

تحليل اثر التغييرات في التشريعات الضريبية على الحصيلة الضريبية في هيكل النظام الضريبي العراقي
للمدة ٢٠٠٤-٢٠١٥

**Analysis of the impact of changes in tax legislation on tax revenues in the
structure of the Iraqi tax system for the period ٢٠٠٤-٢٠١٥**

أ.م. د تهاني مهدي عباس

ستار فياض عباس

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

الباحث

المستخلص

لم يعد النظام الضريبي مجرد آلية لتحصيل الموارد العامة، وإنما له ابعاد متعددة منها اقتصادية تتجسد في كونها اداة مهمة وفعالة في المحافظة على النمو الاقتصادي ومحاربة التقلبات الاقتصادية، والعمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، فضلا عن الاهداف الاجتماعية والسياسية، وتعد التشريعات الضريبية احد اركان النظام الضريبي، فهي عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين، ويجب ان تتم صياغة هذه القوانين بشكل يضمن تحقيق اهدافها كما يجب ان تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة.

وبنا عليه فقد هدف البحث الى تحليل اثر التغييرات في التشريعات الضريبية على الحصيلة الضريبية في هيكل النظام الضريبي العراقي للمدة ٢٠٠٤-٢٠١٥، وقد قسم هذا البحث الى مبحثين، تضمن المبحث الاول مفهوم واهم التغييرات في التشريعات الضريبية، اما المبحث الثاني فقد تناول تحليل اثر التغييرات في التشريعات الضريبية على الحصيلة الضريبية في هيكل النظام الضريبي العراقي.

Abstract

The tax system is no longer merely a mechanism for collecting public resource, but it has several dimensions, including economic, which is reflected in the fact that it is an important and effective tool in maintaining economic growth, fighting economic fluctuations, working towards achieving economic stability as well as social and political goals. It is a formulation of the of the principles and rules of tax policy in the form of laws, and these laws should be drafted in such a way as to ensure the achievement of their objectives. How tax laws should be flexible to adapt and the economic conditions of the state.

Accordingly, the aim of the research was to analyze the effect of the changes in the tax legislation on the tax collection in the structure of the Iraq tax system for the period ٢٠٠٤- ٢٠١٥, this study was divided into two sections. The first section included the concept and the most important changes in the tax legislation. In the tax legislation on the tax revenue in the structure of the Iraq tax system.

المقدمة

تمثل الضريبة ركنا اساسيا في الايرادات العامة للدولة فضلا عن كونها وسيلة هامة في اعادة توزيع الدخل بين افراد المجتمع وتحقيق العديد من الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتعد التشريعات الضريبية احد اركان النظام الضريبي الذي بدوره يمثل الترجمة العملية للسياسة الضريبية، وبالتالي يجب ان

تتم صياغة هذه التشريعات بشكل ينسجم مع اهداف السياستين الاقتصادية والضريبية على وجه الخصوص.

وفي المدة التي تلت عام ٢٠٠٣ في العراق صدرت العديد من التشريعات الضريبية والتي تضمنت القوانين والتعليمات والاورام فضلا عن التعديلات التي طرأت على بعض القوانين الضريبية, وذلك لمواكبة التغييرات في الاحداث السياسية والاقتصادية التي تلت هذه المدة, وهذا بالتأكيد سوف ينعكس على الحصيلة الضريبية.

اولا- مشكلة البحث: هناك العديد من العوامل التي تؤثر في الحصيلة الضريبية سواء بالزيادة او النقصان, ومن هذه العوامل طبيعة التشريعات الضريبية التي يجب صياغتها تبعا للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية, فالنظام الضريبي يعد انعكاسا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة, وقد طرأ في العراق العديد من الاحداث السياسية خلال المدة ٢٠٠٤ - ٢٠١٥ التي أسهمت بتغيير الواقع الاقتصادي والاجتماعي, ونتيجة لذلك فقد صدرت العديد من التعديلات والتشريعات الضريبية لمواكبة هذه التغييرات والتي اثرت على الحصيلة الضريبية.

ثانيا- هدف البحث: يهدف البحث الى تحليل اثر التغييرات في التشريعات الضريبية على الحصيلة الضريبية في هيكل النظام الضريبي العراقي للمدة ٢٠٠٤ - ٢٠١٥.

ثالثا- فرضية البحث: استند البحث الى فرضية مفادها ان التشريعات الضريبية فضلا عن كونها احد اركان النظام الضريبي تعد عاملا مؤثرا في تحديد حجم الحصيلة الضريبية, فزيادة السماحات او منح الاعفاءات او رفع معدلات الضريبة او تخفيضها, تؤثر على الحصيلة الضريبية سواء بالزيادة او النقصان.

رابعا- حدود البحث:

١- الحدود المكانية : هيكل النظام الضريبي العراقي.

٢- الحدود الزمانية: المدة الزمنية (٢٠٠٤ - ٢٠١٥).

خامسا- هيكلية البحث: قسمت هذه الدراسة الى مبحثين, تضمن المبحث الاول تحديد مفهوم التشريعات الضريبية كما تضمن اهم التغيرات في التشريعات الضريبية للمدة ٢٠٠٤ - ٢٠١٥, اما المبحث الثاني فقد تضمن تحليل اثر التغييرات في التشريعات الضريبية على الحصيلة الضريبية في هيكل النظام الضريبي العراقي, وقد اختتم البحث بأهم الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها.

المبحث الاول

اولا- التشريعات الضريبية

هي عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين, ويجب ان تتم صياغة هذه القوانين بشكل يضمن تحقيق اهدافها كما يجب ان تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة.

فصياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح او فشل اي نوع من انواع الضرائب, لذلك يجب ان يتوافر في صياغة القانون الضريبي الوضوح التام والبعد عن كافة النصوص التي تثير اللبس او الغموض فنتترك الباب مفتوحا لتفسيرات واجتهادات عادة ما تؤدي الى كثرة الثغرات وارتفاع نسبة التهرب الضريبي^(١).

ويعتبر القانون الضريبي احد فروع القانون العام, باعتبار الضريبة هي علاقة بين الممول والدولة. الا ان القانون الضريبي اكتسب نوعا من الاستقلالية, نتيجة تفرده بمجموعة من القواعد ابرزها^(٢):
أ- الضريبة من اختصاص السلطة التشريعية في احداثها.
ب- للقانون الضريبي قواعده الضريبية المتمثلة في:
● المساواة امام الضريبة.

● عمومية الضريبة, اي ان تفرض على جميع الاشخاص والاموال ولا يستثنى منها احد بدون مبرر سياسي او اقتصادي او اجتماعي.

● تناسب الضريبة مع المقدرة التكاليفية للممولين.

ج- للقانون الضريبي مصادره الدولية المتمثلة في:

● الاتفاقيات والمعاهدات الدولية, مثل الاتفاقيات الثنائية والمتعددة لمنع الازدواج الضريبي.
● التوجيهات الدولية بخصوص التعامل مع قضايا ضريبية معينة.

ومن الجدير بالذكر غالبا ما يكون للقرار السياسي اثر كبير في اختيار وتحديد طبيعة القوانين والتشريعات الضريبية التي يتم صياغتها في بلد ما بما يعكس التوجهات العامة للنظام السياسي القائم.

ثانيا- اهم التغييرات في التشريعات الضريبية خلال المدة (٢٠٠٤ - ٢٠١٥)

اولا- صدور امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٤٩) لسنة (٢٠٠٤) الاستراتيجية الضريبية لعام (٢٠٠٤), والذي تضمن فرض ضرائب جديدة على شرائح معينة فضلا عن التعديلات في القوانين والتشريعات الضريبية وهي كالاتي:

١- جاء في المادة (٣) وبموجب الفقرات ج د هـ واستنادا إلى أمر سلطة الائتلاف المؤقت رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤, إخضاع الشركات المحدودة والمساهمة الخاصة والمختلطة والشركات الاجنبية في العراق او التي لها مؤسسة دائمة في العراق للضريبة على دخلها بنسبة (١٥%), مما يعني تخفيض معدل الضريبة من ٣٥% الى ١٥%, وذلك لتخفيض العبء الضريبي على الدخل ومدخلات الانتاج لتشجيع الاستثمار والانتاج والادخار.

ومن اهم الاسباب الملحة لإعادة النظر في ضريبة الدخل على الشركات هو:

▪ انتهاج سياسة الخصخصة.

(١), حامد عبد المجيد دراز, محمد عمر ابو دوح, مبادئ المالية العامة, الطبعة الاولى, الدار الجامعية, الاسكندرية, ٢٠٠٦, ص٢١٧

(٢) عبد المجيد قدي, دراسات في علم الضرائب, ط١, دار جرير للنشر والتوزيع, عمان ٢٠١١, ص٦٧.

- تبني استراتيجية التحول الى اقتصاد السوق.
 - تنامي اهمية الاستثمار الاجنبي.
 - ضرورة معاملة الاستثمارات الخارجية بأسلوب الحياد الضريبي.
- ان تخفيض نسبة الضريبة على الشركات سوف يشجع ارباب العمل على اعادة استثمار ارباح الشركات, وهذا بدوره سوف يشجع شركات القطاع الخاص في العراق على زيادة رأس المال المستثمر وابداع فرص عمل جديدة, كما تؤدي الضريبة الثابتة المخفضة الى زيادة تحصيل العائدات فضلا عن تجاوب الشركات مع التحول الى اقتصاد السوق الحر في العراق.
- ٢- تخفيض الضريبة على دخول الافراد بشكل كبير, فبعد ان كانت تتراوح اسعار ضريبة الدخل على الافراد بين (١٠-٤٠%) اصبحت بموجب المادة (٣) الفقرة أ من الامر ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ تتراوح بين (٣-١٥)% فقط. حيث ان انخفاض معدلات الضرائب يحفز الاقتصاد وان هذا قد يزيد من الايرادات الضريبية الحقيقية, كما انه يسهم بتشجيع الادخار والاستثمار وتعزز من التزامهم بقوانين الضرائب.
- ٣- بموجب الامر رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ الغيت الضريبة الاضافية لضريبة العقار, باعتباره احد اوجه الازدواج الضريبي. والابقاء على الضريبة الاساسية ومقدارها (١٠%).
- ٤- فرض الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر على موظفي القطاع العام, حيث تم شمول موظفي القطاع العام في تحمل العبء الضريبي اعتبارا من ١/٥/٢٠٠٤ أسوة بموظفي القطاع الخاص, يعد هذا الاجراء ضروري لضمان تحصيل عائدات ضريبية كافية ودون تحميل فئات المجتمع الأخرى اعباء النسب الضريبية المرتفعة.
- ٥- اعادة الضرائب التي علقت بموجب الامر رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٣ (الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٣), والتي شملت ضرائب الدخل على الشركات وضريبة المهن وضريبة الافراد العاملين في القطاع الخاص, وذلك اعتبارا من الاول من نيسان عام ٢٠٠٤ .
- ثانيا- صدور الامر (٥٤) لسنة ٢٠٠٤ (سياسة تحرير التجارة لعام ٢٠٠٤), أستبدل جميع الرسوم الجمركية المفروضة على الإستيرادات بفرض ضريبة إعمار قدرها ٥% على جميع السلع المستوردة الى العراق من جميع الدول اعتبارا من (١٥) نيسان من عام ٢٠٠٤, مع اعفاء تام لبعض السلع كالمواد الغذائية والادوية والادوات الطبية والكتب والملابس, وهذا التخفيض يأتي بعد ان كانت الضريبة الجمركية تصل الى ٢٠٠%. وذلك لتخفيف اعباء الرسوم الجمركية على المواد الاولية اللازمة للصناعة وزيادة القدرة التنافسية في الاسواق الداخلية والخارجية.
- ثالثا- تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧, بموجب هذه التعليمات تم فرض ضريبة الاستقطاع المباشر على المدخولات للمنتسب خلال السنة المالية والمنصوص عليها في هذه التعليمات, ويقصد بالمنتسب لأغراض هذه التعليمات, كل من يعمل بأجر او براتب لدى دوائر الدولة او القطاع العام

او المختلط او الخاص, وذلك استنادا لأحكام الفقرة (٤) من المادة الحادية والستين من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

رابعا- ورد في المادة (٢٠- ثانيا) من قانون الموازنة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨ مضاعفة المبالغ الخاصة بقياس الضريبة الواردة في المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢, والمعدلة بموجب الامر (٤٩) لسنة ٢٠٠٤, وحسب ما موضح في الجدول ادناه.

جدول رقم (١) يوضح مضاعفة المبالغ الخاصة بقياس الضريبة وفقا للمادة (٢٠- ثانيا) لقانون الموازنة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨.

النسبة	صافي الدخل
٣%	لغاية ٥٠٠٠٠٠٠٠ دينار
٥%	اكثر من ٥٠٠٠٠٠٠٠ لغاية ١٠٠٠٠٠٠٠٠
١٠%	اكثر من ١٠٠٠٠٠٠٠٠ لغاية ٢٠٠٠٠٠٠٠٠
١٥%	ما زاد عن ٢٠٠٠٠٠٠٠٠

المصدر: قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

خامسا- ورد في المادة (٢٠- اولاً) من قانون الموازنة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨, مضاعفة السماحات (الاعفاءات) الواردة في المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢, وحسب ما موضح في الجدول ادناه:-

جدول رقم (٢) يوضح مضاعفة السماحات القانونية (الاعفاءات) وفقا للمادة (٢٠- اولاً) لقانون الموازنة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨.

ت	السماحات	التفاصيل
١-	٥,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار	للمكلف بذاته (لدافع الضريبة او دافعة الضريبة اذا كانت غير متزوجة افي حالة عدم اضافة دخل الزوجة الى دخل الزوج)
٢-	٤,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار	لزوجة دافع الضريبة (اذا كانت ربة بيت لا دخل لها او في حالة اضافة دخلها الى دخله)
٣-	٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار	لكل واحد من ابناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم (مع مراعاة ما جاء في الفقرة (٦) من المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل (١١٣) لسنة ١٩٨٢.
٤-	٦,٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار	للأرملة او المطلقة بذاتها.
٥-	٦,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار	اعفاء اضافي للمكلف الذي تجاوز الثالثة والستين من العمر

المصدر: الجدول من اعداد الباحث استنادا لقانون الموازنة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨.

سادسا- تشريع قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦, بهدف خلق مناخ استثماري ملائم وبيئة مشجعة للاستثمار من خلال ما يتضمنه هذا القانون من اعفاءات للضرائب والرسوم بالإضافة الى المزايا والضمانات التي يتمتع بها المستثمر.

سابعاً- اصدار قانون رقم (١٩) لسنة ٢٠١٠ تفرض بموجبه ضريبة دخل بنسبة (٣٥%) على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق او فروعها او مكاتبها والمتعاقدين من الباطن معها في مجال انتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها. كما وقد اخضع بموجب هذا القانون جميع رواتب واجور ومخصصات العاملين العراقيين والاجانب العاملين في الشركات الاجنبية المتعاقدة معها وفروعها ومكاتبها والمتعاقدين من الباطن لضريبة الاستقطاع المباشر سواء استلمت هذه داخل العراق وخارجه وفقا لتعليمات الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧. ثامناً- تم تشريع قانون التعرفة الجمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠، الغي بموجبه قانون رقم (٧٧) لسنة ١٩٥٥ وامر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٥٤ لسنة ٢٠٠٤ وامر سلطة الائتلاف رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ (ضريبة اعادة اعمار العراق)، وقد تم فرض معدلات التعرفة بنسب تراوحت بين (١- ١٠٠%).

تاسعاً- فرض الضريبة على شركات الهاتف النقال، وذلك بموجب قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٥، اذ جاء في المادة (٢٣) ثانياً من هذا القانون، على هيئة الاتصالات والاعلام الزام شركات الهاتف النقال تسديد ما عليها من مبالغ وغرامات والتزامات مالية خلال النصف الاول من عام ٢٠١٥.

عاشراً- اتفاقيات الازدواج الضريبي، قامت الهيئة العامة للضرائب بعقد العديد من الاتفاقيات الدولية الخاصة بالازدواج الضريبي، حيث يعتبر الازدواج الضريبي عبئاً مالياً على الشخص الطبيعي والاعتباري، فارتفاع العبء الضريبي يؤدي الى ارهاق المواطنين وشعورهم بانعدام المساواة والعدالة الاجتماعية وبالتالي يؤدي الى التهرب الضريبي الذي سوف ينعكس على الحصيلة الضريبية.

المبحث الثاني

تحليل اثر التشريعات الضريبية على الحصيلة الضريبية في هيكل النظام الضريبي العراقي

ثالثاً - الهيكل الضريبي

يُعرف الهيكل الضريبي على انه مجموعة الضرائب التي تشكل نظاماً ضريبياً معيناً، وعليه يبين الهيكل الضريبي حصة كل ضريبة في العبء الضريبي الكلي، ويقدم الهيكل الضريبي في صورة علاقات بين المجموعات الرئيسية للضرائب او مجموعة الضرائب، وهكذا يعبر الهيكل الضريبي عن مجموع الضرائب المختلفة المفروضة في مجتمع معين في فترة معينة. ويمكن النظر اليه على انه مجموعة متباينة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، بحيث تكون الغلبة لمجموعة معينة من الضرائب. وعليه فهو يعكس الأهمية النسبية المعطاة لكل نوع منها^(١).

والنظام الضريبي في العراق يقوم على الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، بمعنى اعتماد هذا النظام على نظام الضرائب المتعدد وليس نظام الضريبة الواحدة. والضرائب المباشرة في العراق

(١) .. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط١، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان ٢٠١١. ص ٧٠.

منها ماهي مفروضة على الدخل (دخل الافراد ودخل الشركات) وضريبة العقار, وهناك ضريبة واحدة(*) مفروضة على رأس المال هي ضريبة العرصات, أما الضرائب غير المباشرة فتضم كلا من الضرائب على الإستهلاك والضرائب على التداول, وان الضرائب على الإستهلاك في العراق تقتصر إلى ثلاث انواع وهي الضرائب الجمركية والضرائب على الإنتاج وضريبة المبيعات, اما الضرائب على التداول فتشمل رسم الطابع ورسم التسجيل العقاري ورسم تسجيل السيارات(**).

أولاً- الضرائب المباشرة

هي تلك الضرائب التي تفرض على واقعة تملك الثروة وهذه هي الطريقة المباشرة للوصول الى وعاء الضريبة, مما يعني أنها تصيب بشكل مباشر المال أو الدخل الذي تقتطع منه بلا موارد ولا التواء.

١- الضرائب على الدخل:

أ- ضريبة الدخل

تحتل الضرائب على الدخل مكان الصدارة في كل النظم الضريبية للعالم اجمع, فقد وجدت الدول في الضرائب على الدخل من الخصائص ما دفعها الى الاعتماد عليها في تمويل نفقاتها بمورد مالي غزير الحصيلة متجدد الوعاء تتجاوب اجراءات ربطه وتحصيله مع عدد من مستويات الكفاءة الادارية^(١).

ويُعد العراق الأول من بين الدول العربية في فرض ضريبة الدخل بموجب القانون رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧ والذي صدر في ١٩٢٧/٢/٢٨ ومن بعده صدر قانون ضريبة الدخل رقم ٣٦ لسنة ١٩٣٩, وقد استمر العمل بهذا القانون الى ان تم الغاؤه وصدر محله القانون (٨٥) لسنة ١٩٥٦, وعد نافذ المفعول من سنة صدوره وقد استمر العمل بهذا القانون لفترة قصيرة وبعد سقوط الحكم الملكي وقيام الجمهورية صدر محلة قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ بشكل ينسجم مع تطلعات النظام السياسي الجديد, وقد اجريت عليه عدة تعديلات حتى الغي بتاريخ ١٩٨٢/١٢/٣, وشرع بدلا عنه قانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والذي لازال ساري المفعول في احتساب ضريبة الدخل في العراق.

جدول رقم (٣)

معدل نمو ضريبة الدخل ونسبة مساهمتها الى اجمالي الايرادات الضريبية واجمالي الضرائب المباشرة للمدة ٢٠٠٤-٢٠١٥ (مليون دينار)

معدل نمو ضريبة الدخل	الاهمية النسبية لضريبة الدخل		اجمالي الايرادات الضريبية (٣)	اجمالي الضرائب المباشرة (٢)	اجمالي ضريبة الدخل (١)	السنة
	%١/٣	%١/٢				

(*) كانت توجد ضريبة على التركات ادخلت في النظام الضريبي في العراق لأول مرة في سنة ١٩٥٩ بصدر القانون رقم ١٥٧, والغيت في سنة ١٩٩٤ في القانون رقم ٢٢.

(**) من الملاحظ ان الفرائض اعلاه تبويب في الموازنة العامة للدولة بوصفها رسوما على الرغم من ان معظمها في الواقع هي ضرائب.
(١) ابو حشيش, خليل عواد, المحاسبة الضريبية, حالات وتطبيقات عملية, ط١ اثره للنشر والتوزيع, عمان ٢٠١٠, ص٢٥.

معدل نمو ضريبة الدخل	الاهمية النسبية لضريبة الدخل		اجمالي الايرادات الضريبية (٣)	اجمالي الضرائب المباشرة (٢)	اجمالي ضريبة الدخل (١)	السنة
	%١/٣	%١/٢				
----	٤٤,٤٩	٩٣,٨٣	١٥٥١٤٨	٧٣٥٦٨	٦٩٠٣١	٢٠٠٤
١٥٢,٤	٣٧,٩٦	٩٤,٦٧	٤٥٨٨٦٠	١٨٤٠١٧	١٧٤٢٢٤	٢٠٠٥
٧٠,٠	٥٥,٥٢	٩٦,٥٤	٥٣٣٦٠٠	٣٠٦٨٧٢	٢٩٦٢٨٣	٢٠٠٦
٤٤,٣	٤١,٢٦	٩٧,٤٢	١٠٣٦٣٢٢	٤٣٨٩٣١	٤٢٧٦٣٩	٢٠٠٧
١٧,٨	٥٦,٩٣	٩٥,٩٦	٨٨٥٣٠٥	٥٢٥٢٥١	٥٠٤٠٥٥	٢٠٠٨
١٢,٧	٩٢,٠٤	٩٤,٢٢	٦١٧٣٣٣	٦٠٣٠٤٠	٥٦٨٢٢٠	٢٠٠٩
١٨,٢	٤٢,٥٢	٩٣,٠٣	١٥٨٠١٦٥	٧٢٢٢٦٤	٦٧١٩٢٨	٢٠١٠
٢٢,٢	٥٦,٨٧	٩٤,٠٠	١٤٤٣٩٧٨	٨٧٣٥٤٠	٨٢١٢٠٦	٢٠١١
٢٣,٣	٦٢,٧٥	٩٤,٧٨	١٧٣٢٢٩٤	١١٤٦٩٤٣	١٠٨٧٠٨٤	٢٠١٢
١٩,٠	٦٣,٠٠	٩٥,٣٤	٢٠٥٤٦٨٢	١٣٥٧٨٣٣	١٢٩٤٥٨٩	٢٠١٣
٨,٣	٦٨,٨٢	٩٥,٨٤	٢٠٣٨٧١٦	١٤٦٣٩٩٨	١٤٠٣١٥٩	٢٠١٤
١٧,٨	٦٤,٩٠	٩٦,٠٩	٢٥٤٧٩٥٦	١٧٢٠٩١٧	١٦٥٣٧٤٠	٢٠١٥
٣٦,٩	٥٧,٢٥	٩٤,٩٠				المعدل

المصادر: الجدول من اعداد الباحث استنادا الى بيانات الهيئة العامة للضرائب, قسم الاحصاء والبحوث.
ومن خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (٣) يتبين:

- (١)- زيادة الأهمية النسبية لضريبة الدخل من إجمالي الضرائب المباشرة, اذ حققت نسبة مساهمة بلغ (٩٤,٩٠%) خلال مدة الدراسة ٢٠٠٤-٢٠١٥, فقد هيمنت بشكل كبير على هيكل الضرائب المباشرة مما يعكس ضعف الدور التمويلي لأنواع الضرائب المباشرة الاخرى, كما نلاحظ ان الايرادات الضريبية اخذت بالتزايد طوال فترة الدراسة,
- (٢)- حققت ضريبة الدخل متوسط معدل نمو مقداره (٣٦,٩%) وهذا يعتبر مؤشر جيد لمتوسط معدل النمو.

مقياس (سعر) ضريبة الدخل

تعريف سعر (معدل) الضريبة: هو نسبة مئوية أو الفية من وعاء الضريبة, ويمكن ان تكون نسبة الضريبة مبلغا مقطوعا تحدده الدوائر المالية وفقا لمجموعة من المعايير بحسب وعاء الضريبة^(١).

(١) خالد شحادة الخطيب, احمد زهير شامية, اسس المالية العامة, دار وائل للنشر, عمان ٢٠٠٣, ص ١٧٩.

وقد جاء في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢, استخدام نوعين من مقياسي الضريبة هما المقياس النسبي التصاعدي والآخر المقياس النسبي الثابت, (بحسب آخر تعديل) وسنتناول هذين المقياسين وكالآتي:

الاول: مقياس نسبي تصاعدي وفقا للشرائح:

تقرض ضريبة الدخل في العراق بسعر تصاعدي وفقا للشرائح على مجموع مدخولات الاشخاص الخاضعة للضريبة, وقد تبنى المشرع العراقي هذا المقياس لعدالته وفرضه على الاشخاص الطبيعيين (الافراد) سواء كانوا مقيمين او غير المقيمين, وعلى النحو الآتي:

تقرض الضريبة على المكلف (دخل الفرد المقيم وغير المقيم)^(*) عن كل سنة تقديرية وفق النسب الآتية:-

- ٣% ثلاثة من المائة لغاية (٢٥٠٠٠٠) مائتان وخمسون الف دينار عراقي.
- ٥% خمسة من المائة ما زاد على (٢٥٠٠٠٠) لغاية (٥٠٠٠٠٠) خمسمائة الف دينار.
- ١٠% عشرة من المائة ما زاد على (٥٠٠٠٠٠) لغاية (١,٠٠٠,٠٠٠) مليون دينار.
- ١٥% خمسة عشر من المائة ما زاد على (١,٠٠٠,٠٠٠) مليون دينار.

الثاني: المقياس النسبي (الثابت)

يفرض السعر النسبي على الدخول الآتية:

- نسبة ١٥% ثابتة من دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
 - نسبة ١٥% ثابتة من دخل الشركات المساهمة الخاصة.
 - نسبة ١٥% من دخل لشركات المساهمة المختلطة.
 - نسبة ٣٥% من دخل شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق (**).
- والجدول رقم (٤) يبين ايرادات ضرائب الدخل المفروضة بحسب نوع النشاط مصدر الدخل.

جدول رقم (٤)

ايرادات ضريبة الدخل حسب نوع النشاط (المصدر) ونسبة المساهمة ومعدل النمو لكل نوع من الانشطة للمدة (٢٠٠٤-٢٠١٥) مليون دينار

(*) تقرض نفس نسب الضريبة على دخل المكلف المقيم وغير المقيم الا ان الفرق بينهما ان الفرد المقيم وحده يتمتع بالسماحات القانونية المنصوص عليها.

(**) نصت المادة (١) لقانون الشركات النفطية رقم (١٩) لسنة ٢٠١٠ (تقرض ضريبة دخل بنسبة ٣٥%) على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق او فروعها او مكاتبها والمتعاقدين من الباطن معها في مجال انتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها.

السنة	اجمالي ايرادات ضريبة الدخل (١)	ايرادات ضريبة الشركات (٢)	ايرادات ضريبة الرواتب (٣)	ايرادات ضريبة المهن (٤)	ايرادات ضريبة نقل ملكية العقار (٥)	الاهمية النسبية لكل نشاط في ايرادات ضريبة الدخل %				
						٥/١	٤/١	٣/١	٢/١	
٢٠٠٤	٦٩٠٣١	٥٨٠٨	٥٨٠٨	٢٦٢١٩	٣١١٩٦	٨,٤	٨,٤	٨,٤	٣٧,٩	٤٥,٢
٢٠٠٥	١٧٤٢٢٤	٢٥٢٩٨	٨٣٦٩٥	٢٤٨١٥	٤٠٤١٦	١٤,٥	١٤,٥	٤٨	١٤,٢	٢٣,٢
٢٠٠٦	٢٩٦٢٨٣	٦٧٦٣٨	١٦٥٦٢٨	٢٣٢٢٩	٣٩٧٨٨	٢٢,٨	٢٢,٨	٥٥,٩	٧,٨	١٣,٤
٢٠٠٧	٤٢٧٦٣٩	١٣٩٦١٢	٢١٠٩٣٥	٣٧٠٩١	٤٠٠٠١	٣٢,٦	٣٢,٦	٤٩,٣	٨,٧	٩,٣
٢٠٠٨	٥٠٤٠٥٥	١٨٦٣٣١	١٨٠٣٥٤	٣٩٢٥٤	٩٨١١٦	٣٦,٩	٣٦,٩	٣٥,٨	٧,٨	١٩,٥
٢٠٠٩	٥٦٨٢٢٠	٢٤٥٦٣٣	٩٦٢٥١	٥٤١٠٧	١٧٢٣٣٩	٤٣,٢	٤٣,٢	١٧	٩,٥	٣٠,٣
٢٠١٠	٦٧١٩٢٨	٢٧١٤٥٦	٧٣٠٤٦	٧٧٢٧٧	٢٥٠١٤٩	٤٠,٤	٤٠,٤	١٠,٩	١١,٥	٣٧,٢
٢٠١١	٨٢١٢٠٦	٣٣٥٠٢٠	١٦٢٠٤٣	٨٣٠٧٨	٢٤١٠٦٥	٤٠,٨	٤٠,٨	١٩,٧	١٠,١	٢٩,٤
٢٠١٢	١٠٨٧٠٨٤	٤١٨٥٩٣	٢٧١٠٧٠	٩٨٧٢٢	٢٩٨٦٩٩	٣٨,٥	٣٨,٥	٢٤,٩	٩,١	٢٧,٥
٢٠١٣	١٢٩٤٥٨٩	٥٥٥٠٦٩	٣١١٨٥١	١١٤٠٨٧	٣١٣٥٨٢	٤٢,٩	٤٢,٩	٢٤,١	٨,٨	٢٤,٢
٢٠١٤	١٤٠٣١٥٩	٦٣٠٦١٢	٣٨٧٤٢٢	١١٩١٧٢	٢٦٥٩٥٣	٤٤,٩	٤٤,٩	٢٧,٦	٨,٥	١٩
٢٠١٥	١٦٥٣٧٤٠	٧٦٠٤٩٦	٥٤٧٠٥٦	٩٦٣٠٧	٢٤٩٨٨١	٤٦	٤٦	٣٣,١	٥,٨	١٥,١
المعدل						٣٤,٣	٣٤,٣	٢٩,٥	١١,٦	٢٤,٤

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب, قسم الاحصاء والبحوث.

من خلال ما ورد من بيانات في الجدول رقم (٤) يتبين لنا:

(١)- انخفاض الاهمية النسبية لضريبة دخل الشركات وضريبة المهن لعام ٢٠٠٤ وذلك بسبب تعليق هذه الضرائب للربع الاول من عام ٢٠٠٤ وذلك بموجب امر سلطة الائتلاف رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ (الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤), فضلا عن تخفيض معدلات الضرائب المفروضة على الاشخاص الطبيعيين (الافراد) والمعنويين (الشركات) وذلك بتوحيدها على ان لا تزيد عن ١٥%, بعد ان كانت تصل الى ٤٥%.

(١)- ان ضريبة الشركات قد شكلت النسبة الاكبر في ايرادات ضريبة الدخل اذ بلغ متوسط مساهمتها الى اجمالي ضريبة الدخل ٣٤,٣% خلال مدة الدراسة, وكان لإيراد ضريبة الشركات الهيمنة على هيكل ضرائب الدخل وعلى مدى السنوات (٢٠٠٤-٢٠١٥). كما نلاحظ الارتفاع المطرد لإيرادات ضريبة الشركات وعلى مدى هذه السنوات, وهذا يعني ان لأجراء تخفيض معدلات الضرائب وفق امر سلطة الائتلاف رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ الاثر الايجابي في زيادة الحصيلة الضريبية, وذلك بسبب تزايد عدد الشركات المحلية والاجنبية العاملة في مختلف الأنشطة الاقتصادية, نتيجة السياسات الاقتصادية الجديدة

والهادفة الى التحول الى الاقتصاد الحر والتوجه نحو خصخصة المؤسسات العامة في العراق, فقد كان عدد الشركات العراقية المسجلة لدى تسجيل الشركات قبل (٢٠٠٣) يبلغ (٨٣٩٧) اما عدد فروع ومكاتب الشركات الاجنبية فقد بلغ (١٠٩) فرع و (٨٥) مكتب, اما عددها الحالي يبلغ (٦٢١٥١) شركة, فضلا عن فرض الضريبة على شركات الهاتف النقال^(*) وشركات النفط الاجنبية المتعاقدة في العراق والتي كان لها دور في زيادة ايرادات ضريبة الشركات.

(٢)- نلاحظ ان ايرادات ضريبة نقل ملكية العقار قد حققت ما نسبته (٢٤,٤%) وهي نسبة مرتفعة فيما لو قورنت بسنوات سابقة, وقد يعود ذلك الى اعتماد الضوابط السنوية^(*) في تقدير الدخل الخاضع للضريبة (تحديد الوعاء الضريبي) من قبل السلطة المالية, وهذه الضوابط متغيرة يمكن زيادتها بحسب توجهات السلطة المالية, فضلا عن ان الادارة الضريبية وبموجب القرار (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ بدأت تفرض الضريبة على القيمة العمومية للعقار والذي يتم تقديره من قبل لجان الكشف المكلفة من قبل الهيئة العامة للضرائب, بدلا من فرض الضريبة على الارباح الناجمة عن نقل ملكية العقار, كما نلاحظ الارتفاع النسبي لإيرادات ضريبة نقل ملكية العقار لعامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ و وقد يكون السبب في ذلك الى تحسن الاوضاع الاقتصادية في العراق بصورة عامة واتساع الحركة التجارية وزيادة الطلب على الأراضي والعقارات بشكل خاص.

٣- بالنسبة لمساهمة الضرائب على الرواتب فقد بلغت ما مقداره ٢٩,٥% خلال مدة البحث ٢٠٠٤-٢٠١٥, وذلك بسبب شمول رواتب موظفي القطاع العام بالضريبة إبتداءً من منتصف عام ٢٠٠٤, اذ تم وبموجب امر سلطة الائتلاف رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ اخضاع جميع الرواتب والاجور والمخصصات التي يتقاضاها العاملون في دوائر الدولة (القطاع العام والمختلط) للضريبة, وبذلك اصبحت جميع الدخول التي يتقاضاها العاملون في القطاع العام والخاص تخضع الى الضرائب, وهذا الامر يتفق مع قاعدة العدالة الضريبية.

٤- كما نلاحظ انخفاض الاهمية النسبية لضريبة الرواتب (الاستقطاع المباشر) لعامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ ويعود ذلك للزيادة السماحات الشخصية فضلا عن اعفاء المخصصات للعاملين في القطاع الخاص.

ب- ضريبة العقار

عرف العراق هذه الضريبة منذ زمن بعيد, فقد عرفها في عهد الاحتلال العثماني منذ ان فرضت ضريبة على الاملاك في سنة ١٨٣٩, وفي سنة ١٩٠٧ صدر قانون ضريبة المسققات العثماني ليحل محله القانون السابق, واستمر العمل بهذا القانون حتى ظهر اول قانون لهذه الضريبة في عهد الحكم

(*) تم العمل بضريبة الهاتف النقال بتاريخ ٢٠١٥/٨/١ بموجب قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٥. اذ جاء في المادة (٢٣) ثانيا- على هيئة الاتصالات والاعلام الزام شركات الهاتف النقال تسديد ما عليها من مبالغ وغرامات والتزامات مالية خلال النصف الاول من عام (٢٠١٥).

(*) الضوابط السنوية:- هي نسبة مئوية او مبالغ مقطوعة تضعها الادارة الضريبية تقدر بموجبها ارباح مصادر الدخل الخاضعة للضريبة.

الوطني في العراق هو قانون ضريبة الاملاك رقم (٤٩) لسنة ١٩٢٣ الذي ظل معمولاً به حتى ظهور قانون ضريبة الاملاك رقم (١٧) لسنة ١٩٤٠ الذي ظل نافذاً لغاية ١٩٦٠/٣/٣١^(١). وفي ١٩٥٩/١١/٩ صدر قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ وعدل مرات عديدة وما زال معمولاً به حتى الآن، مع الاشارة الى ان بداية تطبيقه كان في ١٩٦٠/٤/١.

وعاء ومقياس (نسبة) ضريبة العقار

تفرض ضريبة العقار على الايراد السنوي للعقار ويحسب ما ورد في الفقرة (٨) من المادة الاولى من قانون ضريبة العقار فانه (بدل ايجاره الفعلي او المخمن وفقاً لأحكام هذا القانون) وقد حددت المادة الثانية من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ النافذ نسبة ضريبة العقار وكالاتي:

- ١- تقدر قيمة الضريبة وتجبى بنسبة ١٠% 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.
- ٢- تنزل نسبة ١٠% من الايراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار العقار قبل احتساب ضريبة العقار.

والجدول رقم (٥) يبين معدل النمو لضريبة العقار ونسبة مساهمتها الى اجمالي الضرائب المباشرة واجمالي الايرادات الضريبية خلال المدة ٢٠٠٤ - ٢٠١٥.

جدول رقم (٥)

معدل نمو ضريبة العقار ونسبة مساهمتها الى اجمالي الضرائب المباشرة واجمالي الايرادات الضريبية للمدة (٢٠٠٤ - ٢٠١٥) (مليون دينار)

معدل نمو ضريبة العقار %	الاهمية النسبية %		اجمالي الايرادات الضريبية (٣)	اجمالي الضرائب المباشرة (٢)	ضريبة العقار (١)	السنة
	١/٣	١/٢				
----	٢,٦	٥,٦	١٥٥١٤٨	٧٣٥٦٨	٤١١٠,٥	٢٠٠٤
٩٩,٦	١,٨	٤,٤	٤٥٨٨٦٠	١٨٤٠٧١	٨٢٠٥,٥	٢٠٠٥
١٣,٢	١,٧	٣	٥٣٣٦٠٠	٣٠٦٨٧٢	٩٢٩٣,٧	٢٠٠٦
١٠,١	٠,٩٨	٢,٣	١٠٣٦٣٢٢	٤٣٨٩٣١	١٠٢٣٦,٢	٢٠٠٧
٩٢,٦	٢,٢	٣,٧	٨٨٥٣٠٥	٥٢٥٢٥١	١٩٧١٩,٣	٢٠٠٨
٥٨,٩	١,٩	٥,١	١٦١٧٣٣٣	٦٠٣٠٤٠	٣١٣٣٨	٢٠٠٩
٤٤,٥	٢,٨	٦,٢	١٥٨٠١٦٥	٧٢٢٢٦٤	٤٥٣٠٢,٤	٢٠١٠

(١) هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد ١٩٨٩، ص ١٤٩-١٥٠.

معدل نمو ضريبة العقار %	الاهمية النسبية %		اجمالي الايادات الضريبية (٣)	اجمالي الضرائب المباشرة (٢)	ضريبة العقار (١)	السنة
	١/٣	١/٢				
٢,٨	٣,٢	٥,٣	١٤٤٣٩٧٨	٨٧٣٥٤٠	٤٦٥٧٧,٣	٢٠١١
١٥,٤	٣,١	٤,٦	١٧٣٢٢٩٤	١١٤٦٩٤٣	٥٣٧٥٣	٢٠١٢
٦,٣	٢,٧	٤,٢	٢٠٥٤٦٨٢	١٣٥٧٨٣٣	٥٧١٥٨	٢٠١٣
(٢)	٢,٧	٣,٨	٢٠٣٨٧١٦	١٤٦٣٩٩٨	٥٥٩٥٨	٢٠١٤
١٢,٤	٢,٤	٣,٦	٢٥٤٧٩٥٦	١٧٢٠٩١٧	٦٢٨٩٧	٢٠١٥
٣٢,٢	٢,٣٤	٤,٣١				المعدل

المصدر: الجدول من عمل الباحث اعتمادا على بيانات الهيئة العامة للضرائب, قسم الاحصاء والبحوث, قسم العقار والعرضات.

ومن خلال البيانات الواردة في الجدول اعلاه يتبين لنا:

(١)- انخفاض الاهمية النسبية لضريبة العقار من اجمالي الضرائب المباشرة واجمالي الايرادات الضريبية بمتوسط مقداره ٤,٣١% و ٢,٣٤% على التوالي, وهذا متوسط منخفض جدا فيما لو قورن بنسبة مساهمة ضريبة الدخل الى اجمالي الضرائب المباشرة واجمالي الايرادات الضريبية, ويرجع السبب في ذلك الى تعديل قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ الذي تم بموجبه الغاء ضريبة العقار الاضافية التي كان سعرها ٢٠%, والابقاء على الضريبة الاساسية والبالغة ١٠% فقط.

(٢)- بلغ متوسط نسبة نمو ضريبة العقار للمدة (٢٠٠٤-٢٠١٥) ٣٢,٢%, وهذا المعدل متقارب مع معدل نمو ضريبة الدخل.

٢- الضرائب على رأس المال

وتتمثل هذه الضرائب في تلك التي تتخذ من رأس المال وعاء لها. ويقصد برأس المال او الثروة ما بحوزة المكلف من قيم استعمالية في لحظة زمنية معينة سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة او حقوق معنوية كالأسهم والسندات, او على شكل نقود^(١). ويمكن ان تكون مصوغات او تحف وغيرها.

أ- ضريبة العرضات

هي ضريبة تفرض على راس المال العقاري غير المستغل وغير المستثمر, وقد عرفت هذه الضريبة في العراق لأول مرة بالقانون رقم (١٥) لسنة ١٩٤٠. الا ان هذا القانون لم يستمر سوى سنتين, فقد صدر القانون رقم (٣٥) لسنة ١٩٤٢ يقضي بتأجيل تنفيذ قانون ضريبة العرضات ابتداءا من ١/٤/١٩٤٢

(١) عادل فليح العلي, المالية العامة والتشريع المالي والضريبي, ط١ دار الحامد للنشر والتوزيع, عمان ٢٠٠٧, ص١٣٣.

بسبب قيام الحرب العالمية الثانية، وبعد انتهاء الحرب اعيدت الضريبة بتاريخ ١٩٤٧/٩/٢ وقيمت لغاية ١٩٥٠/٣/٣١ اذ الغيت بالقانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٥٠^(١).

إلا أنها عادت من جديد بالقانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ النافذ حالياً، حيث اجريت عليه العديد من التعديلات، وكان الغرض من فرض هذه الضريبة هو توفير السكن العصري لأفراد الشعب وخفض كلفته وتنشيط حركة البناء، كما يمكن ان تكون حافزا لمالكي الاراضي على المباشرة ببنائها او التخلص منها بالبيع مما يساعد على تنشيط العمران وتوافر عرض الاراضي.

والعرصة في مفهومها اللغوي هي (كل بقعة بين الدور ليس فيها بناء)، واما المشرع العراقي فقد عرف العرصة في المادة الاولى من قانون ضريبة العرصات بانها (الارض الواقعة ضمن حدود أمانة بغداد والبلديات في مراكز المحافظات والأقضية والنواحي سواء كانت الارض مملوكة او موقوفة او مفوضة بالتسجيل العقاري أو ممنوحة باللزمة وذلك اذا لم يكن مشيد عليها بناء صالح لأغراض السكن او لأي غرض من اغراض الاستثمار او لم تكن مستغلة استغلالا اقتصاديا)*.

وعاء وسعر (مقياس) ضريبة العرصة

ان وعاء ضريبة العرصة هو العرصة، وفيما يخص سعر ضريبة العرصة فقد حددت المادة الثالثة من قانون ضريبة العرصات النافذ ان تستوفى عن كل عرصة ضريبة سنوية بنسبة (٢%) من قيمتها المقدرة، وتجبي الضريبة من المكلف خلال السنة المالية التي تتحقق فيه.

والجدول رقم (٦) يبين معدل النمو لضريبة العرصات ونسبة مساهمتها الى اجمالي الضرائب

المباشرة واجمالي الايرادات الضريبية خلال المدة ٢٠٠٤-٢٠١٥

جدول رقم (٦)

معدل النمو لضريبة العرصات ونسبة مساهمتها الى اجمالي الضرائب المباشر واجمالي الايرادات الضريبية

للمدة (٢٠٠٤-٢٠١٥) (مليون دينار)

السنة	ضريبة العرصات	اجمالي الضرائب المباشرة (٢)	اجمالي الايرادات الضريبية (٣)	الاهمية النسبية %	معدل نمو ضريبة
-------	---------------	-----------------------------	-------------------------------	-------------------	----------------

(١) اسماعيل خليل اسماعيل رمضان، مرجع سابق، بغداد ٢٠٠٢، ص٧٦٣.

(٢) الارض المملوكة: هي الارض المملوكة ملكا صرفا للأشخاص. المفوضة بالتسجيل العقاري: هي الارض التابعة للدولة ولكن اعطت الغير حق التصرف بمقابل او دون مقابل. اما الممنوحة باللزمة: حق القرار المبني على اساس التصرف في الاراضي الاميرية الصرفة مدة معينة من الزمن. والارض الموقوفة هي تلك الارض التي يجوز استعمالها واستغلالها ولكن لا يجوز التصرف بها.

العروضات %	١/٣	١/٢			(١)	
----	٠,٢٧	٠,٥٧	١٥٥١٤٨	٧٣٥٦٨	٤٢٦,٥	٢٠٠٤
٢٨٥	٠,٣٥	٠,٧٩	٤٥٨٨٦٠	١٨٤٠٧١	١٦٤١,٥	٢٠٠٥
(٢١)	٠,٢٤	٠,٤	٥٣٣٦٠٠	٣٠٦٨٧٢	١٢٩٥,٣	٢٠٠٦
(١٨,٤)	٠,١	٠,٢	١٠٣٦٣٢٢	٤٣٨٩٣١	١٠٥٥,٨	٢٠٠٧
٣٩,٨	٠,١٦	٠,٢	٨٨٥٣٠٥	٥٢٥٢٥١	١٤٧٦,٧	٢٠٠٨
١٣٥,٨	٠,٢١	٠,٥	١٦١٧٣٣٣	٦٠٣٠٤٠	٣٤٨٢	٢٠٠٩
٤٤,٥	٠,٣١	٠,٦٩	١٥٨٠١٦٥	٧٢٢٢٦٤	٥٠٣٣,٦	٢٠١٠
١٤,٣	٠,٣٩	٠,٦٥	١٤٤٣٩٧٨	٨٧٣٥٤٠	٥٧٥٦,٧	٢٠١١
٦	٠,٣٥	٠,٥٣	١٧٣٢٢٩٤	١١٤٦٩٤٣	٦١٠٦	٢٠١٢
(٠,٣)	٠,٢٩	٠,٤٤	٢٠٥٤٦٨٢	١٣٥٧٨٣٣	٦٠٨٦	٢٠١٣
(١٩,٧)	٠,٢٣	٠,٣٣	٢٠٣٨٧١٦	١٤٦٣٩٩٨	٤٨٨١	٢٠١٤
(١٢,٣)	٠,١٦	٠,٢٤	٢٥٤٧٩٥٦	١٧٢٠٩١٧	٤٢٨٠	٢٠١٥
٤١,٢	٠,٢٥	٠,٤١				المعدل

المصدر: الجدول من اعداد الباحث اعتمادا على: بيانات الهيئة العامة للضرائب, قسم الاحصاء والبحوث, قسم العقار والعروضات.

من خلال بيانات الجدول أعلاه يتبين لنا:

- (١)- إن ضريبة العروضات قد حققت متوسط نمو مقداره ٤١,٢% على مدى السنوات ٢٠٠٤-٢٠١٥, وقد يرجع السبب في زيادة هذا النمو الى تزايد عدد العروضات التي تملكها الافراد بعد عام ٢٠٠٣.
- (٢)- إنخفاض الاهمية النسبية لضريبة العروضات, فقد حققت متوسط نسبة مقداره ٠,٤١%, من اجمالي الضرائب المباشرة, وهذا المتوسط متدني جدا بالمقارنة مع باقي الضرائب المباشرة كضريبة الدخل والعقار, وقد يعود سبب هذا الانخفاض الى ضيق وعاء ضريبة العروضات حيث اقتصرت على معيار الاقليمية الضيقة وسعرها النسبي المتدني والبالغ ٢%, وكذلك الفترة الزمنية التي تفرض عليها الضريبة فقد حددت بمدة خمسة عشرة سنة وبعدها تعفى العرصة من الضريبة, كما يمكن ان يكون السبب هو ان اي عرصة تستغل استغلالا اقتصاديا او تستثمر عقاريا فهي تخضع لضريبة العقار وعلى وفق ما تعينه لجان تقدير ضريبة العقار.

ب- ضريبة التركات

وهي الضريبة على انتقال الثروة بالميراث, فقد تنتهز الدولة فرصة انتقال ثروة المتوفي الى ورثته فتفرض ضريبة لتحصل على جزء من هذه الثروة, وتفرض ضرائب التركات بأحدى الطريقتين, الاولى كانت تتم بتجميع التركة ثم يدفع منها الديون وكافة الالتزامات ثم تفرض الضريبة على صافي التركة, اما

الثانية فكانت تتم بنفس الطريقة الا ان الضريبة كانت تفرض على نصيب كل وارث بدلا من فرضها على اجمالي التركة^(١)

ادخلت هذه الضريبة في النظام الضريبي في العراق لأول مرة في سنة ١٩٥٩ بالقانون رقم (١٥٧)، وقد الغيت بالقانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٤.

ثانيا- الضرائب غير المباشرة

هي تلك الضرائب التي تفرض على واقعة التداول والانفاق وهي الطريقة غير المباشرة للوصول الى وعاء الضريبة، اذا فهي الضريبة التي تصل الى المال او الدخل بطريقة غير مباشرة وذلك اثناء استعماله او تداوله.

وفي الهيكل الضريبي في العراق تقسم الضرائب غير المباشرة الى الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول

١- الضرائب على الاستهلاك

هناك من يطلق على هذا النوع تسمية الضرائب على الانفاق، فهي تلك الضرائب التي تفرض على استعمالات الدخل أو أوجه انفاقه في الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية المختلفة، والمقصود هنا هو الانفاق غير الاستثماري او هو أوجه الانفاق على السلع والخدمات الاستهلاكية، ذلك لأن الانفاق الاستثماري عادة ما يعامل معاملة خاصة تبعده في كثير من النظم الضريبية عن متناول الضريبة، ولذلك فكثيرا ما يفضل البعض تسمية هذا النوع من الضرائب باسم الضرائب على الاستهلاك^(٢).

ويتميز هذا النوع من الضرائب بمزايا متعددة، فهي تحقق حصيلة ضريبية كبيرة اذا احسن اختيار المادة الضريبية التي تفرض عليها، كما ان الممول لا يشعر بها لأنها تدمج في ثمن السلعة، فضلا عن انها تستجيب للمتغيرات الاقتصادية سواء اثناء الكساد او اثناء الانتعاش اي انها تتميز بالمرونة. ومن عيوبها ان مرونة الضريبة واستجابتها لحالات الكساد يؤدي الى انخفاض الحصيلة الضريبية نتيجة لانخفاض حجم الطلب على السلع والخدمات، الا ان اهم عيوبها هو عجزها عن تحقيق العدالة الضريبية فهي تصيب كافة انواع السلع والخدمات، وبذلك تصيب الغني والفقير بنفس المعدلات^(٣)

فالضرائب على الاستهلاك هي ضرائب تفرض على استخدام الدخل، اي تفرض على الدخل بشكل غير مباشر عن طريق فرضها عند شراء وبيع السلع الاستهلاكية او انتاجها، سواء كانت في صورة ضرائب نوعية على الاستهلاك او ضريبة عامة على الاستهلاك، وان الضرائب على الاستهلاك في العراق هي ضرائب نوعية وتقتصر إلى ثلاثة انواع من الضرائب وهي:-

(١) احمد عبد السميع غلام، المالية العامة، المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق، مكتبة الوفاء القانونية، ط١، الاسكندرية ٢٠١٢، ص١١١.

(٢) حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر ابو دحود، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية ٢٠٠٦، ص١٣٤.

(٣) احمد عبد السميع غلام، مصدر سابق ص١١٤.

أ- الضرائب الجمركية

تقرض هذه الضرائب على البضائع الاجنبية المستوردة من الخارج وتسمى هذه الضريبة بضريبة الاستيراد, كما يدخل ضمن الوعاء البضائع المصدرة من الداخل الى الخارج وتسمى الضريبة المفروضة في هذه الحالة ضريبة الصادر.

هناك عدة قوانين لتنظيم احكام الضرائب الجمركية في العراق ومن اهمها قانون التعريف الجمركية رقم (٧٧) لسنة ١٩٥٥ وتعديلاته والذي الغي بموجب المادة التاسعة -الفقرة اولاً- من قانون التعريف الجمركية(*) الجديد رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠. وقانون الجمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ وتعديلاته, وقد نصت المادة الثامنة منه على خضوع البضائع التي تدخل جمهورية العراق او تخرج منه بأية صورة كانت للرسوم الجمركية المقررة في التعريف الجمركية والرسوم والضرائب الاخرى المقررة بموجب القوانين النافذة الا ما استثنى بموجب قانون او اتفاقية.

والجدول رقم (٧) يبين لنا اليرادات المتحققة من الضرائب الجمركية ومعدلات النمو ونسبة مساهمتها الى اجمالي الضرائب غير المباشرة واجمالي اليرادات الضريبية خلال المدة من ٢٠٠٤-٢٠١٥.

جدول رقم (٧)

ايرادات الضرائب الكمركية ومعدلات النمو ونسبة مساهمتها الى اجمالي الضرائب غير المباشرة واجمالي

الاييرادات الضريبية للمدة ٢٠٠٤-٢٠١٥ (مليون دينار)

معدل نمو الضرائب الكمركية %	الاهمية النسبية %		(٣) اجمالي اليرادات الضريبية	(٢) اجمالي الضرائب غير المباشرة	(١) الضرائب الكمركية	السنة
	١/٣	١/٢				
-----	٥٢,٤	٩٩,٦	١٥٥١٤٨	٨١٥٨٠	٨١٢٨٦	٢٠٠٤
٢٥,٦	٢٢,٢	٣٧,١	٤٥٨٨٦٠	٢٧٤٧٨٩	١٠٢١٧١	٢٠٠٥
٥٩,٥	٣٠,٥	٧١,٨	٥٣٣٦٠٠	٢٢٦٧٢٨	١٦٢٩٨١	٢٠٠٦
٠,٥٦	١٥,٨	٢٧,٤	١٠٣٦٣٢٢	٥٩٧٣٩١	١٦٣٨٩٥	٢٠٠٧
٧٨,١	٣٢,٩	٨١	٨٨٥٣٠٥	٣٦٠٠٥٤	٢٩١٩١٥	٢٠٠٨
٦٦,٣	٣٠	٤٧,٨	١٦١٧٣٣٣	١٠١٤٢٩٣	٤٨٥٥٠٦	٢٠٠٩
(١٣,٣)	٢٦,٦	٤٩	١٥٨٠١٦٥	٨٥٧٩٠١	٤٢٠٨٠١	٢٠١٠
٣,٨	٣٠,٢	٧٦,٥	١٤٤٣٩٧٨	٥٧٠٤٣٨	٤٣٦٨١٤	٢٠١١
١٨,٥	٢٩,٨	٨٨,٤	١٧٣٢٢٩٤	٥٨٥٣٥١	٥١٧٨٦٥	٢٠١٢
١٥,٢	٢٩	٨٥,٦	٢٠٥٤٦٨٢	٦٩٦٨٤٩	٥٩٦٦٤٢	٢٠١٣

(*) التعريف الجمركية:- الجدول المتضمن مسميات بالبضائع ومعدلات الرسوم الجمركية الخاضعة لها والقواعد والملاحظات الواردة فيه.

السنة	(١) الضرائب الجمركية	(٢) اجمالي الضرائب غير المباشرة	(٣) اجمالي الايرادات الضريبية	الاهمية النسبية %		معدل نمو الضرائب الجمركية %
				١/٢	١/٣	
٢٠١٤	٥١٤٦٣٦	٥٧٤٧١٨	٢٠٣٨٧١٦	٨٩,٥	٢٥,٢	(١٣,٧)
٢٠١٥	٤١٦٣٥٧	٨٢٧٠٣٩	٢٥٤٧٩٥٦	٥٠,٣	١٦,٣	(١٩,١)
المعدل				٦٧	٢٨,٤	٢٠,١

المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على: الهيئة العامة للكمارك, وزارة التخطيط, الجهاز المركزي للأحصاء, الموازنة العامة.

ومن خلال البيانات الواردة في الجدول أعلاه يتبين:

(١)- حققت إيرادات الضرائب الجمركية الى الضرائب غير المباشرة نسبة متوسطة مساهمة بلغ ٦٧%, اما متوسط مساهمتها الى اجمالي الايرادات الضريبية فقد بلغ ٢٨,٤% خلال مدة البحث.

(٢)- حققت الايرادات الجمركية اعلى نسبة نمو في العام ٢٠٠٩ اذ بلغت ٦٦,٣%, كما ان ادنى نسبة نمو لها كانت في العام ٢٠١٥ حيث بلغت ١٩,١-%, اما متوسط نسبة النمو للضرائب الجمركية لمدة البحث فقد كان ٢٠,١%.

٣- نلاحظ انخفاض إيرادات الضرائب الجمركية لعامي ٢٠١٤ و ٢٠١٥ على التوالي وقد يعود السبب في ذلك الى الاوضاع الامنية والعمليات العسكرية في بعض مناطق العراق والتي تسببت بغلق اغلب المنافذ الحدودية مع الدول المجاورة مثل منفاذي الوليد وربيعة مع سوريا وطربيل مع الاردن, مما يدل على اهمية الاستقرار السياسي والامن على واقع النظام الاقتصادي بصورة عامة والنظام الضريبي خاصة.

كما نلاحظ ان هناك تذبذباً واضحاً في معدلات النمو للضرائب الجمركية وعلى مدى سنوات الدراسة, ويرجع السبب في تذبذب نسب النمو هو بسبب ارتباط الضرائب الجمركية بالتجارة الخارجية وخصوصاً الاستيرادات, لذلك فأن اي تغيير في حجم الاستيرادات او هيكلها ينعكس في إيرادات الضرائب الجمركية والتي تشكل ضرائب الاستيرادات النسبة العظمى منها, وبما ان الاستيرادات في اي دولة هي دالة في الدخل القومي وبما ان الدخل القومي في العراق يتأثر بدرجة كبيرة بإيرادات النفط, فأن تذبذب هذه الإيرادات يمكن ان يؤثر في إيرادات الضرائب الجمركية^(١).

ب- الضرائب على الانتاج

وهي الضرائب المفروضة على بعض السلع بوصفها اداة لتوجيه الاستثمار والحصول على الموارد المالية للدولة من خلال فرض الضرائب على انتاج السلع غير المرغوب فيها مثل السكائر والتبغ والمشروبات الروحية وتخفف او تعفى هذه الضريبة على انتاج السلع الضرورية للمجتمع.

(١) كماش, كريم سالم, مستقبل النظام الضريبي في ظل التحول الى اقتصاد السوق, اطروحة دكتوراه, الجامعة المستنصرية, كلية الادارة والاقتصاد ٢٠١٠, ص ١٢٦.

والجدول رقم (٨) يبين الإيرادات المتحققة من ضريبة الانتاج ومعدلات النمو ونسبة مساهمتها الى اجمالي الضرائب غير المباشرة واجمالي الإيرادات الضريبية خلال المدة من ٢٠٠٤-٢٠١٥.

جدول رقم (٨)

إيرادات ضريبة الانتاج ومعدلات النمو ونسبة مساهمتها الى اجمالي الضرائب غير المباشرة واجمالي الإيرادات الضريبية للمدة (٢٠٠٤-٢٠١٥) (مليون دينار)

السنة	(١) ضرائب الإنتاج	(٢) اجمالي الضرائب غير المباشرة	(٣) اجمالي الإيرادات الضريبية	الاهمية النسبية %		معدل نمو ضريبة الانتاج %
				١/٢	١/٣	
٢٠٠٤	٢٤٩	٨١٥٨٠	١٥٥١٤٨	٠,٣	٠,١	----
٢٠٠٥	١٧٢٥٤٤	٢٧٤٧٨٩	٤٥٨٨٦٠	٦٢,٧	٣٧,٦	٦٩,٢
٢٠٠٦	٦٢٦٧٦	٢٢٦٧٢٨	٥٣٣٦٠٠	٢٧,٦	١١,٧	(٦٣,٧)
٢٠٠٧	٤٣١٦٢٢	٥٩٧٣٩١	١٠٣٦٣٢٢	٧٢,٢	٤١,٦	٥٨٨,٧
٢٠٠٨	٦٥٨٦٦	٣٦٠٠٥٤	٨٨٥٣٠٥	١٨,٢	٧,٤	(٨٤,٧)
٢٠٠٩	٥٢٥٩٠٦	١٠١٤٢٩٣	١٦١٧٣٣٣	٥١,٨	٣٢,٥	٦٩٨,٤
٢٠١٠	٤٣٦٠٢٢	٨٥٧٩٠١	١٥٨٠١٦٥	٥٠,٨	٢٧,٥	(١٧)
٢٠١١	١٣٢٨٢٣	٥٧٠٤٣٨	١٤٤٣٩٧٨	٢٣,٢	٩,٢	(٦٩,٥)
٢٠١٢	٦٦٣٨٧	٥٨٥٣٥١	١٧٣٢٢٩٤	١١,٣	٣,٨	(٥٠)
٢٠١٣	٩٧٦٦٩	٦٩٦٨٤٩	٢٠٥٤٦٨٢	١٤	٤,٧	٤٧,١
٢٠١٤	٥٨٨١٩	٥٧٤٧١٨	٢٠٣٨٧١٦	١٠,٢	٢,٨	(٣٩,٧)
٢٠١٥	٤١٠٠٠٠	٨٢٧٠٣٩	٢٥٤٧٩٥٦	٤٩,٥	١٦	٥٩٧,١
المعدل				٣٢,٦	١٦,٢	١٤٨,١

المصدر: الجدول من اعداد الباحث اعتمادا على:

- ١- إيرادات ضرائب الانتاج للسنوات ٢٠٠٨-٢٠١٠، كماش، مستقبل النظام الضريبي في ظل التحول الى اقتصاد السوق، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ٢٠١٠.
- ٢- إيرادات ضرائب الانتاج للسنوات ٢٠١١-٢٠١٥، وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء.
- ٣- الهيئة العامة للضرائب، قسم الاحصاء والبحوث.

من خلال ما ورد من بيانات في الجدول رقم (٨) نلاحظ الآتي:

(١)- بلغ متوسط نسبة المساهمة لضريبة الانتاج في اجمالي الضرائب غير المباشرة خلال مدة الدراسة ٣٢,٦%، وكانت اعلى نسبة مساهمة حققتها فهي في عام ٢٠٠٧ وكانت ٧٢,٦%، اما ادنى نسبة فكانت عام ٢٠٠٤، اذ بلغت ٠,٣ وهذه النسبة تعتبر متدنية جدا ويعود السبب في ذلك الى تعليق هذه الضريبة للربع الاول من هذا العام، فضلا عن تأثر الانتاج المحلي بالأوضاع الامنية والسياسية.

(٢)- بلغ متوسط نسبة المساهمة لضريبة الانتاج الى اجمالي الايرادات الضريبية خلال المدة ١٦,٢% ,
اما اعلى نسبة مساهمة حققتها فقد كانت عام ٢٠٠٧ وبلغت ٤١,٦% وهذه النسبة تعتبر مرتفعة, وقد
يعود السبب الى فرض الضريبة على المنتجات النفطية والتي ازدادت كمية انتاجها نتيجة الطلب المتزايد,
فضلا عن الارتفاع الكبير في اسعارها نتيجة الاتفاقات او توصيات المؤسسات الدولية كالصندوق والبنك
الدوليين.

(٣)- تحقق اعلى معدل نسبة نمو عام ٢٠٠٩ حيث بلغت ٦٩٨,٤% وذلك نتيجة تحقق ايراد مقداره
٥٢٥٩٠٦ مليون دينار. اما ادنى نسبة نمو فكانت في عام ٢٠٠٨ حيث بلغت (٨٤,٧-%) وذلك لتحقيق
ايراد ضريبي مقداره ٦٨٥٦٦ مليون دينار, اما متوسط معدل النمو لضريبة الانتاج خلال مدة الدراسة فقد
كان ١٤٨,١%.

ج- الضريب على المبيعات

فرضت هذه الضريبة لأول مرة في العراق بموجب القرار رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧, اذ جاء في المادة
الاولى منه بفرض ضريبة بنسبة ١٠% عشرة من المئة على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق
ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى, وتتولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية استيفاء هذه الضريبة من خلال
استحداث شعبة تسمى شعبة ضريبة المبيعات (*), تتولى مسك السجلات الخاصة بأسماء المرافق السياحية
المشمولة بأحكام هذه التعليمات ومتابعة استيفاء ضريبة المبيعات ولها الحق بمراقبة واجراء التدقيقات
لضمان صحة استيفاء وجباية هذه الضريبة. اما المادة الثالثة من هذا القرار فقد الزمت ادارات المرافق
السياحية المشمولة بإصدار قوائم تثبت فيها أقيام الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات وحسب
النسب المحددة.

والجدول رقم (٩) يبين الايرادات المتحققة من ضرائب المبيعات ومعدلات النمو ونسبة مساهمتها في
اجمالي الضرائب غير المباشرة واجمالي الايرادات الضريبية خلال المدة من ٢٠٠٤-٢٠١٥.

جدول رقم (٩)

ايرادات ضرائب المبيعات ومعدلات النمو ونسبة مساهمتها الى اجمالي الضرائب غير المباشرة واجمالي

الايرادات الضريبية للمدة (٢٠٠٤-٢٠١٥) (مليون دينار)

السنوات	(١) ضريبة المبيعات	(٢) اجمالي الضرائب غير المباشرة	(٣) اجمالي الايرادات الضريبية	الاهمية النسبية %		معدل نمو ضريبة المبيعات %
				١/٢	١/٣	
٢٠٠٤	٤٥	٨١٥٨٠	١٥٥١٤٨	٠,٠٥	٠,٠٣	----
٢٠٠٥	٧٤	٢٧٤٧٨٩	٤٥٨٨٦٠	٠,٠٣	٠,٠٢	٦٤,٤
٢٠٠٦	١٠٧١	٢٢٦٧٢٨	٥٣٣٦٠٠	٠,٥	٠,٢	١٣٤٧,٢

(*) هذه الشعبة تعمل حاليا ضمن قسم الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب وهي احدى الشعب التابعة لهذا قسم .

٧٥	٠,٢	٠,٣	١٠٣٦٣٢٢	٥٩٧٣٩١	١٨٧٤	٢٠٠٧
٢١,٢	٠,٢٥	٠,٦	٨٨٥٣٠٥	٣٦٠٠٥٤	٢٢٧٣	٢٠٠٨
٢٦,٧	٠,١٧	٠,٣	١٦١٧٣٣٣	١٠١٤٢٩٣	٢٨٨١	٢٠٠٩
(٦٢,٥)	٠,٠٧	٠,١٢	١٥٨٠١٦٥	٨٥٧٩٠١	١٠٧٨	٢٠١٠
(٢٥,٦)	٠,٠٥	٠,١٤	١٤٤٣٩٧٨	٥٧٠٤٣٨	٨٠١	٢٠١١
٣٧,٢	٠,٠٦	٠,١٨	١٧٣٢٢٩٤	٥٨٥٣٥١	١٠٩٩	٢٠١٢
١٣٠,٩	٠,١٢	٠,٣٦	٢٠٥٤٦٨٢	٦٩٦٨٤٩	٢٥٣٨	٢٠١٣
(٥٠,٢)	٠,٠٦	٠,٢١	٢٠٣٨٧١٦	٥٧٤٧١٨	١٢٦٣	٢٠١٤
(٤٦)	٠,٠٢	٠,٠٨	٢٥٤٧٩٥٦	٨٢٧٠٣٩	٦٨٢	٢٠١٥
١٣٥,٦	٠,١	٠,٢٣				المعدل

المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على:

(١) الهيئة العامة للضرائب, قسم الاحصاء والبحوث. (٢) وزارة التخطيط, الجهاز المركزي للإحصاء.

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (٩) يتبين:

- (١) - انخفاض الاهمية النسبية لضريبة المبيعات من اجمالي الضرائب غير المباشرة واجمالي الايرادات الضريبية بمتوسط مقداره ٠,٢٣% و ٠,١% على التوالي وعلى مدى سنوات الدراسة, وهذه النسبة تعتبر متدنية جداً, كما نلاحظ انخفاض نسبة مساهمتها الى الضرائب غير المباشرة لعامي ٢٠١٤ و ٢٠١٥ وذلك بسبب زيادة تغيير الفنادق والمطاعم تصنيفهم الى الدرجة الثانية لكي يتم تجنب هذه الضريبة
- (٢) - حققت ضريبة المبيعات اعلى نسبة نمو لها سنة ٢٠٠٦ اذ بلغت ١٣٤٧,٢%, ولا تعتبر هذه النسبة حقيقية بل هي نتيجة الانخفاض الحاد في تحقيق الايرادات للسنتين ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ والتي تم خلالها انحسار النشاط الاقتصادي وتوقف أغلب المرافق السياحية المنتجة عن العمل او تعرضها للدمار والسلب, الأمر الذي أثر سلباً على الحصيلة الضريبية, اما ادنى نسبة نمو متحققة كانت في سنة ٢٠١٠ اذ بلغت ٦٢,٥%, لتحقيقها ايراد ضريبي مقداره ١٠٧٨ مليون دينار, وقد بلغ متوسط معدل النمو لضريبة المبيعات خلال فترة الدراسة ١٣٥,٦%,

ويرى الباحث ان اسباب تدني ضريبة المبيعات هو ضيق وعائها الضريبي حيث تقتصر على أقيام السلع والخدمات المقدمة في فنادق ومطاعم الدرجة الممتازة والاولى وبنسبة ١٠% فقط.

الاستنتاجات:

١. كان للأحداث السياسية التي تلت عام ٢٠٠٣ اثر كبير في تغيير الواقع الاقتصادي من خلال اتباع مجموعة من السياسات والاجراءات التي ينتظر منها بناء وتطوير الاقتصاد العراقي, ونتيجة لذلك ولمواكبة هذا التغيير صدرت العديد من التشريعات الضريبية سواء كانت قوانين او قرارات او تعليمات في محاولة لتكييف النظام الضريبي وبما يتلاءم والتوجهات الاقتصادية الجديدة.

٢. كان لفرض ضريبة اعادة الاعمار والتي نسبتها ٥% فقط وعلى اغلب السلع المستوردة أثر في توسيع النشاط الإقتصادي والاستيرادي مما انعكس في زيادة الحصيلة الضريبية، فالإنخفاض في نسبة الرسوم الكمركية يمكن تعويضها من خلال زيادة عدد السلع المستوردة، فضلا عن ان التجارة الدولية لها دور في تنمية اقتصاد السوق الحر وتوسيع الانشطة الاقتصادية في العراق.
٣. هناك تباين في التشريعات الضريبية من حيث اصدار القوانين والقرارات والتعليمات او اجراء التعديلات عليها لكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث يتبين ان الضرائب المباشرة اكثر مرونة من خلال استيعاب المشرع الضريبي بوضع القوانين بما يتلاءم مع التغييرات في الاوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

التوصيات:

١. ان من اهم العناصر التي يجب توافرها في القوانين الضريبية عند صياغتها الوضوح التام وعدم الغموض، الامر الذي يتطلب الحرص من قبل المشرعين قدر الامكان على وضع التشريع الضريبي وصياغة نصوصه بطريقة دقيقة وواضحة تجنبا لحالات الازدواج الضريبي هذا من جهة ومن جهة اخرى تجنبا لحالات الغموض والالتباس في تنفيذ هذه القوانين من قبل الادارة الضريبية.
٢. تعد قوانين التعرف الكمركية احدى ادوات السياسة المالية التي يجب ان تستخدمها السلطة المالية للتأثير على مسار التجارة الخارجية وتحقيق اهداف الدولة والمجتمع، من خلال وضع جداول لتعريف كمركية تتضمن معدلات رسوم على السلع المستوردة بحسب اهميتها وبما يضمن حماية المنتجات المحلية من منافسة المنتجات الاجنبية.
٣. ضرورة مراعاة التغييرات في الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية عند صياغة النصوص القانونية في التشريعات الضريبية وبما يتلاءم مع هذه التغييرات.

المصادر:

اولا- الكتب العربية:

١. ابو حشيش، خليل عواد، (٢٠١٠)، المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل، الطبعة الاولى، اثناء للنشر والتوزيع، عمان.
٢. الخطيب، خالد شحادة، وشامية، احمد زهير، (٢٠٠٣)، اسس المالية العامة، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
٣. دراز، حامد عبد المجيد، وابو دوح، محمد عمر، (٢٠٠٦)، مبادئ المالية العامة، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية.
٤. رمضان، اسماعيل خليل اسماعيل، (٢٠٠٢)، المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة، بغداد.

٥. علام, احمد عبد السميع, (٢٠١٢), المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق, الطبعة الاولى, مكتبة الوفاء القانونية, الاسكندرية.
٦. العلي, عادل فليح, (٢٠٠٧), المالية العامة والتشريع المالي والضريبي, الطبعة الاولى, دار الحامد للنشر والتوزيع, عمان.
٧. العمري, هشام محمد صفوت, (١٩٨٩), الضرائب على الدخل, مطبعة الجاحظ, بغداد.
٨. قدي, عبد المجيد, (٢٠١١), دراسات في علم الضرائب, الطبعة الاولى, دار جرير للنشر والتوزيع, عمان, الاردن.

ثانيا- الاطاريح والرسائل:

١. كماش, كريم سالم, (٢٠١٠), مستقبل النظام الضريبي في ظل التحول الى اقتصاد السوق, اطروحة دكتوراه فلسفة اقتصاد (دراسات مستقبلية), كلية الادارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية.

ثالثا- القوانين والاورام والتعليمات:

- ١- قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل.
- ٢- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل.
- ٣- قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.
- ٤- قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل.
- ٥- قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤.
- ٦- قانون التعرف الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ المعدل.
- ٧- امر سلطة الائتلاف رقم (امر سلطة الائتلاف رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٣ (الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٣).
- ٨- امر سلطة الائتلاف رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ (الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤).
- ٩- امر سلطة الائتلاف رقم (٥٤) لسنة ٢٠٠٤ (سياسة تحرير التجارة العامة).
- ١٠- تعليمات استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٤.
- ١١- قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠٠٨.
- ١٢- قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٥.