



Tax Reform and its role in increasing Tax Revenues in Iraq Vision for the future

(*) الإصلاح الضريبي ودوره في زيادة الإيرادات الضريبية في العراق

رؤية مستقبلية

(***) رائد خضر عبد العزاوي

(**) أ. د. بتول مطر عبادي الجبوري

Abstract: This study deals with the issue of tax reform and its role in increasing tax revenues according to a future vision in order to diagnose the weaknesses and imbalances in the Iraqi tax system, which led to a decrease in tax revenues and provide a vision for the future tax reform which can lead to an increase in these revenues through the use of analytical method Descriptive as well as inductive and deductive method. The study was based on three topics, the first dealt with the tax system and tax reform notional and dimensions. The second topic dealt with the problems of the tax system and its impact on tax revenues in Iraq, while the third topic dealt with the proposed tax reform and its role in increasing tax revenues (future perspective).

المستخلص: تناول هذا البحث موضوع الإصلاح الضريبي ودوره في زيادة الإيرادات الضريبية وفقاً لرؤية مستقبلية بهدف تشخيص نقاط الضعف والخلل في النظام الضريبي العراقي التي أدت الى انخفاض الإيرادات الضريبية وتقديم رؤية مستقبلية عن الإصلاح الضريبي الذي يمكن ان يؤدي الى زيادة هذه الإيرادات، وذلك عن طريق استخدام المنهجين الاستقرائي والاستنباطي. واعتمد البحث على ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول منه النظام الضريبي والإصلاح الضريبي مفهوماً وابعاداً. وتناول المبحث الثاني مشاكل النظام الضريبي وتأثيرها في الإيرادات الضريبية في العراق، في حين تناول المبحث الثالث الإصلاح الضريبي المقترح ودوره في زيادة الإيرادات الضريبية (منظور مستقبلي).

(*) بحث مسثل من رسالة الماجستير للباحث الثاني.

(**) جامعة القادسية – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم الاقتصاد.

(***) طالب ماجستير – جامعة القادسية – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم الاقتصاد.

المقدمة: اتسمت الحكومات المتعاقبة على العراق بالنظرة الثانوية إلى الضرائب في ظل الاعتماد شبه الكامل على المورد النفطي، واتسمت المساعي السابقة للإصلاح الضريبي بالظرفية وبأنها تابعة لتغيرات أسعار النفط بالدرجة الأولى، إذ يتم اللجوء إلى زيادة الضرائب وبعض الإصلاحات الشكلية لمحاولة مواجهة انخفاض أسعار النفط، فما إن ترتفع أسعار النفط أو تتغير الحكومة يتم التخلي عن هذا الإصلاح ويعود الوضع إلى ما كان عليه؛ أي إن العراق لم يشهد إصلاحاً حقيقياً وجوهرياً في نظامه الضريبي.

إن النظام الضريبي في العراق يعاني من مجموعة من المشاكل أدت إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، ولعل السبب الأهم هو ضعف الإدارة الضريبية؛ بسبب انخفاض كفاءة موظفي هذه الإدارة، والفساد المنتشر في دوائرها، وهو امر يضع قيداً على إنجاح أي اصلاح ضريبي، كما أن النظام الضريبي في العراق تأثر بشكل كبير بأفكار وأيدولوجيات الأنظمة الحاكمة التي تعاقبت على العراق، وأن أي محاولة لبناء نظام ضريبي عادل وفعال كانت تصطدم بسياسة هذه السلطات، التي كانت غالباً ما تطبق افكارها على الاقتصاد الوطني من أجل مصالح سياسية أو حزبية، بالإضافة إلى كثرة التعديلات التي طرأت على التشريع الضريبي وكثرة الاعفاءات الممنوحة من الضرائب، وافتقار التشريع الضريبي العراقي إلى آليات للتحديث المستمر لمواكبة التطورات المختلفة، بالإضافة إلى مشكلة عدم الالتزام بتنفيذ نصوص القوانين الضريبية، فلا يوجد التزام حقيقي بتنفيذها؛ بسبب انتشار الفساد والمحسوبية وعدم جدية الكادر الإداري الضريبي، وأيضاً بسبب غياب العقوبات الرادعة وانخفاض الوعي الضريبي في المجتمع.

إنّ للإصلاح الضريبي الحقيقي دوراً مهماً في زيادة الإيرادات الضريبية في العراق، وهذا يحتاج إلى قوانين دائمة ومستقرة بعيدة عن التدخلات السياسية وعن تأثير أسعار النفط، فلا يجب أن تكون الضرائب تابعة لأسعار النفط، بل يجب النظر إليها على أنها مصدر مهم من مصادر تمويل الموازنة العامة تحت أي ظرف وفي أي وقت، ويتوقف الإصلاح الضريبي في العراق بالدرجة الأولى على الإدارة الضريبية التي تحتاج إلى إصلاحات متعددة؛ حتى تكون قادرة على قيادة الإصلاح الضريبي والقيام بالمهام الموكلة إليها، فلا يتم أي اصلاح من دون وجود إدارة ضريبية جيدة وقادرة على تطبيق القوانين والمهام الموكلة اليها، فأى اصلاح لا بد أن ينطلق أولاً من الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى حاجة النظام الضريبي إلى ضرائب جديدة وإصلاح بعض الضرائب القائمة وزيادة الوعي الضريبي في المجتمع وتشديد العقوبات الضريبية.

أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث إلى أن الإيرادات الضريبية تُعد مصدراً مالياً مهماً لا يمكن الاستغناء عنه تحت أي ظرف يمر به الاقتصاد الوطني وفي أي وقت، وفي العراق يمكن أن يؤدي الإصلاح الضريبي الحقيقي إلى زيادة الإيرادات الضريبية التي انخفضت بشكل كبير بعد سنة ٢٠٠٣ نتيجة الاعتماد الكبير على المورد النفطي، من خلال محاولة البحث تشخيص نقاط الضعف والخلل في النظام الضريبي، التي أدت إلى انخفاض الإيرادات الضريبية وتقديم المقترحات لإصلاحها مع نظرة مستقبلية.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في المشاكل الكبيرة التي يعاني منها النظام الضريبي في العراق والتي تسببت بانخفاض الإيرادات الضريبية.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى تشخيص نقاط الضعف والخلل في النظام الضريبي العراقي التي أدت إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، وتقديم رؤية مستقبلية عن الإصلاح الضريبي الذي يمكن أن يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية.

فرضية البحث:

يفترض البحث أن هنالك مشاكل في النظام الضريبي العراقي أدت إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، وأن اصلاح هذه المشاكل سيؤدي إلى زيادة هذه الإيرادات.

منهجية البحث:

من أجل أن يحقق البحث أهدافه، فقد تم استخدام المنهجين الاستقرائي والاستنباطي.

هيكلية البحث:

اشتملت هيكلية البحث على ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول النظام الضريبي والإصلاح الضريبي مفهوماً وأبعاداً. وتناول المبحث الثاني مشاكل النظام الضريبي وتأثيرها في الإيرادات الضريبية في العراق، في حين تناول المبحث الثالث الإصلاح الضريبي المقترح ودوره في زيادة الإيرادات الضريبية (منظور مستقبلي).

المبحث الأول

النظام الضريبي، الإصلاح الضريبي (المفهوم والابعاد)

أولاً- النظام الضريبي (المفهوم والمكونات):

١- مفهوم النظام الضريبي والهيكل الضريبي:

اختلفت وجهات النظر حول مفهوم النظام الضريبي، فهناك من يعرفه أنه عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين بما فيها الضرائب المباشرة العامة والنوعية، ويعد أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها، ويتأثر النظام الضريبي بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال النظام الضريبي^(١). كذلك يعرف بأنه (الهيكل المتفرد بلامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية)^(٢).

ويرى بعض المفكرين الاقتصاديين وعلماء المالية أن هنالك مفهومين للنظام الضريبي أحدهما ضيق وآخر واسع، فيعرف النظام الضريبي بمفهومه الضيق بأنه (مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل)^(٣)، وأما بالمفهوم الواسع فهو (مجموع العناصر الايدلوجية، القانونية، الاقتصادية والفنية التي تؤدي

(١) د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٢٥٥.

(٢) د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، الطبعة ٣، بدون دار نشر، بيروت، ١٩٨٥، ص ١٥.

(٣) د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ١٢.

إلى قيام كيان ضريبي معين يمثل أحد أوجه النظام الاقتصادي القائم، والذي تختلف ملامحه من بلد إلى آخر^(٤).

أما الهيكل الضريبي فيقصد به (أنواع الضرائب وأسعارها وأوعيتها المطبقة في بلد ما)^(٥)، وهناك أنواع عديدة من الضرائب ولكل منها مميزات وعيوب، ولذا تحاول الدولة أن تختار المزيج الأمثل من هذه الضرائب الذي يحقق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ويعتمد هذا الاختيار على الدراية التامة بالأوضاع الاقتصادية والمالية والاجتماعية للمجتمع، بالإضافة إلى الفهم الدقيق لمزايا وعيوب كل نوع من الضرائب، ولذا نجد أن الهياكل الضريبية تختلف بين دولة وأخرى نتيجة الاختلاف في الضرائب المطبقة، ومن التعريف السابق نستنتج أن الهيكل الضريبي ما هو إلا جزء من النظام الضريبي.

وهكذا يعكس الهيكل الضريبي لدولة ما حقيقة مجتمعها، فمن المهم عند تصميم أي هيكل ضريبي مراعاة ظروف البيئة وطبيعة العلاقات القائمة بين قطاعات المجتمع، وكذلك الاهتمام بأن تكون معدلات الضرائب منسجمة مع الدخل القومي ودخول الأفراد وثرواتهم؛ أي أن تتسجم مع المقدرة التكاليفية للمجتمع^(٦).

٢- مكونات النظام الضريبي:

يتكون النظام الضريبي من مجموعة من العناصر التي تتفاعل وتترابط وتتكامل معاً لتحقيق أهدافه وهذه العناصر هي:

أ- التشريع الضريبي:

تحتاج الضرائب إلى قوانين لفرضها على المكلفين، فلا ضريبة بدون قانون، ولذلك يقوم المشرع الضريبي بإصدار القوانين والقرارات التي من خلالها يتم تحديد الخاضعين للضرائب ووعاء الضريبة وسعرها وطرق تحصيلها، وكذلك تحديد المسؤولين عن إعداد القرارات الضريبية، وبصورة عامة فإن القوانين التي يصدرها المشرع الضريبي تشمل جميع الإجراءات النظامية والفنية المتعلقة بالضرائب^(٧). وتبوء التشريع الضريبي مكانة مميزة على الصعيد القانوني نظراً لأنه يمس الإنسان في أمر حساس جداً وهو مصلحة المالية، ولذلك نجد أن المشرع الضريبي يكون حذراً ودقيقاً في صياغة وتشريع القوانين التي تتعلق بكيفية فرض الضريبة وجبايتها وتعديلها ومتى يمكن منح الإعفاء منها^(٨).

ب- الإدارة الضريبية:

للإدارة الضريبية دور مهم في تحقيق أهداف النظام الضريبي، فهي الجهة المسؤولة عن تحديد الأوعية الضريبية ومقدار الضريبة المفروضة وتحصيل وجباية الضرائب^(٩)، ويقع على عاتقها

(٤) د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، مصدر سابق، ص ١٢.
(٥) عزمي احمد يوسف، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة ١، دار الاقصاد العلمي، عمان، ٢٠١٠، ص ٢٢.
(٦) د. علي محمد خليل ود. سليمان احمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران، عمان، ١٩٩٩، ص ٢٠٧.
(٧) د. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية (دراسة مقارنة)، الطبعة ١، المؤسسة الجامعية، بيروت، ١٩٨٧، ص ٢١.
(٨) عزمي احمد يوسف، مصدر سابق، ص ٢١.
(٩) د. سعد عطية الجبوري، التشريع الضريبي العراقي بين التنظيم والاحالة، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والإنسانية، المجلد ٣، العدد ١١، جامعة كركوك، ٢٠١٤، ص ٤١١-٤١٢.
(٩) كريم عبيس حسان، الخصخصة وإصلاح النظام الضريبي في العراق، مجلة جامعة بابل، العلوم الصرفة والتطبيقية، المجلد ٢٤، العدد ١، ٢٠١٦، ص ٢٦٤.

تطبيق القوانين والأنظمة الصادرة عن المشرع الضريبي، وكذلك تقديم التفسيرات والتعليمات في حالة عدم وضوح القوانين والأنظمة الصادرة لتسهيل تطبيقها عملياً، وتتأثر هذه الإدارة بظروف وبيئة المجتمع الذي تعمل فيه^(١٠).

ت-المكلفون:

المكلفون أو الممولون هم الأشخاص الذين يدفعون الضريبة سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين (أفراد) أم أشخاصاً معنويين (منشآت أو شركات)، وتفرض عليهم الضريبة وفقاً للقانون الضريبي ومن ثم يجب عليهم دفعها إلى السلطات الضريبية^(١١).

ث-القضاء الضريبي:

وهي الجهة المسؤولة عن حل المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية فيما يخص الضرائب الواجبة الدفع على المكلفين وهي على مستويين ابتدائي واستئنافي، ويحتاج أعضاء هذا الجهاز إلى التمتع بالاستقلال والحيادية التامة بعيداً عن تأثيرات الإدارة الضريبية والمكلفين، والقدرة على الإلمام بالقوانين والأنظمة والتعليمات واللوائح والاصدارات والمجتمع الذي يعملون فيه^(١٢).

ثانياً- الإصلاح الضريبي (المفهوم، الأهداف، الأسس):

١- مفهوم الإصلاح الضريبي:

عندما يعجز النظام الضريبي القائم عن تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي صُمم من أجلها، ويكون غير قادر على مواكبة المعطيات الاقتصادية والاجتماعية الجديدة، فلا بد من تغييره ومراجعته، وهذا ما يُدعى بالإصلاح الضريبي، والذي يمكن تعريفه بأنه التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم للتكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة لتطورات المحيط الجديدة مع مراعاة الخصوصيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لكل بلد. كما يُراد بالإصلاح الضريبي مجموع التغييرات التي تهدف إلى تحسين الضرائب الحكومية المطبقة، ولا يعني الإصلاح الضريبي مجرد إجراء تعديلات في النظام الضريبي، إنما هو خلاصة عمليات وإجراءات معقدة يتم التخطيط لها وتنفيذها خلال مدة زمنية طويلة^(١٣). كذلك يمكن أن يُعرف بأنه عملية تهدف إلى تحقيق الاقتصاد والكفاءة والعدالة في النظام الضريبي وتشمل إصلاح القوانين الضريبية والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي وتهدف إلى خلق حالة من التناسق بين الأهداف الاقتصادية والعدالة والكفاءة والفعالية الإدارية^(١٤). وأخيراً يُقصد بالإصلاح الضريبي الاعتماد على المعايير والنظم العلمية الرصينة وإعادة صياغة التشريعات الضريبية وتنقيتها من الشوائب والأساليب المتخلفة بما يتناسب مع الواقع والمتطلبات الاقتصادية والوطنية والدولية كمحاربة الفساد في الإدارة الضريبية واستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة والمتطورة في عمليات الجباية^(١٥).

(١٠) - عزمي احمد يوسف، مصدر سابق، ص ص ٢١-٢٢.

- د. عبد الأمير شمس الدين، مصدر سابق، ص ١٠٤.

(١١) د. إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة ١، دار الكتب، بغداد، ٢٠٠٢، ص ص ٦٠-٦١.

(١٢) عزمي احمد يوسف، مصدر سابق، ص ٢٤.

(١٣) د. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة ١، دار جرير، عمان، ٢٠١١، ص ٢٤٩.

(١٤) د. صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، الطبعة ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ص ١٥٠-١٥١.

(١٥) احمد حسين، الضريبة العراقية بين عهدين، صحيفة الحوار المتمدن، العدد ١٨٩٤، ٢٣/٤/٢٠٠٧.

٢- أهداف الإصلاح الضريبي:

تختلف أهداف الإصلاح الضريبي بين دولة وأخرى تبعاً لاختلاف الخصوصيات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لكل دولة، ولكن بشكل عام يهدف الإصلاح الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الغايات العامة التي تكون مرتبطة بمبررات الإصلاح الضريبي، ومنها ما يلي^(١٦):

- ١- زيادة الإيرادات الضريبية بشكل مطلق وكنسبة من الإيرادات العامة والنتائج المحلي الإجمالي.
- ٢- إقامة نظام ضريبي يتسم بالعدالة والكفاءة.
- ٣- زيادة الاستثمارات الحكومية والخاصة وزيادة النمو الاقتصادي.
- ٤- تقليل الاعتماد على الدعم الخارجي.
- ٥- زيادة كفاءة وشفافية الإدارة الضريبية.
- ٦- تفعيل عملية إعادة توزيع الدخل وزيادة الوعي الضريبي في المجتمع.

٣- أسس الإصلاح الضريبي:

يمكن إجمال أهم الأسس العلمية التي يجب أن تبنى عليها عملية الإصلاح الضريبي بما يأتي^(١٧):

- ١- الحيادية والكفاءة في تقدير وتحصيل الضرائب.
- ٢- العدالة، إذ إن غياب العدالة الضريبية يشجع على التهرب الضريبي والتمرد على القوانين الضريبية، وبالعكس فإن وجودها يشجع المكلف على الالتزام تجاه الإدارة الضريبية.
- ٣- الواقعية؛ أي يجب أن يكون النظام الضريبي مناسباً ومتكيفاً مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والاجتماعية السائدة.
- ٤- البساطة؛ أي يجب أن يكون النظام الضريبي سهلاً وواضحاً ومفهوماً وألا يكون معقداً لتسهيل التزام المكلفين بالضريبة.
- ٥- تقنين الإصلاح؛ أي يجب ألا تفرض أي ضرائب جديدة أو تُعدل الضرائب القائمة إلا من خلال القانون، ويجب أن تتسم القوانين الضريبية بالاستقرار قدر المستطاع لجذب الاستثمارات؛ لأن عدم استقرار التشريع الضريبي يجعل البلد طارداً للاستثمارات.
- ٦- تقوية العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية من خلال التحول من الأساليب القديمة المعقدة (التي تكلف الدولة نفقات وجهوداً إضافية) إلى الأساليب الحديثة الميسرة في فرض وتقدير وجباية الضرائب.

المبحث الثاني

مشاكل النظام الضريبي وتأثيرها في الإيرادات الضريبية في العراق

لا يختلف النظام الضريبي في العراق عن غيره من الأنظمة الضريبية في الدول النامية من حيث معاناته من مجموعة من المشاكل، لكن هذه المشاكل تختلف في حدتها وتفصيلها بين الدول، ويواجه النظام الضريبي في العراق مجموعة من المشاكل التي تحد من فاعليته المالية والاقتصادية والاجتماعية، وكما يأتي:

(١٦) د. عدنان فرحان الجوراني، الإصلاح الضريبي... المفهوم والأسباب والأهداف، صحيفة الحوار المتمدن، العدد ٣٥٨٠، ٢٠١١/١٢/١٨.

(١٧) كريم عبيس حسان، مصدر سابق، ص ٢٦٦.

أولاً-انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية:

تتميز الإدارة الضريبية في العراق بالضعف الواضح في عملية تنظيم الضرائب وتحصيلها وتعاني من نقص المعلومات والبيانات المالية وانتشار الفساد المالي والإداري في دوائرها مما يزيد من التهرب الضريبي، كما أن أغلب الوسائل المستخدمة لحصر المكلفين غير كافية لحصرهم بشكل دقيق وتتبع معاملاتهم المختلفة؛ لأنها لا تتوفر على المعلومات الكافية عن المكلفين وأسمائهم وعناوين سكنهم وغيرها من المعلومات الخاصة بالمكلفين، الأمر الذي يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة الضريبية للوصول إلى العديد من الدخول الخاضعة للضريبة، وهو أمر يضع قيداً على إنجاح أي إصلاح ضريبي فلا يتم أي إصلاح من دون وجود إدارة ضريبية جيدة وقادرة على تطبيق القوانين والمهام الموكلة اليها.

كما أن انخفاض كفاءة الموظف الضريبي تؤدي حتماً إلى عدم فهمه للقوانين والتعليمات الضريبية بشكل صحيح وتطبيقها بشكل خاطئ، خاصة ما يتعلق بتقدير حجم وعاء الضريبة، إذ قد تكون تقديراته أقل من الحجم الفعلي، وهو ما يشجع المكلفين على زيادة وسائل التهرب بسبب شعورهم بضعف الكادر الضريبي، وغالباً ما يلجأ المكلف إلى المحاسب القانوني للتخلص من الضريبة أو جزء منها، إذ يلجأ المحاسب القانوني إلى طرق غير شرعية لمساعدة المكلف على التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى الاضرار بالحصيلة الضريبية. وتشير الإحصائيات عن القوى العاملة في المركز الرئيس للهيئة العامة للضرائب لسنة ٢٠١٥ على أنه من مجموع ٣٤٠٤ عامل هناك ٣٣ من حملة الشهادات العليا و ١٣٠٣ من حملة البكالوريوس و ٧٨٥ من حملة الدبلوم و ٨٣٤ من حملة الإعدادية و ٢٣٨ من حملة المتوسطة و ١٦١ ابتدائية و ٥٠ بدون أي شهادة^(١٨)، وهو ما يؤثر على وجود خلل واضح في الهيكل الوظيفي وتدني المستوى العلمي في الهيئة العامة للضرائب، فإذا كان هذا هو حال المركز الرئيس للهيئة فكيف سيكون حال فروعها؟

وعلى الرغم من اتباع الإدارة الضريبية لأسلوبين رقابيين، الأول هو أسلوب الرقابة العام التي يجريها ديوان الرقابة المالية، وأما الثاني فيتمثل بالرقابة التدقيقية التي تقوم بها الإدارة الضريبية على حسابات المكلفين وعمليات التحصيل الضريبي^(١٩)، إلا أن الإدارة الضريبية لم تحقق نجاحاً ملحوظاً للحد من التهرب الضريبي فأسلوب ديوان الرقابة المالية على الرغم من أهميته إلا أنه لا يتسم بالاستمرارية والدورية، كما أن الأسلوب الرقابي الذي تقوم به الإدارة الضريبية على عمل موظفيها في مركز الهيئة أو في فروعها يتسم بالروتينية ويفتقر لعنصر المفاجئة والاستمرارية وهو غالباً ما يكون على شكل زيارة متوقعة.

كما تواجه الإدارة الضريبية مشاكل أخرى منها مشكلة عدم مسك دفاتر محاسبية في القطاع الخاص وهو ما يصعب تقدير أرباح المشروعات، بالإضافة إلى الانتشار الواسع للقطاعات غير المنظمة، إذ يكون جانب كبير من الدخول غير مشروعاً وبعيداً عن الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلى ضياع جزء كبير من الإيرادات الضريبية. كما أن الكثير من المكلفين بالضريبة الذين يعملون في الأنشطة غير المنظمة لا يتم تحصيل ضريبة الدخل منهم بعد سنة ٢٠٠٣ كأصحاب المهن والحرف وغيرهم، إذ لا توجد جدية في تحصيل ومتابعة الضرائب المستحقة عليهم من موظفي الإدارة الضريبية فيستغل الأفراد ذلك للتهرب من الضريبة.

ومن السلبيات التي تذكر على الإدارة الضريبية هو الواقع السلبي الذي تتميز به دوائر الضريبة من حيث بنائها الضيقة وغير المنظمة التي لا تحتوي على وسائل كافية لاستيعاب زخم

^(١٨) الموقع الإلكتروني للهيئة العامة للضرائب، <http://tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx?id=204>
^(١٩) د. عمار فوزي المياحي، الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وآليات مكافحة التهرب الضريبي: دراسة واقعية لإداء الهيئة العامة للضرائب في العراق، الطبعة الأولى، مركز العراق للأبحاث، ٢٠٠٧، ص ص ٧٠-٧١.

المراجعين وإنجاز معاملاتهم بطريقة لائقة، بالإضافة إلى الروتين والصعوبة وتدني مستوى الخدمات المقدمة للمكلف عند قيامه بدفع الضريبة، مما يخلق حالة من التذمر والشعور السلبي لدى المكلف تجاه الضريبة والكادر الضريبي وهو أمر يشجع على انتشار التهرب الضريبي^(٢٠).

ثانياً-مشاكل الهيكل الضريبي:

يعاني الهيكل الضريبي في العراق من عدة مشاكل، ووفقاً للآتي:

١- كثرة الإعفاءات الضريبية:

إن منح الإعفاءات والحوافز الضريبية بشكل مكثف قد يشير أحياناً إلى ضعف قدرة الدولة على تحسين المناخ الاستثماري واللجوء إلى أسهل الطرق وأسرعها للمعالجة، على الرغم من أنها قد تكون غير مجدية في أحيان كثيرة، فإن منح الحوافز الضريبية بصورة عشوائية يؤدي إلى نتائج سلبية على الدولة وخاصةً في محاولتها لجذب رأس المال الأجنبي؛ وذلك لأنه يشعر المستثمر بأن هذه الحوافز غير جدية^(٢١).

إن القوانين الضريبية في العراق تتضمن غالباً العديد من الإعفاءات غير المدروسة وغالباً ما تمنح هذه الإعفاءات بدوافع سياسية، وكذلك لتحقيق بعض المنافع الخاصة دون الاهتمام بجذواها الاقتصادية والمالية، كما أن منح الإعفاءات ضمن عدد كبير من القوانين المختلفة يجعل النظام الضريبي مفتقداً لأحد أهم مقوماته وهي الوضوح، الأمر الذي يؤدي إلى وقوع صعوبات كبيرة على الإدارة الضريبية والمكلف عند محاولة الوقوف على مركز المكلف الضريبي العام، إذ يجب الرجوع إلى العديد من القوانين التي صدرت في سنوات متفرقة، الأمر الذي يؤدي إلى وقوع أخطاء ومشاكل كثيرة، بالإضافة إلى زيادة إمكانية التهرب الضريبي، ويرى البحث أن أغلب هذه الإعفاءات ينتج عنها هدر واضح في الإيرادات الضريبية ومنها الإعفاءات الموجودة في القوانين الآتية: قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل، قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨ المعدل، قانون الاستثمار رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل.

٢- مشاكل الضرائب القائمة:

أ-ضريبة الدخل:

يعتمد الهيكل الضريبي العراقي على الضرائب النوعية في تطبيق ضريبة الدخل، إذ يتم تقسيم الدخل على أنواع مختلفة حسب مصدره وتفرض ضرائب مستقلة على أرباح كل مصدر من مصادر الدخل المختلفة، فهناك ضريبة الدخل بمفهومها التقليدي التي تفرض وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على مصادر دخل مختلفة منها أرباح الأعمال التجارية، والفوائد والعمولات والأرباح الناتجة عن المتاجرة بالأسهم والسندات، نقل الملكية العقارية. وهناك ضريبة الدخل العقاري التي تفرض بموجب القانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل على الدخل الناتج من إيجارات العقارات التي يمتلكها المكلف، ويؤدي هذا التعدد إلى ارتفاع تكاليف الجباية، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، كما يُعد تطبيق الضرائب النوعية مخالفاً لمبدأ

(٢٠) علي رضوان داود، دوائر الضريبة، صحيفة الحوار المتمدن، العدد ٣٥٠١، ٢٩/٩/٢٠١١.

(٢١) د. مؤيد محمد الفضل وآخرون، دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمارات الأجنبية، بحث مقدم إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى، بغداد، ٢٠٠٨، ص ٢.

العدالة الضريبية، إذ إنها لا تأخذ بنظر الاعتبار الدخل الإجمالي للمكلف من جميع مصادره وبما يتلاءم مع ظروفه الاجتماعية.

ب- الضريبة على نقل الملكية العقارية:

من المشاكل التي تحيط بهذه الضريبة هو استخدام التصاعدية في نسبتها التي تتراوح بين ٣% و ٦% مع الاعتماد على القيمة المقدرة للعقار، وهذا الأمر يتم استغلاله من بعض المخمنين لتخفيض قيمة الضريبة على المكلف من خلال تخفيض قيمة العقار المقدرة، وهو أمر يخدم المضاربين بشكل كبير، إذ إنهم يعملون على التهرب من ضريبة نقل الملكية العقارية أو تخفيض مبلغ الضريبة من خلال الاتفاق مع بعض موظفي الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى قيام هؤلاء المضاربين بترويج معاملات نقل ملكية العقار بالنيابة عن المالك الأصلي؛ بسبب قدرتهم على القيام بأمر غير قانونية وأبرزها التهرب من الضريبة أو تقليل مبلغها، إذ تجمعهم علاقات وطيدة مع بعض موظفي الضرائب؛ بسبب المنفعة غير الشرعية المتبادلة بين الطرفين. كما يمارس هؤلاء المضاربون دوراً سلبياً كبيراً في قطاع العقار من خلال تسببهم في رفع أسعار العقارات.

ثالثاً- انخفاض الوعي الضريبي

يتسم المجتمع العراقي بانخفاض الوعي الضريبي؛ بسبب تدني المستوى الثقافي للمجتمع وعدم ثقة الأفراد بقدرة الحكومة على تحصيل الضريبة منهم، وتصورهم بأن الضريبة المدفوعة من قبلهم لن تعود بالمنفعة عليهم أو على المجتمع، وأن الضريبة ستذهب إلى جيوب السياسيين بدلاً من ذهابها إلى مشاريع استثمارية وخدمية تعود بالنفع عليهم، بالإضافة إلى شعورهم بعدم وجود العدالة في توزيع الأعباء الضريبية؛ بسبب عدم تعرض أغلب السياسيين والمتنفذين في الدولة للمحاسبة الضريبية، وأخيراً فإن الأفكار المغلوطة المنتشرة أسهمت أيضاً في تدني الوعي الضريبي ومثال ذلك انتشار مفهوم الدولة الرعوية التي يجب أن تقدم كافة الخدمات للمواطن مجاناً من دون أن يدفع المواطن أي شيء للدولة؛ لأنها دولة غنية، ونتيجة لذلك انتشرت نظرة إيجابية تجاه التهرب الضريبي وبأنه ليس جريمة يتوجب أن يعاقب عليها القانون.

إن انخفاض الوعي الضريبي مرتبط بشكل كبير بانخفاض المنفعة العامة المتحققة من دفع الضرائب، إذ من المتعارف عليه أن الدولة تستحصل الضرائب لتقديم منفعة عامة للمجتمع؛ أي للقيام بواجباتها تجاه الأفراد وتقديم الخدمات لهم، أما في العراق وعلى الرغم مما يتمتع به من ثروات وأهمها المورد النفطي فإن الملاحظ هو انخفاض أو انعدام الخدمات المقدمة من أمان وكهرباء وماء ونظافة وطرق معبدة وصرف صحي وغيرها؛ بسبب سوء تخصيص النفقات والفساد المستشري في مؤسسات الدولة، مما يخلق حالة عامة من التذمر في المجتمع والاتجاه لعدم دفع الضريبة؛ لأنهم يرون أن حصيلتها لن تستخدم لتحقيق أي نفع عام يعود عليهم.

ويرى البحث أن التهرب الضريبي هو سبب ونتيجة لانخفاض الوعي الضريبي في الوقت نفسه، فانخفاض الوعي الضريبي يقود إلى عدم دفع الضرائب، كما أن انتشار التهرب الضريبي ولمدة طويلة خاصةً بعد سنة ٢٠٠٣ قاد إلى انتشار نظرة سلبية لدى الأفراد تجاه الضريبة وأصبح عدم دفع الضرائب أشبه بالعرف الاجتماعي.

رابعاً- ضعف العقوبات الضريبية والمشاكل التشريعية:

إن التشريع الضريبي العراقي لم يواكب التطورات الاقتصادية من حيث العقوبات التي تفرض على المتهربين، إذ أن أغلب العقوبات التي تضمنتها التشريعات أصبحت متقادمة وغير رادعة

للجرائم الضريبية، بالإضافة إلى وجود بعض الثغرات التي يستغلها المكلفون للتهرب من الضريبة، فمثلاً جاء في الفقرة ٢ من المادة ٢٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل أن يقدم المكلف تقريراً عن دخله بنفسه في حالة عدم إبلاغه من الإدارة الضريبية بإخطار خطي أو بإحدى وسائل النشر سواء أكان هذا المكلف مسجلاً أم غير مسجل في الإدارة الضريبية قبل الأول من حزيران من السنة التقديرية؛ أي في شهر حزيران من السنة التي تلي سنة تحقق الدخل، ويجد البحث أن هذه المدة طويلة نوعاً ما وتشجع على التهرب الضريبي؛ لأن المدة الطويلة تسمح للمكلف في التفكير في إيجاد طريقة ما للتخلص من الضريبة جزئياً أو كلياً.

إن العقوبات المنصوص عليها في القوانين الضريبية لا تعد عقوبات رادعة وأغلبها عقوبات مالية، كما أن هذه العقوبات المالية لا تواكب التطورات الاقتصادية، ولا تأخذ بنظر الاعتبار انخفاض قيمة النقود مع مرور الزمن، فنجد في مجال العقوبات المالية أن الفقرة الأولى من المادة ٥٦ من قانون ضريبة الدخل تتضمن غرامة مالية بين ١٠٠-٥٠٠ دينار على من يخالف هذا القانون أو يقدم معلومات أو بيانات خاطئة أو يمتنع عن تقديمها من الأساس، وتضمن البند أولاً من الفقرة نفسها المذكورة انفاً فرض غرامة تتراوح نسبتها بين ١٠-٢٥ % من الدخل المقدر على من يخالف أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية، وأما البند ٤ من الفقرة نفسها المذكورة فتضمن فرض غرامة مالية على شكل مبلغ إضافي بنسبة ١٠ % من قيمة الضريبة، وعلى ألا يزيد هذا المبلغ عن ٥٠٠ ألف دينار على من يمتنع أو لم يقدم تقريراً عن دخله لغاية ٥/٣١ من السنة التقديرية، وتضمنت الفقرة الثانية من المادة ٥٦ من القانون المذكور غرامة مالية على شكل مبلغ إضافي قدره (١٠) آلاف دينار على فروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق التي تتأخر عن تقديم حساباتها الختامية إلى السلطة المالية لغاية ٥/٣١؛ أي بعد ٦ أشهر من انتهاء السنة المالية. كما تضمن قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل فرض عقوبة على المكلف بغرامة لا تتجاوز (٢٥٠) دينار في حالة عدم تقديمه للمعلومات المطلوبة أو رفضه لتقديمها أو إعاقة عمل اللجان أو الأشخاص المفوضين بالكشف على العرصة أو في حالة تزويده للسلطة المالية بمعلومات غير صحيحة بشكل متعمد.

أما عقوبة الحبس فقد تناولها قانون ضريبة الدخل في المادتين ٥٧ و٥٨، إذ تضمنت المادة ٥٧ عقوبة الحبس لمدة لا تزيد على السنة من ثبت عليه أمام المحاكم تقديمه لبيانات أو معلومات خاطئة أو أخفى معلومات بشكل متعمد في تقرير أو بيان يتعلق بالضريبة، أو من قدم تقريراً أو حساباً أو بياناً خاطئاً أو ساعد أو حرض على ذلك، وجاء في المادة ٥٨ عقوبة الحبس لمدة تتراوح بين الثلاثة أشهر والسنتين على من يثبت عليه أمام المحاكم استعمال الغش للتخلص من الضريبة جزئياً أو كلياً، وإذا ما اكتسب الحكم الدرجة القطعية على المواضيع الواردة في المادتين ٥٧ و٥٨ فيتم مضاعفة مبلغ الضريبة على المكلف وذلك وفقاً لما جاء في المادة ٥٩ من هذا القانون.

مما سبق يتضح أن العقوبات على المتجاوزين على القوانين الضريبية أغلبها غرامات مالية، وعقوبات السجن مدتها قصيرة وهي عقوبات غير رادعة وغير مواكبة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. إن التشريع الضريبي العراقي يفتقر إلى آليات للتحديث المستمر لمواكبة التطورات المختلفة فنجد أن الغرامات أغلبها لا تواكب ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاض قيمة النقود، ومن ثم فهي غرامات غير رادعة للمخالفات، وكذلك الحال بالنسبة لعقوبة السجن فهي لا تتجاوز السنتين كأقصى حد، وتبقى المشكلة الأهم من تشريع القوانين هي مشكلة عدم الالتزام بتنفيذ نصوص هذه القوانين، فالعقوبات المالية وعقوبات الحبس على الرغم من أنها قد تكون غير رادعة، إلا أنه ومع ذلك لا يتم تنفيذها في أغلب الحالات؛ بسبب انتشار الفساد والمحسوبية وعدم

جدية الكادر الضريبي في كشف المخالفين، بحيث لا نجد اليوم في العراق من يسجن بتهمة التهرب الضريبي أو التحايل على القوانين الضريبية وهو ما يشجع المكلفين على التهرب أكثر من الضريبة. كما أن القوانين الضريبية تتأثر بالعوامل السياسية من حيث تشريع القوانين أو تطبيقها ومثال ذلك ما حصل في تأخير إقرار قانون للضريبة الكمركية، فعندما أصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة الأمر رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ الذي تضمن فرض ضريبة إعمار العراق التي تفرض بنسبة ٥% من قيمة السلع المستوردة كان الأمر يتضمن أيضاً إيقاف العمل بها بعد سنتين من تطبيقها؛ أي يكون تطبيقها من سنة ٢٠٠٤ إلى سنة ٢٠٠٦، ولكن لم يتم إقرار أي قانون للضريبة الكمركية إلا في سنة ٢٠١٠ وهو القانون رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٠؛ أي أن المشرع الضريبي تأخر ٤ سنوات لإقرار قانون جديد للضريبة الكمركية، وحتى بعد أن تم إقرار القانون الجديد فإنه لم يُطبق لدواعي سياسية بحتة حتى سنة ٢٠١٥؛ أي أن تطبيق القانون تأخر ٥ سنوات، ومجموع التأخير بين التشريع والتطبيق هو ٩ سنوات كان العمل يتم فيها على وفق ضريبة كمركية منخفضة أو اسمية (ضريبة إعمار العراق)، الأمر الذي أضر بالحصيلة الضريبية وبالقطاعات الاقتصادية الانتاجية كالصناعة والزراعة.

المبحث الثالث

الإصلاح الضريبي المقترح ودوره في زيادة الإيرادات الضريبية (منظور مستقبلي)

إن النظام الضريبي في العراق بحاجة إلى إصلاح جوهري وحقيقي لزيادة الإيرادات الضريبية، وهذا يحتاج إلى قوانين دائمة ومستقرة بعيدة عن التدخلات السياسية وعن تأثير أسعار النفط، ويتوقف الإصلاح الضريبي في العراق بالدرجة الأولى على الإدارة الضريبية؛ لأنها الجهة المسؤولة عن تنفيذ الإصلاح، ويحاول هذا المبحث رسم صورة مستقبلية للإصلاح الضريبي.

أولاً- إصلاح الإدارة الضريبية:

تحتاج الإدارة الضريبية الى إصلاحات متعددة حتى تكون قادرة على قيادة الإصلاح الضريبي في العراق والقيام بالمهام الموكلة اليها، فأى اصلاح لا بد من أن ينطلق أولاً من الإدارة الضريبية، ويقترح البحث مجموعة من الإصلاحات في هذا الجانب، ووفقاً للآتي:

١- اصلاح نظام حصر المكلفين:

إن الإدارة الضريبية في العراق تعتمد على وسائل معينة لحصر مصادر الدخل في الأنشطة الاقتصادية المنظمة وغير المنظمة، ففي الأنشطة المنظمة اتبعت وسائل منها: طلب المعلومات من المؤسسات العامة والنقابات المهنية والتنسيق معها، تصاريح العمل أو الإجازات. أما في الأنشطة غير المنظمة فاستخدمت وسائل منها: الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف، استمارات المسح الميداني، طلب معلومات من المكلفين عن معاملاتهم مع الآخرين، التنسيق بين ضريبي الدخل والعقار، إذ يتم استدعاء أصحاب العقارات التجارية ويطلب منهم تزويد الإدارة بمعلومات وافية عن مستأجري عقاراتهم وطبيعة النشاط الذي يزاولونه، المقتبسات التي تثبت تعامل المكلفين مع جهات رسمية وشبه رسمية، التصاريح الكمركية^(٢٢).

(٢٢) حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة الدنانير، المجلد ١، العدد ٩، الجامعة العراقية، ٢٠١٦، ص ص ٥١٦-٥٢٠.

ومؤخراً أقدمت الإدارة الضريبية على إطلاق مشروع الرقم الضريبي الموحد لمنح هوية ضريبية ورقم ضريبي خاص لكل مكلفيها من الشركات والأفراد وتحديداً منذ ٢٠١٦/١٢/١^(٢٣)، ويعد الرقم التعريفي لدافع الضرائب من الوسائل التي تتبعها الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة والنامية، والهدف منه هو حصر المكلفين بشكل أفضل وتخفيض التهرب الضريبي وحل مشاكل تشابه الأسماء، بالإضافة إلى تسهيل إجراءات الجباية، إذ يوفر الرقم الضريبي السهولة والسرعة للإدارة الضريبية في البحث عن المكلفين وتصنيفهم ومتابعة معاملاتهم المختلفة ومعرفة ما إذا سددوا الضريبة أم لا وما إذا كانوا مدينين لسنوات سابقة. ويجب على الإدارة الضريبية ألا تكتفي بمنح الرقم الضريبي للمكلفين المسجلين عندها فقط، بل يجب أن تكون أكثر جدية في البحث عن المتهربين من الضرائب أو المكلفين البعيدين عن سلطتها، والذين يستغلون عدم جدية الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب منهم وهي حالة ظهرت بشكل واضح بعد سنة ٢٠٠٣.

٢- انتقاء موظفين الإدارة الضريبية ومتابعتهم وتطويرهم:

يقترح البحث التشديد على اختيار أكثر الأشخاص نزاهة وكفاءة وأصحاب المؤهلات العلمية وأصحاب الاختصاص للعمل في الإدارة الضريبية، حتى لو كان ذلك من خلال الاستعانة بحركة التنقل بين الوزارات للاستعانة بموظفين ضمن الاختصاص والكفاءة المطلوبة من الوزارات الأخرى، كما يجب الاستفادة من الخبرات الأكاديمية الموجودة في الجامعات العراقية وكذلك الاستفادة من البحوث العلمية الرصينة التي تقدمها هذه الخبرات في مجال الضرائب. ويجب أيضاً فرض عقوبات قاسية على المحاسب القانوني في حال اعتماد بيانات مغايرة للواقع أو كانت لا تتوافق مع القوانين والقواعد المحاسبية والوظيفية بهدف مساعدة المكلف على التهرب من الضريبة فيتم تحويله إلى القضاء المختص، كما يجب توعية المحاسب القانوني بأهمية الدور الذي أوكل إليه من القانون والمجتمع وبالمسؤولية القانونية والاجتماعية والأخلاقية التي يجب عليه تأديتها بكل دقة والتزام وشفافية، وضرورة التأكد من شهادة المحاسب القانوني وأن يراعى الاختصاص والكفاءة وإعطاء الأولوية للمتميزين في هذه الوظيفة الحساسة، وضرورة التأكد من تقرير المحاسب القانوني المرافق للبيان ورؤية ما إذا كانت الحسابات أعدت على وفق المعايير المحاسبية وأن مراجعتها تمت على وفق معايير المراجعة. ويجب تشديد الرقابة على الموظفين من حيث التزامهم بمواعيد العمل وبالمهام الموكلة إليهم على أتم وجه، وأن تكون عملية الرقابة أمراً مستمراً ومفاجئاً للموظفين، وليس أمراً وقتياً أو طارئاً مع محاسبة المقصرين والفاستدين منهم.

٣- إنشاء منظومة الدفع الإلكترونية:

يقترح البحث إنشاء منظومة الدفع الإلكترونية لمواكبة التطورات العلمية والتكنولوجية، إذ يمكن استخدام هذا المشروع لجباية الضرائب بأقل التكاليف وتقليل عمليات التهرب الضريبي والفساد المنتشرة في دوائر الضريبة وتقليل الحاجة إلى اليد العاملة، كما يعمل هذا المشروع للحصول على الإيرادات الضريبية بأسرع وقت وتقليل الجهد والوقت على المكلفين والإدارة الضريبية في جباية الضريبة، وتبسيط عملية سداد الضريبة على المكلف من خلال إتاحتها على عدد كبير من منافذ السداد الإلكترونية سواء في فروع المصارف أو دوائر البريد التي تتعامل معها الهيئة العامة للضرائب، فبمجرد تقديم المكلف الإقرار الضريبي الذي يحتوي على بيانات المكلف والوعاء الذي يدفع عنه للهيئة العامة للضرائب يتم بعدها ادخال هذا الإقرار إلى منظومة الدفع الإلكتروني؛ ليتسنى بعدها للمكلف دفع ما عليه من استحقاقات ضريبية إلكترونياً، على أن يعاد تحديث المعلومات

(٢٣) الموقع الإلكتروني للهيئة العامة للضرائب، <http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=239>

بشكل دوري كل سنة مثلاً، ومن الممكن أن يتم تقديم الإقرار الضريبي إلكترونياً في مرحلة لاحقة بعد أن يصل التطور التكنولوجي في العراق إلى مستويات أعلى.

٤- إعادة هيكلة الإدارة الضريبية:

تُمثل عملية إعادة الهيكلة نموذجاً متكاملًا من الفكر الإداري يشمل مراجعة كاملة وشاملة لكافة عناصر المنظمة، ومقارنتها بالمعايير والمستويات الأفضل واتخاذ قرار بشأن التعديلات التي يجب أن تطبق لإيصال هذه العناصر إلى المستويات المطلوبة. أو هي إعادة تصميم لعناصر المنظمة على وفق المعايير الإدارية الأفضل أو اتباعاً لخطى المنظمات فائقة النجاح بما ينسجم مع الظروف السائدة والمتغيرات الجديدة، وتهيئة المنظمة لاستقبال متغيرات أو أوضاع مستقبلية متوقعة مع الأخذ بنظر الاعتبار الأوضاع والمتغيرات الخارجية المحيطة بالمنظمة والامكانيات والقدرات الحقيقية للمنظمة نفسها، إذ تهدف عملية إعادة الهيكلة إلى جعل الإدارة متميزة وتخليصها من كل ما يعيق أدائها، ومن بين الأمور التي تتضمنها إعادة الهيكلة هي إعادة مراجعة كل من، الاستراتيجيات، البناء التنظيمي، الهيكل التقني، الهيكل الوظيفي، الهيكل المالي والنظم الإدارية^(٢٤).

إن إعادة هيكلة الإدارة الضريبية هي عملية مهمة لتحسين كفاءة الإدارة الضريبية وفعاليتها وإزالة القيود التي تحد من مستوى أدائها وتعيق التفاعل بين المتغيرات المرتبطة بها، وتطوير وتنمية الموظف الضريبي والقضاء على مظاهر التسيب الإداري وتبسيط الجهاز الإداري وإلغاء التعقيدات لكسب الجهد والوقت وتقليل التكاليف، وتحويل الإدارة الضريبية من إدارة روتينية تنفيذية إلى إدارة تعتمد على التخطيط والابتكار والابداع والمبادرة والبحث العلمي، إذ ستعمل إعادة الهيكلة على تخفيض تكاليف الجباية وتقليل البيروقراطية في العمل وزيادة الكفاءة والسرعة في الأداء وإعادة النظر بالأفراد العاملين في الإدارة الضريبية لزيادة فاعلية عنصر العمل وتخفيض كلفته، ويجب أن تكون هناك استراتيجية واضحة تحكم التعديلات المتلاحقة ويكون هدفها تطوير وتحديث الأساليب والأنظمة والقواعد المتبعة في الإدارة الضريبية بشكل مستمر، فعملية التطوير وإعادة الهيكلة ليست أمراً طارئاً إنما هي عملية مستمرة لمواكبة التطورات المستمرة التي يشهدها العالم.

٥- استخدام نظام الحوافز:

إن نظام الحوافز هو عبارة عن نظام ضروري لتشجيع العاملين لبذل المزيد من الجهد والإخلاص والتميز والابداع والابتكار، وتكون الحوافز على شكل حوافز مالية أو جوائز أو ترقيات أو عطل واجازات، ولا يقتصر نظام الحوافز على الحوافز الإيجابية فقط، بل هنالك نظام للحوافز السلبية أيضاً؛ أي مبدأ الثواب والعقاب لتحقيق توازن في عملية التحفيز وضمان عدم استهانة العاملين بعملهم ومحافظة الإدارة على هيبتها، ويُشترط أن يتم العمل بهذا النظام بشكل علني؛ أي أن يعلم جميع الموظفين بالحوافز الذي يتم منحه للموظف أو مجموعة الموظفين سواء أكان إيجابياً أم سلبياً لتحفيزهم لبذل مجهود أكبر والابتعاد عن الأمور السلبية^(٢٥).

إن تطبيق هذا النظام في الإدارة الضريبية سيعمل على تحريك الجمود والخمول الموجود لدى الموظفين ويخلق لديهم حافزاً للأبداع والابتكار مشابه لما هو موجود في القطاع الخاص، فالأجور والرواتب والعطل عندما تكون ثابتة ولا يتم تمييز الموظف المبدع والمتفاني في عمله عن الموظف المتكاسل أو الذي يقوم بأمور سلبية أخرى، فإن ذلك يلغي الحافز على الإبداع، وأن تطبيق نظام

(٢٤) د. علي السلمي، الإدارة في عصر العولمة والمعرفة، الطبعة ١، سما للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٤، ص ١٥٣.

(٢٥) د. مدحت محمد أبو النصر، الإدارة بالحوافز - أساليب التحفيز الوظيفي، الطبعة ١، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، ٢٠١٢، ص ص ١٧٤-١٧٦.

الحوافز يمكن أن يحقق زيادة في الإيرادات الضريبية، فمثلاً يمكن منح حوافز إيجابية للموظف الذي يقوم بكشف حالات التهرب الضريبي بنفسه أو التبليغ عن حالات تهرب تحدث داخل الإدارة الضريبية على شكل نسبة معينة من الأموال التي سيتم تحصيلها، وهذا سيشجع موظفي الكادر الضريبي على تتبع حالات التهرب وكشفها.

٦- الاهتمام بدوائر الضريبة:

إن دوائر الضريبة تحتاج إلى عناية من حيث البناء والجمالية والنظافة والخدمات المقدمة للمكلفين، وزيادة عدد الدوائر والموظفين لاستيعاب زخم المكلفين لكي تكون مكاناً لائقاً بالمكلفين على اعتبارهم أفراد على غاية من الأهمية يمولون خزينة الدولة، ويجب تحسين مستوى الاستقبال والمعاملة المقدمة للمكلفين من قبل الكادر الضريبي وتقليل الصعوبات والإجراءات الروتينية المرهقة بحيث تكون الأجواء مشجعة للمكلف على الدفع.

ثانياً- إصلاح الهيكل الضريبي:

إن إصلاح الهيكل الضريبي يتطلب تبسيطه وجعل معدلات الضرائب أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية مع مراعاة أصحاب الدخل المحدودة وترشيد الإعفاءات الممنوحة من الضرائب، وعلى وفق الآتي:

١- ترشيد الإعفاءات الضريبية:

يرى البحث ضرورة التشديد في منح الإعفاءات الضريبية في المستقبل، إذ يجب على الدولة قبل منح هذه الحوافز إجراء دراسات دقيقة للتأكد من أن منفعة هذه الحوافز أكبر من كلفتها مع مراعاة متطلبات كل مرحلة من مراحل التنمية الاقتصادية، ولذلك يجب إعادة النظر في الإعفاءات الممنوحة لزيادة الحصيلة الضريبية وكذلك لمنع فساد الوعي الضريبي الذي يضر بالحصيلة الضريبية أو يؤدي إلى تحويل الأعباء الضريبية إلى أوعية ضريبية أخرى، مما يضر بعدالة النظام الضريبي. كما أنه من الضروري وضع الإعفاءات الضريبية في قانون موحد ليسهل على الإدارة الضريبية والمكلف معرفة المركز الضريبي للمكلف من دون وقوع أخطاء أو مشاكل، ويُسهل أيضاً من عملية التحاسب الضريبي.

٢- إصلاح بعض الضرائب القائمة:

إن بعض الضرائب المطبقة في الهيكل الضريبي تحتاج إلى بعض الإصلاحات من أجل زيادة الإيرادات الضريبية وضمان استمرارها، ووفق الآتي:

أ- ضريبة الدخل:

يجب العمل على تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل بدلاً من الضرائب النوعية بحيث يتم احتساب جميع أنواع الدخل الخاصة بالمكلف بمختلف مصادرها ضمن وعاء واحد، وتتميز هذه الطريقة بأنها تخفض من تكاليف الجباية وبقدرة أكبر على تحقيق العدالة الضريبية؛ لأنها تنظر إلى الدخل الإجمالي للمكلف فتراعي مقدراته الحقيقية على دفع الضرائب وتمنحه الإعفاءات والتخفيضات التي تلائم وضعه المالي والعائلي. وفيما يخص الضريبة على أرباح الشركات فإن نسبة الضريبة ١٥ % هي نسبة منخفضة جداً إذا ما قورنت بباقي الدول، ويمكن زيادتها تدريجياً مع تحسن النشاط الاقتصادي بحيث تصل إلى ضعف نسبة الضريبة الحالية.

إن الاتجاه لتوسيع وعاء ضريبة الدخل هو أمر لا بد منه في المرحلة القادمة، وخاصة إخضاع القطاعات غير المنظمة لضريبة الدخل، إذ تشكل هذه القطاعات كقطاعات الأعمال الصغيرة والزراعية وغيرها نسبة كبيرة من الأنشطة الاقتصادية، وتعمل أغلبها في إطار غير رسمي ويتقاضى العمال فيها أجورهم بشكل غير منتظم وخارج السجلات المحاسبية، ولذا يجب التدخل لتنظيم عمل هذه القطاعات بحيث يتسنى إخضاعها للضريبة، وضرورة تحلي الإدارة الضريبية بالجدية والسعي الحثيث لمتابعة الدخل الناتجة عن هذه القطاعات. إذ إن توسيع وعاء هذه الضريبة يمكن أن يخفف العبء من على كاهل المكلفين فعندما يتحملها مجموعة ثابتة من المكلفين في كل سنة قد يدفعهم ذلك إلى التهرب من الضريبة.

ب-ضريبة نقل الملكية العقارية:

يقترح البحث إلغاء التصاعدية في الضريبة على نقل الملكية العقارية وأن تكون بنسبة واحدة هي ٤% من قيمة العقار المقدرة من دون أية إعفاءات، وذلك لزيادة الحصيلة الضريبية وتحجيم المضاربات في سوق العقارات وتقليل التهرب الضريبي الذي يحصل نتيجة لاستغلال مبدأ التصاعدية من قبل المخمنين، كما يجب التشدد في اختيار الموظفين المسؤولين عن تقدير أسعار العقارات من حيث كفاءتهم ونزاهتهم.

ت-ضريبة المبيعات:

كانت ضريبة المبيعات تفرض فقط على الخدمات التي تقدمها مطاعم وفنادق الدرجتين الممتازة والأولى، ومنذ سنة ٢٠١٥ تم توسيع وعاء هذه الضريبة، إذ فرضت ضريبة مبيعات على بطاقات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الأنترنت بنسبة (٢٠%) وعلى السيارات وتذاكر السفر بنسبة (١٥%) وعلى السكائر والمشروبات الكحولية بنسبة (٣٠٠%) في موازنة ٢٠١٥^(٢٦)، وفي موازنة ٢٠١٦ استمر العمل بضريبة المبيعات على بطاقات الهاتف النقال والأنترنت وبالنسبة نفسها، واستبدلت ضريبة السفر بضريبة جديدة على تذاكر السفر الخارجي في جميع المطارات العراقية وبقيمة (٢٥٠٠٠) دينار، كما تم تخفيض ضريبة المبيعات على السيارات لتصبح ٥% وعلى السكائر والمشروبات الكحولية لتصبح ١٠٠%^(٢٧).

إن توسيع وعاء هذه الضريبة هو أول خطوات إصلاحها ويجب أن تشمل سلعا أكثر لأنها ضريبة شاملة على أن يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مرحلة لاحقة، إذ إن الضرائب على الاستهلاك أكثر ملائمة للاقتصاد العراقي من ضرائب الانتاج بسبب التراجع الكبير الذي حل بالصناعة المحلية وزيادة الاستهلاك بعد سنة ٢٠٠٣، ولذلك فإن التركيز على ضرائب الاستهلاك يستطيع أن يرفد الموازنة العامة بحصيلة جيدة، ولكن هذا يحتاج إلى سن قانون دائم لضريبة المبيعات وليس تطبيقها في الموازنات العامة بشكل مؤقت، فما أن ترتفع أسعار النفط أو تتغير الحكومة يتم التخلي عنها، إن الإصلاح الحقيقي يحتاج إلى قوانين دائمة ومستقرة بعيدة عن التدخلات السياسية، وعن تأثير أسعار النفط فلا يجب أن تكون الضرائب تابعة لأسعار النفط، بل يجب النظر إليها على أنها مصدر مهم من مصادر تمويل الموازنة العامة تحت أي ظرف وفي أي وقت.

٣-الضرائب المقترحة استحداثها:

(٢٦) الوقائع العراقية، العدد ٤٣٥٢، ١٦/٣/٢٠١٥.

(٢٧) الوقائع العراقية، العدد ٤٣٩٤، ١٨/١/٢٠١٦.

أ-ضريبة القيمة المضافة:

- إن تطبيق هذه الضريبة في العراق في المستقبل بعد تطوير عمل الإدارة الضريبية وزيادة كفاءتها يمكن ان يحقق مجموعة من الأهداف، ومنها:
- (١) -زيادة الحصيلة الضريبية وإمكانية تقليل الاعتماد على الضرائب الكمركية في ظل الدعوات إلى تحرير التجارة الخارجية.
 - (٢) -تستطيع الإيرادات التي تحققها هذه الضريبة مواجهة الزيادة المستمرة في النفقات العامة بدلاً من الاعتماد على التمويل بالعجز الذي ينتج عنه آثار تضخمية، كما يمكن من خلال الوفرة المالية التي تحققها هذه الضريبة تغطية جزء من الدين العام بدلاً من تراكمه.
 - (٣) -تقليل حاجة الدولة للجوء إلى أسواق المال مما يؤدي إلى انخفاض أسعار الفائدة وزيادة الاستثمارات وتحريك عجلة الاقتصاد.
 - (٤) -توسيع القاعدة الضريبية؛ لأنها تفرض على عدد كبير من السلع والخدمات خلال مختلف مراحل انتاجها، الأمر الذي ينتج عنه تحقيق مبدأ العدالة الضريبية والاجتماعية.
 - (٥) -إن ضريبة القيمة المضافة تتميز بأنها ضريبة انتقائية يتم فرضها على أنواع معينة من السلع والخدمات، وهي تستهدف السلع الاستهلاكية لضبط الاستهلاك ولا تفرض على السلع الرأسمالية من أجل عدم المساس بالاستثمار.

ب-ضريبة أرباح المهن الصحية:

تضمنت قوانين الخدمة المدنية والجامعية والعسكرية منع الخاضعين لهذه القوانين من ممارسة اختصاصهم خارج نطاق العمل الرسمي واستثنى من ذلك أصحاب المهن الطبية، إذ يسمح لهم بالعمل لحسابهم الخاص خارج العمل الرسمي (مثل عيادات الأطباء والصيديات والمختبرات)، وقانون ضريبة الدخل النافذ يخضع أرباح المهن غير التجارية (بضمنها المهن الصحية) إلى النسبة نفسها من الضريبة وهو أمر بعيد عن مبدأ العدالة الضريبية؛ لأنه ساوى بين أصحاب المهن الصحية الذين يعملون في القطاع العام والخاص معاً وبين باقي أصحاب المهن الذين يعملون في القطاع الخاص فقط، لذا يقترح البحث إقرار قانون خاص لأرباح المهن الصحية تحدد فيه نسب ضريبية خاصة بهم مع مراعاة أجره المعايينة لعيادات الأطباء والمستشفيات الخاصة عند تحديد الضريبة، أما الصيدليات والمختبرات فيتم فرض ضريبة عليهم تتلاءم مع الوضع الاقتصادي للمحافظة التي توجد فيها هذه الصيدليات أو المختبرات.

ت-ضريبة البيئة:

- يقترح البحث فرض هذه الضريبة في العراق لما لها من آثار إيجابية على الحصيلة الضريبية والبيئة مع إمكانية استخدام حصيلتها لإصلاح ما أفسده التلوث، وتندرج ضمن ضريبة البيئة مجموعة من الضرائب المقترحة تطبيقها على وفق الآتي:
- (١) -**ضريبة البيئة الصناعية**، وتفرض هذه الضريبة على جميع المشاريع الصناعية التابعة للقطاع العام أو الخاص التي تنتج سلعاً مضرّة بالبيئة أو ينتج عن أنشطتها أي نوع من أنواع التلوث كمصانع الطابوق والإسمنت والبتروكيماويات، ويجب أن يزداد سعر الضريبة مع زيادة حجم التلوث من أجل حث هذه المشاريع على استخدام وسائل إنتاج ومصادر طاقة صديقة للبيئة.
 - (٢) -**ضريبة النفايات**، وتفرض هذه الضريبة على النفايات لإشعار أفراد المجتمع بالمسؤولية للمحافظة على نظافة البيئة والمشاركة في تكاليف رفع النفايات وتنظيف المناطق؛ لأن تحمل الحكومة لتكاليف التنظيف يجعلها تعاني من مشاكل عديدة أبرزها زيادة النفقات نتيجة للزيادة

السكانية التي تعني مزيداً من النفايات، بالإضافة إلى عدم شعور الأفراد بالمسؤولية لنظافة مناطقهم سواء أكانت مناطق سكنية أم تجارية أم صناعية، لذا تستطيع هذه الضريبة تحقيق هدفين، هدف مالي لتحقيق إيرادات كافية تساعد الحكومة على تنظيف المناطق مع إمكانية الاستعانة بشركات متخصصة، وهدف اجتماعي يتمثل بشعور الأفراد بالمسؤولية في الحفاظ على نظافة مناطقهم وتقليل النفايات ورميها في الأماكن المخصصة لها ما ينعكس على جمالية المناطق ونظافة البيئة.

(٣) -**ضريبة البيئة الصحية**، وتفرض هذه الضريبة على التلوث الناتج عن المستشفيات العامة والخاصة وعيادات العمليات الصغرى على أن يتم فرض هذه الضريبة بالتعاون مع دوائر البيئة في المحافظات.

(٤) -**الضريبة على انبعاثات وقود السيارات**، وتفرض هذه الضريبة على الانبعاثات الناتجة عن قيادة السيارة وهناك طريقتان لجبايتها، الطريقة الأولى أن يتم تضمينها ضمن سعر الوقود؛ أي أن تضاف على كل لتر من الوقود وبحسب نوع الوقود وتتميز هذه الطريقة بانخفاض تكاليف الجباية ولكنها ستقلل من شعور الملوثين بالأثر السلبي الذي يقومون به على البيئة، أما الطريقة الثانية فيمكن احتساب قيمتها بشكل سنوي من خلال عدد الكيلومترات المقطوعة مع مراعاة نوع الوقود، فسيارات الديزل تفرض عليها ضريبة أعلى من سيارات البنزين؛ لكون مادة الديزل تسبب حجماً أكبر من التلوث وهي طريقة أفضل لإشعار السائقين بأهمية البيئة وأضرار التلوث، ولكن ستكون تكلفة الجباية أعلى في هذه الطريقة. إن هذه الضريبة تعمل على خفض الانبعاثات الناتجة عن السيارات، وخاصة الحافلات وسيارات الديزل من خلال حثها السائقين على التخلي عن السيارات الملوثة والضارة، كما تعمل على تقليل استهلاك الوقود وتقليل الازدحام والحوادث المرورية^(٢٨).

(٥) -**ضريبة الضوضاء**،

إن فرض ضريبة الضوضاء في العراق يمكن أن يستخدم كأحد الوسائل المتبعة لتقليل هذه الظاهرة جنباً إلى جنب مع الغرامات والرسوم والأساليب المباشرة؛ نظراً لما تعانيه المدن العراقية من العشوائية في الطرق والشوارع ووجود المحلات التجارية والورش الفنية المختلفة وبعض المؤسسات الحكومية في داخل الأحياء السكنية واستخدام مكبرات الصوت في الشوارع، وزيادة عدد الباعة المتجولين داخل الأحياء السكنية، وزيادة عدد السيارات المارة في المناطق السكنية التي تهدف للوصول إلى الأسواق والمراكز التجارية والمؤسسات الحكومية، وكل ذلك يؤدي إلى حدوث ضوضاء وتلوث بيئي وازدحام مروري، ولعل الضوضاء الناتجة عن المركبات هي الأبرز والأكثر وضوحاً في العراق؛ وذلك نتيجة الاستعمال الكثيف لمنبهات السيارات والدراجات النارية وتشغيل الموسيقى بشكل مرتفع في المركبات، بالإضافة إلى زيادة استخدام بعض أنواع السيارات والدراجات النارية التي تتميز بإصدارها للأصوات العالية عند القيادة، وهو ما يؤثر سلباً في الهدوء في المناطق السكنية والمدارس والجامعات وغيرها من الأماكن التي يفترض أن تنعم بالهدوء. إن الضجيج المفرط يؤثر سلباً في البيئة وحياة الكائنات الحية في العراق ويجب فرض ضريبة على المصادر الملوثة التي تبعث مستويات صوت مقلقة للغاية؛ لخلق حوافز واضحة للملوثين للحد من الانبعاثات والبحث عن بدائل أكثر نظافة، وتضمن تكاليف الضوضاء ضمن تكاليف السلعة أو النشاط الملوّث.

ث-**الضريبة على العجلات ذات الحمولات الثقيلة:**

(٢٨) Dirk Heine, John Norregaard, and Ian W.H. Parry, Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date, IMF Working Paper, WP/12/180, 2012, pp. 12-13.

إن الشاحنات ذات الحمولات الكبيرة تتسبب في أضرار كثيرة على الطرق التي تمر بها سواء على الطرق الخارجية أو الطرق الداخلية، إذ تتسبب بخسائر كبيرة في المال العام لما تحدثه من تدمير للطرق، بالإضافة إلى الحوادث المرورية ومن دون أي شعور بالمسؤولية من سائقي هذه المركبات، لذا فإن فرض هذه الضريبة على الشاحنات سيعمل على المحافظة على هذه الطرق التي تعد ثروة وطنية، إذ يمكن استخدام حصيلة هذه الضريبة لإعادة إعمار وتأهيل الطرق المتضررة بفعل الحمولات الزائدة مما يخفف من العبء على الموازنة العامة.

ج- الضرائب على الإعلانات:

إن قطاع الإعلانات في العراق هو قطاع حيوي ورائج ويعاني من العشوائية وغياب التنظيم وعدم تدخل الدولة لتنظيمه، فلوحات الإعلانات مثلاً التي تنتشر في الطرق العامة وعلى الأبنية تعاني من العشوائية وتسبب تلوثاً بصرياً للمارين؛ لما تسببه من تدمير لجمالية المدن والشوارع، لذلك يجب تشريع قانون خاص بالإعلانات يتضمن تنظيم عمل هذا القطاع وفرض ضريبة على الإعلانات بنسبة ١٥% أو ٢٠% من قيمة الإعلان على المستفيدين، وتقوم شركات الإعلان أو من يقوم ببيعها بتحصيل هذه الضريبة لمصلحة الهيئة العامة للضرائب مع مراعاة منح تراخيص خاصة في حالة اللوحات الإعلانية. وتفرض هذه الضريبة على الإعلانات التي تعرض في التلفزيون والراديو والأنترنترنت (بضمنها الإعلانات على وسائل التواصل الاجتماعي) ولوحات الإعلانات المنتشرة في الشوارع وعلى المباني ووسائل النقل المختلفة والإعلانات على المنشورات المختلفة من صحف ومجلات وغيرها وإعلانات شركات الهاتف المحمول (الإعلانات التجارية التي ترسلها هذه الشركات على شكل رسائل نصية أو مكالمات إلى زبائنهم).

إن من المهم فرض ضريبة على الإعلانات لتنظيم انتشارها ولتحقيق إيرادات مهمة لخزينة الدولة، ويجب أن يراعى أن يكون سعر الضريبة على لوحات الإعلانات المنتشرة في الطرق والساحات العامة والإعلانات على الأنترنترنت (وبالخصوص الإعلانات على وسائل التواصل الاجتماعي) بنسبة أكبر من الإعلانات الأخرى لأسباب عديدة، فاللوحات الإعلانية تتسبب في التلوث البصري وتشويه جمالية المدن ومنتشرة بشكل كثيف، خاصة في مدة الانتخابات كما أن الفرد الذي يمر من جانبها لا يمكنه تجاهلها فاحتمالية عدم رؤيته للإعلان تكون ضعيفة بعكس الإعلانات الأخرى التي يستطيع الفرد أن يمتنع عنها، أما الإعلانات على الأنترنترنت ووسائل التواصل الاجتماعي فيكون من الصعب كذلك على أي شخص ألا يشاهدها؛ لأنها تظهر بشكل جبري في مواقع التواصل وتصل إلى ملايين من الناس، ومن ثم يكون تأثيرها أكبر في المتابعين، وفائدتها أكبر من باقي الإعلانات بالنسبة للمستفيدين منها، إذ يوجد في وقتنا الحالي اتجاه وتفضيل من أغلب الشركات والأفراد والجهات الأخرى للإعلان على هذه المواقع مثل موقع فيسبوك وغيره.

ح- الضريبة على الثروة:

بعد سنة ٢٠٠٣ ومع رفع العقوبات الاقتصادية عن العراق وتحسن الوضع الاقتصادي بدأت الثروات تتزايد وتتراكم عند بعض الأفراد في المجتمع، كذلك أدى انتشار الفساد بشكل كبير إلى تراكم للثروات بطرق غير شرعية. وهذه الثروات غالباً لا تستخدم في النشاط الاقتصادي ويتم اكتنازها وهذه الظاهرة أصبحت ملازمة للاقتصاد العراقي، إذ تقدر نسبة الأموال المكتنزة من

العملة المحلية بنحو ٧٧% من العملة المصدرة من البنك المركزي، بالإضافة إلى العملات الأجنبية والذهب مما يؤثر سلباً في النشاط الاقتصادي^(٢٩).

ولذلك يجب توسيع وعاء ضريبة الثروة لتشمل أنواعاً أخرى من الثروة إلى جانب العرصات وأن يتم فرض الضريبة بشكل إجمالي على ثروة الأفراد الذين تتجاوز مجموع ثروتهم حداً معيناً وليكن ٥٠٠ مليون دينار عراقي مثلاً، وأن تكون الضريبة بنسبة تتراوح بين ١-٣ %، وتشمل الثروة الأموال والعقارات والسيارات والمجوهرات... الخ مع مراعاة أن تكون الضريبة على الأموال المكتتزة أكبر من الضريبة على الأموال المودعة في البنوك؛ لتشجيع الأفراد على التواصل مع البيئة المصرفية وتقليل ظاهرة الاكتناز.

إن فرض ضريبة على الثروات المرتفعة من شأنه أن يحقق إيرادات جيدة للدولة تستطيع استخدامها في الأنفاق الاستثمارية؛ لتحفيز النشاط الاقتصادي في البلد بدلاً من أن تكون هذه الثروات عاملاً سلبياً على الاقتصاد وتكون خارج التداول وغير مستثمرة، بالإضافة إلى أن فرض هذه الضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية، إذ أن مساهمة الأغنياء بشكل أكبر في تحمل أعباء الضرائب يدفع باتجاه تفعيل دور الضريبة بوصفها أداة مهمة في إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع العراقي. ويجب منح تخفيضات أو إعفاءات من هذه الضريبة للذين يستثمرون ولو جزء من أموالهم في إنشاء مشاريع استثمارية؛ لتشجيع الأغنياء على الاستثمار.

خ-الضريبة على الأرض الزراعية:

يجب تشريع قانون لفرض الضريبة على الأرض الزراعية مع مراعاة نوع الأرض وطريقة الري المستخدمة وذلك على مرحلتين، المرحلة الأولى تفرض الضريبة على الأراضي الزراعية غير المزروعة فقط، وذلك من شأنه أن يجعل مالك الأرض الزراعية بين ثلاثة خيارات، الخيار الأول أن يدفع الضريبة، أو الخيار الثاني أن يزرع الأرض ليحصل على أرباح من إنتاجه الزراعي مع التخلص من الضريبة، أو الخيار الثالث والأخير هو بيع الأرض الزراعية إلى شخص آخر، ومن الطبيعي في هذه الحالة أن يكون المشتري ذا رغبة أكبر في زراعة الأرض من البائع؛ لأنه سيأخذ بنظره الضريبة المفروضة على الأرض عند شرائها. ومن المتوقع أن تؤدي هذه الضريبة في هذه المرحلة إلى زيادة الإنتاج الزراعي الذي انخفض بشكل كبير بعد سنة ٢٠٠٣ مما أدى إلى استنزاف العملة الصعبة؛ بسبب الاعتماد على المنتجات الزراعية المستوردة.

أما المرحلة الثانية فيتم تطبيقها بعد مرحلة زمنية معينة ليست بالقصيرة ويكون الإنتاج الزراعي قد وصل إلى مراحل متقدمة تصل إلى حد الاكتفاء الذاتي أو التصدير للخارج، فيتم حينئذ فرض الضريبة على الأراضي المزروعة أيضاً، ولكن بنسبة أقل من الضريبة على الأراضي غير المزروعة لإبقاء الحافز على زراعة الأراضي غير المستغلة.

إن فرض الضريبة على الأراضي الزراعية من شأنه أن يحقق مجموعة من الأهداف، هدف مالي، وهدف اقتصادي، وهدف اجتماعي، فالهدف المالي يتمثل بتحقيق إيرادات مالية تذهب إلى خزينة الدولة، والهدف الاقتصادي يتمثل بزيادة مساهمة القطاع الزراعي في الناتج المحلي الإجمالي الذي انخفضت نسبة مساهمته بعد سنة ٢٠٠٣، ويعود سبب ذلك إلى الاعتماد الكبير على النفط واستخدام حصيلته لاستيراد المنتجات والسلع المختلفة بضمنها المنتجات الزراعية، بالإضافة إلى توجه نسبة كبيرة من سكان الريف للعمل في القطاع العام بسبب الرواتب المغرية أو أعمال أخرى

(٢٩) د. مظهر محمد صالح، الاكتناز والثقة بالجهاز المصرفي، شبكة الاقتصاديين العراقيين على الأنترنت،

<http://iraqieconomists.net> ، ٢٠١٧/٨/٢٨

أكثر ربحاً من الزراعة، مما دعا بعضهم إلى الهجرة نحو المدينة. وأما الهدف الاجتماعي فيتمثل بتقليل هجرة سكان الريف إلى المدن وعدم تحميلها مزيداً من الضغوط.

ثالثاً: تشديد العقوبات الضريبية والاستقرار التشريعي:

إن المكلف الضريبي يحتاج إلى إجراءات رادعة تدفعه إلى عدم الاستهانة بالضريبة والتهرب منها، إذ يجب التشدد في العقوبات الضريبية وذلك من خلال تشريع عقوبات جديدة وتعديل العقوبات القائمة، وضرورة إلزام الجهات المعنية بتطبيق العقوبات بعدم التهاون في تطبيقها على جميع المخالفين، ومن الأمور المقترحة في هذا الجانب هو زيادة مبالغ الغرامات المالية على المخالفين لتتواكب مع المستوى الاقتصادي وقيمة النقود، وينبغي تنبيه المكلفين وإعلامهم مسبقاً عن مواعيد التسديد وعن أي شيء جديد حتى لا يتفاجؤون بتطبيق أمور أخرى من دون علمهم، ويجب أن يتشدد الكادر الضريبي مع المكلفين المتأخرين أو الممتنعين عن التسديد من خلال تطبيق الإجراءات القانونية بحقهم وعدم السماح بتجاوز المواعيد القانونية للدفع، وفي حالة تكرار التأخر في الدفع لعدة مرات فيتم غلق الشركة أو المحل التجاري أو أي نشاط آخر أو فرض غرامات على ذلك التأخير.

كما يقترح البحث إنشاء جهاز خاص من قوات الشرطة مهمته متابعة الجرائم الضريبية وحالات التهرب الضريبي؛ نظراً لعدم قدرة الكادر الضريبي القيام بعملية متابعة المتهربين من الضرائب من دون وجود قوة أمنية تحميهم وتساعد في كشف الوسائل الاحتيالية التي يقوم بها المتهربون والبحث عن الأشخاص المطلوبين للإدارة الضريبية أو القضاء الضريبي. وقد اعتمدت العديد من الدول على هذا الأمر لمكافحة التهرب الضريبي، فمثلاً في إيطاليا هنالك شرطة متخصصة في الضرائب لها مكتب خاص في كل إقليم ضريبي يقوم بمكافحة التهرب من الضرائب، وفي مصر هنالك هيئة مختصة بمكافحة التهرب الضريبي تسمى بهيئة المراقبة العامة لمكافحة التهرب الضريبي تم تأسيسها في خمسينيات القرن الماضي، إذ تقوم بالتحري والكشف عن حالات التهرب الضريبي واستلام البلاغات ضد المكلفين أو موظفين الإدارة الضريبية للقضاء على حالات التواطؤ التي قد تنشأ بين المكلف والموظف الضريبي^(٣٠).

كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مستقرة إلى حد ما ودقيقة لغلق أي ثغرة يستغلها بعض المكلفين للتهرب الضريبي، خاصةً بما يتعلق بوقت التسديد للضرائب. إذ إن خلق بيئة ضريبية مستقرة سيعود بالنفع على المكلف والموظف الضريبي معاً، فعندما تكون القوانين مستقرة سيستطيع المكلف الإحاطة الكاملة بكل ما يخص الضريبة المستحقة عليه، وكذلك الموظف الضريبي سيستطيع الالمام بالقوانين الضريبية؛ ليقوم بمنح الإعفاءات لمستحقيها وتحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق، وكذلك يجب إبعاد التشريع الضريبي عن التأثيرات السياسية والصراعات الحزبية والنظر إلى مصلحة الدولة واقتصاد البلد عند تشريع القوانين الضريبية أو تطبيقها.

رابعاً- العمل على زيادة الوعي الضريبي:

إن العقوبات والغرامات على المتهربين من الضريبة والمخالفين للقوانين الضريبية مهما كانت قوية ومهمة إلا أنها ليست الحل الكامل، فإلى جانب العقوبات الرادعة لابد من تعزيز ثقافة الفرد والتزامه الأخلاقي والطوعي تجاه الضريبة وهو أمر أهم وأفضل من العقوبات، فمهما اشتدت العقوبات ستحدث خروقات بالجملة ما دام هنالك انخفاض في مستوى وعي الأفراد، وأن زيادة

(٣٠) د. هناء إسماعيل إبراهيم، دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظّمته وزارة المالية، بغداد، ٢٠٠٦، ص ١٤٩.

الوعي لدى الأفراد تجاه الضريبة سيؤدي إلى تقليل نفقات الجباية بعكس حالة الاعتماد على العقوبات لوحدها التي تزيد من نفقات الجباية.

ولزيادة الوعي الضريبي يقترح البحث إنشاء قسم خاص في الإدارة الضريبية تكون مهمته تنفيذ برامج التوعية الضريبية للمكلفين؛ لتعريفهم بواجباتهم الضريبية ومدى أهمية التزامهم بها، وكذلك تعريفهم بحقوقهم وكيفية أدائهم للضريبة على وفق الإجراءات القانونية، فضلاً عن استخدام وسائل أخرى متطورة للتوعية الضريبية كالمسموعة والمقروءة والمرئية وغيرها. كما يقترح البحث إخراج الإيرادات الضريبية من مبدأ عمومية الموازنة العامة لمدة معينة؛ أي أن تستخدم حصيلتها الضرائب إلى الخدمات من ماء وكهرباء وتعبيد الشوارع وتنظيفها والصرف الصحي وغيرها من الأمور التي تشعر الأفراد بأهمية الضريبة التي يدفعونها للدولة وبأنها لفائدتهم وفائدة المجتمع، وهنا يظهر أثر إيجابي آخر هو أن الأفراد لو دفعوا الضرائب وتم تقديم الخدمات في المجتمع مقابل حصيلتها هذه الضرائب فإن الأفراد سيشعرون بقيمة الشوارع والنظافة وغيرها من الخدمات المقدمة ويحافظون عليها لأنها تمول من جيوبهم.

الاستنتاجات

اتضح من سياق البحث صحة فرضيته التي أشارت إلى أن هنالك مشاكل في النظام الضريبي العراقي أدت إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، وأن إصلاح هذه المشاكل سيؤدي إلى زيادة هذه الإيرادات، ومن البحث يمكن استخلاص الاستنتاجات الآتية:

١- إن الإدارة الضريبية تعد العنصر الأهم في النظام الضريبي، إذ يتوقف نجاح أي إصلاح ضريبي على الإدارة الضريبية فلا يتم أي إصلاح من دون وجود إدارة ضريبية جيدة وقادرة على تطبيق القوانين والمهام الموكلة اليها، ووجد البحث أن الإدارة الضريبية في العراق تتميز بالآتي:

– تعاني الإدارة الضريبية من الضعف الواضح في عملية تنظيم الضرائب وتحصيلها ونقص المعلومات والبيانات المالية وانتشار الفساد المالي والإداري في دوائرها مما يزيد من التهرب الضريبي، كما أن أغلب الوسائل المستخدمة لحصر المكلفين غير كافية لحصرهم بشكل دقيق وتتبع معاملاتهم المختلفة. كما ان هنالك خللاً واضحاً في الهيكل الوظيفي وتدني المستوى العلمي في الهيئة العامة للضرائب.

– لم تحقق الإدارة الضريبية نجاحاً ملحوظاً في عملية الرقابة، فأسلوب ديوان الرقابة المالية على الرغم من أهميته إلا أنه لا يتسم بالاستمرارية والدورية، كما أن الأسلوب الرقابي الذي تقوم به الإدارة الضريبية على عمل موظفيها في مركز الهيئة أو في فروعها يتسم بالروتينية ويفتقر لعنصر المفاجئة والاستمرارية وهو غالباً ما يكون على شكل زيارة متوقعة.

– ان الكثير من المكلفين بالضريبة الذين يعملون في الأنشطة غير المنظمة لا يتم تحصيل ضريبة الدخل منهم بعد سنة ٢٠٠٣ كأصحاب المهن والحرف وغيرهم، إذ لا توجد جدية في تحصيل ومتابعة الضرائب المستحقة عليهم من موظفي الإدارة الضريبية فيستغل الأفراد ذلك للتهرب من الضريبة.

– تعيش دوائر الضريبة واقعاً سلبياً من حيث بنائاتها الضيقة وغير المنظمة التي لا تحتوي على وسائل كافية لاستيعاب زخم المراجعين وإنجاز معاملاتهم بطريقة لائقة، بالإضافة إلى الروتين والصعوبة وتدني مستوى الخدمات المقدمة للمكلف عند قيامه بدفع الضريبة، مما

يخلق حالة من التذمر والشعور السلبي لدى المكلف تجاه الضريبة والكادر الضريبي وهو أمر يشجع على انتشار التهرب الضريبي.

٢- الاعتماد على الضرائب النوعية في تطبيق ضريبة الدخل، ويؤدي هذا التعدد إلى ارتفاع تكاليف الجباية، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية.

٣- إن القوانين الضريبية في العراق تتضمن غالباً العديد من الإعفاءات غير المدروسة وغالباً ما تمنح هذه الإعفاءات بدوافع سياسية، وكذلك لتحقيق بعض المنافع الخاصة من دون الاهتمام بجذواها المالية أو الاقتصادية.

٤- إن التشريع الضريبي العراقي لم يواكب التطورات الاقتصادية من حيث العقوبات التي تفرض على المتهربين، إذ إن أغلب العقوبات التي تضمنتها القوانين أصبحت متقادمة وغير رادعة للجرائم الضريبية، بالإضافة إلى وجود بعض الثغرات التي يستغلها المكلفون للتهرب من الضريبة، كما أن العقوبات أغلبها عقوبات مالية ولا تواكب التطورات الاقتصادية ولا تأخذ بنظر الاعتبار انخفاض قيمة النقود.

٥- إن القوانين الضريبية تتأثر بالعوامل السياسية من حيث تشريع القوانين أو تطبيقها ومثال ذلك ما حصل في تأخير إقرار قانون للضريبة الكمركية، إذ كان مجموع التأخير بين التشريع والتطبيق هو ٩ سنوات كان العمل يتم فيها على وفق ضريبة كمركية منخفضة، الأمر الذي أضر بالحصيلة الضريبية وبالقطاعات الاقتصادية الإنتاجية كالصناعة والزراعة.

٦- يتسم المجتمع العراقي بانخفاض الوعي الضريبي؛ بسبب تدني المستوى الثقافي للمجتمع وعدم ثقة الأفراد بقدرة الحكومة على تحصيل الضريبة منهم، وتصورهم بأن الضريبة المدفوعة من قبلهم لن تعود بالمنفعة على المجتمع. بالإضافة إلى شعورهم بعدم وجود عدالة في توزيع الأعباء الضريبية؛ بسبب عدم تعرض أغلب السياسيين والمتنفذين في الدولة للمحاسبة الضريبية، كما أن انتشار مفهوم الدولة الرعوية التي يجب أن تقدم كافة الخدمات للمواطن مجاناً من دون أن يدفع المواطن أي شيء للدولة؛ لأنها دولة غنية أدى إلى وجود نظرة سلبية لدى الأفراد تجاه الضريبة، وأصبح عدم دفع الضرائب أشبه بالعرف الاجتماعي.

التوصيات

يحتاج النظام الضريبي العراقي إلى إصلاح حقيقي وجوهري لزيادة الإيرادات الضريبية في المستقبل، ولتتواءم هذا النظام بشكل مستمر مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي يعيشها العراق والعالم، ويتم ذلك من خلال الآتي:

١- تحتاج الإدارة الضريبية إلى إصلاحات متعددة حتى تكون قادرة على قيادة الإصلاح الضريبي والقيام بالمهام الموكلة إليها، ومن الإصلاحات المقترحة للنهوض بالإدارة الضريبية هي، إصلاح نظام حصر المكلفين، وانتقاء موظفي الإدارة الضريبية ومتابعتهم وتطويرهم، وإنشاء منظومة الدفع الالكترونية، وإعادة هيكلة الإدارة الضريبية، واستخدام نظام الحوافز، والاهتمام بدوائر الضريبة.

٢- تحتاج بعض الضرائب المطبقة في الهيكل الضريبي إلى بعض الإصلاحات وعلى وفق الآتي:

– ضرورة تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل بدلاً من الضرائب النوعية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تخفض من تكاليف الجباية وبقدرة أكبر على تحقيق العدالة الضريبية.

- إن الاتجاه لتوسيع وعاء ضريبة الدخل هو أمر لا بد منه في المرحلة القادمة، وخاصةً اخضاع القطاعات غير المنظمة لضريبة الدخل، إذ تشكل هذه القطاعات كقطاعات الأعمال الصغيرة وغيرها نسبة كبيرة من الأنشطة الاقتصادية، ومن الضروري أن تتحلّى الإدارة الضريبية بالجدية والسعي الحثيث لمتابعة الدخول الناتجة عن هذه القطاعات. كما أن توسيع وعاء هذه الضريبة يمكن أن يخفف العبء من على كاهل المكلفين، فعندما يتحملها مجموعة ثابتة من المكلفين في كل سنة قد يدفعهم ذلك إلى التهرب من الضريبة.
- توسيع وعاء ضريبة المبيعات بحيث تشمل سلعاً أكثر لأنها ضريبة شاملة على أن يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مرحلة لاحقة.
- إلغاء التصاعدية في الضريبة على نقل الملكية العقارية وأن تكون بنسبة واحدة هي ٤% من قيمة العقار المقدرة من دون أية إعفاءات؛ وذلك لزيادة الحصيلة الضريبية وتحجيم المضاربات في سوق العقارات وتقليل التهرب الضريبي.

٣- استحداث بعض الضرائب الجديدة وعلى وفق الآتي:

- فرض ضريبة الأرض الزراعية وذلك على مرحلتين، المرحلة الأولى تفرض الضريبة على الأراضي الزراعية غير المزروعة فقط. أما المرحلة الثانية فيتم تطبيقها بعد مرحلة زمنية ليست بالقصيرة ويكون الإنتاج الزراعي قد وصل إلى مراحل متقدمة تصل إلى حد الاكتفاء الذاتي أو التصدير للخارج، فيتم حينئذ فرض ضريبة على الأراضي المزروعة أيضاً.
- فرض ضريبة ثروة تتراوح بين ١-٣ % من إجمالي ثروة الأفراد الذين تتجاوز مجموع ثروتهم حداً معيناً وليكن ٥٠٠ مليون دينار عراقي مثلاً.
- فرض ضرائب البيئة لما لها من آثار إيجابية على الإيرادات الضريبية والبيئة مع إمكانية استخدام حصيلتها لإصلاح ما أفسده التلوث، وتندرج ضمن ضريبة البيئة مجموعة من الضرائب المقترحة تطبيقها ومنها، ضريبة البيئة الصناعية، وضريبة النفايات، وضريبة البيئة الصحية، والضريبة على انبعاثات وقود السيارات، وضريبة الضوضاء.
- فرض ضريبة على الإعلانات بنسبة ١٥% أو ٢٠% من قيمة الإعلان على المستفيدين، وتقوم شركات الإعلان بتحصيل هذه الضريبة لمصلحة الهيئة العامة للضرائب.
- تطبيق ضريبة أرباح المهن الصحية والضريبة على العجلات ذات الحمولات الثقيلة.

٤- ضرورة التشديد في منح الإعفاءات الضريبية في المستقبل وإعادة النظر في الإعفاءات الحالية، إذ يجب على الدولة قبل منح هذه الحوافز إجراء دراسات دقيقة للتأكد من أن منفعة هذه الحوافز أكبر من كلفتها مع مراعاة متطلبات كل مرحلة من مراحل التنمية الاقتصادية.

٥- إن الإصلاح الحقيقي يحتاج إلى قوانين دائمة ومستقرة بعيدة عن التدخلات السياسية وعن تأثير أسعار النفط، فلا يجب أن تكون الضرائب تابعة لأسعار النفط، بل يجب النظر إليها على أنها مصدر مهم من مصادر تمويل الموازنة العامة تحت أي ظرف وفي أي وقت.

٦- إن المكلف الضريبي يحتاج إلى إجراءات رادعة تدفعه إلى عدم الاستهانة بالضريبة والتهرب منها، وذلك من خلال تشريع عقوبات جديدة وتعديل العقوبات القائمة، وضرورة إلزام الجهات المعنية بتطبيق العقوبات بعدم التهاون في تطبيقها على جميع المخالفين، وضرورة زيادة مبالغ الغرامات المالية على المخالفين لتتواكب مع المستوى الاقتصادي وقيمة النقود. فضلاً عن إنشاء جهاز خاص من قوات الشرطة مهمته متابعة الجرائم الضريبية وحالات التهرب الضريبي.

٧- يجب تعزيز ثقافة الفرد والتزامه الأخلاقي والطوعي تجاه الضريبة من خلال إنشاء قسم خاص في الإدارة الضريبية تكون مهمته تنفيذ برامج التوعية الضريبية للمكلفين، فضلاً عن استخدام وسائل أخرى متطورة للتوعية الضريبية كالمسموعة والمقروءة والمرئية، كما يمكن إخراج الإيرادات الضريبية من مبدأ عمومية الموازنة العامة لمدة معينة؛ أي أن تستخدم حصيلة الضرائب للإنفاق على الخدمات العامة وهي خطوة مهمة وأساسية لتوعية المجتمع بأهمية الضرائب.

المصادر

المصادر العربية:

- ١- احمد حسين، الضريبة العراقية بين عهدين، صحيفة الحوار المتمدن، العدد ١٨٩٤، ٢٣/٤/٢٠٠٧.
- ٢- حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة الدنانير، المجلد ١، العدد ٩، الجامعة العراقية، ٢٠١٦.
- ٣- د. إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة ١، دار الكتب، بغداد، ٢٠٠٢.
- ٤- الوقائع العراقية، العدد ٤٣٥٢، ١٦/٣/٢٠١٥.
- ٥- الوقائع العراقية، العدد ٤٣٩٤، ١٨/١/٢٠١٦.
- ٦- د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة، القاهرة، ١٩٨٣.
- ٧- د. سعد عطية الجبوري، التشريع الضريبي العراقي بين التنظيم والاحالة، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والإنسانية، المجلد ٣، العدد ١١، جامعة كركوك، ٢٠١٤.
- ٨- د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨.
- ٩- د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، الطبعة ٣، بيروت، ١٩٨٥.
- ١٠- د. صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، الطبعة ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- ١١- د. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية (دراسة مقارنة)، الطبعة ١، المؤسسة الجامعية، بيروت، ١٩٨٧.
- ١٢- د. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة ١، دار جرير، عمان، ٢٠١١.
- ١٣- د. عدنان فرحان الجوراني، الإصلاح الضريبي.. المفهوم والأسباب والأهداف، صحيفة الحوار المتمدن، العدد ٣٥٨٠، ١٨/١٢/٢٠١١.
- ١٤- د. علي السلمي، الإدارة في عصر العولمة والمعرفة، الطبعة ١، سما للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٤.
- ١٥- د. علي محمد خليل ود. سليمان احمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران، عمان، ١٩٩٩.
- ١٦- د. عمار فوزي المياحي، الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وآليات مكافحة التهرب الضريبي: دراسة واقعية لإداء الهيئة العامة للضرائب في العراق، الطبعة الأولى، مركز العراق للأبحاث، ٢٠٠٧.
- ١٧- د. مؤيد محمد الفضل وآخرون، دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمارات الأجنبية، بحث مقدم إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى، بغداد، ٢٠٠٨.
- ١٨- د. مدحت محمد أبو النصر، الإدارة بالحوافز-أساليب التحفيز الوظيفي-، الطبعة ١، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، ٢٠١٢.
- ١٩- د. هناء إسماعيل ابراهيم، دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظّمته وزارة المالية، بغداد، ٢٠٠٦.

- ٢٠- عزمي احمد يوسف، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة ١، دار الاعصار العلمي، عمان، ٢٠١٠.
- ٢١- علي رضوان داود، دوائر الضريبة، صحيفة الحوار المتمدن، العدد ٣٥٠١، ٢٩/٩/٢٠١١.
- ٢٢- كريم عبيس حسان، الخصخصة وإصلاح النظام الضريبي في العراق، مجلة جامعة بابل، العلوم الصرفة والتطبيقية، المجلد ٢٤، العدد ١، ٢٠١٦.

المصادر الأجنبية:

1-Dirk Heine, John Norregaard, and Ian W.H. Parry, Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date, IMF Working Paper, WP/12/180, 2012.

الانترنت:

- ١-الموقع الإلكتروني للهيئة العامة للضرائب،
<http://tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx?id=204>
- ٢- د. مظهر محمد صالح، الاكتناز والثقة بالجهاز المصرفي، شبكة الاقتصاديين العراقيين على الإنترنت، ٢٨/٨/٢٠١٧، <http://iraqieconomists.net>