



((مساهمة الخصخصة في إيرادات الضرائب - بحث تطبيقي على عينة من محطات تعبئة الوقود))

The Contribution of Privatization in Tax Revenues
((an applied research on a sample of filling stations))

المحاسب القانوني. أ.م. د. خوله حسين حمدان

جامعة بغداد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية

الست مروه ضياء إبراهيم محمود

المستخلص :

تعد الإيرادات الضريبية المتحققة من المشروعات المتحولة الى القطاع الخاص (الخصخصة) مصدر مهم ورئيس لاستخدامها في تحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية . ولكون الاقتصاد العراقي سائراً نحو اقتصاد السوق الحر والانفتاح الاقتصادي ، لابد من تبني استراتيجيات جديدة لإصلاح النظام الضريبي من إدارة ضريبية مؤهلة وتطوير وتفعيل السياسة الضريبية وإعادة النظر في التشريعات ذات العلاقة فضلاً عن توعية المكلفين بأهمية الإفصاح عن الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة للوصول الى مساهمة الخصخصة في إيرادات الضرائب لما تؤديه من دور مهم في التأثير على الأنشطة الاقتصادية . وفي ضوء ذلك فان البحث يستند على فرضية أساسية مفادها أن عملية الخصخصة تسهم في زيادة الحصيلة الضريبية .. ولأهمية هذا الإيراد الضريبي المتوقع يأتي البحث ؛ لبيان مساهمة الخصخصة في إيرادات الضرائب اذ تطرق البحث الى الإطار المفاهيمي للخصخصة والضرائب بنظرة عامة هذا في الجانب النظري أما الجانب العملي تناول احتساب إيرادات المحطات الحكومية وتقدير الدخل الخاضع للضريبة في ضوء نتائج محطات تعبئة الوقود المؤجرة والمشيدة فيما إذا تم تحويلها الى القطاع الخاص.

Abstract:

The tax revenues achieved through projects of transition to private sector are regarded as an important source for using in achieving political, economic and social objectives. Since Iraq is heading towards free market economy, new strategies should be adopted to reform the taxation system from by a qualified taxation management office and to activate the taxation policy and to reconsider legislation in relation to the



aware of the legible to the importance of disclosure of their taxable real income in order to arrive at contribution of privatization in the taxation revenues for the important role effect on economic activities. In the light of the above, the research is based upon a hypothesis which stipulates that privatization contributes to the increase of tax revenues. For the importance of the revenues achieved, the research comes to show the contributions of privations through tackled the procedure of study and previous studies, while studied the conceptual framework of the privatization and taxes in general. And the study tackles the leased and established fuel stations and their contribution of privatization in the taxation revenues.

المقدمة : يُعد موضوع الخصخصة من الموضوعات الأساسية التي نالت استقطاب واهتمام معظم الباحثين الاقتصاديين ورجال الأعمال والقانون بوصفها إحدى أساليب الإصلاح الاقتصادي اللازمة لتحقيق التنمية ، والتي برزت في إطار تحول إستراتيجية التنمية من النموذج الشمولي إلى النموذج التحرري المبني على آلية السوق ، وهذا التحول نجم عنه انعكاسات على الإيرادات الضريبية بعدما لجأت الدولة العراقية إلى الانفتاح على القطاع الخاص و لاسيما مع مطلع عام ١٩٨٧ حتى منتصف عام ١٩٨٩ والى الوقت الحاضر تفكر الدولة في تحويل اقتصادي لكثير من المشروعات لذا يجب أن يجري التحويل في ظل ضوابط السلوك التي تتمثل في وضع إطار مؤسسي تشريعي تجنباً لحدوث اضطراب في الأداء وأزمات في المجتمع ، وإعطاء دور اكبر وأهم للإدارة والسياسة الضريبية. ولكون الاقتصاد العراقي سائراً نحو اقتصاد السوق الحر و الانفتاح الاقتصادي ، لا بد من تبني استراتيجيات جديدة لإصلاح النظام الضريبي ، وأن تكون هنالك درجة من الاستجابة للضرائب المفروضة تبعاً للتغيرات الاقتصادية ، وان تكون للدولة الإمكانيات الكافية لمراجعة هيكل الضرائب القائم وما يتضمنه من عناصر خاضعة للضريبة ومعدلاتها وبما يتفق مع المشروعات المتحولة من القطاع العام الى القطاع الخاص ومدى ملاءمته للظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، إذ سعى البحث الى التعرف على واقع السياسة والإدارة الضريبية فضلاً عن التشريعات ذات العلاقة بالضريبة والخصخصة في العراق هذا بشكل عام ، أما بشكل الخاص فقد درس مساهمة الخصخصة في الإيرادات الضريبية لمحطات تعبئة الوقود فضلاً عن استعراض عدد المحطات المؤجرة والمشيدة ، والحكومية في العراق والعمولات الممنوحة لكل منتج منذ سنة ٢٠٠٥ ولغاية ٢٠١٠ ثم التحاسب الضريبي لعينة من المحطات المؤجرة والمشيدة وتعميمها على المحطات الحكومية .

((المحور الأول : منهجية البحث))



١ + منهجية البحث :

مشكلة البحث : ان عملية المخصصة تؤدي الى زيادة في الأوعية الضريبية ولكن مساهمتها في الإيرادات الضريبية غير واضحة ، إذ تشير بعض الدراسات التطبيقية الى ان المشروعات المخصصة قد حققت انخفاض في الدخل والبعض الآخر زيادة ؛ ولذا تظهر بعض التساؤلات منها :

- ❖ كيف يمكن للهيئة العامة للضرائب التعرف وبشكل حقيقي وعادل على إيرادات الضريبة المتأتية من المشاريع المخصصة بشكل عام ومحطات تعبئة الوقود بشكل خاص ؟
- ❖ وهل تلك المشاريع المخصصة حققتوا ام لم يحققوا عائد ضريبي ؟

أهمية البحث : يستمد البحث أهمية من أهمية عملية المخصصة في الإصلاح الاقتصادي وذلك ما تساهم في زيادة الأوعية الضريبية وخضوعها الى التحاسب الضريبي وما لها من مساهمة في الإيرادات الضريبية.

أهداف البحث : يهدف البحث الى التعرف على الآتي :

- أولاً : ماهية المخصصة من أهداف ومعوقات وأثار ومقومات وأساليب .
- ثانياً : علاقة السياسة والإدارة الضريبية بالمخصصة .
- ثالثاً : مساهمة محطات التعبئة المؤجرة والمشيدة في الإيرادات الضريبية .

فرضية البحث : يستند البحث على فرضية مفادها : (أن عملية المخصصة تسهم في زيادة الإيرادات الضريبية).

مجتمع الدراسة : اختيار عدد من محطات تعبئة الوقود أنموذجاً يشمل أنواع من المحطات ؛ (مؤجرة و مشيدة) للسنوات ٢٠٠٥ - ٢٠٠٩ الفعلية .

أساليب جمع البيانات والمعلومات : اعتمدت الباحثتان في سبيل الحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع البحث على وسائل متعددة منها :

- أولاً: القوانين والتعليمات ذات العلاقة بموضوع البحث .
- ثانياً: التقارير والبيانات المالية لمحطات تعبئة الوقود.
- ثالثاً: الكتب العربية والأجنبية .
- رابعاً: الاطاريح والرسائل الجامعية الخاصة بموضوع البحث .
- خامساً: البحوث المنشورة في الدوريات على شبكة الانترنت .



سادساً: المقابلات الشخصية لذوي الخبرة والاختصاص في الهيئة العامة للضرائب من المحاسبين والاقتصاديين فضلاً عن المسؤولين في شركة توزيع المنتجات النفطية .

((المحور الثاني : الخخصة والإيرادات الضريبية))

2-1 تعريف الخخصة : عرف البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة في توصياته حول عملية الخخصة عام ١٩٩٩ (أنها عملية تسويقية لنشاط القطاع العام ويعني ذلك إخضاع متخذي القرار الاقتصادي لقوى السوق؛ لأن هذه هي ميزة نشاط القطاع الخاص المريح) (UNDP , 1999 : P 1). وان المعنى الواسع لعملية الخخصة يشير إلى أنها تأخذ أشكالاً متعددة كـ (الإدارة والإيجار والمشاركة) وليس من الضروري أن تشمل على التحويل الكامل للملكية (ESCWA, 2002 : p8). وتؤى (الباحثان) بأنه يمكن تعريف الخخصة " أنها مجموعة الإجراءات و السياسات التي تعمل على زيادة دور القطاع الخاص عن طريق إفساح المجال أمامه لممارسة أنشطة كانت سابقاً حكراً على القطاع العام بهدف تخفيف العبء المالي عن كاهل الدولة و تركيزها على الشؤون العامة وزيادة الكفاءة الاقتصادية " .

2-2 أهداف الخخصة : تتعدد أهداف الخخصة وتتنوع بين دولة و أخرى ويعد الهدف الذي ينشد ه برنامج الخخصة الأساس لنجاح البرنامج وأي غموض في تحديد الهدف هو شهادة مسبقة لفشل البرنامج لذلك يمكن تحديد مجموعة من الأهداف الاقتصادية، والمالية، والاجتماعية والسياسية للخخصة على النحو الآتي (المتوكل، ٢٠٠١: ص ٢) :

- أ. إعادة توزيع الأدوار بين القطاعين العام والخاص وانسحاب الدولة تدريجياً من بعض النشاطات الاقتصادية وفسح المجال أمام المبادرات الخاصة عن طريق تشجيع الاستثمار الخاص (العبد الله ، ١٩٩٩ : ص ٣٦).
- ب. زيادة إيرادات الدولة عن طريق الضرائب المباشرة وغير المباشرة على المشروعات بعد خصصتها لذلك فأن الخخصة تدعم الموازنة عن طريق الحصول على إيرادات ضريبية (موسى ، ٢٠٠٤ : ص ٣) .
- ج. إعادة الملكيات والأصول إلى القطاع الخاص الذي سبق أن أممت يؤدي إلى مصالح وطنية وزيادة الثقة بسياسة الدولة نحو تشجيع القطاع الخاص (السياني ، ١٩٩٦ : ص ٢٢ ، ٢٣) .
- د. إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع من خلال فرض الضرائب على الدخل العالية بنسب أكبر من الدخل الواطئة (بلحاوي ، ٢٠١١ : ص ١٤) .



٣-2 أساليب الخصخصة : أن اختيار أسلوب الخصخصة قد لا يتضمن نوع واحد من طرائق الخصخصة لتباين الأساليب المستخدمة من دولة لأخرى ويرجع السبب في ذلك إلى سياسة الدولة و الظروف الاقتصادية و الاجتماعية ، وقد يعتمد الأسلوب المستخدم على مزيج من تلك الطرائق و الوسائل . وسوف يتم تناول أسلوب العقود والبراءة لعلاقتها بعنوان البحث ولمحدودية صفحات البحث:

أ - **العقود Contracts** : يبرز في تناول هذا الأسلوب لما يزود المشروع محل الخصخصة بالكفايات والمهارات الإدارية والتكنولوجية في مدة التعاقد وذلك مقابل تعويض مادي ، فإن هذا الأسلوب لا ينطوي على بيع لأصول المشروع أو لحصة الدولة في رأس المال (عشر ، ٢٠١١:ص٤) ويتضمن الأساليب الآتية:
أولاً : عقود الإدارة Management Contracts : وهي اتفاقية تعاقدية بين القطاع الخاص مع الدولة في تولي مسؤولية إدارة وتشغيل المشروع التابع للدولة وبموجب هذا العقد يحصل القطاع الخاص على نسبة من الأرباح المتحققة يتفق عليها من دون أن تنقل ملكية الموجودات (الفرس ، ٢٠١٠:ص٤) .

ثانياً : عقود التأجير Leasing Contracts : يعني قيام القطاع الخاص باستئجار احد المرافق من الدولة واستثمارها وتشغيلها لصالحه بموجب عقد تأجير وذلك لمدة محددة ، نظير مبلغ معين متفق عليه (الفرس ، مصدر سابق:ص٥) . الهدف الرئيس لهذا الأسلوب هو زيادة فعالية المشاريع العامة مع حفظ ملكيتها للقطاع العام (ESCWA,2002:p6) . إذ تختلف عقود التأجير من عقود الإدارة بعدم التزام المستأجر باحتفاظ بكل العاملين في المشروع، ولا يبقى المستأجر إلا على من يراه ضرورياً للاستمرار في العمل بتلك المشاريع (السياني، ١٩٩٦:ص٣٥) .
وعقود التأجير تقسم إلى أنواع هي :

- (١) **عقود التأجير التشغيلي Operating Leases** : في ظل التأجير التشغيلي يقوم المؤجر بتسجيل كل قسط تأجير في صورة إيرادات التأجير ، كما يندثر الأصل المؤجر بالطريقة العادية التي تندثر بها الأصول المملوكة للمشروع المؤجرة طالما إن الأصل المؤجر لم يُنقل ملكيته للمستأجر وعندئذٍ فإن إيرادات الإيجار المستلمة من المستأجر تُقابل بمصروفات الاندثار للأصل المؤجر فعند ذلك فإن المشاريع المؤجرة تسجل تياراً ثابتاً من الإيرادات مقابل مقدار ثابت من مصروف الاندثار ذات مصروفات صيانة يتطلبها عقد التأجير إلا إذا اتبعت الشركة طرائق بديلة للاعتراف بإيرادات القأجير وطرائق اندثار غير القسط الثابت (الدهراوي، ٢٠٠٧:ص٥٩١).
- (٢) **عقود التأجير الرأسمالي Capital Leases** : فيما يتعلّق بالعقود التأجير التي تمثل في جوهرها أصل مشتري بوساطة المستأجر يتطلب من المؤجر أحلال (مدينوا عقود تأجير) بدلاً من الأصل نفسه ، ويعالج مصروف الضرائب ضمن السجلات المحاسبية كأحد عناصر المصروفات الجارية التي تحمل على إيرادات المدة (الدهراوي، ٢٠٠٧:ص٥٩١) .



الأسلوب وسيلة لجذب الاستثمارات الأجنبية (UNCTAD ,1995:p81) .

أ - أسلوب البناء **Method of Construction** يشمل بداخل هذا الأسلوب عدة أنظمة للإنشاء منها :
أولاً : أسلوب الإنشاء و التشغيل و التحويل **Build – Operate – Transfer** كثيراً ما يعرف بـ (BOT)
فيستخدم هذا الأسلوب في المشاريع الجديدة التي خطط القطاع العام لإنشائها ولكن نقص المصادر المالية جعلته يلجأ إلى هذا الأسلوب بشكل أساسي في مشاريع البنية التحتية مثل الطرقات و مشاريع الطاقة والجسور . إذ إن القطاع الخاص هو من يقوم بإنشاء المشروع ويديره لعدد من السنوات قبل أن يسلمه مرة ثانية للقطاع العام . ويتسم هذا الأسلوب بالبساطة ويؤدي استخدامه إلى جذب الاستثمارات الخارجية ويسهم في تخفيض العبء المالي عن الدولة (شعيب، ١٩٩٩، ص٧٣) فالميزة في هذا النوع من الامتياز هو تحمل القطاع الخاص عبء تصميم المرافق وإقامتها وتشكيلها وصيانتها مع تحمل كافة استثمارات ومخاطر تشكيله، فضلاً عن أنه في نهاية مدة العقد يلتزم المستثمر الخاص والعام بنقل كافة أصول المشروع وإرجاعها للدولة وهكذا تبقى ملكية المشروع في نهاية الأمر بيد الدولة (البشبيشي، ٢٠٠٢، ص٨٤) .

ثانياً : أسلوب الإنشاء و التشغيل و التمليك **Build – Operate – Own** ويعرف بـ (BOO) وهو يختلف عن الأسلوب السابق في أن يسمح للمستثمر بتملك المشروع وعدم تسليمه للدولة بعد مدة أي يبقى المشروع ملكاً لمن قام بإنشاءه فيصبح المشروع ملكاً للقطاع الخاص (موسى ، ٢٠٠٤:ص٥) . ويتولى صيانتها وتشكيله وتحمل كافة مخاطره، مقابل دفع بدل مالي متفق عليه كضريبة تدفع للدولة مقابل تملك المشروع ، وتكون الملكية والسيطرة الفعلية النهائية على تشغيل المرفق في أيدي القطاع الخاص وهذا ما يؤخذ على هذا الأسلوب (الجنابي، ٢٠٠٦:ص٣٨) .

٢-٤- السياسة الضريبية والخصخصة : ويقصد بالسياسة الضريبية مجموع القرارات والإجراءات التي تتخذها السلطات العمومية في تحصيل الرسوم ، والتي تعبر عن الخيارات على مستوى تنظيم العلاقات بين الدولة و الملزمين من مواطنين وشركات ، فيما يتعلق بأسس الضرائب وأسعارها ووسائل تحصيلها وإجراءات التظلم وفض النزاعات(دليل البرلمان العربي ، ٢٠١١:ص٢٥) _فقد اجمع الاقتصاديون على ان أهم عوامل التنمية الاقتصادية على الإطلاق هي ان تتضافر كل الموارد الطبيعية والمادية والبشرية لتحقيق هدف معين وهنا تعد السياسة الضريبية أداة تؤثر في عملية الخصخصة وإحدى محددات النمو الاقتصادي عن طريق فرض ضريبة ممتازة (ضرائب متوازنة) بالنسبة للمشروعات الاقتصادية الناجحة والمراد تشجيعها بعد الخصخصة ، وفرض ضريبة شديدة (ضرائب عالية) بالنسبة للمشروعات المراد تقليصها او انكماشها ومن المفيد هنا ان هذه السياسة تظهر أساساً بالنسبة للمشروعات المخصصة جديداً وذلك بسبب ما يحيط بالمشروعات القديمة من جمود قد يمنع انتقالها (الجبوري ، ٢٠٠٨:ص٥١) ، وان مع تحرير السوق وتحوله الى اقتصاد السوق الحر وزيادة المرونة في حركة رؤوس الأموال تحتاج الخصخصة لتصميم سياسة ضريبية ملائمة بالنظام الضريبي للواقع الفعلي إذ لا توجد



وصفة مثالية يمكن التوصية بها و استخدامها في دول العالم جميعها ، لان درجة اتساع الإصلاحات وأهدافها وأثارها ونتائجها تختلف باختلاف الدول التي تنفذ فيها الإصلاحات (Alan , 1991:p11) .

٢-٥ الإدارة الضريبية والخصخصة : ان هناك تحدياً تفرضه الخصخصة تحدياً أساسياً على الإدارة الضريبية وهو ضرورة ان تمتلك هذه الإدارة القدرة على متابعة الأوعية الضريبية الجديدة بما يعني ذلك من توفر قدرات وكفاءات تدقيقية ورقابية قادرة على التحقق من الدخل الحقيقي واغلب الإدارات الضريبية في الدول النامية وعلى المديين القريب والمتوسط سوف لن تتمكن من إيجاد معالجات حقيقية لهذا التحدي . إذ أن الخصخصة شملت عدة مشاريع مملوكة للدولة، وللتوسع الواضح في القطاع الخاص ، نتيجة الخصخصة ، وتحويل عدد من المشروعات العامة الى الخاصة والنمو في عدد المشاريع الصغيرة ، وبتطبيق طرائق التقدير الضريبي نفسها وإجراءات التحصيل ، وحصول الزيادة في عدد المكلفين الخاضعين للضريبة نتيجة الخصخصة يؤدي الى زيادة العبء على موظفي الضريبة المحليين بصورة واضحة جداً . (العمري ، ٢٠٠٥:ص٩) . لذا تتطلب عملية الخصخصة ضرورة تطوير الإدارة الضريبية لطرائق تقدير الوعاء الضريبي وإجراءات الربط والتحصيل ، إذ إن بقاءها على حالها يشير الى مسألة تأثير واضح في كفاءة الإدارة الضريبية وإمكانياتها الفنية . عموماً أن الضرائب المدفوعة من المشروعات التي تحولت ستعكس التغييرات في الكفاءة والاختلافات الموجودة في النظام الضريبي ، وعلى المستوى الكلي فهناك أدلة بان المشروعات التي تم خصخصتها قد دفعت ضرائب أعلى مقارنة بالمدة التي سبقت ذلك (العمري ، مصدر سابق:ص٢٢) . لكن الخصخصة قد تنتهي الى خسارة كبيرة للحكومة إذا ما كان نطاق التهرب الضريبي واسعاً وتضعف السيطرة عليه بسبب عجز الإدارة الضريبية وضعف إمكانياتها وتدني مستوى الوعي الضريبي ، وقد تشكل عملية تحويل الأرباح الى الخارج خسارة مضافة إذا ما كان المشتري شخصاً طبيعياً ، أو معنوياً أجنبياً . عموماً إذا كانت الخصخصة واحدة من سبل الإصلاح الاقتصادي وأنها ضرورة كما يرى البعض، فإن هناك ضرورة أخرى تقتضي اعتماد نظام ضريبي متكامل يشمل جانبي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بحيث يجمع بين اعتبارات الكفاءة والعدالة وتشجيع الاستثمار عبر محفزات محددة وبين الحفاظ على مستوى معيشي مقبول للفئات الأقل دخلاً، كما يجب أن يعامل دخل العمل معاملة تفضيلية خاصة وان يخفف العبء الضريبي عنه الى أدنى قدر ممكن ن لتجنب الآثار الاجتماعية السلبية للخصخصة (كماش، ٢٠١١:ص٢٠) .



((المحور الثالث : واقع مساهمة المخصصة محطات تعبئة الوقود المؤجرة والمشيدة بالإيرادات

((الضريبة في العراق

٣-١- الإطار القانوني للضرائب وعملية المخصصة ...

أ- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل لم يتطرق قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ضمن بنوده للمشروعات المخصصة من القطاع العام الى القطاع الخاص وإنما حدد في الفصل الثاني المادة (٢) منه مصادر الدخل التي تفرض عليه الضريبة ، إذ نصت على (أرباح الأعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصنائع او المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف) . وبهذا خضعت المشروعات المخصصة الى القطاع الخاص الى ذلك القانون وإعفاءاته المذكورة في الفصل الرابع منه الا ان تلك الإعفاءات لم تشر الى إعفاء المشاريع المتحولة من القطاع العام الى القطاع الخاص وبضمنها محطات تعبئة الوقود من دفع الضريبة ويجري التحاسب الضريبي لها على أساس التعليمات والضوابط التي أشارت إليها الباحثتان في المحور الثالث من البحث ضمن المبحث الثاني الفقرة (٨) من خطوات العمل ، والصادرة من الهيئة العامة للضرائب عن كل سنة مالية نجم بها الدخل .

وبذلك وجدت غايات لمنح الإعفاء الضريبي للقطاع النفطي ، إذ إن الإعفاء الضريبي المقرر للقطاع غالباً ما يستهدف تحقيق عدد من الأهداف التي من أهمها دعم السوق المحلية بالمنتجات البترولية والمشتقات النفطية واستخدامها كأداة لمواجهة الأزمات السياسية ففي العراق مثلاً عملت الدولة السابقة من الحرب العراقية - الإيرانية على استخدامها للحيلولة من دون حدوث شحه في المنتجات النفطية (أبو جعيلة وآخرون، ٢٠٠٦:ص١٢٤) وجاء ذلك الإعفاء للدخل الناجم لأصحاب أو مستأجري وسائل النقل البرية إذا كانت مشحونة بالنفط كما شمل الإعفاء الدخل الناجم لأصحاب وسائل النقل البحرية المشحونة بالمنتجات النفطية ولم يشمل الإعفاء أصحاب محطات تعبئة الوقود وذلك كونها من ضمن الأعمال التجارية المدرجة ضمن الفقرة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣ المعدل . وجاء في المواد من (٤٤) ولغاية (٤٩) منه على السلطة المالية ان تبلغ المكلف خطأً بدفع الضريبة ويكون مقدراً معيناً وكذلك أشار الى تاريخ استحقاقها ، ويعد التوقيع على مذكرة التقدير تبليغاً للمكلف وعليه الدفع وإذا لم تدفع الضريبة في (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ يضاف إليها (٥٠%) من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ إذا لم يدفع المكلف خلال (٢١) يوماً بعد انقضاء المدة الأولى ، كما ان للسلطة المالية حق تقسيط الضريبة بناءً على طلب تحريري يقدمه المكلف إذا وجدت أسباباً مبررة للتقسيط ، على



ان يبلغ المكلف بمقدار كل قسط من الأقساط وتاريخ استحقاقها ، وفي حالة ان المكلف لم يدفع احد الأقساط في (٢١) يوماً من تاريخ استحقاقه تصبح الإقساط كلها مستحقة الدفع بصورة تلقائية وبدون الحاجة الى إنذار .
ب- نظام بيع وإيجار عقارات وأراضي الدولة والقطاع العام رقم (١) لسنة ٢٠١١ : جاء هذا النظام لإغراض الاستثمار وصمم لقانون الاستثمار رقم (٧) لسنة ٢٠١٠ والذي بموجبه نص في المادة (٨) على ان تؤجر الهيئة الوطنية للاستثمار أراضي الدولة والقطاع العام لإغراض تنفيذ المشاريع الاستثمارية والصناعية والزراعية والخدمية والسياحية والترفيهية ، أما نظام بيع وإيجار عقارات وأراضي الدولة حدد بدلات الإيجار السنوي للمشاريع وكما في أدناه :

- المشاريع الزراعية الإستراتيجية التي تؤدي الى زيادة وتحسين الإنتاج الحيواني والنباتي تكون بنسب مئوية تتراوح بين (١٠-٣٠) % من بدل إيجارها السنوي المقدر من لدن لجان التقدير المختصة وبحسب طبيعة الأراضي وحصتها من المورد المائي .
- المشاريع الصناعية التي تقام في المناطق التي تحدد لأغراض المشاريع الاستثمارية الصناعية محددة ببديل إيجار قدره (٢%) من بدل إيجارها السنوي المقدر من لدن اللجان .
- تحويل المشاريع الكهربائية والنفطية تنفذ بصيغة بناء - تشغيل - تملك (BOO) وبناء - تشغيل - تحويل الى الجهة المستفيدة (BOT) ببديل إيجار قدره (٢%) من إيجارها السنوي المقدر من لدن اللجان .
- المشاريع الخدمية والمتمثلة بمشاريع المستشفيات والمراكز التعليمية والجامعات والمحطات .. تكون ببديل قدره (٥%) من إيجارها السنوي المقدر من لدن اللجان .

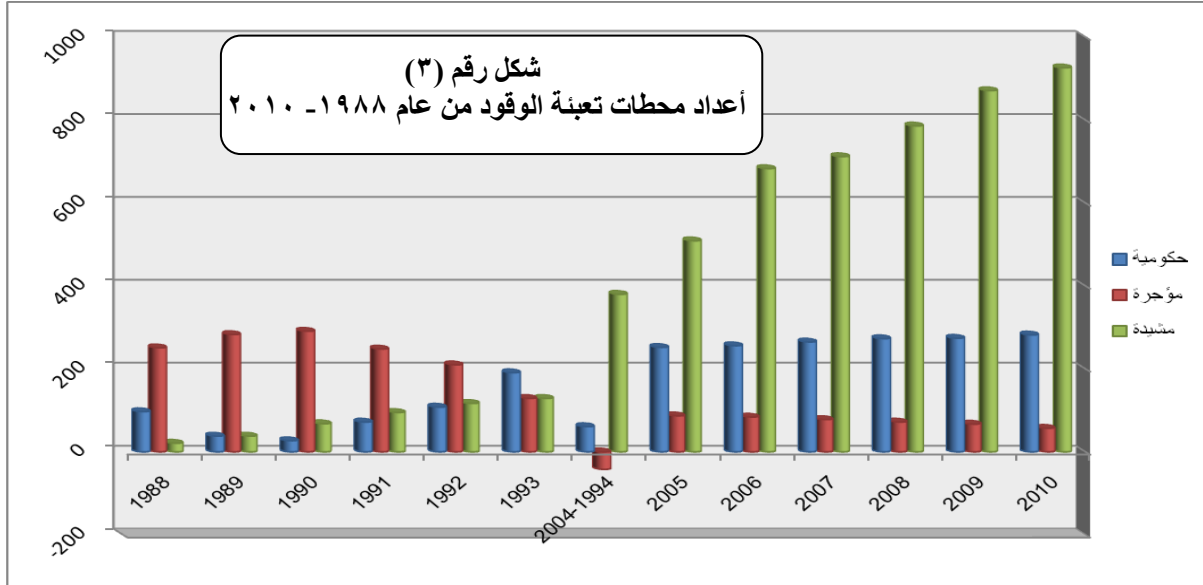
ان كلاً من قانون الاستثمار رقم (٧) لسنة ٢٠١٠ والنظام لم يضمن بنودهما او موادهم الى أي امتيازات او حوافز متمثلة بإعفاء ضريبي محدد للمشاريع المخصصة.

٣-٢- محطات تعبئة الوقود في العراق ان مهمة القطاع العام العراقي توفير خدمة الوقود الخاص بالسيارات والغاز السائل والنفط إلى المواطنين في أرجاء العراق كافة ، وكانت الدولة عن طريق جهازها الإداري ومؤسساتها وأسطولها المتكامل مسؤولة عن إنتاج ونقل وتسويق المنتجات المذكورة لغاية ١٩٨٧ وبعد ذلك شهد تحولاً باتجاه تخلص الدولة من (الفردية) في تقديم هذه السلع والخدمات ، وقبول مشاركة القطاع الخاص للقطاع العام في هذا المجال و في ظل الظروف اتسمت بمحدودية مستلزمات توفير الخدمات من لدن القطاع العام ، إذ تعد محطات تعبئة الوقود من أنشطة القطاع الخدمي وتصنف أعمالها بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة



١٩٨٢ المعدل من الأعمال التجارية وأنها لها صلة مباشرة في الإيرادات الضريبية وذلك لعدم خضوعها الى الإعفاءات المنصوص عليها في المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل .

إذ اعتمد أسلوب تأجير محطات تعبئة الوقود وساحات الغاز والنفط لوكلاء من القطاع الخاص استناداً الى قرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم ٢٤٢ في ١١/٤/١٩٨٧ وما زال ساري المفعول، وقامت الدولة بتقديم تسهيلات عديدة للوكلاء كقيام الدولة بتأهيل وتدريب العاملين على المحطات، وتوفير الدولة سيارات لنقل المنتجات النفطية إلى الوكلاء عن طريق بيعها لهم وبأقساط مناسبة وبأسعار منخفضة علماً بأن ملكية هذه السيارات تعود للوكيل بعد فسخ او انتهاء العقد معه ، أما إذا تم نقل هذه المنتجات بواسطة ناقلات غير حكومية فان كلفة النقل تتحملها الدولة وتدفع مبالغها إلى الوكيل بعد الأخذ بنظر الاعتبار ارتفاع الأسعار التي يعاد النظر في تكاليف النقل كل ستة أشهر . هذا وان أسلوب الإيجار للمحطات يكون على أساس تحديد مبالغ الإيجار ، وتمتد مدة الإيجار لمدة سنتين وذلك عن طريق المزايدة العلنية ، ولقد شهدت بدايات تطبيق أسلوب الإيجار هذا في بداية التسعينيات صعوبات تتعلق بشروط إعادة المحطات وساحات الغاز بعد انقضاء فترة الإيجار ، وعرضها مجدداً في المزايدة العلنية مما أدى إلى تحمل الوكلاء تكاليف مالية كبيرة ، لهذا ظهرت فكرة قيام القطاع الخاص بتشديد محطات تعبئة جديدة وكذلك ساحات بيع الغاز والنفط ، واحتفاظ القطاع الخاص بملكية لها مع حصوله على تسهيلات من لدن الدولة وأهمها تقديم المصرف الصناعي قرض مقداره (٥٠٠٠٠٠) دينار (خمسون ألف دينار) وبفائدة ١% ولا يستوفى قسط القرض الا بعد مضي سنتين على بدء التشغيل مع قيام الدولة بتجهيز المحطات المشيدة من لدن القطاع الخاص بالوقود ولمرتتين عند بدء التشغيل وتقسيم أقيامها على مدى سنتين وقد شجعت هذه التسهيلات القطاع الخاص على الولوج في الاستثمار في هذا المجال ، إذ تزايد أعداد المحطات الجديدة المشيدة (الشمري والمهداوي، من دون سنة طبع:ص٢٣) والشكل رقم (٣) يوضح تزايد أعداد هذه المحطات:



المصدر : (إعداد الباحثان بالاستناد على بيانات شركة توزيع المنتجات النفطية ، قسم التخطيط والدراسات).

ويتضح من الشكل أن أعداد المحطات المشيدة تميزت بالارتفاع منذ عام ١٩٨٨ من بدء الخصخصة والى مطلع ٢٠١٠ ، ونلاحظ انخفاضاً في أعداد المحطات المؤجرة وتعود الأسباب الى انتهاء عقود الإيجار لبعض من المحطات المؤجرة للقطاع الخاص وذلك للمدة من عام ١٩٩٤ - ٢٠٠٤ إذ أعيدت الى الدولة من دون إعادة تجديد عقود الإيجار ، أما في عام ٢٠٠٥ ولغاية ٢٠١٠ نلاحظ بقاءها على مستوى ثابت نسبياً لكنها اقل من أعداد المحطات المشيدة والمملوكة للدولة وجاء سبب ذلك لجوء الدولة إلى توسيع قاعدة الملكية للقطاع الخاص وفسح المجال أمامه لامتلاك محطات ما أدى الى ارتفاع أعداد المحطات المشيدة في المدة نفسها . وبغرض التعرف على مساهمة الخصخصة في الإيرادات الضريبية سيعتمد البحث على محطات تعبئة الوقود التي تكون على تماس مباشر مع المستهلكين . بغية التعرف على تطور الأهمية النسبية لمساهمة كل من القطاعين العام والخاص في الإيرادات الضريبية عن طريق النشاط التوزيعي للمنتجات النفطية وبعد ملاحظة الشكل رقم (٣) الذي يوضح معدلات النمو وتزايد أعداد محطات تعبئة الوقود للمدة من ١٩٨٨ - ٢٠١٠ ان المحطات تلتزم بمسك الدفاتر التجارية والمحاسبية على وفق قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل إذ ان الأصل في استيفاء الضريبة هو احتسابها على أساس الدخل الحقيقي المتحقق من مصادر الدخل التي حددها القانون . كما أن الأصل في التعامل مع النتائج الواردة في البيانات المالية هو قبولها من دون تعديل ، الا إذا ظهر عن طريق التدقيق والفحص الضريبي الذي يجريه الفرع وجود طعون تتعلق بمدى الالتزام بنظام مسك الدفاتر وسلامة المجموعة الدفترية التي يمسكها المكلف ، أو بموضوعية القياس ، وأسس العرض فيها ، إلى الحد الذي يجعل البيانات المالية غير معبرة عن حقيقة الدخل الظاهر فيها ، إذ ان نسبة من المكلفين لا يصرحون بحقيقة



مدخولاتهم الضريبية ، الأمر الذي يجعل السلطة الضريبية مضطرة الى تقدير الدخل الضريبي ، ويجري التحاسب الضريبي على أساس المقتبسات التي تقوم بإرسالها دوائر الدولة كافة الى الهيئة العامة للضرائب والخاصة بتعاملاتها مع القطاع الخاص وعلى أساس ذلك تقوم شركة توزيع المنتجات النفطية بتزويد الهيئة العامة للضرائب بأسعار العمولات الممنوحة للمنتجات لمحطات تعبئة الوقود في بغداد والمحافظات عن تلك السنة (سنة التحاسب الضريبي للمكلف) إذ يجري التحاسب الضريبي للمكلف على وفق جدول كميات السحوبات من المنتجات النفطية مضروب في سعر العمولة المحددة كقياس ثابت لتحديد الدخل الخاضع للضريبة إذ كان يقدر مبلغ الضريبة لمحطات تعبئة الوقود وفق الأرباح النسبية * وهذا ما خضع له عدد كبير من محطات تعبئة الوقود للمدة من (٢٠٠٤ - ٢٠٠٩) ولا تعد أرباحاً مطلقة * بينما قدرت على أساس أرباح مطلقة بنسبة ٥٠% من ضرائب سنة ٢٠٠٣ التقديرية وذلك لسنة ٢٠٠٥ التقديرية والجدول رقم (٢) أدناه يوضح نسبة الزيادة لتقدير الأرباح لمحطات التعبئة المؤجرة والمشيدة :

جدول رقم (٢) نسبة الزيادة لتقدير الأرباح وأساس التقدير

السنة التقديرية	نسبة الزيادة عن ما مقدر	أساس التقدير
٢٠٠٤	العفو بموجب قرار ٤٩ الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة	—
٢٠٠٥-٢٠٠٧	نسبة ٥٠% من ما مسدد من ضرائب سنة ٢٠٠٣ التقديرية	احتياطي
٢٠٠٨	زيادة بنسبة ٢٥% عن ما مسدد سنة ٢٠٠٧ التقديرية	احتياطي
٢٠٠٩	الرجوع الى الأرباح النسبية وفق الضوابط والشروط بموجب كتاب وزارة المالية العدد ٦٠١/١٤ بتاريخ ٢٠٠٩/٩/٤	أداري

وبموجب الكتاب الصادر من الهيئة العامة للضرائب العدد ٦٠١/١٤ في ٢٠٠٦/٩/٤ أعيد النظر بمصادر الدخل لمحطات التعبئة التي خضعت لتلك الضوابط في المدة من ٢٠٠٥-٢٠٠٧ ومطالبة المكلفين بتقديم حساباتهم وتقديراتهم على ان لا يؤدي ذلك الى أي تخفيض في الضرائب المقدرة من ل دن الهيئة العامة للضرائب لتلك السنوات . وعلى وفق ذلك أعيد العمل بألية التحاسب الضريبي السابقة ومطالبة شركة توزيع المنتجات النفطية واستناداً الى تعليمات وزارة المالية / الهيئة العامة للضرائب رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ في الالتزام بتزويد الهيئة العامة للضرائب بكشوفات السحوبات لكل مكلف و جدول العمولة للمنتوج في كل سنة والجدول رقم (٣) أدناه يوضح أسعار العمولة الممنوحة لكل منتج وعن المدة من سنة ٢٠٠٤ المالية ٢٠٠٥ التقديرية ولغاية ٢٠٠٩ المالية ٢٠١٠ التقديرية :

* الأرباح النسبية : هي الأرباح التي تتوصل إليها بنسبة من الدخل مثل (التعهدات بأنواعها - الاستيرادات - التصدير - أرباح المشاريع الصناعية - هكذا) .
* الأرباح المطلقة : هي الأرباح الظاهرة في جدول الضوابط كأنشطة حددت مدخولاتها في جدول الضوابط.



الجدول رقم (٣) العمولات الممنوحة للتر الواحد من كل منتج من سنة ٢٠٠٥ - ٢٠١٠ التقديرية

السنة المالية	السنة التقديرية	بانزين دينار	نفت ابيض دينار	غاز دينار	دهن ديزل دينار
٢٠٠٤	٢٠٠٥	٠.٣٥٠	٠.٢٥٠	٠.٢٥٠	٢
٢٠٠٥ النصف الأول	٢٠٠٦ النصف الأول	٠.٣٥٠	٠.٢٥٠	٠.٢٥٠	٢
٢٠٠٥ النصف الثاني	٢٠٠٦ النصف الثاني	٥	١	٢	٥٠
٢٠٠٦	٢٠٠٧	٥	١	٨	٢
٢٠٠٧	٢٠٠٨	١٠	٥	٨	٥
٢٠٠٨	٢٠٠٩	١٥	١٠	١٢	٥
٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠	١٥	٢٠	٥

المصدر (من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات شركة توزيع المنتجات النفطية ، قسم الإحصاء والأبحاث ، (٢٠١١)

فضلاً عن ذلك تقوم شركة توزيع المنتجات النفطية بإرسال التعاملات كافة التي يقوم بها صاحب المحطة في استمارة معلومات توضح البيانات (كالاسم الثلاثي الكامل لصاحب النشاط المتعامل معه، المبلغ ، وعنوان المحل كاملاً وبالتفصيل الوارد فيه) والمرفق بها معلومات عن نشاط المحطة إلى الهيئة العامة للضرائب وتكون بشكل فصلي ويكون هذا الإجراء لغرض التحاسب الضريبي ولحصر المكلفين من لدن الهيئة وللقيام بعملية الحصر تقوم الهيئة العامة للضرائب بتشكيل لجان مسح ميداني الا انه في الوقت الحاضر توقف عمل لجان المسح الميداني لسوء الوضع الأ مني وهذا ما تبرره الهيئة العامة للضرائب ، وترى الباحثان أن ضعف الرادع القانوني للمقصرين من المكلفين لحين التحاسب الضريبي والمتمثل بفرض غرامة تأخيرية بمقدار ١٠% من مبلغ الضريبة زاد من إهمال أغلب المكلفين لإجراءات التحاسب الضريبي ، فضلاً عن عدم اهتمام الكثير من الدوائر بإملاء التفاصيل الدقيقة المطلوبة وإرسالها الى الهيئة العامة للضرائب قسم المعلومات الفنية يسهم في زيادة التهرب الضريبي للمكلفين لعدم حصرهم بالشكل المطلوب وإستحصال الضرائب منهم حفاظاً لحقوق الخزينة .

من العوائق التي واجهت الهيئة العامة للضرائب مع وزارة النفط هو عدم فاعلية فرض العقوبات بحق وكلاء المحطات المخالفين لشروط التعاقد وتعليمات الشركة العامة لتوزيع المنتجات النفطية وضعف إجراءات التحصيل مما أدى إلى استمرار ارتكابهم المخالفات وتراكم الديون بزمتهم إذ بلغ مجموع هذه الديون (٤٠٩٥٢) ألف دينار (أربعون مليون وتسعمائة واثان وخمسون ألف دينار) عراقي بتاريخ ٣١ / ١٢ / ١٩٩٤ وهو يمثل آخر إحصائية بهذا الخصوص و بموجب التقرير السنوي لديوان الرقابة المالية سنة ١٩٩٤ (تقرير ديوان الرقابة المالية، ١٩٩٤).

٤-٣ مساهمة محطات تعبئة الوقود المؤجرة والمشيدة في الإيرادات الضريبية: أن شركات القطاع العام بعد خصصتها سوف تخضع إلى الهيكل الضريبي في العراق اذ ان دخل المحطات (عينة البحث) بتحولها إلى القطاع الخاص سيخضع الى الضرائب المباشرة و يهمننا هنا هو ضريبة الدخل حيث يتحاسب أصحاب محطات تعبئة الوقود المؤجرة والمشيدة ضمن ضريبة الدخل وذلك لكونها تعتبر من الأعمال التجارية التي حددتها المادة



الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ولكونها من ضمن الضرائب المباشرة فإن الإيرادات الضريبية لها ستكون عالية جداً وهذا ما يميز الضرائب المباشرة . اختارت الباحثتان نماذج من محطات التعبئة ، إذ إن هناك ثلاثة أنواع من المحطات من حيث الملكية وخضوعها إلى قانون الضرائب :

١. **المحطات الحكومية:** وهي المحطات المملوكة من الدولة وتدار من الدولة ولا يخضع دخلها لقانون ضريبة الدخل العراقي ، وان رواتب العاملين تخضع لذلك القانون وعددها (٢٧٤) محطة في العراق ماعدا اقليم كردستان .
٢. **المحطات المؤجرة:** وهي المحطات المملوكة من الدولة ولكن تدار من القطاع الخاص عن طريق عقد إيجار بين الدولة والمؤجر وتخضع لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ (المعدل) حسب المادة (٢) منه ، ويكون التحاسب الضريبي عليها وفق ضوابط وتعليمات الهيئة العامة للضرائب وفق السنة التقديرية .
٣. **المحطات المشيدة:** وهي المحطات المشيدة من القطاع الخاص وتدار من لدنه ولكن تزود بالمنتجات النفطية من الدولة عن طريق عقد بين الدولة والمشيد وتخضع لقانون ضريبة الدخل العراقي ويكون الت حساب الضريبي عليها وفق ضوابط وتعليمات الهيئة العامة للضرائب وفق السنة التقديرية.

❖ **خطوات العمل** نقوم بالخطوات الآتية لغرض تحديد مساهمة المحطات بالإيراد الضريبي في كلٍ من المحطات المؤجرة والمشيدة ومقارنة إيراد عمولة هذه المحطات مع المحطات الحكومية في حال تحولها إلى القطاع الخاص ومعرفة مساهمتها بالإيرادات الضريبية .

١. العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العينة :

أ. **عامل الزمن :** اختيرت سنة ٢٠٠٥ ولغاية ٢٠١٠ التقديرية لأخذ البيانات المالية الخاصة بالمحطات عن تلك السنوات وتقديرها الضريبي وذلك لتغيير أسعار العمولة في تلك المدة .

ب. **سعة المحطة:** اختيرت المحطات المتشابهة والنموذجية للبحث من حيث الحجم والسعة الخزنية وعدد العمال ومعدل أجر العامل لكونها وسط حسابي بين طاقات المحطات لكثرة أعدادها، ونظراً لعدم وجود بيانات عن المحطات في الهيئة العامة للضرائب تم اعتماد بيانات شركة توزيع المنتجات النفطية وا لجدول رقم (٤) يبين ذلك:

جدول (٤) سعة المحطات وعدد العمال ومعدل الأجر

نوع المحطة	عدد الخزانات	سعة الخزن (لتر)	معدل عدد العمال	معدل الأجر الشهري للعامل
حكومية	٣	٥٤٠٠٠	١٠	٣٥٠٠٠٠
مؤجرة	٣	٥٤٠٠٠	١٠	٣٥٠٠٠٠
مشيدة	٣	٥٤٠٠٠	١٠	٣٥٠٠٠٠

المصدر: (الجدول من إعداد الباحثتان، البيانات المالية من شركة توزيع المنتجات النفطية).



- ج. موقع المحطة:** إذ اختيرت المحطات في مواقع متشابهة في بغداد (لجانبي الكرخ والرصافة) وتقدير دخولها لباقي المحطات الموزعة عن كل محافظة والمحافظات ؛ لافتقار الهيئة العامة للضرائب عن إحصائيات المحطات ؛ لكثرة مالكيها بذلك يصعب حصر مدخولاتها وخضوعها للضرائب .
- د. نوع المنتج:** إذ اختيرت المحطات التي توزع المنتج نفسه وهو نפט أبيض وبانزين و الكاز وزيت الغاز السائل ودهن الديزل ، إذ إن هنالك محطات متنوعة ومحطات محددة بنوع معين من المنتجات النفطية.
- ٢ إعداد جداول كميات السحوبات السنوية للمحطات والتي تعبر عن حصة المحطة من المنتجات النفطية لتلك السنة وعلى أساسها تحتسب كمية المبيعات السنوية للمحطة والدخل المتحقق بموجبها ، بعد ان أخذت شركة توزيع المنتجات النفطية نسبة التبخر والبالغة ٥% ، الجدول رقم (٥) يوضح الكميات المسحوبة لعينة البحث:**



٣- إضافة إيرادات العمولات السنوية لبيع المنتجات النفطية المحددة والمعتمدة منذ عام ٢٠٠٠ والى الآن وتحدد العمولات السنوية عن طريق تشكيل لجان من وزارة النفط و شركة توزيع المنتجات النفطية كما يغير أعضاء اللجنة من مدة الى أخرى لبيع اللتر الواحد من المنتجات النفطية والبالغة نسبة من سعر بيع المنتج وتتغير تلك النسبة من مدة لأخرى .

٤.. احتساب إيرادات المحطات من بيع المنتجات النفطية وحسب السعر الرسمي والمعمول به والموضوع من وزارة النفط وشركة توزيع المنتجات النفطية والمتبع من الهيئة العامة للضرائب في احتساب إيرادات المحطات.
٥ . الضوابط والتعليمات الصادرة من الهيئة العامة للضرائب والموافق عليها من وزارة المالية والمعتمدة في تقدير مبلغ الضريبة على وفق ما يقدمه المكلف من البيانات المالية ومقارنتها مع الإيراد المتحقق من كميات السحوبات للمنتجات النفطية لتلك المحطة ، إذ تقدر كأرباح المحطات على وفق الضوابط المعلنة في تلك السنة .
٦.. تنزيل مبالغ السماحات التي يستحقها المكلف المقيم العراقي وغير المقيم العراقي الذي تقيم عائلته معه في العراق عن كل سنة تقديرية على أساس حالة المكلف في سنة نجوم الدخل بموجب ما ورد في المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ويوضح الجدول رقم (٦) التغيير بمبالغ السماحات القانونية :

جدول رقم (٦) تغيير مبالغ السماحات القانونية

مبلغ السماح / دينار		حالة المكلف
٢٠٠٩ - ٢٠١٠	٢٠٠٥ - ٢٠٠٨	المكلف لذاته
٥٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	عن زوجة المكلف (او زوجاته)
٤٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	كل ولد من أولاد المكلف
٤٠٠٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠٠	للأرملة او المطلقة
٦٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	المكلف لذاته إذا تجاوز عمره ٦٣ سنة

المصدر : (قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، المادة الثانية عشرة)

٧- تقدير الإيراد الضريبي على وفق مقياس الضريبة (نسبة) والدخل المتحقق للمكلف والجدول أدناه يوضح مقياس الضريبة حسب الأمر ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ للسنوات من (٢٠٠٥-٢٠٠٨) التقديرية وتغيير نسبة الضريبة على وفق تعديلات ذلك الأمر وهو ما المعمول به منذ سنة ٢٠٠٩ التقديرية والى الآن كما في الجدول رقم (٧) أدناه:

جدول رقم (٧) تغيير مقياس الضريبة

التفاصيل	الدخل الخاضع	الشريحة	النسبة	الضريبة المقدرة
المقياس قبل التغيير للسنوات من (٢٠٠٥-٢٠٠٨)	١ - ٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣%	٧٥٠٠
	١ - ٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٥%	١٢٥٠٠
	١ - ٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	١٠%	٥٠٠٠٠
المقياس بعد التغيير	١ - ٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٣%	١٥٠٠٠
	ما زاد عن ١٠٠٠٠٠٠ دينار	١٠٠٠٠٠٠	١٥%	—



٥٠٠٠٠	%٥	٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠٠	للسنوات من (٢٠٠٩ ولحد الآن)
٢٠٠٠٠٠	%١٠	١٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠	
-	%١٥	ما زاد عن ٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار		

المصدر : (أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤)

❖ **تطبيق خطوات العمل** ستطبق الخطوات على المحطات المختارة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وتعميمها على عموم المحطات وحسب ملكيتها بغية تحديد مساهمتها في الإيراد الضريبي **المحطات المؤجرة :**

أ. نبذة تعريفية عن المحطات المختارة عينة البحث :

أولاً: محطة الوصل المؤجرة : حولت المحطة من شركة توزيع المنتجات النفطية بأسلوب التأجير سنة ٢٠٠٢ ببدل إيجار قدره (٢٥) مليون دينار سنوياً ويسدد بأربع أقساط متساوية قبل ثلاثة أشهر من تاريخ السنة الأولى وعلى مدى ١٥ عاماً قابله للتمديد وبذا أصبحت مملوكة بصفة الإدارة الى السيد (س) ولديه زوجة وستة أبناء أربعة منهم يستحقون السماح الضريبي ، رقم الاضبارة الضريبية للمكلف (١) ان نشاط المحطة موزع على أربع منتجات نفطية (بانزين،نفط ابيض،زيت الغاز،دهن الديزل) يدفع صاحب المحطة أجور عمال (١٤٥٠٠٠٠٠) دينار شهرياً ، وان اسم المحطة في شركة توزيع المنتجات النفطية "محطة الوصل المؤجرة" وليس باسم المستأجر. **ثانياً: محطة القصر المؤجرة :** حولت المحطة من شركة توزيع المنتجات النفطية بأسلوب التأجير سنة ٢٠٠٢ ببدل إيجار قدره (٢٥٠٠٠٠٠) دينار شهرياً وعلى مدى ١٥ عاماً وبذا أصبحت مملوكة بصفة الإدارة الى السيد (ص) ولديه زوجة وأربعة أبناء يستحقون السماح الضريبي ، رقم الاضبارة الضريبية للمكلف (٢) في ان اسم المحطة في شركة توزيع المنتجات النفطية "محطة القصر المؤجرة" وليس باسم المستأجر كما ان نشاط المحطة موزع على أربع منتجات نفطية (بانزين،نفط ابيض،زيت الغاز،دهن الديزل) ويُدفع صاحب المحطة أجور عمال (٣٥٠٠٠٠٠٠) دينار شهرياً .

ب. **عقود التأجير :** تحول المحطات الحكومية الى القطاع الخاص يكون عن طريق عقود التأجير كأحد من وجوه الخصخصة وغالباً ما تكون تلك العقود بعيدة الأمد أي تتجاوز الـ ١٥ عاماً وتتضمن تلك العقود التزامات على طرفي المتعاقدين وغالباً يكون الطرف الأول فيها (المؤجر) شركة توزيع المنتجات النفطية والطرف الثاني (المستأجر) احد الأشخاص الطبيعيين المتقدمين للتعاقد وما تعرفه الهيئة العامة للضرائب بالمكلف وبعد توقيع العقد تعد المحطة مملوكة للطرف الثاني عن طريق الإدارة فقط وليس حق ملكية عقار كبيع وشراء وتترتب على الطرفين المتعاقدين عدد من الالتزامات فيلتزم الطرف الأول بتجهيز المحطة بالمنتجات النفطية للطرف الثاني على وفق خطة التجهيز التي يحددها الأول وبالتعليمات المالية الخاصة بالتزام الطرف الثاني بسداد أثمان



المنتجات المجهز بها مقدماً وبيعها في داخل المحطة وليس خارجها وبالأسعار الرسمية الا ان العقد لم يلزم الطرف الأول باستقطاع مبلغ أمانات ضريبية لإقيام المنتجات النفطية تعود للهيئة العامة للضرائب كحق من الحقوق العامة في تحصيل الدين الضريبي . أما شروط عقد التأجير الخاصة بالطرف الثاني بالقيام بأعمال المحطة كفتح المحطة وإغلاقها ضمن أوقات الدوام الرسمية التي يحددها الطرف الأول ومن أول بنود العقد وفي الفقرة السادسة منه تشير الى :

أولاً: ان يقدم المستأجر ما يثبت تحاسبه الضريبي مع الجهة المختصة قبل البدء بالتعاقد ونهاية كل سنة من سنوات العقد وقبل تقديم طلب التمديد .

ثانياً: إلزم عقد التأجير المستأجر بتقديم كفالة بمقدار (٢٥ مليون دينار) (خمسة وعشرين مليون دينار) وان تكون متمثلة بـ (رهن عقار) لصالح شركة توزيع المنتجات النفطية ضماناً لموجودات المحطة.

ثالثاً: الملحق الثاني للعقد في الفقرة (٦) منه تلزم المستأجر بالالتزام بمسك سجلات محاسبية أصولية ومنتظمة فضلاً عن مسك سجلات منتظمة لتكوين تقريراً يومياً يتضمن فيه الموجودات الصباحية من المنتجات النفطية في الخزانات وكذلك الموجودات المخزنة عند انتهاء الدوام الرسمي في المحطة وكمية المبيعات اليومية للمنتجات النفطية ، كما ويكون ذلك السجل معرضاً للتدقيق والتفتيش المفاجئ من أجهزة الطرف الأول الرسمية الأخرى ذات العلاقة بغية الوصول الى الكمية الحقيقية من المبيعات والإيراد الفعلي المتوقع .

رابعاً: الملحق الرابع من العقد ضمن الفقرة (١٣) منه نصت على غرامة مالية على المستأجر مقدارها (٥٠ ألف دينار) (خمسون ألف دينار) في حال عدم مسكه أي من السجلات وعدم ترحيل المعلومات كافة

ج. الضرائب المباشرة: ان محطات التعبئة حينما كانت على القطاع العام أي قبل تحولها الى القطاع الخاص يحتسب الدخل الصافي لها عن طريق اعتماد نتيجة نشاط المحطة من مصاريف وإيرادات المحطة الا ان نتيجة اللامبالاة من العاملين في تسجيل المعلومات الخاصة بالمحطات كافة أدى لضياع الكثير من إيرادات الدولة والهدر العالي في كميات المنتجات النفطية مما دعى الدولة في اتخاذ قرار باعتماد العمولة المم نوحة على اللتر الواحد من المنتج النفطي وجرى ذلك في عام ٢٠٠٠ للسيطرة على الإيرادات المتحققة نتيجة بيع المنتجات والحفاظ على المنتج من الهدر وكانت تحقق الكثير من الإيرادات للمحطة وتمت السيطرة على كثير من العمليات البيعية و الجدول رقم (٨) أدناه يبين إيراد العمولة من مبيعات المحطات عينة البحث قبل التأجير :



جدول رقم (٨) جدول سحوبات المحطات قبل التحول الى القطاع الخاص: (قبل التأجير) (المبالغ دينار)

محطة قصر المؤجرة						محطة الوصل المؤجرة						التفاصيل
٢٠٠١ الفعلية			٢٠٠٠ الفعلية			٢٠٠١ الفعلية			٢٠٠٠ الفعلية			
الإيراد	العمولة	الكمية	الإيراد	العمولة	الكمية	الإيراد المتحقق	العمولة	الكمية	الإيراد المتحقق	العمولة	الكمية	
دينار	دينار	لتر	دينار	دينار	لتر	دينار	دينار	لتر	دينار	دينار	لتر	
(٢x١)	(٢)	(١)	(٢x١)	(٢)	(١)	(٢x١)	(٢)	(١)	(٢x١)	(٢)	(١)	
٣١٨٦.٢١	٠.٣٥٠	٩١.٢٩١٧	١٩٣١٩٥٤	٠.٣٥٠	٥٥١٩٨٦٨	٤٥٠٧٨٧٥	٠.٣٥٠	١٢٨٧٩٦٤٣	١٣٤٣٩٣٤	٠.٣٥٠	٣٨٣٩٨١٢	باتزين
٦١٤.٠٠٧	٠.٢٥٠	٢٤٥٦.٢٨	٧١٦.٥٨	٠.٢٥٠	٢٨٦٤٢٣١	٦.١٨٤٨	٠.٢٥٠	٢٤٠٧٣٩٣	٣٩٦٨.٢	٠.٢٥٠	١٥٨٧٢.٧	نقط ابيض
١٨٢.٢٣٦	٠.٢٥٠	٧٢٨.٩٤٤	١٦٩٩٤١٢	٠.٢٥٠	٦٧٩٧٦٤٦	٢٧٤.٩٧٣	٠.٢٥٠	١.٠٩٦٣٨٩٣	٤٥٢٩.٤	٠.٢٥٠	١٨١١٦٦٦	زيت الغاز
١.٠٠٠.٠٠٠	٥٠	٢.٠٠٠	٥.٠٠٠.٠٠٠	٥٠	١.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	٥٠	٤.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	٥٠	٥٠٠	دهن بابل علبة
٢٨٤٧.٠٢	٢	١٤٢٣٥١	٢٤.٠٠٠	٨٠	٣٠٠	٥٤٨٦٨	٢	٢٧٤٣٤	٣٦.٠٠٠	٨٠	٤٥٠	دهن بغداد فل
-	.	-	٦.٠٠٠.٠٠٠	٦٠	١.٠٠٠	-	.	-	٣٦.٠٠٠	٦٠	٦٠٠	دهن سي أويل علبة
١٨٦٢.٠٠٠	٢٠	٩٣١.٠٠	٧٤٥٤.٠٠	٢٠	٣٧٢٧.٠	٢٣٤٤.٠٠	٢٠	١١٧٢.٠	٩٧.٢٠٠	٢٠	٤٨٥١.٠	غاز سائل
<u>٧٨٦٦٩٦٦</u>			<u>٥٢٢٦٨٢٤</u>			<u>٨٣٣٩٩٦٤</u>			<u>٢.٥١٣.٠٠</u>			إيراد العمولة من المبيعات

ومن الجداول أعلاه نلاحظ تحقق إيرادات لمحطات التعبئة عينة البحث باعتماد الهيئة العامة للضرائب أسلوب العمولة الممنوحة وكشف السحوبات للمنتجات النفطية والخاصة بالمحطة والذي زود من شركة توزيع المنتجات النفطية بناءً على طلب الهيئة العامة للضرائب ؛ لخضوع محطات التعبئة الى الضرائب المباشرة والمتمثلة بالضرائب على الدخل في حال تحولها الى القطاع الخاص عن طريق عقود التأجير ويكون التحاسب الضريبي على تلك المحطات على أساس كشوفات السحوبات الشهرية للمنتجات النفطية والتي تتضمن كمية المنتج المسحوب مضروب في سعر العمولة الموضوعة من وزارة النفط وشركة توزيع المنتجات النفطية والتي تمثل هامش الربح المتحقق للتر الواحد من بيع المنتج وان نسبة (٥٠%) من الدخل المتحقق يخضع للضريبة وبعد ان تنزل السماحات القانونية لمستحقة للمكلف يتحقق الدخل الصافي للمكلف ويكون خاضع لمقياس الضريبة (نسبة الضريبة) والذي يغير على وفق ضوابط وتعليمات كل سنة وعلى وفق احد أسس تقدير الضريبة وبهذا المقياس



يكون مبلغ الضريبة الواجب دفعه على المكلف وفي حال عدم تقديم المكلف بياناته المالية للهيئة العامة للضرائب قبل تاريخ ٦/١ من كل سنة تترتب عليه دفع غرامة مالية مقداره ١٠% من الإيراد الضريبي المستحق دفعه على المكلف كما ان غالبية المكلفين يقومون بتقديم البيانات المالية بعد تاريخ ٦/١ المتمثلة بمدة تقديم البيانات المالية للمكلفين لأغراض التحاسب الضريبي ومما يحملهم دفع غرامة تأخيرية و ترى الباحثتان ضعف الرادع القانوني للغرامة التأخيرية الذي لا يتناسب مع حجم التبعات المترتبة عن تأخير تقديم المكلف حساباته

وتكون عملية التحاسب الضريبي لمحطات تعبئة الوقود كما في ادناه :

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{مجموع الدخل المتحقق} \\ \hline \text{دينار} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{العمولة} \\ \hline \text{دينار بحسب كل منتج} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{الكمية بموجب كشف السحوبات} \\ \hline \text{لتر بحسب كل منتج} \\ \hline \end{array}$$

وتكون نسبة ٥٠% من الدخل المتحقق تخضع للتحاسب الضريبي وتنزل السماحات القانونية التي يستحقها المكلف من المبلغ ليظهر الدخل الصافي اما مبلغ الضريبة فيكون :

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{مبلغ الضريبة} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{مقياس الضريبة} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{الدخل الصافي} \\ \hline \end{array}$$

وفي حال تأخر المكلف عن دفع الضريبة تترتب عليه غرامات تأخيرية والتي نسبتها ١٠% من مبلغ الضريبة وبهذا يكون على المكلف دفع مبلغ الضريبة المستحق عليه مضاف اليه مبلغ الغرامات التأخيرية الواجبة الدفع ، والملحق رقم (١) يوضح عملية التحاسب الضريبي للمحطات . ومن الملحق رقم (١) نلاحظ تحقق أيراد ضريبي بالسنة الأولى عينة البحث سنة ٢٠٠٥ المالية و ٢٠٠٦ التقديرية وبنسبة قليلة جداً وجاءت أسبابه لصدور قرارات مفاجئة من دون دراسة أولية ومعقدة للقوانين وتأثيراتها المستقبلية منها إصدار سلطة الائتلاف المؤقتة في الأول من نيسان عام ٢٠٠٤ الأمر رقم (٤٩) والتي قامت عن طريقه بتخفيض سعر الضريبة على الدخل ورفع السماحات القانونية. وبعد مرور النصف الأول من السنة أعيد النظر بالعمولة الممنوحة للمنتوج من وزارة النفط الا انها لم توازن بين مبالغ السماحات العالية لضعف مبلغ العمولة الممنوحة ضمن السنة نفسها ، وإنما ظهر في سنة ٢٠٠٦ المالية ٢٠٠٧ التقديرية ، إذ أدى الى زيادة الإيرادات الضريبية لزيادة الدخل الخاضع للضريبة وجاء ذلك لثبات سعر العمولة من دون تغيير . وفي سنة ٢٠٠٧ الفعلية و ٢٠٠٨ التقديرية لوحظ زيادة في الإيراد الضريبي المتحقق للمحطات عينة البحث وجاء ذلك الارتفاع في تلك المدة نتيجة زيادة أسعار العمولة



الممنوحة الى أكثر من نصف ما كانت عليه في سنة ٢٠٠٦ الفعلية ٢٠٠٧ التقديرية من شركة توزيع المنتجات النفطية من دون تغيير مبلغ السماح القانوني والتي استمرت حتى سنة ٢٠٠٨ الفعلية وهذا ما يمكن ملاحظته من الكشوفات المقدمة للمحطات عينة البحث على الرغم من ان هنالك زيادة أسعار العمولة الى النصف ولاسيما لبعض من المنتجات وهذا ما يمكن الإشارة إليه عن طريق الإيرادات الضريبية المتحققة لنتيجة النشاط وملاحظة الزيادة التصاعدية في مبالغ الإيرادات الضريبية لتلك المدة ، أما فيما يخص المدة اللاحقة والمتمثلة بسنة ٢٠٠٩ الفعلية ازدادت مبالغ السماحات الضريبية الى الضعف وعلى الرغم من زيادة العمولة الممنوحة للمنتجات الى ما يقارب نسبة ٥٠% تقريباً عن السنة السابقة لتتصاعد سعر المنتج وفق قرار التسعيرة الصادر من لجنة وزارة النفط وشركة توزيع المنتجات النفطية وبقيت هذه العمولة معمول بها حتى الآن لعدم تغييرها من تلك الجهات الا أنها لم تستطع ان تتناسب من مبالغ السماحات القانونية العالية مما اثر سلباً على الإيرادات الضريبية وانخفاض الإيراد الضريبي المتحقق للمحطات.

د. **ضريبة الاستقطاع المباشر** : تفرض ضريبة الاستقطاع المباشر على المدخولات الناجمة للعاملين في

السنة المالية والمنصوص عليها في تعليمات ضريبة الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ وتشمل تلك

التعليمات كل من يعمل بأجر او براتب لدى دوائر الدولة او القطاع العام او المختلط او الخاص مع ملاحظة

مبلغ الدخل الناجم للعاملين فيتم تحصيل الضريبة من صاحب العمل فألزمت المادة (٩) من التعليمات أعلاه

بمسك سجل خاص تدون فيه الرواتب والمخصصات والأجور لكل عامل او موظف ويكون صاحب العمل مسؤولاً

وضامناً لأداء الضريبة المتحققة نتيجة عدم تدوين هذه المدخولات في السجل المذكور . ويكون هذا السجل

معرضاً للتدقيق من الهيئات التدقيقية والتفتيشية التي توفرها الجهات المختصة، إذ يقوم رب العمل بإرسال

الاستقطاعات الضريبية شهرياً إلى الهيئة العامة للضرائب أو أحد فروعها او الى الجهة التي تحددها دائرة

المحاسبة في وزارة المالية في خمسة عشرة من ا لشهر التالي لشهر الاستقطاع وفيما يخص المحطات المؤجرة

فتلزم التعليمات رب العمل بتقديم عدد العاملين لديه وأسمائهم وعناوينهم عن طريق ملء استمارة الاستقطاع

المباشر ؛ لغرض التحاسب الضريبي وتكون آلية التحاسب على أساس تلك الاستمارة كما ويكون التحاسب

الضريبي أما من أجور العمال والمقدمة من رب العمل في بياناته المالية وتكون الضريبة المستحقة بنسبة ١٠%



من الأجور المدفوعة للعاملين غير الخاضعين لضمان اجتماعي او تحتسب عن طريق تقدير المخمن ويقوم بتقدير الدخل الخاضع للضريبة وفق مقياس الضريبة مضروب في ٠.٦% وهي ما تمثلته الضوابط والتعليمات المعلنة من الهيئة العامة للضرائب وعن كل سنة وأيهما أفضل لمصلحة المكلف الا ان الأخيرة (حسب تقدير المخمن) هي أكثر استخداماً لأغراض احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر وجاء سبب ذلك لان موضوع أجور العمال في المحطة غير متناسب مع عدد المضخات والباحثان تود ان تبين ان الكثير من أصحاب المحطات يسجل عدد أكثر من العمال لغرض تضخيم المصاريف ومن ثم تقليل التقدير الضريبي عن طريق تخفيض الريح المتحقق له . ولافتقار الهيئة العامة للضرائب لإحصائيات بعدد العمال العاملين في م محطات التعبئة ما يصعب على الباحثان الوصول للإيرادات الضريبية الحقيقية المتحققة من ضريبة الاستقطاع المباشر للعاملين في تلك المحطات .

أما فيما يخص عينة البحث فكانت الإيرادات الضريبية المستقطعة من أجور العاملين كما في الجدول رقم (٩) يوضح ذلك :

جدول رقم (٩) جدول الإيرادات الضريبية لضريبة الاستقطاع المباشر للمحطات المؤجرة (المبالغ دينار)

التفاصيل	محطة الوصل المؤجرة				محطة القصر المؤجرة			
	٢٠٠٦ الفعلية ٢٠٠٧ التقديرية	٢٠٠٧ الفعلية ٢٠٠٨ التقديرية	٢٠٠٨ الفعلية ٢٠٠٩ التقديرية	٢٠٠٩ الفعلية ٢٠١٠ التقديرية	٢٠٠٦ الفعلية ٢٠٠٧ التقديرية	٢٠٠٧ الفعلية ٢٠٠٨ التقديرية	٢٠٠٨ الفعلية ٢٠٠٩ التقديرية	٢٠٠٩ الفعلية ٢٠١٠ التقديرية
تقدير المخمن الضريبي للدخل الخاضع للضريبة	١٦٣٢٨٦.٥	٢٢٦٨٣.٦٦	٢٩٤١٣٩٩٨	٢٦٣٣٥.٠٨	١٢٦.٢٢٣٦	٢٣٦.٩٠٢٧	٣٣٤٤٩٥٦٩	٢٨٨٠.٧٩٨
مقياس الضريبة	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦
المبلغ المستحق الدفع على رب العمل	٩٧٩٧٢	١٣٦.٩٨	١٧٦٤٨٤	١٥٨.١٠	٧٥٦١٣	١٤١٦٥٤	٢٠٠.٦٩٧	١٧٢٨.٥

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية في الهيئة العامة للضرائب .

٢. للمحطات المشيدة :



أ. نبذة تعريفية عن المحطات المختارة عينة البحث :

أولاً: **محطة ابن رشد المشيدة** : شيدت المحطة بموافقة من شركة توزيع المنتجات النفطية بأسلوب البناء سنة ٢٠٠٤ من السيد (ع) ولديه زوجة وأربعة أولاد يستحقون السماح الضريبي ، رقم الاضبارة الضريبية للمكلف (٣) ان اسم المحطة في شركة توزيع المنتجات النفطية "محطة ابن رشد المشيدة " ، كما ان نشاط المحطة موزع على أربع منتجات نفطية (بانزين،نفط ابيض،زيت الغاز،دهن الديزل) و يدفع صاحب المحطة أجور عمال (١٧٥٠٠٠٠) دينار شهرياً .

ثانياً: **محطة عين شمس المشيدة** : شيدت المحطة بموافقة من شركة توزيع المنتجات النفطية بأسلوب البناء سنة ٢٠٠٣ من السيد (ط) ولديه زوجة وستة أبناء أربعة منهم يستحقون السماح الضريبي ، رقم الاضبارة الضريبية للمكلف (٤) و ان اسم المحطة في شركة توزيع المنتجات النفطية "محطة عين شمس المشيدة " وليس باسم المستأجر ، كما ان نشاط المحطة موزع على أربعة منتجات نفطية (بانزين،نفط ابيض،زيت الغاز،دهن الديزل) و يدفع صاحب المحطة أجور عمال (١٨٨٧٢٤٠) دينار سنوياً .

ب. **عقود التشييد والتشغيل** : وهي ما تعرف بأوجه الخصخصة بأسلوب البناء وتختلف عن عقود التأجير كونها تعاقد قانوني يكون بين شركة توزيع المنتجات النفطية كونها الطرف الأول بالعقد والشخص الطبيعي المتقدم للتعاقد هو الطرف الثاني ويسمى عقد تشييد وتشغيل ويعد الطرف الثاني بعد التعاقد وكيلاً لشركة توزيع المنتجات النفطية في القيام بإدارة المحطة وواجباتها ويكون التعاقد بين الطرفين على تشييد محطة تعبئة على قطعة أرض على وفق شروط قانونية يقوم الطرف الأول بوضعها وتشمل:

أولاً: مدة العقد تكون ابتداءً من تاريخ توقيع العقد قابلة للتجديد لمدة أخرى باتفاق ب ين الطرفين وفي حالة عدم رغبة الطرف الثاني بالتجديد يقوم الطرف الأول بتشغيل المحطة من لدنه لمدة سنة واحدة ودون مقابل ويجري



تحويلها فيما بعد الى وكيل آخر على وفق عقد تأجير كما جاء في الفقرة (١٥) منه بعدم تنازل ،أو تأجير الوكيل

للمحطة من لدن الآخرين الا بعد مرور سنتين على الأقل من تاريخ تشغيل المحطة وبأعلام الطرف الأول .

ثانياً: أجازت الحق للطرف الأول بأستحصال المبالغ المستحقة والتأمينات المقدمة من قبل الوكيل على وفق

أحكام قانون استحصال الديون الحكومية رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧ ، إذ جاء في الفقرة (٢٤) من الشروط القانونية

للعقد أما فيما يخص الغرامات المالية التي بذمة المشيد والنااتجة عن البنود والتعليمات التجهيزية وامتنع عن تسديد

الغرامة فيتم إيقاف تجهيز المحطة بالمنتجات لحين التسديد .

ثالثاً: الشروط التشغيلية فألزمت الطرف الثاني في الفقرة (٧) منه بتشغيل المحطة (٦ ساعة) يومياً كحد أدنى

وشاملاً بذلك الجمع والعطل الرسمية وأجاز له أيضاً تشغيل المحطة أكثر من الساعات المقررة وفي تلك الحالة

أحق للوكيل بتقليص عدد العمال على ان تحددهم من قبل الشركة تحريراً .

رابعاً: الملحق رقم (٢) من العقد والخاص بتعليمات تجهيز المحطة إلزام الط رف الأول بتجهيز المحطة

بالمنتجات النفطية أما الطرف الثاني فألزمه بمسك السجلات المحاسبية الأصولية المنتظمة كما ألزمه بمسك

سجل أصول منظم ليكون تقريراً يومياً يثبت فيه الموجودات الصباحية من المنتجات النفطية في الخزانات وكذلك

الموجودات الختامية عند انتهاء الد وام في المحطة ويتضمن أيضاً كمية المبيعات اليومية للوصول الى الإيراد

الفعلي والحقيقي لبيع المنتجات كما ويكون هذا السجل معرضاً للتدقيق والتفتيش من أجهزة الطرف الأول الرسمية

الأخرى ذات العلاقة كما أعطى الحق لتلك الأجهزة بمطابقة الكميات المجهزة للمحطة لكافة المنتجات مع الكميات

المصروفة في المضخات والعدادات بصورة مستمرة للحد من أي تلاعب او تلوث بالمنتجات النفطية وتغيير

المواصفات .

ج. الضرائب المباشرة: تخضع محطات التعبئة المشيدة الى الضرائب المباشرة ولاسيما الضرائب على الدخل وان

التحاسب الضريبي لمثل تلك المحطات لا يختلف عن آلية التحاسب الضريبي للمحطات المؤجرة وكما تخضع



لذلك الشروط والضوابط الصادرة من الهيئة العامة للضرائب نفسها ولأسعار تلك العمولة الممنوحة للمنتجات النفطية نفسها الا أنها تختلف بكمية السحوبات النفطية لتلك المحطات وذلك بحسب الطاقة الفعلية للمحطة ولتمائل التحاسب الضريبي لمحطات التعبئة المؤجرة والمشيدة ولتشابه الظروف التي مرت بها المحطات يمكننا ملاحظة تقارب الإيراد الضريبي المتحقق لكلا المحطات المؤجرة والمشيدة لذا فان الضوابط والتعليمات الضريبية لم تميز بين ملكية المحطات من حيث الإيجار والتشييد ولم تغير في أسلوب التحاسب الضريبي لهما على الرغم من دفع المحطات المؤجرة مصاريف صيانة وتأجير سنوية لن تدفعها المحطات المشيدة وتلك المصاريف يجب الاعتراف بها من ناحية المحاسبة ضريبياً وتنزيلها من الدخل المتحقق للمحطة . فضلاً عن ، هذا نلاحظ من جداول التحاسب الضريبي أعلاه تحقق إيرادات لمحطات التعبئة المؤجرة والمشيدة عينة البحث بالاعتماد أساس العمولة وعدم اعتماد البيانات المالية المقدمة من المكلف على الرغم من تأييدها من مراقب حسابات المرخص وذلك لان البيانات المالية المقدمة من المكلفين أصحاب المحطات بعد تأجير او التشييد للمحطات اقل من إيراد العمولة على وفق كشف السحوبات لذا دعت تلك الحاجة الى اعتماد الهيئة العامة للضرائب أسلوب العمولة الممنوحة وكشف السحوبات للمنتجات النفطية والخاصة بالمحطة والذي زود من شركة توزيع المنتجات النفطية بناءً على طلب الهيئة العامة للضرائب والجدول رقم (١٠) يوضح الفرق بنتيجة النشاط وإيراد العمولة للمحطة بين ما مقدم من المكلف ضمن البيانات المالية وكشف السحوبات :

جدول رقم (١٠) جدول الفرق بنتيجة النشاط للمحطة بين ما مقدم من المكلف ضمن البيانات المالية وكشف

السحوبات (المبالغ بالدينار)

المحطات السنة	محطة الوصل المؤجرة		محطة القصر المؤجرة		محطة ابن رشد المشيدة		محطة عين شمس المشيدة	
	نتيجة النشاط على وفق البيانات المالية	إيراد عمولة على وفق كشف السحوبات	نتيجة النشاط على وفق البيانات المالية	إيراد عمولة على وفق كشف السحوبات	نتيجة النشاط على وفق البيانات المالية	إيراد عمولة على وفق كشف السحوبات	نتيجة النشاط على وفق البيانات المالية	إيراد عمولة على وفق كشف السحوبات
٢٠٠٦ التقديرية	١٥٠٠٠٠٠	٥٧٦٢٤٢١	لم يقدم	٣٥٣٧٩٩٩	١٠٣٤١٨٥	٥٩٠٧٥٦٣	٥٠٤٨٨٤	١٨٩٣٢٢٢
٢٠٠٧ التقديرية	٢٧٧٥٥٠٠	١٦٣٢٨٦٠٥	(١٦٥٣٣٢٧٨)	١٢٦٠٢٢٣٦	٢٤٤٣١٧٧	١٤٨٩٢٦٠٣	لم يقدم	١٢٣٠٥٠٥٢
٢٠٠٨ التقديرية	١٩٧٥٧٥٠	٢٢٦٨٣٠٦٦	(٤٤٩٥٢٠٤٦)	٢٣٦٠٩٠٢٧	٢٣٠٩٤٥٨	٢٠٥٥٨٧٢١	١٠٦٤٠٠٠٠	٢٠٢٦٢١٢٧
٢٠٠٩ التقديرية	٣٢٤٥٣٦٩	٢٩٤١٣٩٩٨	(١٣٦٤٢٨٢٠)	٣٣٤٤٩٥٦٩	٤٤٦٤١٣٣	٢٨٣٠٠٠٦٤	٦٤٨٠٤٠٠	٢٥٢٦٢٠٠٠
٢٠١٠ التقديرية	١٦٢٦٧٢٤	٢٦٣٣٥٠٠٨	(٣٠٢٨٤٥٧٤)	٢٨٨٠٠٧٩٨	٤٦٨٥٠٩٥	٣٠٦٦٢٦٧٧	٨٩٩٦٦٦٦	٢٧٣٩٠٠٠٠

٤. **ضريبة الاستقطاع المباشر**: شملت تعليمات الاستقطاع المباشر عمال المحطات المشيدة بالخضوع لضريبة الاستقطاع المباشر وعاملهم معاملة عمال محطات تعبئة الوقود من دون ان يميز في ملكية المحطة . والجدول



(١١) أدناه يوضح مقدار الضريبة المتحققة للمحطات عينة البحث أما الجدول رقم (١٢) يبين الإيرادات الضريبية الإجمالية المتحققة للمحطات المشيدة :

جدول رقم (١١) جدول الإيرادات الضريبية الاستقطاع المباشر للمحطات المشيدة (المبالغ دينار)

محطة عين شمس المشيدة				محطة ابن رشد المشيدة				التفاصيل
الفعلية ٢٠٠٩	الفعلية ٢٠٠٨	الفعلية ٢٠٠٧	الفعلية ٢٠٠٦	الفعلية ٢٠٠٩	الفعلية ٢٠٠٨	الفعلية ٢٠٠٧	الفعلية ٢٠٠٦	
التقديرية ٢٠١٠	التقديرية ٢٠٠٩	التقديرية ٢٠٠٨	التقديرية ٢٠٠٧	التقديرية ٢٠١٠	التقديرية ٢٠٠٩	التقديرية ٢٠٠٨	التقديرية ٢٠٠٧	
٢٧٣٩.٠٠٠	٢٥٢٦٢.٠٠٠	٢.٢٦٢١٢٧	١٢٣.٥٠٥٢	٣.٦٦٢٦٧٧	٢٨٣.٠٠٦٤	٢.٥٥٨٧٢١	١٤٨٩٢٦.٣	تقدير المخمن الضريبي للدخل الخاضع للضريبة
%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	%٠.٦	مقياس الضريبة
١٦٤٣٤٠	١٥١٥٧٢	١٢١٥٧٣	٧٣٨٣٠	١٨٣٩٧٦	١٦٩٨٠٠	١٢٣٣٥٢	٨٩٣٥٥٦	المبلغ المستحق الدفع على رب العمل

جدول رقم (١٢) جدول الإيرادات الضريبية الإجمالية المتحققة للمحطات مؤجرة والمشيدة (عينة البحث) (المبالغ بالدينار)

محطة عين شمس المشيدة			محطة ابن رشد المشيدة			محطة القصر المؤجرة			محطة الوصل المؤجرة			السنة
اجمالي مبلغ الضريبة	ضريبة الاستقطاع المباشر	مقدار ضريبة الدخل	اجمالي مبلغ الضريبة	ضريبة الاستقطاع المباشر	مقدار ضريبة الدخل	اجمالي مبلغ الضريبة	ضريبة الاستقطاع المباشر	مقدار ضريبة الدخل	اجمالي مبلغ الضريبة	ضريبة الاستقطاع المباشر	مقدار ضريبة الدخل	
٦٨٧٨٨٨٢	٧٣٨٣٠	٦٨.٥٠٥٢	٢٣.٠٢٤٤٦	٨٩٣٥٥٦	١٤٠٨٨٩	١١٤.٠٩٤٨	٧٥٦١٣	١.٦٥٣٣٥	١٧٢٢٢٦٣	٩٧٩٧٢	١٦٢٤٢٩	الفعلية ٢٠٠٦ التقديرية ٢٠٠٧
١٤٨٨٣٧٠	١٢١٥٧٣	١٤٧٦٢١٢٧	٢٣٨٢١٦٠	١٢٣٣٥٢	٢٢٥٨٨٠	٢٨٥٨٠٠٨	١٤١٦٥٤	٢٧١٦٣٥٤	٢٧١٣٥٥٨	١٣٦٠٩	٢٥٧٧٤٦	الفعلية ٢٠٠٧ التقديرية ٢٠٠٨
١٤٣١٣٥٧	١٥١٥٧٢	١٤١٦٢.٠٠٠	٢٧٤٩٨١٠	١٦٩٨٠٠	٢٥٨٠٠١	٣٥٥٣١٣٢	٢٠.٦٩٧	٣٣٥٢٤٣٥	٢٩٢٣٥٨٤	١٧٦٤٨	٢٧٤٧١٠	الفعلية ٢٠٠٨ التقديرية ٢٠٠٩
١٦٤٥٤٣٤	١٦٤٣٤٠	١٦٢٩.٠٠٠	٣١١٨٣٧٨	١٨٣٩٧٦	٢٩٣٤٤٠	٢٨٢٧٩٢٥	١٧٢٨٠٥	٢٦٥٥١٢٠	٢٤٤٣٢٦١	١٥٨٠١	٢٢٨٥٢٥	الفعلية ٢٠٠٩ التقديرية ٢٠١٠

ومن نماذج البحث المعروضة فيما سبق والإيراد الضريبي المتحقق لكل محطة الا انه لم تتمكن الباحثان من

حصر مبالغ تكاليف جباية تلك الإيرادات المتحققة من المحطات مع إيرادات الحصيلة الضريبية وذلك لدمج

مدخولات الإيرادات الضريبية للمحطات مع دخول الأعمال التجارية الأخرى مما يصعب على الباحثان حصر

تكاليف الجباية إذ علمنا ان ما يدفع من لدن المكلف هو أن ما يقوم به موظفوا الهيئة العامة للضرائب

(المخمن) بتقريب المبلغ المستحق الدفع على المكلف الى الدينار العراقي الصحيح لتجنب الإفلاس بالاحتساب

ولصعوبة الحصول على مبالغ الإفلاس ومن عاً للرشوة والفساد الإداري ارتأت الإدارة الضريبية لتقريب المبالغ



المقدرة على المكلفين من الضريبة لأقرب دينار صحيح وعليه الجدول رقم (١٤) أدناه يبين ما مدفوع فعلاً للهيئة العامة للضرائب :

جدول رقم (١٤) المتوسط الحسابي للمحطة الواحدة من التقدير الضريبي (المبالغ دينار)

المتوسط الحسابي للمحطة الواحدة من التقدير الضريبي	محطة عين شمس المشيدة		محطة ابن رشد المشيدة		محطة قصر المؤجرة		محطة الوصل المؤجرة		التفاصيل
	المدفوع فعلاً من قبل المكلف	التقدير الضريبي	المدفوع فعلاً من قبل المكلف	التقدير الضريبي	المدفوع فعلاً من قبل المكلف	التقدير الضريبي	المدفوع فعلاً من قبل المكلف	التقدير الضريبي	
٨٢٥٠	-	-	٢٠٠٠٠	٢٠٣٧٨	-	-	١٣٠٠٠	١٣١٢١	٢٠٠٦ التقديرية
١٢٧٩٢٥٠	١٠٢٠٠٠٠	١٠٢٠٧٥٨	١٤٠٨٠٠٠	١٤٠٨٨٩٠	١٠٦٥٠٠٠	١٠٦٥٣٣٥	١٦٢٤٠٠٠	١٦٢٤٢٩١	٢٠٠٧ التقديرية
٢٤٤١٢٥٠	٢٢١٤٠٠٠	٢٢١٤٣١٩	٢٢٥٨٠٠٠	٢٢٥٨٨٠٨	٢٧١٦٠٠٠	٢٧١٦٣٥٤	٢٥٧٧٠٠٠	٢٥٧٧٤٦٠	٢٠٠٨ التقديرية
٢٤١٩٥٠٠	٢١٢٤٠٠٠	٢١٢٤٣٠٠	٢٥٨٠٠٠٠	٢٥٨٠٠١٠	٢٢٢٧٠٠٠	٢٢٢٧٤٣٥	٢٧٤٧٠٠٠	٢٧٤٧١٠٠	٢٠٠٩ التقديرية
٢٥٧٩٢٥٠	٢٤٤٣٠٠٠	٢٤٤٣٥٠٠	٢٩٣٤٠٠٠	٢٩٣٤٤٠٢	٢٦٥٥٠٠٠	٢٦٥٥١٢٠	٢٢٨٥٠٠٠	٢٢٨٥٢٥١	٢٠١٠ التقديرية

وعن طريق الجدول أعلاه نلاحظ المتوسط الحسابي للمحطة الواحدة من الحصيلة الضريبية أذ قامت الباحثتان

باحسابه بغية الوصول للإيرادات الضريبية لتعميمه على باقي محطات تعبئة الوقود باعتباره معدل ما يدفعه

المكلف للهيئة العامة للضرائب وعن طريق ذلك تمكنت الباحثتان من الوصول الى ما تحققه خصخصة المحطات

من إيرادات تقريبية متحققة للهيئة العامة للضرائب من محطات التعبئة المؤجرة والمشيدة ونسبة ما تشكله

المحطات من الحصيلة الإجمالية لهيئة الضرائب العامة والجدول رقم (١٥) يوضح ذلك :

جدول رقم (١٥) جدول بالإيرادات الضريبية المتحققة لمحطات تعبئة الوقود

التفاصيل	٢٠٠٦ التقديرية	٢٠٠٧ التقديرية	٢٠٠٨ التقديرية	٢٠٠٩ التقديرية	٢٠١٠ التقديرية
المتوسط الحسابي للمحطة الواحدة من التقدير الضريبي (١) / دينار	٨٢٥٠	١٢٧٩٢٥٠	٢٤٤١٢٥٠	٢٤١٩٥٠٠	٢٥٧٩٢٥٠
عدد المحطات المؤجرة (٢)	٥٥	٥٢	٤٦	٤٠	٣٥
الإيراد الضريبي (٢x١) / دينار	٤٥٣٧٥٠	٦٦٥٢١٠٠٠	١١٢٢٩٧٥٠٠	٩٦٧٨٠٠٠٠	٩٠٢٧٣٧٥٠



٨٣٤	٧٥١	٦٧٧	٦٤٨	٤٧٤	عدد المحطات المشيدة (٣)
٢١٥١٠٩٤٥٠٠	١٨١٧٠٤٤٥٠٠	١٦٥٢٧٢٦٢٥٠	٨٢٨٩٥٤٠٠٠	٣٩١٠٥٠٠	الإيراد الضريبي (١×٣=ب) / دينار
<u>٢٢٤١٣٦٨٢٥٠</u>	<u>١٩١٣٨٢٤٥٠٠</u>	<u>١٧٦٥٠٢٣٧٥٠</u>	<u>٨٩٥٤٧٥٠٠٠</u>	<u>٤٣٦٤٢٥٠</u>	الإيرادات الضريبية الكلية المتحققة للمحطات المؤجرة والمشيدة (١+ب=ج) / دينار
٨٦٩	٧٩١	٧٢٣	٧٠٠	٥٢٩	أعداد المحطات الكلية المتحاسبة ضريبياً (٣+٢)
٨٨١٣٤٣٠٠٠	٧٣٩٠٠٠٠٠٠	٥٨١٣٥١٠٠٠	٤٤٠٨٠٥٠٠٠	٣٠٧٩٤٣٠٠٠	الإيرادات الإجمالية المتحققة للهيئة العامة للضرائب / دينار (د)
%٢٥	%٢٥	%٣٠	%٢٠	%١.٤١	نسبة ما تشكله إيرادات المحطات الضريبية من إيرادات الهيئة العامة للضرائب (د/ج)

بعد ان بينت الباحثتان فيما سبق ان شركات القطاع العام بعد خصصتها ستخضع للهيكل الضريبي في العراق والذي يشمل الضرائب المباشرة جزءاً منه وما تهمنا هنا في ضريبة الدخل على ارباح محطات التعبئة في القطاع الخاص . لذا ففي حال لو خصصت محطات التعبئة الحكومية عن طريق التأجير ، أو البيع سترتفع الدولة على إيراد آخر سنوي وهو مقدار الضريبة على ارباح المحطات فضلاً عن إيرادات الخصخصة إذ قامت الباحثتان بتقدير الإيرادات الضريبية التي كانت ستتحقق في حال لو تحولت تلك المحطات ، وكما في أدناه :

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{الإيراد الضريبي الذي} \\ \text{كان سيتحقق لو} \\ \text{تحولت تلك المحطات} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{عدد المحطات الحكومية في} \\ \text{٢٠٠٩ الفعلية ٢٠١٠ التقديرية} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{المتوسط الحسابي للمحطة} \\ \text{الواحدة من التقدير} \\ \text{الضريبي/دينار} \\ \hline \end{array}$$

٧٠٦٧١٤٥٠٠ = ٢٧٤ x ٢٥٧٩٢٥٠

((الاستنتاجات و التوصيات))

الاستنتاجات : يعرض أهم الاستنتاجات التي توصل إليها البحث وجاءت منسجمة مع رأي الباحثان ويمكن إجمالها بما يلي :-



- ١ - تحويل الكثير من المحطات بأسلوب التشييد من دون دراسة أولية وضعف الضوابط والتعليمات المعلنة لشركة توزيع المنتجات النفطية وشروط العقد كذلك في الحصول على تراخيص فتح المحطات ، مما أدى الى تضخيم العدد في المحطات وتوزيعها بشكل غير مدروس.
- ٢ - أظهرت البيانات المالية المقدمة للمحطات (عينة البحث) بعد الخصخصة من المكلفين أصحاب المحطات اقل من إيراد العمولة وفق كشف السحوبات مما ينعكس على الإيرادات الضريبية .
- ٣ - لم يظهر نظام المعلومات المخزون على الحاسوب في كل من شركة توزيع المنتجات النفطية ودائرة مسجل الشركات والهيئة العامة للضرائب ووزارة التخطيط أسماء وأعداد المحطات قبل وبعد تحولها للقطاع الخاص واستمرارها أو توقفها بالعمل إن العمولة الممنوحة إلى المحطات منخفضة بما لا تتناسب مع كمية المنتجات النفطية إذ إنَّ عدم توازن المقياس الضريبي المتخذ حالياً مع العمولات الممنوحة لوكلاء القطاع الخاص وعدم مراعاتها لظروف العمل في الوقت الحالي .
- ٤ - زيادة مبلغ السماحات الضريبية بشكل ملحوظ ومفاجئ بموجب أمر الإستراتيجية الضريبية رقم (٤٩) من سنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة وتشريعات مجلس النواب سنة ٢٠٠٩ من دون دراسة أولية مما اثر سلباً على الإيرادات الضريبية .
- ٥ - لدى دراسة الباحثان عقود التأجير وعقود التشييد لاحظت الأتي :
 - أ. عدم تقويم موجودات المحطة عند التحول بالقيمة السوقية العادلة للمحطات المؤجرة ، وعدم تضمين العقد شروط جزائية تلزم المستأجر الحفاظ على الموجودات المؤجرة .
 - ب. لم يظهر عقد التشييد والتشغيل أي التزام للتحاسب الضريبي السنوي للمكلف .
 - ج. لم تتضمن العقود تحديد عدد العاملين في المحطة بما يتناسب مع الطاقة الإنتاجية لها ولم يلزم العقد صاحب المحطة بتدريب وتطوير العاملين .
 - د. إنَّ العقود تلزم بدفع ضمان اجتماعي لجميع العاملين .
 - هـ. لم يميز عقد الإيجار لمحطات التعبئة طبيعة التأجير ان كان رأسمالي او تشغيلي .
 - و. لم يطبق ما ورد في العقد بشأن إلزام أصحاب المحطات بتقديم أجور شهرية للعاملين في المحطة إذ اعتمد العاملين على أسلوب الإكراميات من دون تقديم أي اجر يومي للعاملين من قبل صاحب المحطة .

التوصيات :

- ١- أن تحول محطات تعبئة الوقود بأسلوب التأجير بدلاً من أسلوب التشييد ؛ لتحقيق إيرادات للدولة باتجاهين عن تأجير موجودات المحطة والضرائب المتحققة من إيراد العمولة ، فضلاً عن رفع العبء عن كاهل موازنة الدولة.



- ٢- ضرورة تضمين الضوابط والتعليمات المعلنة لشركة توزيع المنتجات النفطية الخاصة بالحصول على تراخيص فتح المحطات لبند يضمن الالتزام بالتحاسب الضريبي السنوي .
- ٣- ضرورة اعتماد كشف السحوبات الذي يوضح احتساب إيراد العمولة وفق ضوابط وتعليمات الهيئة العامة للضرائب بغية إظهار الربح الحقيقي .
- ٤- اتخاذ اجراءات عقابية حاسمة بحق مالكي المحطات سواء المؤجرين أم المشيدين المخالفين لبنود العقد أم القوانين النافذة والملحقين ضرراً بأموال الدولة مع تحديد الجهة المسؤولة عن تنفيذ العقوبات ، وإذا لم تنفذ هذه الجهة مسؤولياتها تحال الى المحاكم .

((المصدر — ادر))

اولاً : الوثائق والتقارير الرسمية ...

١. جمهورية العراق ، قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .
٢. جمهورية العراق ، تعليمات وزارة المالية في الالتزام بتزويد الهيئة العامة للضرائب رقم (٢) المنشور في جريدة الوقائع العراقية العدد ٤٠٨٤ في ٢٥/٨/٢٠٠٨ .
٣. جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، التقرير السنوي سنة ١٩٩٤ .
٤. جمهورية العراق ، سلطة الائتلاف العراقية المؤقتة ، قرار التعاون بين الوحدات الحكومية والهيئة العامة للضرائب رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٤ .
٥. جمهورية العراق ، سلطة الائتلاف المؤقتة ، أمر الإستراتيجية الضريبية رقم (٤٩) لعام ٢٠٠٤ .
٦. جمهورية العراق ، قانون الاستثمار رقم (٧) لسنة ٢٠١٠ .
٧. جمهورية العراق ، نظام بيع وإيجار عقارات الدولة والقطاع العام رقم (١) لسنة ٢٠١١ .
٨. جمهورية العراق ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، البيانات المالية والإحصائيات والمعلومات والحسابات الختامية لمحطات تعبئة الوقود المؤجرة والمشيدة .
٩. جمهورية العراق ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، تعليمات ضريبة الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ .
١٠. جمهورية العراق ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ .
١١. جمهورية العراق ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، الضوابط والتعليمات السنوية المنشورة والصادرة من الهيئة العامة للضرائب للسنوات ٢٠٠٣-٢٠١١ .
١٢. جمهورية العراق ، وزارة النفط ، شركة توزيع المنتجات النفطية ، البيانات المالية والإحصائيات والمعلومات لمحطات الحكومية والمؤجرة والمشيدة لمحطات تعبئة الوقود .



١٣. نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ (الوقائع العراقية) عدد (٣٠٣٠) في ١٩٨٥/٢/٢٠.

١٤. دليل البرلمان العربي للرقابة على الإيرادات ، منظمة برلمانيون عرب ضد الفساد بالتعاون مع معهد ر صد العائدات ، الطبعة الأولى ، بيروت ، لبنان ، ٢٠١١ .

[http: www.arpacnetwork.org](http://www.arpacnetwork.org)

١٥.

ثانياً : الكتب العربية ...

١. الدهراوي ، كمال مصطفى ، المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية ، كلية التجارة، فرع الدمنهور ، ٢٠٠٧ .

ثالثاً : الرسائل العلمية والأبحاث ...

١. الجنابي ، سهير كاظم فاضل ، تحليل قرارات التأجير طويل الأجل عند التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتبوغ و السكائر ، معمل بغداد ، رسالة ماجستير محاسبة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٦ .
٢. السباني ، محمد احمد محمد ، التقويم المحاسبي للمنشآت المطلوب تحويلها إلى القطاع الخاص - دراسة تطبيقية في الجمهورية اليمنية ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد ، بغداد ، ١٩٩٦ .
٣. الفرس ، رياض ، الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص ، قسم الاقتصاد ، مركز التميز في الإدارة ، جامعة الكويت ، ٢٠١٠ .
٤. عثر ، عثمان ، الخصخصة ، بحث ماجستير اقتصاد (أسواق مالية) - نظرية المحاسبة، جامعة حلب - كلية الاقتصاد ، سوريا ، ٢٠١١ .

رابعاً :الدوريات...

١. أبو جعيلة وآخرون ، طالب محسن جابر وناجحة عباس وفاطمة عبد جواد ، الآثار الاقتصادية للضرائب في العراق للمدة ١٩٧١ - ٢٠٠٥ ، من بحوث مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظمته وزارة المالية / الدائرة الاقتصادية / قسم السياسات الضريبية بالتعاون مع (شركة بيرنك بوبنت USAID) والمنعقد للفترة (٢١ - ٢٢ / ١١ / ٢٠٠٦) ، الهيئة العامة للضرائب ، بغداد.
٢. الجبوري ، تأميم محمد سليم ، التخصيصية والتنمية الاقتصادية - أقطار عربية مختارة - أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٨ .
٣. الشمري والمهداوي ، د. ناظم و د. وفاء ، تقويم التخصيصية في البلدان النامية مع التركيز على قطاع الخدمات في العراق ، بحوث جمعية الاقتصاديين العراقيين وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي ، بدون سنة طبع .
٤. العمري ، عمرو هشام محمد ، الآثار المالية للتخصيصية ، مجلة علوم إنسانية ، العدد ٢٢ ، تموز ٢٠٠٥ .
٥. العبد الله مصطفى محمد ، التصحيحات الهيكلية و التحول إلى اقتصاد السوق في البلدان العربية، من بحوث الندوة الفكرية التي نظمها المركز الوطني للدراسات و التحاليل الخاصة بالتخطيط، الجزائر، ١٩٩٩ .
١. البشبيشي ، د .أمل نجاح ، نظام البناء-التشغيل-التحويل BOT هل هناك حاجة لبدل؟ ، مجلة بحوث اقتصادية عربية ، السنة ١١، العدد ٢٨ ، القاهرة ، مصر ، ٢٠٠٢ .



٦. البلد ، أخبار البلد مقالة ريف نفاع ، محروقات لبنان تتخصص في أعصاب الناس ، بيروت ، العدد ، ٢١٩٨ في ٢٠١٠/٤/١٥ .

٧. المتوكل ، د. مصطفى حسين ، الخصخصة خلق أفاق جديدة أمام القطاع الخاص ، مجلة المعلومات، العدد الثاني، ٢٠٠١ .

[http : www.ase.com.jo/arabic/privitization-arabic-htm](http://www.ase.com.jo/arabic/privitization-arabic-htm)

www.refnaffaa@albaladonlion.com

٨. ، بلحاوي ، حاتم كريم الخصخصة نموذج للإصلاح الاقتصادي بالعراق، مجلة واسط للعلوم الإنسانية ، العدد ١٧ ، مايس ٢٠١١ ،

9-ديوب ، د . محمد معن ، المتطلبات الأساسية لنجاح برنامج الخصخصة ، م جلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد (٢٨) العدد (٢)، تاريخ التقديم ٦ / ٣ / ٢٠٠٦ قبل للنشر في ١٨ / ٦ / ٢٠٠٦
10-شعيب محمد الخصخصة في لبنان مشكلة ام حل مجلة اتحاد المصارف العربية العدد ٢٣٣ ، بيروت ١٩٩٩ .
11-كماش ، كريم سالم ، العلاقة الايجابية المفترضة بين التخصيصية والإيرادات الضريبية "تحليل وتقويم" ، من بحوث المؤتمر العلمي الأول للمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد ، ٢٠١١ .

--12- موسى ، نائل ، الخصخصة تفاحة الأغنياء وحنطة الفقراء ، مراجعات اقتصادية ، ٢٠٠٤ .

[http : www.islamonline.net.2004](http://www.islamonline.net.2004) .

توصيات البرنامج الإنمائي للأمم

المتحدة حول عملية الخصخصة عام ١٩٩٩ .

13-اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا ، دور الأسواق المالية في الخصخصة في منطقة الاسكوا ، الأمم المتحدة - نيويورك ، ٢٠٠٢ .

سادس : المصادر الأجنبية ...

1. Alan William j.Baumol Blinder Economics-principles and polic seventh Edition the Dryden press1991
2. Mintz , M.Jack , Duanjie Chen And Evangelia Zorotheos , Taxing Issues With Privatization : A checklist , Institute Of International Business , University Of Toronto , 2000 .
3. United Nation Conference on Trade and Development (UNCTAD) , Comparative Experiences with Privatization , United Nations – New York and Geneva , 1995.