

الصعوبات التي تواجه النظام الضريبي العراقي - ضريبة الدخل انموذجا

أ.م.د. عبد الستار حمد انجاد

جامعة كركوك/ كلية القانون والعلوم السياسية

Difficulties Facing the Iraqi Tax System – Income Tax as a Model

Assistant Professor Abdul Sattar Hamad Anjad

University of Kirkuk / College of Law and Political Science

المستخلص: يعد العراق من أوائل دول المنطقة الذي شرع قانونا لضريبة الدخل ، وقد حظت حذوه دول المنطقة تباعا ، والواقع ان العراق قد اصدر قوانين عدة لقانون ضريبة الدخل منها القانون رقم 52 لسنة 1972 ، ثم القانون رقم 26 لسنة 1939 ومن ثم القانون رقم 85 لسنة 1956 ومن ثم وبتغيير النظام الدستوري في العراق من النظام الملكي الى النظام الجمهوري ، وتبني العراق للمذهب الاشتراكي في الاقتصاد كان لابد ان يواكب هذا التغيير الدستوري والاقتصادي تغييرا في الفلسفة الضريبية ، فصدر قانون ضريبة الدخل رقم 95 لسنة 1959 ، واستمر العمل بهذا القانون حتى بداية الثمانينات من القرن الماضي ، اذ بينت الإصلاحات والتطورات الاقتصادية الى حاجة العراق الى اصدار قانون جديد يواكب هذه التغيرات في النظام الاقتصادي العراقي وعلاقته بدول العالم فصدر قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 النافذ والذي لازال العمل به مستمرا حتى وقتنا الحالي ، والواقع ان تاريخ العراق الضريبي يوضح صدور قوانين ضريبية على مدى تاريخ العراق توائم التغيرات الدستورية او الاقتصادية التي يمر بها العراق ، الا ان الاحداث الأخيرة بعد عام 2003 والتغيرات الاقتصادية والدستورية التي مر بها العراق لاسيما تبنيه نظاما دستوريا اتحادية وتوجه الى اقتصاد السوق المفتوح كان جديرا اما بتعديل قانون ضريبة الدخل او اصدار قانونا جديدا يواكب هذه التغيرات الاقتصادية والسياسية والدستورية ، الا ان العراق قد ابقى على قانون صدر في ضوء دستور سابق مختلف في فلسفته ونمطه عن دستور 2005 والذي ولد تساؤلا عن جدوى هذا القانون في مواجهة هكذا تغيرات ، فجاء بحثنا محاولا اظهار تلك الصعوبات ووضع اليد على مكامن الخلل وبيان

محاسن هذا القانون ثم محاولة بيان أهم الحلول والإجراءات الممكنة لتجاوز هذه الصعوبات من خلال قيام القانون الضريبي بتنظيم الضريبة في العراق وفقا للمفهوم الحالي للإدارة والتوجه الجديد للاقتصاد العراقي. الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي ، ضريبة الدخل

Abstract : Iraq is one of the first countries in the region to enact an income tax law, and other countries in the region followed suit. In fact, Iraq has issued several income tax laws, including Law No. 52 of 1972, then Law No. 26 of 1939, and then Law No. 85 of 1956. Then, with the change in the constitutional system in Iraq from a monarchy to a republican system, and Iraq's adoption of the socialist doctrine in the economy, this constitutional and economic change had to be accompanied by a change in the tax philosophy. Thus, Income Tax Law No. 95 of 1959 was issued, and this law remained in effect until the beginning of the eighties of the last century, as economic reforms and developments showed the need for Iraq to issue a new law that keeps pace with these changes in the Iraqi economic system and its relationship with the countries of the world. Thus, Income Tax Law No. 113 of 1982 was issued, which is still in effect to this day. In fact, the tax history of Iraq shows the issuance of tax laws throughout the history of Iraq that are compatible with the constitutional or economic changes it is going through. Iraq, however, the recent events after 2003 and the economic and constitutional changes that Iraq has undergone, especially its adoption of a federal constitutional system and its move towards an open market economy, were worthy of either amending the income tax law or issuing a new law that keeps pace with these

economic, political and constitutional changes. However, Iraq has maintained a law issued in light of a previous constitution that differed in its philosophy and style from the 2005 constitution, which raised questions about the effectiveness of this law in confronting such changes. Our research came in an attempt to highlight these difficulties, identify the sources of the defect, and explain the advantages of this law, then attempt to explain the most important possible solutions and procedures to overcome these difficulties by having the tax law organize taxes in Iraq according to the current concept of management and the new direction of the Iraqi economy. **Keywords:** Tax system, income tax

المقدمة: يعد النظام الضريبي العراقي من النظم الضريبية العريقة في المنطقة ، اذ صدر اول قانون ضريبي عراقي عام 1927 وهو اول قانون ضريبي مستقل تعرفه الدول العربية ومتميزا بطبيعته المستقلة عن باقي الأنظمة الضريبية المعروفة في المنطقة ، وقد جاء آنذاك بمبادئ ضريبية فريدة سرعان ما تأثرت بها القوانين التي صدرت تباعا في الدول العربية كالأردن وسوريا، ومع تغير النظام الإداري والاقتصادي في العراق بعد عام 1958 كان لابد للنظام الضريبي العراقي ان ينتهج نظاما يليبي طموح الفترة القادمة لا سيما مع تحول العراق من دولة ملكية الى جمهورية واتحول الاقتصاد العراقي من اقتصاد رأسمالي الى اقتصاد اشتراكي وهو ما حصل فعلا بصور قانون ضريبة الدخل رقم 95 لسنة 1959 ، والواقع ان تغير الفلسفة الاقتصادية للحكومات المتعاقبة بعد ذلك وكثرة التعديلات التي مست قانون الضريبة والتطلعات الجديدة التي كانت لابد ان تواكب التطورات الضريبية الإقليمية والدولية قد اوجدت سببا لإصدار قانون ضريبي جديد وهو ما حصل فعلا عام 1982 بصور قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 والذي يعد نسخة مطورة للقانون السابق ومهندسا لرسم النظام الضريبي العراقي بقالب حديث وبقي العمل به مستمرا لفترة طويلة من الزمن حتى وقتنا الحالي.

لكن حقيقة ان هذا القانون اصبح متأخرا نسبيا عن التطورات الحديثة التي شهدتها العراق بعد عام 2003 خاصة بتحول العراق الى نظام السوق المفتوح بدلا من النظام الاشتراكي ، وتحول نظام إدارة البلاد من نظام الدولة البسيطة الى الدولة الاتحادية علاوة على التطورات التي شهدتها دول العالم في مجال الأنظمة الضريبية جعلت هذا القانون يواجه تحديا حقيقيا في الاستمرار بتنظيمه للضرائب في النظام الضريبي العراقي الذي بات مضطرا لمواكبة النظام الدولي الضريبي الجديد وعلاقاته الاقتصادية والمالية بدول العالم الأخرى واصمة تطبيق هذا القانون في تحدي حقيقي يتمثل في إمكانية تطبيقه داخليا خاصة في علاقة الدولة المركزية بالأقاليم والمحافظات من جهة وعلاقة هذا القانون بالدستور الحالي للعراق من جهة أخرى ، ومن جانب اخر يتمثل في إمكانية تطبيق نصوصه لتوائم الأنظمة الضريبية الدولية في مجال الضرائب والاستثمار الخارجي وعلاقة المقيمين الأجانب بالدولة وهو ما سنحاول بيانه في هذا البحث مبرزين الصعوبات التي يمكن ان تواجه النظام الضريبي العراقي في جزيئة تتمثل بقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982 .

أولا - أهمية واهداف الدراسة: تبرز أهمية الدراسة في بيان الصعوبات التي واجه النظام الضريبي العراقي خاصة من خلال التحديات التي تواجه هذا النظام والمتمثلة بتغير النظام الدستوري العراقي من جهة والتغير الذي طرأ على النظام الاقتصادي العراقي بعد عام 2005 وانفتاح العراق على الاستثمار والعلاقات الاقتصادية الدولية من جهة أخرى، وقد ارتأينا الاخذ بقانون ضريبة الدخل كنموذج لبيان هذه الصعوبات وطرق علاجها لصعوبة الاخذ بجميع القوانين الضريبية الداخلة تحت قبة النظام الضريب العراقي.

ولبيان اهداف الدراسة يمكن اختصارها بالآتي: -

1. بيان اهم الإشكالات التي تواجه النظام الضريبي العراقي من خلال علاقة النظام الضريبي بالنظام الدستوري والاقتصادي.

2. تحليل اهم المفاهيم وعدم موافقتها للدستور العراقي الحالي خاصة وان القانون الضريبي صدر في ضوء دستور 1971 الملغي.

3. بيان اهم المعالجات والحلول الممكنة لهذه الإشكالات والصعوبات.

ثانيا - منهجية البحث : يعد المنهج الوصفي المنهج الذي يتوافق وأهداف الدراسة، من اجل تقرير الحقائق وفهم مكونات الموضوع وإخضاعه للدراسة الدقيقة من خال عرض مختلف أبعاد الموضوع.

المبحث الأول: ماهية طبيعة النظام الضريبي لضريبة الدخل في العراق

مما لا مرأ فيه ان النظم الضريبية في العالم تتأثر بالنظام الاقتصادي والاجتماعي الذي يسود تلك الدولة، وان النظام الضريبي هو نتاج العمليات الاقتصادية التي تتمخض عنها النظم الاقتصادية والياتها في كل دولة في العالم، والحقيقة ان النظام العالمي الحديث والتقارب الذي أصاب معظم مفاصل الحياة الاقتصادية في العالم جعل منها متصلة في جميع انحاء العالم وهو ما أدى الى تقارب الكثير من النظم الضريبية في جميع انحاء العالم.

ولا بد ان هذا التقارب في النظم الضريبية قد يؤثر على النظام الضريبي المحلي في الدولة وخاصة في مجال عمل الشركات والمهن التجارية وهو ما يؤدي الى وجود تناسق النظام الضريبي الداخلي مع النظم الضريبية للدول الأخرى حتى يكون هنالك استقرار اقتصادي ثم ضريبي لهذه الكيانات التجارية والاقتصادية. عليه سنحاول في هذا المبحث ان نبين هذه الطبيعة من خلال البحث في الإطار العام للنظام الضريبي العراقي في مجال ضريبة الدخل وذلك في المطلب الأول ثم نبين موقف النظام الضريبي العراقي من النظام الدولي في مجال ضريبة الدخل وكالاتي: -

المطلب الأول: الإطار العام للنظام الضريبي العراقي في مجال ضريبة الدخل

يعد النظام الضريبي العراقي نظام قديم نسبيا يعود الى ثمانينات القرن الماضي وهو بلا شك يحمل اطر ونظم ضريبية تختلف عن التطور الهائل الذي لحق النظم الضريبية الدولية خلال هذه الفترة التي تمتد الى نحو 40 عاما ، ورغم محاولات سلطة الائتلاف المؤقتة الى تطعيم قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982 النافذ ببعض التعديلات التي تواكب النظم الضريبية الحديثة الا انها كانت محدودة وغير جدية ولم تتم محاولات بعد 2004 لتطوير النظام الضريبي العراقي ، لكن يمكن لنا ان نبين الاطار العام للنظام الضريبة العراقي في ضريبة الدخل بالآتي :-

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لضريبة الدخل وفقا للقانون النافذ رقم 113 لسنة 1982

يمكن بيان الهيكل التنظيمي لقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982 بالآتي:

أولا - الاخذ بمبدأ التبعية السياسية في تحديد المكلف: اخذ المشرع العراقي بمبدأ التبعية السياسية في قانون ضريبة الدخل، وبين ذلك جليا في المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل النافذ،⁽¹⁾ حيث اخذ العراق بمبدأ التبعية السياسية في تمييز المقيم العراقي عن المقيم غير العراقي ، وهو اتجاه قد هجرته معظم النظم الضريبية الحديثة وقلة من الدول ما زالت تتمسك به كالعراق والمكسيك والولايات المتحدة الأميركية .⁽²⁾ ولعل سبب هجر معظم النظم الضريبية الحديثة لهذا الاتجاه هو محاولتها استيعاب المعيار الموضوعي او الالتزام الضريبي المحدود القائم على الربط المتحقق بين الدخل المتحقق وإقليم الدولة ،⁽³⁾ فالدولة التي يتحقق الدخل على

¹. نصت المادة 5/ف3 من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1983 المعدل على (لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق).

². ينظر الموقع الرسمي لدائرة الضرائب الفيدرالية الأميركية ، حيث بينت شمول الأميركي عن دخوله باي مكان في العالم لضريبة الدخل الأميركية ، للمزيد زيارة الموقع <https://www.irs.gov/help/information-about-federal-taxes-arabic> .

³. دكتور مصطفى محمود عبد القادر اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية وعلاقتها بالمعاهدة متعددة الأطراف لتنفيذ إجراءات تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الارباح، دراسة مقارنة بين نموذج منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية ونموذج الأمم المتحدة، ط2، ج1، 2019، بلا مكان طبع، ص49.

اقليمها تعد مصدرا لهذا الدخل بصرف النظر عن الشخص الذي حقق هذا الدخل سواء أكان طبيعيا ام معنويا.

والواقع ان العراق قد اخذ بالجنسية كأساس لتحديد المكلف المقيم العراقي عن غيره من المقيمين غير العراقيين ، وكان القانون قد ميز بين المقيم العراقي وغير العراقي من حيث السماحات والسعر الضريبي لكن بعد 2004 وبعد صدور امر سلطة الائتلاف المعدل لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم 49 لسنة 2004 ساوى بين المقيم العراقي وغير العراقي من حيث السماحات والسعر الضريبي وابقى على المقيم العراقي بخضوع شامل دخله للضريبة سواء المتحقق داخل العراق او خارجه واما المقيم غير العراقي فلا يخضع سوى دخله الناتج في العراق للضريبة اصبح هذا التمييز عبئاً على حامل الجنسية العراقية دون المقيم غير العراقي واصبح هذا التمييز غير عملي البتة في تنظيم خضوع المكلف للضريبة.

ثانيا- **عدم التفريق بين مصادر الدخل:** لم يفرق المشرع الضريبي العراقي بين مصادر الدخل عند اخضاعها للضريبة، فلم يميز بين الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج عم رأس المال أو العمل المختلط وهو أمر اخذت به معظم القوانين الضريبية المقارنة ، مثل قانون ضريبة الدخل المصري والتونسي والألماني والفرنسي ، والواقع ان اغلب دول العالم في قوانين ضرائب الدخل قد اعتمد النموذج الدولي للإسكوا⁽¹⁾ ولكن بسبب النموذج القديم لقانون ضريبة الدخل العراقي لم يؤخذ بهذا النموذج وابقى على التقسيم السابق لمصادر الدخل والذي هجرته معظم دول العالم في تشريعاتها الضريبية الحديثة.

أن الاخذ بالتقسيم الخاص بمصادر الدخل يساهم في التمييز بين مصادر الدخل ويساعد على توزيع عبء الضريبة بشكل عادل واكثر استقراراً لمبالغ الضريبة وتغذيتها للخزينة العامة للدولة ، فاعتماد سعر ضريبة مختلف للمصادر الدخل المرتبطة برأس المال اعلى من تلك المرتبطة بالعمل سوف يساعد على استمرارية تدفق مبالغ الضريبة بشكل منتظم خاصة وان الدخل المرتبط بالعمل يرتبط بشكل مباشر بعمل الفرد وان انقطاع العمل سوف يؤدي الى توقف الدخل

¹. للمزيد من التفصيل ينظر <https://archive.unescwa.org/ar/taxonomy/term/all13090>.

وبالتالي توقف الضريبة المرتبطة به، هو ما يخالف الدخل الناتج عن رأس المال الذي يستمر حتى لو انقطع صاحب رأس المال عن الحياة وهو ما يشكل مزية للضرائب المفروضة على الدخول المرتبطة برأس المال ، وكذلك الدخل المختلط له إمكانية الاستمرار حتى بعد وفاة المكلف لارتباط جزء منه برأس المال.

ثالثا - الاخذ بالسعر الضريبي التصاعدي والنسبي : اخذ المشرع العراقي بالسعرين التصاعدي والنسبي عند فرض ضريبة الدخل ، حيث اخذ بالسعر التصاعدي على دخل الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم في العراق ،⁽¹⁾ وكذلك اخذ المشرع العراقي بالضريبة التصاعدية على وسائل النقل، واخذ بالسعر التصاعدي على دخل الأشخاص المعنوية بنسبة 15% على عائدات هذه الأشخاص،⁽²⁾ وضريبة نسبية مقدارها 35% على شركات النفط الأجنبية⁽³⁾ والملاحظ ان المشرع العراقي قد ساوى بالنسبة للشخص المقيم وغير المقيم بنفس النسب الضريبية وهو ما ينافي الاخذ بمبدأ الجنسية في فرض الضريبة حيث انها لا تمنح حامل الجنسية او المقيم أي مزايا ، والحقيقة ان اغلب قوانين الضريبة العراقية السابقة لم تأخذ بالسعر التصاعدي في فرض الضريبة ، فقانون ضريبة الدخل العراقي السابق لسنة 1927 لم يأخذ بالسعر التصاعدي وانما اكتفى بالسعر النسبي،⁽⁴⁾ لكن هذا الامر تبدل بعد صدور قانون ضريبة الدخل الملغي رقم 36 لسنة 1939.

رابعا- تفرض على دخل المكلف بشكل مستقل: اخذ المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل باستقلال دخل المكلف عند فرض الضريبة بين ما بين الزوج والزوجة، وفصل الذمة المالية بينهما ومحاسبة كل منهم بشكل مستقل ضريبيا الا في حالة طالب احدهما بدمج الذمة المالية بينهما لأغراض المحاسبة الضريبية ، والواقع ان المشرع العراقي قد تبنى مبادئ الشريعة

¹. ينظر المادة (13) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982 المعدل، حيث بينت فرض الضريبة بصورة تصاعدية على دخل الفرد المقيم الطبيعي.

². تنظر المادة (13) الفقرات (ج و د هـ) من القانون السابق ذكره.

³. ينظر قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم 19 لسنة 2010 والمنشور في الوقائع العراقية العدد (4148) في 2010/3/15.

⁴. د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، 1965، ص74.

الإسلامية عند فصل الذمم المالية للزوجين،⁽¹⁾ وهو خلاف ما كانت عليه القوانين الضريبية السابقة حيث تأثر العراق عند إصداره قانون ضريبة الدخل لعام 1927 و 1939 بالنظام الضريبي البريطاني،⁽²⁾ والذي تميز حاله حال النظم الضريبية الاوربية آنذاك بدمج الذمة المالية ما بين الزوج والزوجة ،وهو ما اثر على اغلب القوانين الضريبية العراقية حتى عام 1958 والذي تميز بفصل الذمة المالية ما بين الزوج والزوجة تأثراً بالقانون المدني العراقي وتوجه الدولة العراقية آنذاك الى اعتبار الشريعة الإسلامية مصدراً من مصادر القوانين العراقية.

خامساً - كثرة الإعفاءات الضريبية: ان المشرع الضريبي العراقي قد وضع الكثير من الإعفاءات الضريبية في القانون وهذه الاعفاءات في الواقع تؤثر كثيراً على الدخل الخاضع للضريبة خاصة وان بعض الإعفاءات تمنع السلطة المالية من الحصول على ضريبة من هذا الدخل لمدة زمنية طويلة نسبياً ،والملاحظ ان بعض هذه الإعفاءات لا تصب في مصلحة الدولة خاصة وانها إعفاءات لا تؤدي الى تخلص المكلف من الضريبة وانما تحول هذه الضريبة الى بلد المكلف الاصلية ومنها الإعفاءات الخاصة بالمستثمر الذي يعمل في العراق ،حيث اعفى المشرع هذا المكلف من الضريبة ، لكن وفقاً للاتفاقية الدولية متعددة الأطراف لتنفيذ إجراءات تأكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS)⁽³⁾ فإنها تحول الضريبة التي اعفى منها المكلف في العراق الى دولة المكلف الاصلية وهي من تفرض عليه الضريبة في حال امتنع العراق عن فرض الضريبة عليه،⁽⁴⁾ وبالتالي فلم يستفد المكلف من الاعفاء ولم يستفد العراق من هذا الاعفاء .

¹ .د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، دار العاتك للطباعة والنشر، القاهرة 2012، ط1، ص132.

² .ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، المصدر السابق، ص73.

³ . BEPS هو اختصار Base Erosion and Profit Shifting والتي تعني مشروع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح وهو مشروع مشترك بين دول مجموعة العشرين (G20) ومنظمة التعاون والتنمية (OECD) يتكون من 15 معيار للحد من التهرب الضريبي ولضمان خضوع الأرباح حيثما تتم مزاولة الأنشطة الاقتصادية التي تولد هذه الأرباح وحيثما تنشأ القيمة ولضمان بيئة ضريبية أكثر شفافية ، للمزيد من المعلومات يمكن زيارة موقع منظمة التعاون والتنمية <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> .

⁴ .د. مصطفى محمود عبد القادر، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقاً لأحدث النماذج الدولية وعلاقتها بالمعاهدة متعددة الأطراف لتنفيذ إجراءات تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، ط2، ج2، بلا مكان طبع 2019، ص 1050.

ان وجود الكثير من الإعفاءات في القانون لا تعني دائما ان المشرع قد حاول التخلص من الازدواج الضريبي الدولي، وليس من واجب المشرع الوطني البحث في الازدواج الدولي كونه يختص عند فرض الضريبة بإقليم الدولة وليس من واجبه البحث عن الضرائب التي يمكن ان تسبب ازدواجا ضريبيا وخاصة لغير المكلف الوطني وبالتالي فان حل هذا الازدواج يكمن في الاتفاقيات الضريبية الثنائية او الاتفاقيات الضريبية متعددة الأطراف سواء اكانت إقليمية او دولية.

الفرع الثاني: خصائص النظام الضريبي لقانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982

هنالك عدة خصائص تميز النظام الضريبي لقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982 المعدل، ويمكن بيانها بالتالي: -

أولا - دمج الوعاء الضريبي: الملاحظ في قانون ضريبة الدخل العراقي انه قد دمج الوعاء الضريبي لضريبة الدخل في مادة واحدة وهي المادة الثانية من القانون،⁽¹⁾ والملاحظ على القانون انه شمل جميع الاوعية الضريبية في مادة واحدة رغم ان هذه الاوعية هي اوعية مختلفة من حيث الطبيعة والنوع، وقد ذهبت معظم الأنظمة الضريبية الحديثة الى تقسيم هذه الاوعية الى عدة مواد وابواب في القانون ، حيث تختص كل مادة ببيان نوع الضريبة وشكلها والتنظيم الخاص بها وهو توجه دأبت عليه معظم الأنظمة الضريبية الحديثة استنادا الى النماذج الضريبية الدولية الحديثة.⁽²⁾

وتستند هذه النماذج الى تقسيم الضرائب وفقا لطبيعتها وشكلها الى عدة مواد كالضرائب الى الرواتب وما في حكمها والضرائب على الأرباح التجارية والصناعية والضرائب على أرباح المهن الحرة وغير التجارية والضرائب على الثروة العقارية.⁽³⁾ والملاحظ ان هذا التقسيم سوف يؤدي الى تقسيم كل دخل من حيث نطاقه وانواعه والمعاملة الضريبية الخاصة به خاصة وان كل

¹. تنظر المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 النافذ حيث جاءت بستة فقرات ضمت الوعاء الضريبي لقانون ضريبة الدخل.

². تنظر المادة 13 و14 من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي O.E.C.D Commentary. 2017.

³. مثل قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005

دخل يختلف من حيث نطاقه وطبيعة المعاملة التي يجب على المشرع خصه بها ،ورغم بساطة النموذج الذي اعتمده المشرع الضريبي العراقي الا ان خلط كل مصادر الدخل في مادة واحدة تجعل مبلغ الضريبة متساوي رغم اختلاف الأرباح التي يحققها كل مصدر وكذلك طبيعة كل دخل.

ثانيا - الاخذ بمبدأ شخصية الضريبة ومبدأ إقليمية الضريبة: اخذ قانون ضريبة الدخل العراقي بمبدأ شخصية الضريبة ومبدأ إقليمية الضريبة،⁽¹⁾ حيث انه اخذ بمبدأ شخصية الضريبة عند فرضه الضريبة على المكلف المقيم في العراق عن جميع أرباحه التي يحققها في أي مكان داخل وخارج العراق،⁽²⁾ واخذ بمبدأ إقليمية الضريبة من حيث انه يفرض الضريبة على أي دخل يتحقق داخل العراق.⁽³⁾

والواقع ان العراق قد اخذ بهاذين المبدأين في اغلب القوانين الضريبية التي صدرت في العراق، وهو اتجاه كان له صدها في اغلب النظم الضريبة في دول العالم آنذاك ، لكن في العصر الحالي تركت اغلب دول العالم الاخذ بمبدأ شخصية الضريبة واتجه نحو الاكتفاء بالأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة ، والتي تعني فرض الضريبة على الدخول المتحققة داخل الدولة سواء اكانت لمن يحمل جنسية الدولة ام المقيم فيها ، والواقع ان نموذج الأمم المتحدة ونموذج منظمة التعاون والتنمية (OECD) قد اعتمدت مبدأ إقليمية الضريبة ، ورغم ان هنالك دول أخرى تأخذ بمبدأ شخصية الضريبة كالولايات المتحدة والمكسيك، الا ان اغلب توجهات الدول كانت اعتماد مبدأ إقليمية الضريبة تماشيا مع النماذج الدولية انفة الذكر وتكاملا مع الاتفاقية الدولية لتآكل الوعاء الضريبي وتوزيع الأرباح .⁽⁴⁾

¹ .د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، مصدر سابق، ص244.
² . نصت المادة (5) الفقرة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 على انه ((تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق او خارجه بغض النظر عن محل تسلمه))
³ . تنظر المادة (5) الفقرة الثانية من نفس القانون والتي نصت على ((تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه)).
⁴ . للمزيد ينظر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

https://digitallibrary.un.org/record/-AR.pdf21/files/ST_ESA_PAD_SER.E_448411

ثالثاً - تنوع مصادر الدخل الخاضع للضريبة: امتاز قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982 الى تنوع مصادر الدخل الخاضعة له ، فبعض هذه المصادر يرجع الى العمل كحال الدخل المتحقق من الضرائب، وبالبعض الاخر يرجع الى رأس المال مثل الضرائب المتحققة من التصرف في العقار، وبعضها الى الدخل المختلط كما هو الحال في الاعمال الصناعية والتجارية،⁽¹⁾

رابعاً _ الاختلاف في معاملة الشركات ضريبياً : لقد ميز قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في المعاملة الضريبة بالنسبة للشركات، ورغم ان قانون الشركات العراقي النافذ رقم 21 لسنة 1997 قد بين أنواع الشركات وهي شركات الأموال وشركات الأشخاص،⁽²⁾ وقد منح المشرع التجاري لهذين النوعين الشخصية المعنوية،⁽³⁾ لكن المشرع الضريبي ميز بين شركات الأموال والأشخاص ، فذكر في الفقرة السادسة من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل النافذ الشركة بانها {الشركة المساهمة او ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق او خارجه وتتعاطي الاعمال التجارية او لها دائرة او محل عمل او مراقبة في العراق}، وهذه الشركات المقصود بها شركات الأموال ، ولكنه اعتبر شركات الأموال مشاركات ولم يعدها شركات وهو ما كان واضحاً في نص الفقرة السابعة من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل حيث اعتبر المشاركات بانها {الشركات الأخرى غير ما ذكر في الفقرة السادسة كشركات التضامن والتوصية}، والواقع ان هذا التمييز ما بين الشركات أدى الى اختلاف طريقة المحاسبة الضريبية لهذين النوعين من الشركات اذ اخضع شركات الأموال لضريبة نسبية مقدارها 15% من قيمة دخل الشركة،⁽⁴⁾ اما المشاركات فلم يمنحها المشرع الضريبي الشخصية المعنوية عكس ما فعله المشرع التجاري؛⁽⁵⁾ واهم اثر قانوني يترتب على هذا المبدأ من الناحية الضريبية هي ان أرباح شركات الأشخاص تقسم ابتداءً على الشركات ثم تفرض الضريبة على حصة كل واحد منهم بعد احاقها بمصادر

¹ . د. قيس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الاثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 2010، ص 242.

² . للمزيد من التفصيل ينظر في المادة 6 من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد 3689 في 1997/9/29.

³ . ينظر المادة (5) من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997.

⁴ . تنظر المادة (13) الفقرات (ج) و(د) و(هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

⁵ . د. رائد ناجي احمد، مصدر سابق، ص 134.

الدخل الأخرى ان وجدت وبالتالي هي تخضع للسماحات الشخصية والتتزيلات عكس شركات الأموال التي تخضع للتتزيلات دون السماحات الضريبية لانها تخص الأشخاص الطبيعية فقط.⁽¹⁾

والواقع ان اغلب التشريعات الضريبة المقارنة لا تأخذ بالتمييز بين شركات الأموال والأشخاص اذ تعاملها معاملة ضريبة واحدة في اغلب قوانينها الضريبية المعاصرة، الا ان المشرع العراقي قد ابقى على هذا التمييز، وربما حسب رأينا ان المشرع الضريبي العراقي قد اورث هذا التمييز من قوانين الدخل السابقة وهو واضح في اغلب قوانين الدخل السابقة.⁽²⁾

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لقانون ضريبة الدخل العراقي

سنحاول في هذا المطلب بيان الاطار التنظيمي لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 والمتمثل في بيان قصور المصطلحات التي جاء بها هذا القانون والتي جاءت غير واضحة او غير موافقة للنظم الضريبية الدولية الحديثة، وكذلك حاولنا بيان البنيان الذي وضع عليه هذا النظام من مميزات ورد في القانون ومن بعض المثالب التي ورد فيه وكالاتي: -

الفرع الأول: قصور المصطلحات التي جاء بها القانون الضريبي: جاء قانون ضريبة الدخل في المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل على عدة مصطلحات جاءت لبيان المقصود من بعض ما ورد في نصوص القانون لاحقا، ورغم ان هذه المصطلحات جاءت مغطاة لأغلب المقصود منها في القانون الا انه يمكن بيان بعض القصور الوارد في هذه المصطلحات منها:

أولا - المشاركات: أورد المشرع العراقي في الفقرة السابعة من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1983 المعدل المشاركات والتي بين بانها (الشركات الأخرى غير ما ذكر في الفقرة السادسة كشركات التضامن والتوصية)، ورغم ان الفقرة السادسة قد أوردت شركات الأموال فهذا يعني ان هذه الفقرة تخص شركات الأشخاص، ورغم ان المشرع الضريبي

¹ المصدر السابق، ص. 165.

² ينظر د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص 491.

قد أورد مصطلح المشاركات الا انه لم يوضح المقصود منه وكان الاجدر بالمشرع ان يبين معنى المشاركات في هذه الفقرة وهو ما يوحي بانه قد يضم نوعي الشركات في حالة استحداث أنواع جديدة من الشركات ، وكذلك ان أنواع الشركات التي جاء بها النص على سبيل المثال، والتي لا يطابق بعضها ما هو موجود حاليا في قانون الشركات العراقي اذ جاءت هذه الفقرة بذكر شركات التوصية والتي لم تعد موجودة في قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 النافذ وكذلك تخلي قانون الشركات عن المشروع الفردي وشركات المحاصة.

ثانيا - المقيم العربي : أوردت الفقرة العاشرة من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ المقيم العربي حيث اعتبر العربي من رعايا الأقطار العربية مقيم مهما كانت مدة سكناه،⁽¹⁾ بينما اشترطت الفقرة (10/أ) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ لإقامة العراقي السكن في العراق مدة لا تقل عن أربعة اشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل، وهذا التمييز بين العراقي والعربي يكاد يكون غريبا حيث انه اشترط للعراقي فترة إقامة بينما العربي لا يحتاج مثل هذه المدة وكان الأصل إقامة العربي والاستثناء إقامة العراقي، وهو امر يحتاج معالجة على اقل تقدير ان يتساوى العربي مع العراقي بفترة الإقامة او تحتسب مدة إقامة خاصة بالعربي.

ثالثا - السلطة المالية: استخدم المشرع العراقي مصطلح السلطة المالية في الفقرة (13) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ والتي قصد بها الهيئة العامة للضرائب بقوله (موظف او مجموعة من الموظفين يخولهم الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون) ، وباعتقادنا كان الاجدر بالمشرع الضريبي استخدام مصطلح (الإدارة المالية) بدلا من مصطلح السلطة المالية لا سيما وان الدستور العراقي لسنة 2005 قد بين ان السلطات في العراق ثلاث هي السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية،⁽²⁾ وان ورود مصطلح السلطة المالية

¹. تنظر الفقرة 10/ج من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982.

². نصت المادة 47 من دستور العراق لسنة 2005 على (تتكون السلطات الاتحادية من السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، تمارس اختصاصاتها ومهامها على أساس مبدأ الفصل بين السلطات)

يخيل للقارئ وجود سلطة رابعة وهو منافٍ للواقع، او ان هذا المصطلح هو مخالف للدستور بإيراده سلطة لم يذكرها الدستور العراقي.

الفرع الثاني: البنيان التنظيمي لقانون ضريبة الدخل العراقي

لعل ان قانون ضريبة الدخل قد جاء ببعض الميزات المهمة التي جعلت لهذا القانون طبيعة خاصة انفرد بها في تنظيم بعض المسائل الضريبية التي راعى فيها حالة المكلف الضريبي وما ينفقه المكلف في جوانب بعيدة عن الضريبة لكن لها اثار اجتماعية واقتصادية محمودة، كذلك قد خلا هذا القانون من بعض المسائل التنظيمية التي كان عليه الاخذ بها في القانون، وعليه سنحاول اختصار تلك الحالات بالآتي: -

أولاً - الميزات التي جاء بها القانون الضريبي العراقي: جاء قانون ضريبة الدخل ببعض الميزات التي اعتبرها المشرع اما لتشجيع المكلف على دعم بعض النواحي التي يرى المشرع بأهمية دعمها، او أراد المشرع من خلالها دعم المجتمع ويمكن اختصارها بالآتي: -

1. التبرعات: من بين النفقات التي ينفقها المكلف ونص المشرع على تنزيلها من الدخل قبل اخضاعه للضريبة هي التبرعات،⁽¹⁾ والتي يقوم المكلف بالتبرع بها للمؤسسات الرسمية او شبه الرسمية او يتبرع بها لأغراض علمية او ترفيهية او خيرية او روحانية، والواضح من ان هدف المشرع من تنزيل التبرعات من دخل المكلف هو تشجيع المكلفين للإسهام في نفقات تطوير البلد في المجالات العلمية والتربوية والاجتماعية وما في حكمها،⁽²⁾ مبررة هذا التنازل هو ان هذه المبالغ ما دامت تقوم بوظيفة شبه اجتماعية او عامة، فليس من المنطق حملها على المساهمة مرة أخرى في الإيرادات العامة.⁽³⁾

¹. تنظر الفقرة (8) من المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ.

². د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص 645.

³. Seligman, the income tax, 2nd Ed, New York, 1921, p26.

ومما يجدر الإشارة إليه ان المشرع العراقي قد سمح بخصم التبرعات المذكورة مهما كانت مقدارها، حتى لو استهلكت جميع دخل المكلف ولم تضع نسبة معينة لهذه التبرعات،⁽¹⁾ رغم ان هنالك دول أخرى قد وضعت نسبة معينة لهذه التبرعات كما هو الحال في الولايات المتحدة الأميركية حيث حدد التبرع بما لا يزيد عن 15% من دخل المكلف ليحول دون المبالغة فيه⁽²⁾

2. **النفقة الشرعية :** تعد النفقة الشرعية في نظر القانون العراقي من جملة التكاليف واجبة الخصم،⁽³⁾ رغم عدم صلتها بإنتاج الدخل، ويبدو ان الهدف الأساسي من تنزيل هذه النفقة هو تخفيف العبء الضريبي لمن يتحمل أعباء عائلية إضافية جراء اقتطاع جزء من دخله كنفقة شرعية وضمان استمرار تدفقها دون ان تؤثر الضريبة عليها. واشترط المشرع تكون هذه النفقة صادرة من قبل محكمة ذات اختصاص وان تكون نقدية .⁽⁴⁾

3. **دخل الهيئات والمؤسسات غير الربحية:** اعفى المشرع العراقي دخل الأوقاف والمعابد الدينية المعترف بها قانوناً والجهات الخيرية والتهديبية المؤسسة للنفع العام ، ان لم يكن ذلك ناجم عن صناعة او مهنة او عمل تجاري،⁽⁵⁾ وباعتقادنا ان المشرع اعفى هذه الهيئات والمؤسسات غير الربحية من الضريبة لتمكينها من أداء اعمالها الإنسانية في المجالات التهديبية والعلمية اذ ان الأصل من هذه المؤسسات انها لا تستهدف الربح والحصول على المكاسب المادية، وحسنا فعل المشرع من اشتراط عدم ارتباطها بمهنة او عمل تجاري حتى لا يتم استغلال أصحاب الاعمال التجارية من تأسيس مثل هذه الهيئات لتغطية اعمالها التجارية والتهرب من الضريبة.

4. **منح سماح السن:** من الميزات التي جاء بها قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ مراعاة للعدالة الاجتماعية هو السماح الإضافي الممنوح للمكلف الذي تجاوز عمره الثالثة

¹ د. صالح يوسف عجينة، نفس المصدر، نفس الصفحة.

² Shultz and Harris, American public finance, 5th, Ed, p395.

³ .تنظر الفقرة (9) من المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ.

⁴ د. رائد ناجي احمد، مصدر سابق، ص 163.

⁵ .تنظر الفقرة (3) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982.

والستين من العمر والبالغ (300) الف دينار عراقي إضافة لباقي السماحات الممنوحة للمكلف،⁽¹⁾ والواقع ان غرض المشرع الضريبي من هذا الاعفاء هو تقديم للمكلف الكبير السن سماحا إضافيا لإحاطته بشيء من الرعاية كون ان مثل هذا الشخص يصبح ليس بمقدوره القيام بعمله المعتاد فينقطع عنه الدخل او يقل في الغالب،⁽²⁾ او لتغطية نفقات علاجه خاصة وان اغلب الأشخاص بهذه الاعمار يحتاجون للحصول على الدواء بصورة مستمرة للأمراض المزمنة التي تصيب الانسان في هذه الاعمار غالبا.

ثانياً - مكان القصور في قانون ضريبة الدخل العراقي: قد يعاب على قانون ضريبة الدخل انها لم تقرر إعفاءات او سماحات في بعض الحالات التي يمكن حصرها بالآتي: -

1. **عدم منح سماحات للأقرباء الذين يعيلهم المكلف:** يؤخذ على التشريع الضريبي العراقي انه لم يمنح سماحات او إعفاءات شخصية للمكلف عن اقربائه الذين يعيلهم، كوالدته او اخته او أخيه او أولاد أخيه او اخته، خلافا لما تمنحه بعض التشريعات في هذا المجال،⁽³⁾ وربما ان المشرع الضريبي قد امتنع عن تقديم مثل هذا السماح خشية من ان يتخذ المكلف من هذا الاعفاء ذريعة للتهرب الضريبي، لكن يمكن الرد على هذا ان يكون مثل هذا السماح مستند الى وثائق رسمية تثبت اعالته لهذه الفئات وان تحدد الفئات التي يمكن شمولها في الاعفاء.

2. **عدم اعفاء النتائج العلمي من الضريبة:** لم يقر قانون ضريبة الدخل النافذ سماحا للنتائج العلمي رغم ضرورة مثل هذا الاعفاء تشجيعا للحركة العلمية وتشمل اعفاء المكاسب الناتجة من التأليف والترجمة.

3. **عدم النص على الضرائب الناجمة عن التجارة الإلكترونية:** ابتداءً لا بد من القول انه لا يوجد في العراق قانون منظم لعمليات التجارة الإلكترونية، لذلك فأى عملية فرض ضريبة على

¹. تنظر الفقرة (6) من المادة الثانية عشر من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ.

². د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص 650.

³. د. صالح يوسف عجينة، نفس المصدر، ص 651.

التجارة الالكترونية تخضع للضريبة المفروضة على الأرباح التجارية العادية، ورغم ان مسألة فرض الضريبة على التجارة الالكترونية يمكن اخضاعها لقانون ضريبة الدخل وفقا للفقرة (1) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على أساس انها تندرج ضمن الاعمال التجارية الواردة في هذه المادة، الا ان الواقع يتطلب معاملة خاصة لهذه التجارة لاختلافها عن التجارة العادية، وبالتالي يتطلب هذا الوضع تضمين القانون لألية دفع الضريبة عن عمليات التجارة الالكترونية.⁽¹⁾

4. عدم النص على الأرباح الناجمة عن اعمال صناع المحتوى الرقمي: الحقيقة انه لا يمكننا اعتبار عدم نص القانون عن الأرباح الناجمة عن اعمال صناع المحتوى عيبا في القانون اكثر من كونه قصورا فيه ، فمن المعلوم ان القانون صدر عام 1982 ولم يكن آنذاك وجود لأرباح صناع المحتوى لظهورها مع التطور التكنولوجي وظهور الانترنت بشكل واسع ،² الا ان القصور يكمن في عدم معالجة القانون لهذه الحالة بعد انتشارها مع ظهور الأدوات التكنولوجية المساهمة لتطور هذه التجارة ، وكان على المشرع تعديل القانون ليعالج مثل هذه المسائل التي باتت تحقق أرباح تفوق أحيانا دخل التجارة العادية .

المبحث الثاني: مكامن الخلل والتصويب في قانون ضريبة الدخل العراقي

ان قانون ضريبة الدخل العراقي مثله مثل أي قانون اخر لا بد ان يحوي على مزايا تميزه عن باقي القوانين الأخرى ، وفيه بعض العيوب التي اما تظهر خلال فترة تطبيق القانون او انها وجدت بسبب قصور التشريع او الاستعجال في تشريع القانون ، والحقيقة ان مزايا القانون هي في الأساس نصوص تميز هذا القانون عن التشريعات المقارنة له والتي انفرد هذا القانون في معالجتها او النص عليها وبالتالي تعتبر نقاط قوة لهذا القانون عن القوانين المقارنة، اما العيوب فهي بعض النصوص او الإجراءات التي اخفق القانون في تنظيمها ، والواقع ان اغلب هذه

¹. د. عبد الستار حمد انجاد، الضريبة على الشركات الالكترونية، بحث منشور في مجلة كلية القانون والعلوم السياسية، المجلد 2، العدد 6، اب 2013، ص 196 وما بعدها.

². م.د. مروان محمود رؤوف البرزنجي ، ألية فرض ضريبة الدخل على صنّاع المحتوى الإلكتروني بين (الواقع والطموح)، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية ، المجلد 14 ، العدد 53 ، حزيران 2025، ص 424.

المثالب او العيوب تظهر غالبا اثناء تطبيق القانون ومواجهته للحالات التي تكون في الواقع وكيفية محاولته لعلاجها او تنظيم إجراءاتها ، او بسبب تعديلات توضع في القانون تؤدي الى تضارب بعض النصوص مع نصوص قديمة موجودة في القانون نفسه او نصوص موجودة في قوانين أخرى متصلة بالقانون ، عليه سنحاول في هذا المبحث بيان مكامن الخلل في قانون ضريبة الدخل وذلك في المطلب الأول، اما المطلب الثاني سنسعى من خلاله مجالات (ملاحق) التصويب في قانون ضريبة الدخل العراقي

وكالاتي: -

المطلب الأول: مكامن الخلل في قانون ضريبة الدخل العراقي

الحقيقة انه لا يخلو أي قانون من وضع الانسان من وجود مكامن للخلل اما بسبب الاستعجال في التشريع او عدم استشراف المستقبل بصورة واسعة او انه مع التطبيق وبظهور وقائع جديدة بمرور الزمن تعجز النصوص الحالية عن معالجتها تظهر مثل هذه المكامن، وكان لا بد من بيانها بصورة دقيقة في هذا القانون وكالاتي: -

الفرع الأول: الاختلالات في هيكل قانون ضريبة الدخل العراقي: ان قانون ضريبة الدخل العراقي حاله حال أي قانون اخر لا بد ان تعثر به بعض الأخطاء او ان يسهو المشرع عن معالجة بعض الحالات فيه، او ان تطرأ حالات جديدة لم يعالجها القانون عند سنه، او يتغير النظام الدستوري للبلاد فلا يمكن ان يعالج القانون الذي وضع في فترة دستورية مختلفة الحالات في الوضع الدستوري الحالي، وبالتالي كان لنا التوقف عند بعض الاختلالات في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، ويمكن ابراز أهمها بالآتي: -

أولاً - عدم مطابقة القانون للنظام الدستوري في العراق: مما لا شك فيه ان النظام الدستوري شهد تغييرا جذريا بعد عام 2003، وبرز هذا التغيير في قانون إدارة الدولة العراقية المؤقت لسنة 2004،⁽¹⁾ وتوج هذا التغيير بصدر الدستور العراقي لسنة 2005 والذي جعل من العراق

¹ قانون إدارة الدولة للفترة الانتقالية لسنة 2004 والمنشور في الوقائع العراقية

دولة اتحادية بعد عقود طويلة من اتخاذ الدولة البسيطة نظاما لأدارته،⁽¹⁾ والحقيقة ان تغيير الدستور العراقي قد أورد مبادئ لم يفقها قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، ونرى انه ليس قصورا من القانون الضريبي بقدر ما هو اختلاف في المبادئ التي اتخذها القانون لاسيما اذا ما علمنا انه صدر في ضوء الدستور المؤقت لسنة 1971، وبالتالي ان المبادئ التي جاء بها القانون مستمدة من الدستور السابق، وان صدور دستور جديد قد أدى الى تغيير المبادئ الدستورية التي باتت مخالفة قانونية في القانون الحالي، ويمكن بيان اهم هذه الاختلافات بالتالي:-

1. **عدم الاخذ بالحد الأدنى لتكاليف المعيشة:** نص الدستور العراقي النافذ في الفقرة (ثانيا) من المادة (28) على اعفاء أصحاب الدخل المحدود من الضرائب،⁽²⁾ ونص كذلك على ان ينظم ذلك بقانون فلا يفرق ان نظم هذا الأساس قانون مشرع من السلطة التشريعية ام تعديلا للقانون الضريبي النافذ ، والواقع ان أي من الامرين لم يتم، فلم يصدر قانون ينظم اعفاء ذوي الدخل المحدود من ضريبة الدخل؛ ولم يعدل قانون ضريبة الدخل لينظم هذه الحالة التي ذكرها الدستور، فبالعودة الى قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ لم نجد اعفاءً من دفع الضريبة على أي مبلغ للمكلف لصالح أصحاب الدخل المحدود، اذ بين القانون ان اقل نسبة ضريبة والتي هي 3% تفرض على أي دخل يحققه المكلف حتى (250) الف دينار عراقي،⁽³⁾ ولم ينص على أي اعفاء قبل هذا المبلغ .

2. **الجهة المخولة بالإعفاء في قانون ضريبة الدخل:** اشارت الفقرة (أولا) من المادة (28) من الدستور العراقي لسنة 2005 على انه (لا تفرض الضريبة والرسم ولا تجبى ولا تعدل ولا يعفى منها الا بقانون) وهذا مبدأ دستوري بمنع فرض الضريبة او تعديلها

¹. نصت المادة الأولى من دستور العراق لسنة 2005 على ان (جمهورية العراق دولة اتحادية واحدة مستقلة ذات سيادة كاملة الخ)

². نصت الفقرة (ثانيا) من المادة (28) من الدستور العراقي لسنة 2005 على (يعفى أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب، بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة وينظم ذلك بقانون).

³. انظر نص المادة (13) من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982.

او الاعفاء منها الا بقانون صادر من السلطة التشريعية، والواقع ان قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ قد جاء بالكثير من التعديلات التي خول منحها الوزير المختص، أي منح السلطة التنفيذية سلطة الاعفاء من الضريبة بقرارات إدارية صادرة منها وهي مخالفة دستورية واضحة في اغلب مواد قانون ضريبة الدخل النافذ، والواقع ان قانون ضريبة الدخل النافذ قد منح الوزير المختص سلطة الاعفاء بناء على الدستور العراقي السابق، الدستور المؤقت لسنة 1971، اذ جاء في المادة 36 من دستور العراق المؤقت لسنة 1970 على انه (لا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى الا بقانون) ولم يذكر الاعفاء من الضريبة في نص المادة وبالتالي كان الاعفاء من الضريبة من قبل الوزير المختص لا يعد مخالفة قانونية آنذاك، لكن مع صدور الدستور الحالي ونصه على وجوب الاعفاء بقانون اصبح هذا الاعفاء مخالف للدستور واجبا للتعديل.

3. الضرائب الاتحادية والضرائب الإقليمية: ان انتقال العراق الى النظام الاتحادي قد اوجد مبادئ دستورية جديدة لم يكن معمول بها في العراق ومنها الأنظمة الضريبية، فوجود أقاليم في العراق ومحافظات لها اختصاصات مالية وإدارية واسعة جعلت من تطبيق القانون قاصر في تنظيم الضرائب الإقليمية والاتحادية، ووجود المادة (121/ ثانيا) من الدستور العراقي التي تسمح للأقاليم تعديل تطبيق القانون الاتحادي في الإقليم وفي حالة وجود تناقض او تعارض بين القانون الاتحادي وقانون الإقليم بخصوص مسألة لا تدخل في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية، ولم تنص الصلاحيات الحصرية للسلطة الاتحادية في المادة (110) من الدستور على اعتبار الضرائب اختصاصا حصريا للسلطة الاتحادية من عدمه، وهو ما سمح لإقليم كردستان العراق من تعديل قانون ضريبة الدخل وخاصة في السماحات ونسب

الضريبة،⁽¹⁾ وربما كان على المشرع تعديل قانون ضريبة الدخل ليتلاءم مع المبادئ الدستورية الحديثة وتمييز الضرائب الاتحادية عن الضرائب الإقليمية.

ثانيا - عدم مطابقة القانون للنظام الدولي الضريبي الحديث: اعتمدت الأنظمة الضريبية في اغلب دول العالم على النماذج الضريبية الدولية واهمها نموذج الأمم المتحدة والمنظمة الدولية للتنمية الاقتصادية (O.C.E.D) حيث اعتمدت معظم دول العالم عند وضع قوانينها الضريبية على هذه النماذج حتى يمكن ان يكون هنالك تبادل في المسائل الضريبية وإمكانية احتساب الضرائب والاعفاءات بالنسبة للمواطنين المحليين او الأجانب، والواقع ان هذان النموذجان قد وضعا الخطوط العامة التي تستند عليها القوانين الضريبية المحلية عند تشريعها مما جعل اغلب الأنظمة الضريبية المعاصرة تتشابه في المبادئ والخطوط العامة وتختلف في ذاتية كل منها وظروف الدولة التي تشرعه.

واصبح من الضروري ان تتواصل الدول فيما بينها بواسطة مشروع دولي للحد من الازدواج الضريبي فظهر مشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح هو مشروع مشترك بين دول مجموعة العشرين (G20) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) يتكون من 15 معيار للحد من التهرب الضريبي ولضمان خضوع الأرباح للضريبة حيثما تتم مزاوله الأنشطة الاقتصادية التي تولّد هذه الأرباح وحيثما تنشأ القيمة ولضمان بيئة ضريبية أكثر شفافية.⁽²⁾

ويمكن باختصار بيان نبذه مختصرة عن هذا المشروع اذ تم تأسيس الإطار الشامل لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح في سنة 2016 من قبل دول مجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لضمان مشاركة الدول المهتمة، بما في ذلك الدول النامية، على قدم المساواة في تطوير المعايير المرتبطة بالقضايا المتعلقة بمشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح بهدف تجهيز الحكومات بالأدوات المحلية والدولية المناسبة لمكافحة

¹. ينظر قانون رقم 26 لسنة 2007 قانون تعديل تطبيق قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل في إقليم كوردستان العراق.

². للمزيد ينظر الموقع التالي الخاص بمشروع تآكل الوعاء الضريبي وتوزيع الأرباح

www.oecd.org/tax/beps/beps-actions

التهرب الضريبي وضمان أن الأرباح تخضع للضريبة حيثما تتم مزاوله الأنشطة الاقتصادية المولدة للأرباح وحيثما تنشأ القيمة.

والواقع ان العراق لم يعتمد نماذج الأمم المتحدة او ال(O.C.E.D) عند تشريع قانون ضريبة الدخل وبالتالي اذا أراد العراق الانضمام الى هذه الاتفاقية لابد من تعديل قانونه الضريبي لتوائم مع النماذج الدولية حتى يكون على استعداد للانضمام الى هذه الاتفاقية ، لأنه في المستقبل القريب سيحتاج العراق الانضمام الى هذه الاتفاقية حتى يستطيع جذب المستثمرين الأجانب او تتبع دخول مواطنيه خارج العراق.⁽¹⁾

الفرع الثاني: الاختلالات في متن قانون ضريبة الدخل العراقي

شهد قانون ضريبة الدخل على طول مسيرته العملية الكثير من المبادئ التي ساهمت في تحصيل الدولة لحقوقها الضريبية وحماية المكلفين ورسم السياسة المالية والضريبية المتوازنة في العراق، لكن رغم ذلك فلا يكاد يخلو أي قانون من الخطأ او السهو فهو أولاً واخيراً من وضع البشر وبالتالي لا يمكن ان يصل الى الكمال. وسنحاول في هذا الفرع بيان اهم الاختلالات التي وجدت نصوص قانون ضريبة الدخل سواء بسبب تعارض نصوص هذا القانون او بسبب مخالفته للدستور العراقي الحالي او معارضته للنظام الاتحادي في العراق وسنحاول حصرها بالآتي: -

أولاً - الاختلالات في قانون ضريبة الدخل النافذ: لقد جاء قانون ضريبة الدخل بأسس تنظم الضرائب في العراق، ورغم تناغم مواد القانون وتماسك نصوصه الا انه وقع بعدة متعارضات في نصوصه، ولعل السبب في ذلك يعود في اقله للتعديلات غير المدروسة فيه وعجالتها مما تسبب في وصوع تناقضات في نصوصه، ويمكننا ان نحصر أهمها بالآتي: -

¹ م.د. رعد حمزة عواد ، العلاقات الدولية واثرها على الضريبة ، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية ، المجلد 11 ، العدد 6 ، آب 2013 ، ص 199.

1. الرواتب التقاعدية: لقد وقع قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في تناقض جلي عندما أورد في المادة الثانية / الفقرة الرابعة على شمول الرواتب التقاعدية بضريبة الدخل، ثم عاد في المادة السابعة/ الفقرة السادسة من نفس القانون وأعفى مدخولات المتقاعدين من الضريبة ذاكرا الرواتب التقاعدية من الدخول المعفاة من الضريبة وهو ما أدى الى خرق اهم قواعد الضريبة الا وهي قاعدة اليقين.

والحقيقة ان هذا التناقض حسب رأينا لا يعود الى خلل في القانون بقدر ما يعود الى التعديل الذي شهده القانون وفقا لأمر سلطة الائتلاف رقم 48 لسنة 2004 ،⁽¹⁾ فهذا التعديل قد شمل الرواتب ورواتب التقاعد للضريبة لكنه غفل عن المادة السابعة التي اعفت هذه المراتبات من الضريبة وهو ما أدى الى هذا التناقض ، لكن العجيب انه منذ 2004 ولحد الان لم يصدر تعديل للقانون يحل هذا التناقض.

2. سماعات الزوجة: نص قانون ضريبة الدخل في المادة الثانية عشر على منح الزوجة سماحا ضريبيا، وللوهلة الأولى يتبين ان هذا الامر لا شية فيه لكن بعد التدقيق في النص يلاحظ ان المشرع الضريبي بين ان هذا الاعفاء يخص الزوجة الواحدة فقط حيث جاء النص على منح سماح مقداره مليوني دينار لزوجة دافع الضريبة او زوجاته،⁽²⁾ والد(أو) هنا تخيرية وبالتالي هذا الامر يعد خروجا عن قاعدة العدالة فالأصل في هذه السماعات هي مواجهة المكلف للأعباء الحياتية والعائلية ومما لاشك فيه ان المكلف المتزوج بأكثر من زوجة اعباءه العائلية اكبر من المتزوج بزوجة واحدة فكان على المشرع ان يراعي هذا الاختلاف في الأعباء بين المكلف المتزوج بأكثر من زوجة عن المكلف المتزوج بزوجة واحدة .

¹ ينظر امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 49 لسنة 2004 (الاستراتيجية الضريبية لعام 2004) .
² نصت المادة 1/12 من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على (ومبلغ مليوني د.ع لزوجة دافع الضريبة او زوجاته، إذا كانت الزوجة ربة بيت لا دخل لها، او في حالة إضافة دخلها معه)

3. المقيم العربي: نص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على اعتبار رعايا الأقطار العربية مقيم في العراق مهما كانت مدة سكناهم،⁽¹⁾ وهو على اختلاف مع الشروط المطلوبة من العراقي والاجنبي ، حيث اشترط على العراقي الإقامة في العراق مدة 4 اشهر والاجنبي مدة 6 اشهر ولم يطلب مثلهما بالنسبة للعربي وهو ما يثير تساؤلا حول سبب هذا التمييز وان كان يجب فيكون العراقي أولى بهذا التمييز عن العربي وخاصة ان البلدان العربية لا تعطي للعراقي مثل هذا الامتياز في الإقامة وكان على المشرع التنبيه لهذا التمايز ومحاولة إصلاحه.

ثانيا/ مواطن مخالف للقانون للدستور: ان صدور القانون الضريبي الحالي في ثمانينات القرن الماضي ثم صدور الدستور العراقي سنة 2005 قد أدى الى حدوث بون واضح بين مفردات القانون ومبادئ الدستور العراقي الحالي أدى الى وجود نصوص لم تعد تتلاءم مع الدستور الحالي للعراق ويمكن حصر أهمها بالآتي: -

1. الحد الأدنى لتكاليف المعيشة: نصت المادة 28/ ثانيا من الدستور العراقي على انه (يعفى أصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب، بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة ،وينظم ذلك بقانون) والواقع ان قانون ضريبة الدخل النافذ لم يأخذ بهذا الاعفاء حيث جاءت المادة 1/13 من قانون ضريبة الدخل النافذ على فرض الضريبة على دخل المكلف دون تخفيض أي مبلغ مخصص لتكاليف المعيشة،⁽²⁾ والواقع لا يوجد مسوغ لعد قيام المشرع بتعديل القانون ليتلاءم مع النص الدستوري.

2. الاعفاء من الضريبة: نصت المادة (28/أولا) من الدستور العراقي على انه لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون، والواقع ان الاعفاء من ضريبة الدخل يتم بقرار من وزير المالية ،⁽³⁾ ولا يتم هذا الاعفاء بموجب قانون صادر

¹ انظر المادة 1/10 ف/ج من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982.

² نصت المادة (1/13) من قانون ضريبة الدخل النافذ على انه (ما يتبقى من دخل الفرد المقيم بعد طرح الإعفاءات الضريبية الممنوحة له المنصوص عليها في المادة 12 بنصها المعدل بموجب هذا الامر: نسبة 3% على المبالغ التي يصل قدرها الى 250 ألف د.ع)

³ انظر نص المادة (7) من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

من السلطة التشريعية وإنما بناءً على قرار صادر من وزير المالية وهو ما يخالف نص الدستور العراقي.

3. الهيئات الخاصة بالنظر في دعاوى الضرائب: نص قانون ضريبة الدخل النافذ على ان تنتظر لجان الاستئناف والتمييز المشكلة بموجب القانون في الدعاوى الخاصة بضريبة الدخل،⁽¹⁾ والواقع ان هذه اللجان هي لجان إدارية ذات طابع قضائي، حيث ان هذه اللجان تشكل بموجب أوامر إدارية صادرة من وزير المالية برئاسة قاضي من السلطة القضائية يرشحه رئيس مجلس القضاء الأعلى.⁽²⁾

والحقيقة ان المادة (100) قد حضرت تحصين القرارات من الطعن امام المحاكم المختصة وكان الاصح والموافق للدستور ان يتم تعديل المادة (40) الفقرة (3) من قانون والتي اعتبرت قرارات الهيئة التمييزية قرارات قطعية لا يمكن إعادة النظر فيها، وكذلك جاءت المواد في قانون ضريبة الدخل التي شكلت لجان الاستئناف والتمييز جاءت مخالفة لنص المادة (95) من الدستور العراقي والتي نصت على حضر انشاء محاكم خاصة او استئنائية.

4. منع المحاكم من سماع الدعاوى الضريبية: نصت المادة (55) من قانون ضريبة الدخل النافذ على منع المحاكم من سماع الدعاوى الخاصة بتقدير الضريبة وهو امر مخالف للمادة (100) من الدستور التي حضرت تحصين القرارات من الطعن امام المحاكم.

ثالثاً/ ملامح مخالفة القانون للنظام الاتحادي: ان صدور قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ قبل اعتماد النظام الاتحادي كنظام سياسي وإداري للعراق بعد 2003 لا يعني بقاء القانون الضريبي في معزل عن هذا النظام، ويمكن بيان اهم نقاط مخالفة القانون للنظام الاتحادي في العراق كالآتي: -

¹. تنظر المادة 37 و38 و39 و40 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982.
². كان القاضي يرشحه من قبل وزير العدل لكن بعد انفصال المحاكم عن سلطة وزارة العدل أصبح ترشح القضاة يتم من قبل رئيس مجلس القضاء الأعلى العراقي.

1. عدم تقسيم الضرائب الى اتحادية وإقليمية: والحقيقة ان اغلب الدول الاتحادية تقوم بتقسيم الضرائب ما بين الحكومة الاتحادية والاقاليم من خلال اما الدستور الاتحادي كما هو الحال في المانيا الاتحادية والهند وسويسرا والامارات العربية المتحدة ، او من خلال القوانين الضريبية كالولايات المتحدة وكندا ،⁽¹⁾ والواقع ان العراق لم يشهد في دستوره لسنة 2005 أي تقسيم للضرائب ما بين السلطة الاتحادية والاقاليم والمحافظات ، ولم يشير في قانونه الضريبي للدخل لعام 1982 النافذ لأي تقسيم للضرائب ، خاصة وان الدستور قد منح صلاحيات للاقاليم والمحافظات في المجال المالي،⁽²⁾ وعليه كان لابد ان يشير اما الدستور العراقي او قانون ضريبة الدخل لهذا التقسيم وبيان ما اذا كانت ضريبة الدخل اتحادية ام إقليمية.

2. عدم وضع شروط لتعديل قانون ضريبة الدخل من قبل الأقاليم: الواقع ان الدستور العراقي لم يحدد ما اذا كان قانون ضريبة الدخل اتحادي ام لا ولم يشر في الدستور سوى في المادة 28 منه على مبدأ قانونية الضريبة ، لكنه أورد في المادة 121/ ثانيا من دستور العراق لسنة 2005 على إمكانية الإقليم تعديل القانون الاتحادي في حال وجود تناقض او تعارض بينه وبين قانون الإقليم ، وهو مسلك غريب لم تشهده أي دساتير اتحادية وهو ما أدى الى قيام الإقليم بتعديل قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 بقانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 26 لسنة 2007 والذي عدل من مبالغ الضريبة والاعفاءات الضريبة وهو برأينا مسلك خطير اذا ما طبق دون شروط والذي سيؤدي في الواقع الى انتقال جائر للأعمال ورؤوس الأموال من باقي العراق الى إقليم كردستان العراق بسبب الجذب الناجم عن الإعفاءات الاضافية و تغير مبالغ الضريبة والتي أصبحت اقل مما هو مدفوع في باقي العراق.⁽³⁾

¹. يمكن بيان المزيد من التفصيل في مؤلفنا، التنظيم القانوني لإدارة الموارد المالية في الدولة الاتحادية، دراسة مقارنة، المركز الأكاديمي للنشر، الإسكندرية، ط1، 2022.

². د. سعد عطية حمد موسى ، حقّ الإقليم ومجالس المحافظات في فرض الضرائب والرسوم ، مجلة الجامعة العراقية ، المجلد 50 ، العدد 2 ، شباط 2021 ، ص 273.

³. د. عبد الستار حمد انجاد، التنظيم القانوني لإدارة الموارد المالية في الدولة الاتحادية، نفس المصدر، ص192-193.

المطلب الثاني: مجالات (ملاح) التصويب في قانون ضريبة الدخل العراقي

مما لا مجال منه ان هنالك بعض الملاح لتصويب بعض الاختلالات في قانون ضريبة الدخل وهذه الملاح يمكن بيانها في عدة محاور ربما كان المحور الأهم هو اصدار قانون ضريبة دخل جديد يعكس التوجهات التي شهدتها العراق في العقدين الماضيين من تحوله الى نظام السوق المفتوح وتحول إدارة الدولة الى النظام الاتحادي او على اقل تقدير تعديل قانون ضريبة الدخل الحالي ليناسب هذه التوجهات، اما المحور الثاني فيتمثل في تطوير الكوادر الضريبية لكي تكون منفتحة على الأنظمة الضريبية العالمية الجديدة وانضمام العراق للمحافل الضريبية الدولية ويمكن بيان هذه الأمور في الفرعين الآتيين :-

الفرع الأول: التصويب في المجال التشريعي: ان التصويب في المجال التشريعي المقصود منه اما اصدار قانون ضريبة دخل جديد او تعديل قانون ضريبة الدخل النافذ ويمكن اختصار ذلك بالآتي: -

أولاً / تشريع قانون ضريبي جديد: من المعروف ان قانون ضريبة الدخل العراقي الحالي قد صدر عام 1982 بالقانون رقم 113 وهو قانون مر عليه اكثر من أربعين عاماً شهد فيها العالم تطورات كبيرة سواء في المجال الاقتصادي او المجال المالي وخاصة ان النظام الاقتصادي الداخلي او الدولي هو مستمر في التطور لذلك يكون الملاحظ ان اكثر القوانين عرضة للتعديل والتغيير هي القوانين المالية والاقتصادية، وبالتالي كان من المهم تشريع قانون ضريبي جديد يواكب التطور الذي شهدته العراق بعد عام 2003 والتغييرات الإدارية والاقتصادية التي شهدتها العراق من جهة، ومن جهة أخرى يكون هذا القانون مطابقاً الى النماذج الدولية التي تأخذ بها معظم التشريعات الضريبية الحديثة في دول العالم.

والحقيقة ان العراق قد شرع فعلاً في كتابة مسودة قانون ضريبي جديد يواكب التطورات العالمية وكذلك الاتجاهات الحديثة التي اعتمدتها دول العالم في تشريع قوانينها الضريبية الحديثة، وقد

شرع في كتابة المسودة خبراء محليين ودوليين وكذلك تعاون من قبل الاتحاد الأوروبي والمنظمات العالمية التي لها باع طويل في هذا المجال.⁽¹⁾

ثانيا / تعديل قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ: ربما ان عملية تشريع قانون ضريبي جديد تحتاج الى فترة زمنية طويلة تمثل كتابة مسودة والتعديل عليها وتصويت الحكومة عليها بعد فلترتها من الجهات ذات الصلة ثم رفعها الى السلطة التشريعية وقيام الأخيرة بدراستها بصورة واسعة ومن ثم التصويت عليها وهي مدة زمنية طويلة لا تتناسب بقاء تطبيق القانون الحالي ، ويمكن ان يكون الحل في تعديل قانون ضريبة الدخل الحالي ، وهو ليس بالأمر الجلل حيث تم تعديله عدة مرات اخرها من قبل سلطة الائتلاف في عام 2004 ،⁽²⁾ ولكن منذ ذلك التاريخ لم يصدر أي تعديل جوهرى لقانون ضريبة الدخل خاصة وان هنالك نصوصا فيه تخالف الدستور العراقي او النظام الإداري والسياسي في العراق ، ويمكن ان يتم تعديل النصوص المخالفة او إضافة نصوص جديدة للقانون تواكب التطورات الاقتصادية التي شهدها العراق او المسائل الضريبية التي لم يواجهها القانون الضريبي الحالي او كان غافلا عنها.

الفرع الثاني: التصويب في المجال التنظيمي: لا يكفي ان يتم تعديل القانون او اصدار قانون جديد لإعادة هيكلة النظام الضريبي في العراق بل لا بد من ان يكون النظام الضريبي معتمدا على النماذج الدولية التي اعتمدتها اغلب دول العالم عند تشريع قوانينها الضريبية، وكذلك الدخول في الاتفاقيات الضريبية الدولية وتطوير الأجهزة الضريبية الوطنية، ويمكن بيانها بالآتي: -

أولا / التكامل مع النظام الضريبي الدولي: مما لاشك فيه ان النظام الضريبي العراقي قد وضع قبل اكثر من أربعة عقود وبالتالي انه خلال هذه الفترة تغير الكثير من المبادئ الاقتصادية والضريبية حول العالم وظهرت الكثير من المنظمات الدولية التي باتت تعنى بالضرائب مثل

¹ ينظر الخبر الصادر من الموقع الرسمي لوكالة الانباء العراقية على الموقع <https://ina.iq/html217253> .

² ينظر امر سلطة الائتلاف المؤقت رقم 48 لسنة 2004

لجنة الأمم المتحدة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا (ESCWA)،⁽¹⁾ والتي تضم اغلب دول العربية ودول غرب اسيا في عضويتها ومنها العراق والتي قامت بإعداد نماذج تخص ابرام اتفاقيات ضريبية وتعتمدها الدول الأعضاء الداخلة ضمن ما يعرف ب(اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي) و (اتفاقية تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح) عند تشريع قوانينها الضريبية منذ عام 2001 وتم البدء بالعمل بهذه النماذج من قبل الأمم المتحدة اعتبارا من 15 مارس (نيسان) 2012.⁽²⁾

والواقع ان هذا النموذج قد سبقه نموذج صادر من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (O,E,C,D) والتي كانت مدعومة من قبل دول العشرين وبالتالي كان لاتفاقيتها صدى واسع في تطبيقها من قبل معظم الدول الصناعية المعروفة آنذاك والتي الهمت الأمم المتحدة في اصدار نموذجهما ، والذي أدى الى قيام اغلب دول العالم بالدخول في هاتين الاتفاقيتين واعتماد النماذج الصادرة منها عند وضع قوانينها الضريبية لتلافي الازدواج الضريبي وانتقال الأرباح من دولة الى أخرى وهو ما أدى الى اعتماد اغلب دول العالم لنماذج محددة عند تشريع قوانينها الضريبية منها المنشأة الثابتة وتوزيع أرباح الأشخاص الطبيعية والمعنوية وانتقال الاموال عبر الحدود من دولة الى أخرى وغيرها من المبادئ ، والملاحظ ان العراق كان بعيدا عن هذا التطور نظرا لعدم صدور تعديلات جوهرية على القوانين الضريبية او اصدار قوانين جديدة وبالتالي اصبح عدم وضوح القوانين الضريبية العراقية عائقا امام دخول الأموال الاجنبية والاستثمارات طويلة الامد الى العراق لحاجة هذه المنشآت الى قوانين ضريبية واضحة اكثر من الاعفاءات الضريبية لأنه في النهاية وحسب هذه النماذج ستدفع المنشآت الضريبة الى بلدانها في حال عدم اخذ العراق لهذه الضرائب وفقا للاتفاقيات الدولية المعتمدة .

¹ لجنة الأمم المتحدة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا (بالإنجليزية: United Nations Economic and Social Commission for Western Asia) وتعرف باسم إسكوا نسبة للاختصار (بالإنجليزية: ESCWA) وهي واحدة من خمس لجان إقليمية أسسها المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة ومقرها الرئيسي في بيروت، لبنان.
² ينظر دكتور مصطفى محمود عبد القادر، اتفاقيات الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية وعلاقتها بالمعاهدة متعددة الأطراف لتنفيذ إجراءات تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، الجزء الأول، مصدر سابق، ص 83.

ان عدم دخول العراق ضمن هذه الاتفاقيات وعدم اعتماد نماذجها في التشريعات الضريبية المعتمدة ستحجب نشاطات مواطنيه في الخارج وعدم قدرته على معرفة الأموال التي يملكها العراقيون في باقي الدول وكذلك عدم قدرته على تتبع الأموال التي ينقلها المقيمين في العراق خارجه.

ثانيا/ كفاءة الأجهزة الضريبية الداخلية: ان انضمام العراق الى هذه الاتفاقيات تتطلب وجود كوادر ضريبية قادرة على التعامل الضريبي مع الاستحداثات الجديدة التي يتطلبها امتثال العراق لهذه الاتفاقيات واعتماده على هذه النماذج وهو ما يعني تعامل موظفي الأجهزة مع منشآت مالية ومؤسسات عملاقة تستطيع استخدام القوانين الضريبية لصالحها والاستفادة من الثغرات التشريعية والإدارية في التجنب الضريبي او التهرب منها، وهذا الامر يحتاج الى دورات مكثفة لموظفي هذه الأجهزة لتطوير إمكانيات تعاملهم مع الاتفاقيات الدولية والقوانين الضريبية وأساليب التعامل مع المؤسسات الأجنبية التي اعتادت على التعامل الحديث مع الهيئات الضريبية في باقي دول العالم عامة والمجاورة خاصة.

والواقع انه كبدائية يجب ادخال الكوادر بدورات تدريبية من قبل خبراء في هذا المجال تعتمدهم الدولة من الخارج او ارسال الكوادر الضريبية الى دورات تدريبية في الدول التي لها خبرة في هذا المجال، ثم اصدار تعليمات تنفيذ الأنظمة الضريبية المحلية والدولية بعد اصدار قانون ضريبي جديد موافق للنماذج الدولية والأنظمة الضريبية في دول العالم.

الخاتمة : مع ختام بحثنا هذا يمكننا بين الاستنتاجات والتوصيات من خلال التي: -

أولا / الاستنتاجات: يمكن ان نستنتج من هذا البحث الاتي: -

1. ان كثرة التعديلات التي طالت قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ قد أدت الى صعوبة في تنفيذ القانون بشكل ملائم وانما جاءت غير متوائمة مع بعضها البعض. وخاصة التعديلات التي جاءت بها سلطة الائتلاف الموقته في العراق، اذ جاءت بعض التعديلات مخالفة لواقع قانون ضريبة الدخل النافذ.

2. ان العراق يأخذ بمبدأ التبعية السياسية كأساس لتقدير دخل المقيم، وهي طريقة قد هجرتها معظم دول العالم في قوانينها الا بعض الدول كالولايات المتحدة والمكسيك.
3. ان قانون ضريبة الدخل قد خالف الدستور في عدة مواضع منها عدم الاخذ بالإعفاء كحد ادنى لتكاليف المعيشة، ومنحه الاعفاء للوزير المختص وهي نصوص تخالف نص المادة 28 من الدستور العراقي التي نصت في الفقرة الأولى على وجوب منح اعفاء ضريبي كحد ادنى لتكاليف المعيشة وفي الفقرة الثانية اعتبار الاعفاء من صلاحية السلطة التشريعية بقوله (لا يعفى من الضريبة الا بقانون).
4. هنالك الكثير من المصطلحات التي جاء بها القانون الضريبي تعد غريبة لم يشهدها أي قانون ضريبي اخر في باقي الدول، مثل المشاركات والتي ينفرد المشرع العراقي بإيجادها دون غيره من المشرعين والذي عده البعض إيجابا والبعض الاخر سلبا كونها تميز بين الشركات التي لم يميز بينها قانون التجارة نفسه.
5. ان قانون ضريبة الدخل النافذ بعيد كل البعد عن النماذج الدولية الحديثة في هيكلته وبناءه وهو بحاجة الى تعديل يضمن مواكبته لهذه النماذج خاصة وان المجتمع الاقتصادي والضريبي الدولي أصبح مترابط يتطلب وجود بعض الأدوات الملائمة لتطبيقه في أي دولة.
6. ان قانون ضريبة الدخل النافذ يحوي على بعض الميزات التي جعلته متميزا عن غيره من القوانين الضريبية المعاصرة ومنها استقلال دخل الزوجة عن دخل الزوج وكذلك وضع سماعات ضريبية لكبار السن إضافة الى السماعات الضريبية العادية.
7. هنالك توجه عام الى اصدار قانون ضريبي جديد في العراق يعالج العيوب الموجودة في القانون او تعديل القانون الضريبي الحالي على اقل تقدير ليواكب التطورات الضريبية التي يشهدها العالم في الوقت الحاضر.

ثانيا/ التوصيات

1. اصدار قانون ضريبي جديد يواكب التطورات التي شهدتها الساحة الدولية في مجال الضرائب وخاصة الضرائب الدولية التي أضحت أداة مهمة لتقريب النظم الضريبية لدول العالم وتنظيم التجارة والاستثمار الدولي حسب اتفاقيات تنظم هذا المضمار ونماذج دولية تضع الأطر العامة لقوانين دول العالم في سبيل عدم التناقض في تطبيق بعض نصوصها الخاصة بجباية الضرائب الخاصة بالمستثمرين ما بين دولهم الاصلية ودول الاستثمار او الإقامة.
2. في حالة عدم اصدار قانون جديد يمكن للمشرع تعديل نصوص القانون الحالي او بعض ابوابه لتلائم الدستور العراقي من جهة والاعتماد على الأطر العامة للنماذج الدولية لتواكب التطورات التي شهدتها الأنظمة الدولية الضريبية من ناحية أخرى.
3. تعديل نصوص المواد التي تعارض نصوصا أخرى في القانون منها شمول الرواتب التقاعدية بالضريبة وفقا لما جاء في المادة الثانية / الفقرة الرابعة من قانون ضريبة الدخل التي اضافتها سلطة الائتلاف المؤقتة في امرها رقم 48 لسنة 2004 والتي عارضت نص المادة السابعة من نفس القانون والتي اعفت الرواتب التقاعدية من ضريبة الدخل، فكان على المشرع تعديل احدي المادتين، اما اعفائه او شموله بالضريبة.
4. تعديل نص المادة الثانية عشر الخاصة بالسماحات الضريبية وازافة فقرة تمنح سماحا للمكلف عن كل زوجاته وليس عن زوجة واحدة وكذلك اقربائه من الدرجة الأولى الذين يقيمون معه في نفس السكن كون القانون لم يعالج حالة إنفاق المكلف على والديه او اخوته او من يضع القانون وصايته عليه ليشمل بالسماحات خاصة وان مثل هذه الحالات منتشرة في المجتمع العراقي بسبب الترابط الديني والاسري والاجتماعي الذي يمتاز فيه المجتمع العراقي.

5. إضافة نصوص في القانون تعالج المحاسبة الضريبية للتجارة الالكترونية خاصة وان القانون العراقي لم يعالج موضوع فرض الضرائب على التجارة الالكترونية.

المصادر والمراجع

أولا – الدساتير والقوانين:-

1. قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 133 لسنة 1982 المعدل.
2. قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997.
3. قانون إدارة الدولة للفترة الانتقالية لسنة 2004.
4. امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 49 لسنة 2004 (الاستراتيجية الضريبية لعام 2004).
5. جمهورية العراق لسنة 2005.
6. قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.
7. قانون رقم 26 لسنة 2007 قانون تعديل تطبيق قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل في إقليم كردستان العراق.
8. قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم 19 لسنة 2010

ثانيا – الكتب:-

1. د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، دار العاتك للطباعة والنشر، القاهرة 2012.
2. د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، 1965.
3. د. عبد الستار حمد انجاد، التنظيم القانوني لإدارة الموارد المالية في الدولة الاتحادية، دراسة مقارنة، المركز الأكاديمي للنشر، الإسكندرية، ط1، 2022.
4. د. قيس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الاثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 2010.
5. د. مصطفى محمود عبد القادر اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية وعلاقتها بالمعاهدة متعددة الأطراف لتنفيذ إجراءات تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، دراسة مقارنة بين نموذج منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية ونموذج الأمم المتحدة، ط2، ج1، 2019، بلا مكان طبع.
6. د. مصطفى محمود عبد القادر، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية وعلاقتها بالمعاهدة متعددة الأطراف لتنفيذ إجراءات تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، ط2، ج2، بلا مكان طبع، 2019.

ثالثا - البحوث والمقالات العلمية: -

1. م.د. رعد حمزة عواد، العلاقات الدولية وأثرها على الضريبة، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 11، العدد 6، آب 2013.
2. د. سعد عطية حمد موسى، حق الإقليم ومجالس المحافظات في فرض الضرائب والرسوم، مجلة الجامعة العراقية، المجلد 50، العدد 2، شباط 2021.
3. د. عبد الستار حمد انجاد، الضريبة على الشركات الالكترونية، بحث منشور في مجلة كلية القانون والعلوم السياسية، المجلد 2، العدد 6، اب 2013.
4. م.د. مروان محمود رؤوف البرزنجي، آلية فرض ضريبة الدخل على صنّاع المحتوى الإلكتروني بين (الواقع والطموح)، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 14، العدد 53، حزيران 2025.

رابعا - المواقع الالكترونية :-

1. الموقع الرسمي لدائرة الضرائب الفيدرالية الأميركية - <https://www.irs.gov/help/information-about-federal-taxes-arabic>.
2. الموقع الرسمي للأمم المتحدة للاسكوا (لجنة الأمم المتحدة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا) <https://archive.unescwa.org/ar/taxonomy/term/all13090>.
3. موقع منظمة التعاون والتنمية - <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>.
4. اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية https://digitallibrary.un.org/record/AR.pdf21/files/ST_ESA_PAD_SER.E_448411.
5. مشروع تآكل الوعاء الضريبي وتوزيع الأرباح www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.
6. الموقع الرسمي لوكالة الانباء العراقية على الموقع <http://ina.iq/html217253>.

خامسا - المصادر الأجنبية: -

1. Seligman, the income tax, 2nd Ed, New York ,1921
2. Shultz and Harris, American public finance, 5th, Ed