريبة}$$

أما فيما لو جرى التحاسب بحسب النسب الضريبية التصاعدية ما قبل 2003 فتكون كالاتي:-

$$225000 = 15\% * 1,500,000 \leftarrow 9,905,752,800 \text{ ايراد الشركة :-}$$

$$375000 = 25\% * 1,500,000$$

$$3,465,963,480 = 35\% * 9,902,752,800 \text{ ما تبقى}$$

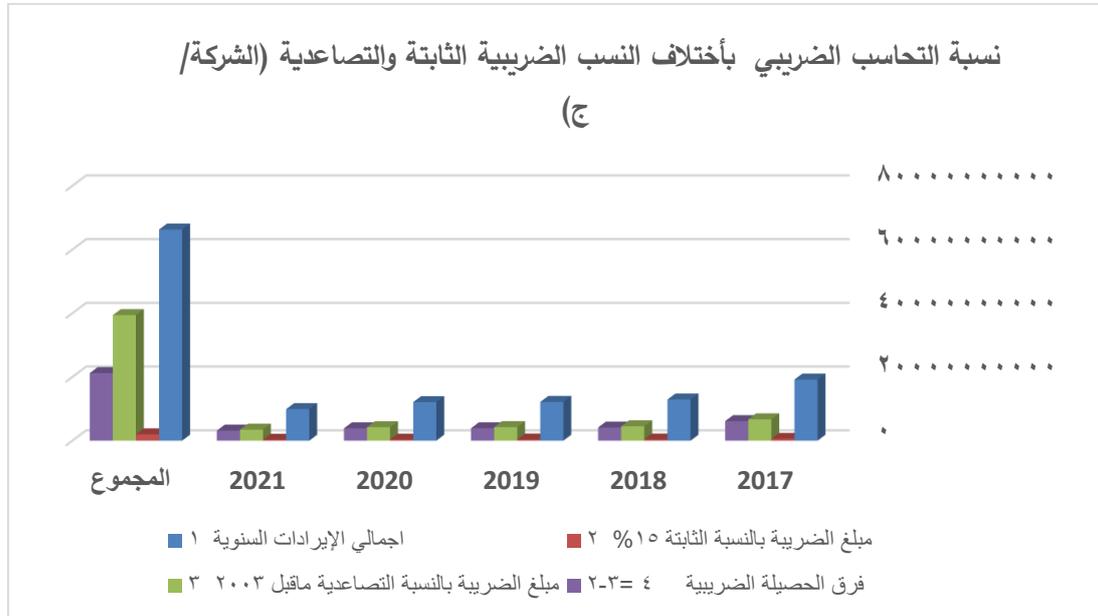
مبلغ الضريبة 3,466,563,480

والجدول رقم (1) يوضح النتائج الكلية لشركة (ج) وكذلك الشكل رقم (2) يبين كميات المبالغ في إرتفاع وإنخفاض للحصيلة الضريبية لخمس سنوات وكالاتي :-

الجدول رقم (1) مقارنة التحاسب الضريبي بأختلاف النسب الضريبية الثابتة والتصاعدية للمدة (2017-2021)
لشركة (ج) (المبالغ بالدينار)

السنة التقديرية	اجمالي الإيرادات السنوية	مبلغ الضريبة الثابتة 15%	مبلغ الضريبة بالنسبة التصاعدية ما قبل 2003	فرق الحصيلة الضريبية
	1	2	3	2-3=4
2017	19,186,567,276	575,597,018	6,714,848,546	6,139,251,528
2018	12,917,009,160	387,510,274	4,520,503,206	4,132,992,932
2019	12,169,058,193	365,071,745	4,258,720,367	3,893,648,622
2020	12,113,817,832	363,414,534	4,239,386,241	3,875,971,707
2021	9,905,752,800	297,172,584	3,466,563,480	3,169,390,896
المجموع	66,292,205,261	1,988,766,155	39,423,412,295	21,211,255,685

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للشركة والمقدمة للهيئة العامة للضرائب .



الشكل (2) مقارنة التحاسب الضريبي بأختلاف النسب الضريبية الثابتة والتصاعدية للمدة (2017-2021) (الشركة)
(ج) (المبالغ بالدينار)

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للشركة والمقدمة للهيئة العامة للضرائب.

- يلحظ من الجدول رقم (1) والشكل رقم (2) ومن تحليل عمليات التحاسب على وفق النسب المختلفة ومجموع الحصيلة الضريبية لمدة خمس سنوات قد كانت وفق النسبة الثابتة 15% (1,988,766,155) أما على وفق النسب التصاعدية ما قبل 2003 فقد كانت الحصيلة الضريبية أعلى (39,423,412,295) وبفرق بين الحصيلتين مقدار ضريبي (21,211,255,685) مليون دينار لصالح الخزينة العامة.

إن الفرضية لهذا البحث بأن إستراتيجية السياسة الضريبية لعام 2004 اثرت على التنظيم الفني للضرائب (السعر الضريبي والإعفاء الضريبي) ايجابياً وسلبياً ، فإيجابياً ادخلت الاستثمار الأجنبي والتطورات الإقتصادية للعراق ، أما سلبياً فهي لم تكن استصلاح ضريبي كما قيل عن هذه الإستراتيجية الحديثة وإنما كانت سبباً في قلة الحصيلة الضريبية وذلك بعد أن تمت مقارنة

الإيرادات الضريبية بين السعر الضريبي الثابت 15% وبين السعر الضريبي ماقبل 2003 السعر الضريبي التصاعدي 15%، 25%، 35% .

المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1. إن كثرة الإعفاءات تؤثر سلباً في تطبيق القانون الضريبي في العراق ، وفسح المجال امام التهرب الضريبي وفتح مجال للتحايل على تنفيذ القانون، اذا لم تكن هناك رقابة وقوة ، كما انه تُفرغ دور الضريبة الإقتصادية من محتواها.
2. من خلال تطبيق نسب التصاعد للدخل الخاضع للضريبة للشركات ماقبل 2003 ، لوحظ إن هذا الاسلوب سيؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية ، وأن أي نظام ضريبي مهما بلغ درجة من التطور فإنه لا يستطيع أن يحقق الأهداف المطلوبة، ما لم يكن هناك نظام تحاسب ضريبي فاعل وكفوء .
3. على الرغم من أن الضرائب تعد مصدراً دائماً ومستمرّاً من الموارد المهمة لتغطية النفقات العامة، ألا أن لها محددات كالسعر الضريبي، التهرب الضريبي، والوعي الضريبي أو الاعفاء الضريبي فهذه المحددات تعمل على تقليل الإيرادات الضريبية .
4. مما جرى استنتاجه من الباحثة تبين إن تطبيق هذه الآلية للنسب التصاعدي الضريبية ما قبل 2003 ادى الى رفع معدل الإيراد الضريبي، على العكس مما جرى العمل به بالنسبة للسعر الثابت للضريبة في الوقت الحالي، وهو نسبة 15% وهذا ينافي ما جرى إدعائه بأنها استراتيجية إستصلاح ضريبي، وإنما كانت استراتيجية دخول الاستثمار الاجنبي .

التوصيات

1. هذا البحث لفت الانتباه بشدة الى أن الوعي بأهمية الضريبة كقضية اقتصادية، وأجتماعية يمكن أن ينقل الضريبة من فكرة الجباية الى فكرة المواطنة، كما يمكن ان يسهم في تصحيح الفكرة المسيطرة وهي أن الضريبة مبلغ من المال يُؤدى جبراً بقوة القانون، وهذا لا ينطبق على المكلفين المحليين، وإنما يكون بمنحى آخر وهو الضريبة الاجنبية كونها تدر بإيرادات اعلى .
2. السعي إلى تطوير أساليب التحاسب الضريبي، والتي من ضمنها تطبيق أسلوب التصاعد في النسب بتحديد الدخل الخاضع للضريبة من اسهامه في زيادة نسب مساهمة الإيرادات الضريبية.
3. نوصي السلطة المالية بأن تأخذ بالحسبان الإيراد الضريبي بغض النظر عن اذا كان من داخل البلد او من خلال الاستثمار .
4. توصلت الباحثة الى أهم التوصيات وهي إجراء الدراسات الاحصائية وتحليل الإيرادات الضريبية في كل نشاط من أقسام الهيئة العامة للضرائب، ودراسة أسباب قلة الإيرادات الضريبية في بعض الأقسام، ووضع المُعالجات اللازمة لتحسين الإيراد الضريبي لها .

Sources:

First: Arabic sources

Laws, controls, instructions and official documents

1. The Republic of Iraq, Income Tax Law No. 113 of 1982 as amended and the decisions appended to it and its amendments.

Second: Arabic books

1. Bani Hamdan and Idris, Khaled Muhammad and Wael Muhammad, "Strategy and Strategic Planning, a Contemporary Approach", Dar Al-Yazuri Scientific for Publishing and Distribution, Jordan, 2009.
2. Hegazy, Al-Mursi Al-Sayed, "Taxation Systems between Theory and Practice," Al-Jamaa House for Publishing and Printing, Cairo 2001.
3. Al-Khursan, Muhammad Helou Daoud, "Tax accounting and its applications according to the legislation in force in Iraq," 1st edition, Iraq - Basra, 2020.

4. Khasawneh / Jihad Saeed (public finance and tax legislation between theory and practice), first edition / Wael Publishing House, Amman / Jordan / 2010.
5. Al-Ghalbi and Idris, Taher Mohsen Mansour and Wael Muhammad Sobhi, "Strategic Management: An Integrated Systematic Perspective," Wael Publishing House, Amman, Jordan, 2007.
6. Qaddi, Abdul Majeed, Studies in Taxology, first edition, Dar Jarir for Publishing and Distribution, Amman, 2011.
7. Othman, Saeed Abdel Aziz, Tax Systems: An Analytical Comparative Introduction, University House for Printing and Publishing, Alexandria, 2000.
8. Al-Anbaki and Abboud, Haitham Ali Muhammad and Salem Abboud, 2018, The basics of tax examination between theory and practice, second edition, Dar Al-Doctor for Administrative and Economic Sciences.
9. Kmash, Karim Salem, The Reality of Tax Policy in Iraq and Its Future Prospects, Master Thesis, Higher Institute, Al-Mustansiriya University, 2002
10. Al-Salameen, Yasser, Al-Daqq, Abdel-Rahman, Tax Accounting and its Applications in Palestine, First Edition, Academic Library, 2014.
11. Al-Zubaidi, Abd al-Basit Ali Jassim, "The Income Tax Base in Tax Legislation and the Variation in Existing Tax Systems in Arab Countries, A Comparative Study," Dar Al-Hamid for Publishing and Distribution, Jordan 2008.
12. Nour, Sharif, Abdel Nasser Ibrahim and Elayan, "Taxes and their Accounting," Dar Al Masirah for Publishing, Distribution and Printing, Amman 2002.

Third: Journals, letters and dissertations

Journals

1. Iraqi Facts Magazine, Issue 3981, February 2004
2. Iraqi Facts Magazine, Issue 3980, September 2003, and Issue 3982, May 2004.
3. Iraqi Facts Magazine, Issue 3984, June 2004

Letters and dissertations

1. Al-Harith Muhammad Reda, Strategic Planning for Taxes and Its Reflection in Investment, A Field Study in the General Commission for Taxes, Master's Thesis (equivalency) - High Diploma in Taxes, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, 2014.
2. Al-Mayahi, Ammar Fawzi Kazem, Tax Exemption in the Income Tax Law No. (113) of 1983, Master Thesis, Saddam College of Law, 2001.
3. Al-Atabi, Hussein Ashour, Abd, Suhad Kashkul, the role of tax exemption in attracting foreign investment and the possibility of activating it in the Iraqi economy, Graduate Studies Journal, Volume 7, Issue 18, 2012.
4. Wahib, Hamza Faeq, Ibrahim, Yasmine Walid, The role of tax policy in financing sustainable social development in Iraq for the period (2014-2016), Journal of Graduate Studies, Volume, Special Issue, First International Scientific Conference, 2018.
5. Rashid, Osama Hameed, The role of privatization in tax revenues, research submitted to obtain a higher diploma equivalent to a master's degree in taxation from the University of Baghdad, the Higher Institute for Accounting and Financial Studies 2020.

Fourth: Foreign sources

1. Armstrong. M. "A handbook of Human Resource" ,2006.
2. MaMillan, H., & Tampoe, M., "Strategic Management, Process, Content, and Implementation", Oxford press, 2000.

Fifth: Website sources

1. Majd Khader, 2021 (<https://mawdoo3.com>).