

Artical History

Received/ Geliş
15.08.2019

Accepted/ Kabul
30.08.2019

Available Online/yayınlanma
15.09.2019.

Tax Policy in Iraq Obstacles and Remedies

السياسة الضريبية في العراق المعوقات والمعالجات

دراسة مقارنة

المدرس المساعد حيدر فاضل كاظم/ رئاسة جامعة بغداد – قسم الموارد البشرية

Haider Fadhel Kadhem

الاستاذ المساعد الدكتور عمرو هشام مُجَد / الجامعة المستنصرية

Amro Hisham Mohammed

المدرس المساعد علاء الدين برع جواد/ جامعة بغداد – كلية الادارة والاقتصاد

Alaulddin B Jawad

الملخص

تعد السياسة الضريبية في العراق أداة مهمة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين طبقات المجتمع. يهدف البحث الى مقارنة قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006 المعدل مع قانون الاستثمار في إقليم كردستان رقم (4) لسنة 2006 وقانون الاستثمار في جمهورية مصر العربية رقم (72) لسنة 2017، لغرض تسليط الضوء على نقاط الضعف والقوة في السياسة الضريبية في العراق ومدى إمكانية الاستفادة من نقاط القوة من اجل تصحيح مسار السياسة الضريبية من اجل تحقيق اهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. اذ تعاني السياسة الضريبية في العراق من مشاكل ادارية وتشريعية واقتصادية وسياسية تمثل عائقاً امام اداء عملها بصورة دقيقة، اذا ان كثرة السماحات والاعفاءات الضريبية تحول دون تطبيق ادواتها على كافة فئات المجتمع

بشكل عادل مما يسبب في بعض الاحيان اللبس والغموض في الجهات ذات العلاقة. إذ تقترح الدراسة ضرورة إيجاد بدائل لزيادة الإيرادات الضريبية لكي يخفف من الاعتماد الأكبر على الإيرادات النفطية كضريبة المبيعات وكذلك ضريبة القيمة المضافة. كما تقترح الدراسة ضرورة تطبيق الحكومة في الأجهزة والدوائر التي تطبق السياسات الضريبية كهيئة العامة للضرائب والدوائر التابعة لها لغرض الحد من الفساد الإداري والمالي قدر الامكان. ومنح المستثمر الاجنبي مزيد من الاعفاءات الضريبية لتشجيعه على الاستثمار في العراق. الكلمات المفتاحية: السياسة الضريبية، قانون الاستثمار في العراق، الإعفاءات الضريبية، الإيرادات الضريبية.

Abstract

Tax policy represents the important tool in Iraq to maintain economic and social balance among society. The purpose of this paper is to compare the Iraqi investment law No.13 of 2006 as amended with Kurdistan Reigon investment law No.4 of 2006 and Egyptian investment law No. 72 of 2017 to illuminate the strengths and weakness points of tax policy in Iraq and to benefit from its strength points so as to adjust the track of tax policy for attaining its poetical, economical, and social aims. Tax policy in Iraq suffers from administrative, legal, economic, and political issues which constitutes an obstacle towards its job performance in a precise manner. If tax excepmtions are increased, it will not apply its tools to all segments of the society which causes ambiguity and confusion at most times. The findings of the study recommend the necessity to apply electronic goverance (e-goverance) in offices such as General Comission of Taxes in Iraq in order to reduce administrative and financial corruption if possible. The foreign investor can be granted by giving more tax exemptions to invest in Iraq.

Keywords: *Tax policy, Invesment law in Iraq, tax exemptions, Tax revenues.*

المدخل :

تعد السياسة الضريبية احدى الادوات المهمة والرئيسة التي تستطيع الدول من خلالها تنفيذ سياسياتها المالية باختلاف دوافعها واهدافها. لذا لم تعد النظرة القديمة التي كانت قائمة في اذهان الباحثين والكتاب او غالبية المواطنين على اقتصار الضرائب على تحصيل الإيرادات الضريبية اللازمة لسد العجز في النفقات العامة للدولة وخصوصا بعد التطورات التي شهدتها (السياسة الضريبية) ، بل اخذت السياسة الضريبية مفهوما اوسع متمثل

باستخدام الدولة لها بغية احداث توازن اجتماعي بين طبقات المجتمع (الغنية والفقيرة) فضلا عن تدخلها في اعادة التوازن الاقتصادي خلال الدورات الاقتصادية (كالانكماش او الركود الاقتصادي). لذا عدت السياسة الضريبية اداة مهمة لتحقيق اهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية. وتعددت ادوات السياسة الضريبية لجذب اكبر عدد من المستثمرين والمشاريع منها الاعفاء الضريبي المؤقت و الاعفاءات او الاعتمادات الضريبية لاغراض الاستثمار، والاهلاك المعجل. ان سياسته الضريبية تعاني من الكثير من العوائق لاعتماد العراق على الايرادات النفطية بشكل اساسي في تمويل النفقات العامة، يضاف الى ذلك المشكلات في الجوانب الاقتصادية و الادارية والاجتماعية التي تحول دون تطبيقها على اتم وجه وبشكل دقيق .

يتضمن البحث أربعة محاور وهي كالآتي:

المحور الاول: منهجية البحث

المحور الثاني: الاطار النظري والدراسات السابقة

المحور الثالث: الاطار التطبيقي

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

المحور الاول: منهجية البحث

اولاً: مشكلة البحث: ان السياسة الضريبية للعراق غير واضحة ومفهومة ويشوبها اللبس والغموض لدى عامة المجتمع لخضوع اغلب قراراتها وقوانينها الضريبية للمحاصصة الحزبية والطائفية حيث ان اختلاف السياسة الضريبية من سنة الى اخرى يتبع مدى توافق الطبقات السياسية في العراق على مضامينها من عدمة، وهذا ما يعرض اغلب القوانين والتشريعات الضريبية الى كثرة التعديلات والمراجعة و احياناً الالغاء نتيجة لتخبط وسوء الادارة، اذا تتجلى مشكلة البحث في الكيفية التي يتم بها توظيف ادوات السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي من اجل منح فرص عمل للافراد العاطلين.

ثانياً: أهمية البحث: تنبع اهمية البحث من أهمية السياسة الضريبية كأداة لاعادة التوازن الاجتماعي والاقتصادي للاقتصاد العراقي الذي يمر باوضاع حرجة، ومحاوله استخدام السياسة في ايجاد اوعية ضرائب جديد بعيداً عن

تقبلت العوائد النفطية الناتجة عن تغير سعر النفط في الاسواق العالمية بين الحين والآخر، فضلاً عن اهميتها في رسم السياسة العامة للدولة بكل مفاصلها.

ثالثاً: هدف البحث: يهدف البحث الى التعرف على ابرز العوائق التي تحول دون تطبيق عملية السياسة الضريبية بدقة وشفافية ونزاهة ومحاولة استفادة الدولة منها وإيجاد الطرق والوسائل السليمة لحلها و ضمان عدم حصولها مستقبلاً عن طريق تضمينها بقوانين يزيد من التزام الدوائر المعنية بتطبيقها. وآليات عمل السياسة التي تشجع الاستثمار الاجنبي في العراق من خلال منح الحوافز والاعفاءات وكذلك فرض القيود التي ترجع على البلد وافرادة بالفائدة.

رابعاً: فرضية البحث: يفترض البحث ان السياسية الضريبية لها دور فعال في التأثير على احوال التوازن الاقتصادي والقومي في الموازنة العامة للدولة باعتبارها احدى ادواتها السياسية للتأثير في النفقات والايادات العامة، فضلاً عن دورها في تحقيق التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع (اعادة توزيع الدخل القومي). اذ يفترض البحث ان ادوات السياسة الضريبية (الحوافز والاعفاءات الضريبية والقيود) تعمل على تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق.

خامساً: منهج البحث: إعتد الباحثين على المنهج المقارن لغرض بيان اوجه الشبه والاختلاف بين كل من قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006 المعدل مع قانون الاستثمار في إقليم كردستان رقم (4) لسنة 2006 وقانون الاستثمار في جمهورية مصر العربية رقم (72) لسنة 2017.

المحور الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

اولاً: مفهوم السياسة الضريبية وعناصرها

أصبحت الضرائب عنصر مهم وفعال للتأثير في البيئة الإقتصادية للدولة عن طريق إتباع سياسات منهجية تتفق مع الفلسفة الإقتصادية للدولة وتعكس سياستها الإقتصادية. فالضرائب خرجت من منظورها التقليدي المتعلق بإستخدامها لغرض الحصول على الإيرادات لمواجهة النفقات التقليدية إلى منظور اوسع واشمل باعتبارها أداة مهمة وحيوية في تحقيق الغايات واهداف الدولة في المجالات المختلفة وهو ما بات يعرف ب (السياسة الضريبية) التي يكون اساسها وغطائها الدستوري (القانون الضريبي).

سيتم توضيح مفهوم السياسة الضريبية من خلال تعريفها من قبل وجهة نظر عدة باحثين وكتاب وأهما:

عرف القيسي السياسة الضريبية بأنها مجموعة من الإجراءات تتخذها السلطة العامة لإدارة شؤون المجتمع في ظروف وأوضاع إقتصادية ومالية وذلك من خلال القوانين والأنظمة المالية والضريبية (العبودي، 2015: 25).

وعرفت من قبل الدجاوي على انها الكيفية التي يتم من خلالها استخدام وتوجيه الضريبة الى تحقيق الاهداف التي تسعى الدولة الى تحقيقها في اطار خطتها الاقتصادية (2018: 47). فيما عرفها السويطي على انها مجموع البرامج المتكاملة التي تخططها الدولة وتنفذها مستخدمة كافة مصادرها الضريبية لإحداث آثار اقتصادية وإجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع (العبودي، 2015: 25). اما الطائي فقد عرفها هي فن مالي تستخدمه الدولة لتحقيق التنمية في المجالات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية والمالية كافة وذلك بإستخدام الأدوات الضريبية كافة (العبودي، 2015: 25). كما عرفها فيتو تانزي هي فن الممكن بدلاً عن كونها سعي لتحقيق الأمثل (مُجَّد، 2018: 91).

ومن خلال ما إستعرض من تعريفات يتضح لنا ان السياسة الضريبية عبارة عن اداة او مجموعة من الإجراءات التي تستخدمها الدولة بما تمتلكه من صلاحيات تشريعية وتنفيذية وقضائية في ظل أوضاع مالية وإقتصادية حرجة بغية إحداث توازن إقتصادي وإجتماعي بين طبقات المجتمع وتحقيق التنمية في كافة المجالات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والمالية. وبشكل عام هنالك عنصرين رئيسيين تتضمنها السياسة الضريبية هما (العبودي، 2015: 26):

- أ. الأهداف الإقتصادية والمالية والسياسية والإجتماعية التي تروم السياسة الضريبية إلى تحقيقها.
- ب. الطرق والأدوات المستخدمة للوصول إلى هذه الغايات وتقسّم أيضاً إلى عنصرين مهمين هما:
 - الهيكل الضريبي: ويتمثل في مجموعة الضرائب المختلفة التي تستخدمها الدول كأدوات (السياسة الضريبية) لبلوغ غاياتها بفضاء تشريعي يضمن لها فرض الضرائب التي تنوي الدولة فرضها على مواطنيها، حيث تعد السياسة الضريبية الهيكل الضريبي أحد أركانها الجوهرية والفعالة.
 - التنظيم الفني للضرائب: ويشير الى الإجراءات والوسائل والضوابط الفنية التي تحدد الوعاء والسعر الضريبي بالإعتماد على مقدار عبء الضريبة المحدد مسبقاً، ويحدد التنظيم الفني

للضرائب الكيفية التي يتم من خلالها تحصيل الضرائب فضلاً عن الآليات المتبعة للربط بين وعاء الضريبة وسعرها.

ثانياً: أهداف السياسة الضريبية

إن السياسة الضريبية باعتبارها (أداة تمكينية) تستطيع الدولة من خلالها بلوغ أهداف متنوعة في مجالات متعددة وبالإمكان تقسيمها الى اربع اهداف رئيسة هي:

أ- **الأهداف المالية:** تعبر أغلب الدولة إهتماماً واضحاً للإيرادات الناتجة عن الضرائب باعتبارها مورداً مهماً لسد العجز المالي في النفقات العامة ، كما تلعب الإيرادات الضريبية دوراً في الموازنة العامة للدولة جوهرياً. لذا نلاحظ أن معظم الدول تحاول توظيف هذه الإيرادات بالشكل الذي يخدم سياستها الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك إن هذه الإيرادات قد تكون بمثابة مورد حيوي لا يستغنى عنه من مجموع حصيلة الإيرادات المتحققة من الضرائب خصوصاً إن كانت الدولة تمر بأوضاع اقتصادية متدهورة (مثل الكساد الاقتصادي أو الركود الاقتصادي) وهذا يقودنا بنهاية المطاف إن الإيرادات المالية هي عصب الحياة لكثير من الدول (العبودي، 2015: 27).

ب. **الأهداف الاقتصادية:** حيث ذكر الدجاوي ان السياسة الضريبية تستخدم من قبل الدولة كأداة لتوجيه الاقتصاد القومي من خلال التأثير في قرارات الانتاج والاستثمار والاستهلاك والادخار. ففرض ضريبة على نوع معين من الأنشطة واعفاء اخر منها سيؤدي حتماً الى تحول جانب من الانتاج الى ذلك النوع المعفي منها، فالاعفاء الضريبي لنشاط معين سيؤدي الى الحافز على الاستثمار فيه والعكس صحيح (2018:50).

كما تلعب السياسة الضريبية دوراً اقتصادياً كبيراً في تخفيف حدة التضخم، وترشيد الاستهلاك وتشجيع الادخار، وتشجيع الصناعات الوطنية وحمايتها من المنافسة الاجنبية عن طريق فرض ضريبة كمركية على الواردات الاجنبية، وذلك في ضوء السياسة التي تضعها الدولة لتجارها الخارجية، بالإضافة الى دورها في تشجيع التصدير (المصدر السابق: 50)

ج. **الإهداف الإجتماعية:** ذكر ادم سميث في كتابه "ثروة الامم" ان مراعاة العدالة الاجتماعية في فرض الضرائب هي ركن مهم من اركان النظام الضريبي الامثل، لذا تسعى الدول على اختلاف مذاهبها السياسية والاقتصادية على بناء الامن الاجتماعي بتوفير مقومات الحياة الكريمة لكل ابنائها، وتطبيق مبدأ تكافؤ

الفرص عليهم ويعتمد ذلك على سلاح الضرائب الذي تقطع به من ثروات الاغنياء ودخولهم وما يمكنها من الوفاء باحتياجات الفقراء ومحدودي الدخل. ويتم ذلك بالاعتماد على الضرائب المباشرة على الدخل، وعلى بعض انواع الثروة، وذلك لامكان تطبيق مبدأ شخصية الضريبة: فتراعى ظروف الممول واحوله الشخصية عند فرض الضرائب، مع تطبيق مبدأ تصاعد سعر الضريبة. واستخدام تلك الحصيلة الضريبة في مجالات: الصحة، والاسكان، والتعليم، ودعم السلع الضرورية، وتحقيق التنمية الشاملة (الدجاوي، 2018: 50).

ومن جانب اخر تهدف السياسة الضريبة الى محاربة بعض التصرفات التي لا تتلائم مع طبيعة المجتمع، حيث تعمل الدولة من خلال فرض بعض الضرائب على بعض العادات التي تعد غير مرغوبة من قبل المجتمع بغية اجبار او عدول المواطنين عن القيام بها او القضاء عليها ان امكن ، ومن امثلة هذه التصرفات الغير لائقة شرب الكحول في الاماكن العامة ، تدخين السكائر داخل اماكن العمل او المواصلات، وبعض السلع الترفيهية لما لها من تأثيرات مستقبلية سلبية على المجتمع (العبودي، 2015: 28).

د. الاهداف السياسية: عدت السياسات الضريبة لبعض المجتمعات على مر التاريخ السياسي سبب في حدوث الكثير من الثورات والانتفاضات او قد يصل الامر الى استبدال نظام الحكم القائم، لذا يلاحظ ان السياسة الضريبة بما تمتلكه من ادوات ووسائل مالية، يمكن ان تترك اثاراً سياسية على المدى القصير او البعيد على مجتمع اي دولة او نظامها السياسي احياناً(المصدر السابق: 29).

اذ يمكن ان تستخدم الدولة معاملة ضريبة متميزة تخص بها دول ترغب بانضمامها الى معسكرها السياسي لها، من خلال اعفاء احتياجات السفارات والقنصليات والمفوضيات الاجنبية من اثاث، وادوات منزلية، وامتنعة شخصية... الخ من الضريبة . فضلاً عن امكانية استخدام السياسة الضريبة لتثبيت المركز التجاري والتنافسي للدولة من خلال خفض او اعفاء بعض او كل السلع المصدرة للخارج لدعم قدرتها التنافسية (الدجاوي، 2018: 51).

هـ. الاهداف الثقافية: يمكن ان يكون هدف السياسة الضريبة العمل على المحافظة على التراث الثقافي للشعوب، عن طريق اعفاء دخول الموظفين او العمال الذين يقومون بأعمال التنقيب وادامه الاثار (التي تمثل حضارة وتراث الشعوب) من ضريبة الدخل، كون هذه الاعمال تدر ايرادات للدولة (اماكن سياحية أو ترفيهية

كالمسرحيات او عروض فنية)، أو ان يخصص جزء من النفقات العامة الى البرامج والمشاريع المخصصة للمحافظة على التراث الثقافي (العبودي، 2015: 29).

ثالثاً : ادوات السياسة الضريبية (أو الحوافز الضريبية)

تعددت الحوافز الضريبية التي من شأنها جذب رؤس الاموال أو الاستثمار الاجنبي عن طريق بعض الضرائب السخية التي تمنح الى الشركات الاجنبية (الشركات متعددة الجنسية) في ظل المنافسة المتقدمة بين الدول، ولعل ابرز هذه الحوافز الاتي:

أ. **الاعفاء الضريبي المؤقت (Tax Exemption):** هو من اكثر الادوات الضريبية تداولاً بين الدول وخصوصاً (الدول النامية)، ومفهومة يشير الى عدم تحصيل الضرائب او ايقاف فرضها مؤقتاً (اعفاء) على المكلفين بدفع الضرائب خلال مدة زمنية معينة.

وعرفت الاعفاءات الضريبية المؤقتة بانها " الاعفاء من دفع الضريبة لفترة زمنية معينة" (مُجَّد، 2018: 92). ورغم بساطة إدارة الاعفاء الضريبي المؤقت الا ان هنالك مأخذ عديدة عليها منها، انه يفيد المستثمر الذي يتوقع تحقيق ارباح كبرى وماكان غياب هذه الحوافز ليؤثر كثيراً على عزمه على الاستثمار، فضلاً عن كونه يوجد حافزاً قوياً للتهربي الضريبي، اذا تستطيع المشاريع الخاضعة للضرائب الدخول في علاقات اقتصادية مع المشاريع المعفاة لتحويل ارباحها من خلال التسعير القائم على التحويلات المتبادلة (Transfer Pricing) - كدفع سعر مبالغ فيه مقابل السلع المشتراة من الشركة الاخرى ثم استرداده في صورة مدفوعات مستترة. بالإضافة الى ذلك، هنالك فرص لتحايل المستثمرين بالالتفاف على فترة الاعفاء الضريبي المؤقت وتمديدها، وذلك من خلال تحويل المشروع الاستثماري القائم الى مشروع جديد - كإغلاق المشروع واعادة تشغيله تحت اسم مختلف مع ثبات مالكيه. كما ان هذا النوع يجذب المشاريع قصيرة الاجل التي تكون عادة غير ذات نفع كبير للاقتصاد مقارنة بالمشاريع طويلة الاجل (المصدر السابق: 93).

ب. **نظام ترحيل الخسائر:** وهو نموذج لمشاركة المشروع نتيجة فشله في مقابل اقتطاع جزء من ارباحه في شكل ضريبة في فترات الرواج وتحقيق الربح. ويساعد ترحيل الخسائر على تشجيع الاستثمار وتوجيهه، كما يحد من الاثار السلبية للضريبة على قرار الاستثمار الخاص، فضلاً عن ما يحققه من العدالة الضريبية في المدى الطويل ، وكلما زادت السنوات التي يسمح بترحيل الخسائر في حدودها زاد الحافز لدى المستثمرين، وقد يتم

ترحيل الخسائر الى الامام لتعويض المشروع عن خسائره، سواء تم الترحيل بشكل مطلق الى ان تستنفذ الخسائر بشكل كامل (الدجاوي، 2018: 52).

ج- الاعتمادات الضريبية و الاعفاءات الضريبية للاستثمار (Tax-credit and Investment Exemption): اذ عرف احمد الاعفاءات الضريبية على انها امتياز يستبعد بموجبه المشرع دخل المكلف او نشاطه بشكل كلي او جزئي دائمي او مؤقت من الخضوع للضريبة ايا كان هدفة او غرضه (2015: 5). وتتميز الاعفاءات الضريبية للاستثمار بعدة مزايا اذا ما تم مقارنتها مع الاعفاء الضريبي المؤقت، اذ تتميز بدعمها المتواصل للعديد من المشاريع الاستثمارية التي تخدم الدولة ومصالحها، وسهولة مراقبتها لاتسامها بالشفافية العالية، فضلا عن ادارتها لنظام الاعتماد الضريبي بفعالية عالية بما تمتلكه من ضمانات واجراءات، فهي تحدد قيمة الاعتماد الضريبي للشركة المؤهلة وايداع هذا المبلغ في حساب ضريبي خاص على هيئة قيد محاسبي، وتعامل الشركة في كل الجوانب الاخرى كأى ممول ضريبي عادي، بحيث تخضع لكل اللوائح الضريبية المعمول بها، بما في ذلك الالتزام بتقديم الاقرارات الضريبية (مُجَّد، 2018: 93).

د- الاهلاك المعجل: تنطوي الحوافز الضريبية التي تمنح في شكل اهلاك معجل (accelerated depreciation) على اقل قدر من العيوب المرتبطة بالاعفاءات الضريبية المؤقتة وجميع المزايا التي توفرها الاعتمادات الضريبية والاعفاءات الضريبية للاستثمار، فضلا عن تغلبها على العيوب المصاحبة لهذه الاعتمادات والاعفاءات. وحيث ان مجرد التعجيل باهلاك احد الاصول لا يؤدي الى زيادة استهلاكها بما لا يتجاوز تكلفته الأصلية، فأن ما يتولد عنه من تشوة لصالح الاصول قصيرة الاجل لا يتعدى قدرأ بسيطاً.

اضافة الى ذلك، يتميز الاهلاك المعجل بخاصيتين اخريين هما:

- **الخاصية الاولى:** انه اقل تكلفه بشكل عام، اذ ان الايراد الضائع في السنوات الاولى (بالنسبة الى مثيلة في حالة استخدام الاساس المعجل) يتم استرداد جزء منه على الاقل في السنوات التالية من عمر الاصل.
- **الخاصية الثانية:** اذا تم استخدام الاساس المعجل بصفة مؤقتة فحسب، فمن الممكن ان يستحدث ذلك طفرة كبيرة في الاستثمارات على المدى القصير (تانزي و زي: 2001: 13).

رابعاً: مشاكل تطبيق عملية السياسة الضريبية في العراق وتحدياتها

تواجه تطبيق السياسة الضريبية في العراق مجموعة من العوائق والتحديات وفي مجالات متنوعة، ويمكن التطرق لها من اربع زوايا رئيسة هي (شهاب، 2011: 55-57):

أ- العوائق التشريعية: هنالك جملة من المشكلات التشريعية التي من شأنها التأثير سلباً على تطبيق السياسة الضريبية في العراق منها على وجه الخصوص، عدم وجود قوانين ضريبية كافية و تعرض الكثير من القوانين الضريبية الى التعديلات المستمرة. كما ان عدم وضوح بعض الصياغات القانونية الخاصة بالضرائب، يعرضها فهمها بالشكل الدقيق للبس والغموض من قبل موظف الهيئة العامة للضرائب من جهة والمكلف بدفع الضرائب من جهة اخرى. كما تعدد فقرات القوانين الضريبية واتساع بنودها يؤدي الى عدم تطبيقها بشكل سليم ودقيق. اضافة الى ذلك، قلة الايرادات الضريبية في العراق لازدياد السماحات والاعفاءات الضريبية باستمرار.

ب- العوائق الادارية: ومن اهم المشكلات الادارية التي تؤثر سلباً على عملية تطبيق السياسة الضريبية في العراق، تتجلى في عدم كفاءة الهيئة العامة للضرائب وضعف ادائها للعمل الضريبي باعتبارها السلطة التنفيذية للقوانين الضريبية والمسؤولة عن ارسال المقترحات والتعديلات الضرورية للقوانين الضريبية والتي تعكس منظور (السياسة الضريبية). وكثرة امكانية حصول واقعة التهرب الضريبي نتيجة لكثرة طرق تقدير الضريبة مثل (طريقة الاقرارات، طريقة مسك السجلات المحاسبية ، طريقة التقدير الاداري)، الامر الذي يوتر سلباً على الفهم الدقيق لكل طريقة والوقت الذي يتناسب مع كل طريقة من قبل كل من موظف الهيئة العامة للضرائب والمكلف.

يضاف الى ذلك عدم اعلام أو استشارة الهيئة العامة للضرائب الفروع والمديريات التابعة لها بالتغيرات او الآليات الجديدة لحصر الضرائب او فرضها. والاعتماد على وسائل غير متطورة (متخلفة) منها (اسلوب الحصر الجغرافي ، أي تشكيل لجان لتقدير إيرادات المكلفين في رقعة جغرافية معينة مما يجعل عملية التدقيق غير دقيقة ولا سيما مع إختلاف الأنشطة الاقتصادية للمكلفين في تلك الرقعة الجغرافية). كما ان أعداد الموظفين و ضيق بنايات الهيئة العامة للضرائب لا يتناسب مع أعداد المكلفين، فضلاً عن إفتقار هؤلاء الموظفين للكفاءة والخبرة العلمية وعدم مواكبة الهيئة العامة للضرائب للتطور التكنولوجي والألكتروني المتزايد.

ج. العوائق الاقتصادية: من المفيد ان نذكر اهم العوائق الاقتصادية التي تواجه السياسة الضريبية في العراق منها، اثر التضخم الركودي للإقتصاد العراقي الناجمة عن السياسات الاقتصادية السابقة الغير مدروسة والخطئة على قدرة المكلفين بدفع الضرائب نتيجة انخفاض أنشطتهم الاقتصادية بشكل ملحوظ. يضاف الى ذلك عدم توفر قاعدة بيانات متكاملة عن الأنشطة الاقتصادية للقطاع الخاص او الأنشطة الاقتصادية لما يسمى (إقتصاد الظل) ، مما يظهر عدم قدرة الدولة المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب على وضع تقدير دقيق لحصر الضرائب المستحقة على تلك الأنشطة.

يضاف الى ذلك إخفاء بعض الدوائر ممن تمتلك اعداد من المتعاقدين معها بعض البيانات عن الهيئة العامة للضرائب كتأخر تلك الدوائر في إرسال (مقدار الرواتب التي تدفعها للمتعاقدين معها) ، مما يوكد عدم معرفة حقيقية ودقيقة من قبل الهيئة العامة للضرائب لدخول المتعاقدين مع تلك الدوائر، مما ينجم عن ذلك عدم دقة تقديرات الضرائب الواجب جبايتها من قبلهم نتيجة لعدم معرفة مدى سلامة الموقف الضريبي لهؤلاء المتعاقدين.

د. العوائق الاجتماعية: وتتمثل في قلة الوعي الضريبي لدى المواطن العراقي وعدم فهمه الدقيق لمسؤوليته المالية تجاه الدولة نتيجة لتزعزع ثقته بأداء الحكومة بشكل عام، فضلاً عن ما يتلمسه من ظرف إقتصادي متزدي لكل مفاصل الدولة، أدى إلى إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، الفساد الإداري والمالي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها. وإنعكاس الوضع الأمني المتزدي في العراق سلباً على فاعلية ، كفاءة، ودور الدولة في إدارة سياستها الضريبية متمثلاً بعدم إمكانيتها على إعتماد مبدأ العدالة والمساواة في تطبيق القوانين الضريبية على شرائح المجتمع لعدم عدالة الأنظمة السياسية الحاكمة وتحيزها. اضافة الى ذلك، ضعف دور مؤسسات الدولة التشريعية فيما يتعلق بتغيير، تعديل أو إلغاء بعض القوانين الضريبية لتكون أكثر قرباً للواقع الفعلي والعملي للمجتمع.

خامساً: الدراسات السابقة: يتناول هذا الجانب من البحث عرض لبعض الدراسات السابقة التي لها صلة بمدار البحث قيد الدراسة وكالاتي:

1-دراسة (العبودي- 2015) م

اسم الباحث: علاء حسين مونس العبودي بلد الدراسة / العراق

عنوان الدراسة	تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية
---------------	--------------------------------------------------------------------------------

<p>للسنوات (١٩٩٠ م - ٢٠١٠ م) بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق</p>	
<p>عدم وضوح اتجاهات السياسة الضريبية نتيجة ظروف العراق الامنية والاقتصادية والسياسية مما ادى الى تذبذبها، وهل ان تغير اتجاهات السياسة الضريبية في العراق يؤدي الى تدني أو زيادة التحصيل الضريبي؟</p>	<p>مشكلة الدراسة</p>
<p>(وجود علاقة ارتباط بين اتجاهات الساسية الضريبية الاقتصادية والاجتماعية او المالية وبين زيادة أو انخفاض الحصيلة الضريبية)</p>	<p>فرضية الدراسة</p>
<p>أ- تليط الضوء على اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ب- قياس مقدار المتحصلات الضريبية ومدد متعاقبة</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>أ- قلة الوعي الضريبي من الاسباب المؤثرة على تحديد مسار احصيلة الضريبة وربما انخفاضها. ت- من خلال تحليل البيانات للضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، تبين عدم توازن الهيكل الضريبي العراقي للمدة (١٩٩٠ م - ٢٠١٠ م) ، إذ احتلت الضرائب غير المباشرة وحسب متوسط المدة نسبة مساهمة أعلى من الضرائب المباشرة وحسب ما مؤشر لمتوسط المدة من (33. ١٩٩٠ م - ١٩٩٥ م) ، إذ بلغت (66.15)% أما الضرائب المباشرة لنفس المدة بلغت (33,38)% وللمدة الثانية من (١٩٩٦ م - ٢٠٠٢ م) ، إذ بلغ متوسط نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة (71,02)% وبلغ متوسط نسبة مساهمة الضرائب المباشرة (28,96)% من (٢٠٠٣ م - ٢٠١٠ م) ، كان متوسط نسبة الضرائب المباشرة نسبة أعلى من الضرائب غير المباشرة حيث بلغ (52,29)% ، في حين بلغ متوسط نسبة الضرائب غير المباشرة لنفس المدة (47,39)%.</p>	<p>اهم الاستنتاجات</p>
<p>أ- العمل على توازن الهيكل الضريبي العراقي من خلال الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وتقليل التفاوت بينهم. ب- رفع كفاءة الموظفين بإدارة التحصيل الضريبي وتحسين قدرتهم وإمدادهم بالمعلومات الكافية والتدريب المطلوب واشراكهم بالدورات التدريبية والتطويرية التي تساعد على تحسين الإيراد الضريبي .</p>	<p>اهم التوصيات</p>

2-دراسة (هاشم- 2011) م

اسم الباحث: حنان عبد الخضر هاشم بلد الدراسة / العراق

عنوان الدراسة	دراسة تحليلية حول ل اثر السياسة الضريبية في بعض متغيرات الاقتصاد الكلي في العراق.
مشكلة الدراسة	السياسة الضريبية في العراق لم تكن قادرة على التأثير في المتغيرات الاقتصادية الكلية في العراق نتيجة الترددي الواضح في فاعلية السياسة بكامل مفاصلها سواء اكانت الادارية ام تحصيلية.
فرضية الدراسة	(ان السياسة الضريبية يمكن ان يكون لها تأثير في غالبية المتغيرات الاقتصادية الكلية في العراق)
هدف الدراسة	أ- استعراض واقع السياسة الضريبية في العراق من حيث تأثيرها على بعض المتغيرات الاقتصادية الكلية ضمن اطار تحكمة المستجديات والظروف التي يعيشها اقتصاد البلد. ب- تقديم حلول ومقترحات تسهم في زيادة فاعلية السياسة الضريبية في العراق.
اهم الاستنتاجات	أ- عدم عدالة التوزيع الذي تقوم به الضرائب لصالح اصحاب الملكية على حساب القوة العمل، ففي ظل الاثر التضخمي لم تستطع الضرائب تقليل التفاوت بين الدخول بين افراد المجتمع وزيادة الاعفاءات والسماحات ادى الى انخفاض الحصيلة الضريبية. ب- ارتفاع الميل للاستهلاك ناجم عن الزيادات الاسمسة التي حدثت في الدخول نتيجة زيادة الانفاق الحكومي والاثار التضخمية كون اغلب افراد المجتمع العراقي من ذوي الدخل المحدود.
اهم التوصيات	أ- توظيف الضرائب الكمركية لغرض تقليل اثر التقلبات الدورية العالمية الناجمة عن الارتباط بالسوق الدولية بفرض القيود على الاستيرادات الكمالية، وفرض الضرائب لزيادة الادحار المحلي والتكوين الرأسمالي. ب- السعي نحو (زيادة معدل الاستثمار) من خلال اعتماد (الاعفاءات الضريبية) التي تساهم في تشجيع الاستثمار المرغوب به وزيادة (معدل الضرائب القائمة بشكل تصاعدي) لغرض عرقلة البعض الاخر غير المرغوب به.

عنوان الدراسة	العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة
مشكلة الدراسة	ما هو اثر كفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة على العائدات الضريبية؟
فرضية الدراسة	(تفترض الدراسة وجود علاقة معنوية بين كفاءة الجهاز الضريبي وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة)
هدف الدراسة	التعرف على آلية عمل الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة.
اهم الاستنتاجات	توجد علاقة طردية بين كفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة وزيادة العائدات، فكلما ازدادت الكفاءة لدى الجهاز الضريبي يؤدي ذلك الى زيادة عمليات التحصيل.
اهم التوصيات	العمل على زيادة الوعي للمكلفين وحثهم على دفع الضريبة طوعاً .

المحور الثالث: الجانب التطبيقي

تناول هذا المحور الاعفاءات او الحوافز الضريبية في العراق وفق قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006 المعدل ومحاولة مقارنتها ببعض مواد قوانين الاستثمار الاخرى من ضمنها قانون الاستثمار في اقليم كوردستان- العراق رقم (4) لسنة 2006، وبعض الدول المجاورة كالقانون المصري للاستثمار رقم (72) لسنة 2017، حيث تضمن الفصل الخامس من القانون العراقي للاستثمار العديد من الحوافز الضريبية التي من شأنها تشجيع الاستثمار الاجنبي وجذب اكبر عدد ممكن من المشاريع الاستثمارية لتشغيل الايدي العاملة ودفع عجلة التنمية الاقتصادية وهي :

اولاً: نصت المادة (15)- أولاً من قانون الاستثمار العراقي و المادة (5)- اولاً من قانون اقليم كوردستان بان (المشروع الحاصل على إجازة الاستثمار من الهيئة بالإعفاء من الضرائب والرسوم لمدة (10) عشر سنوات من تاريخ بدء التشغيل)، في حين نصت المادة (10) من قانون مصر للاستثمار على (تعفى من ضريبة الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود التسهيلات الأئتمانية والرهن المرتبطة بأعمالها، وذلك (لمدة خمس سنوات) من تاريخ قيدها في السجل التجارى).

حيث اعطى كل من قانون الاستثمار العراقي وقانون الاستثمار لاقليم كردستان-العراق مدة اكثر من في ما يخص الاعفاء من الضرائب والرسوم للمشاريع الاستثمارية وهي (10) عشر سنوات، اما مدة الاعفاء في قانون مصر للاستثمار هي (5) سنوات، وهذا ما سيجذب اكبر عدد ممكن من المستثمرين الاجانب بالنسبة للعراق واقليم كردستان كون المزايا الضريبية الممنوحة لهم افضل اذا ما تم مقارنتها من حيث نوع وطول و مدة بدأ تاريخ الاعفاء مع قانون مصر للاستثمار.

ثانياً: نصت المادة (15) ثالثاً من قانون الاستثمار العراقي على (ان للهيئة الوطنية لاستثمار زيادة عدد سني الإعفاء من الضرائب والرسوم يتناسب بشكل طردي مع زيادة نسبة مشاركة المستثمر العراقي في المشروع لتصل إلى (15) خمسة عشر سنة إذا كانت نسبة شراكة العراقي في المشروع أكثر من 50%).

وهذا ما لانجده في كلا قانوني الاستثمار لمصر واقليم كردستان، اذا ان ربط زيادة نسبة الاعفاء من الضرائب والرسوم للمستثمر الاجنبي بشكل طردي عند زيادة نسبة شراكة المستثمر العراقي معه اكثر من 50%) ليصل الاعفاء الى (15) عشر سنة، سيؤدي بلا شك الى تشجيع المستثمر الاجنبي على اقامة مشاريع مشتركة مع المستثمر الوطني للاستفادة من هذه الاعفاءات من جهة، فضلاً عن الخبرة التي يكتسبها المستثمر الوطني بشركته مع المستثمر الاجنبي، بجانب تشغيل اكبر عدد من اليايدي العراقية العامة مما قد يعالج قسم من آثار البطالة في العراق وبالتالي تحسين وضع الاقتصاد العام.

ثالثاً: نصت المادة (17)- ثالثاً من قانون الاستثمار العراقي ان المشروع الذي يحصل على اجازة استثمار (تعفى قطع الغيار المستوردة لأغراض المشروع من الرسوم على أن لا تزيد قيمة هذه القطع على (20%) عشرين من المئة من قيمة شراء الموجودات بشرط أن لا يتصرف بها المستثمر لغير الأغراض المستوردة من اجلها)، بينما نصت المادة (5)- ثالثاً من قانون استثمار كردستان- العراق على (تعفى قطع الغيار المستوردة للمشروع من الضرائب والرسوم على ان لا تزيد قيمتها عن (16%) من قيمة المكائن والمعدات)، بينما نصت المادة (10) من القانون المصري للاستثمار (تحصيل ضريبة جمركية بفتة موحدة مقدارها (2%) اثنان بالمائة من القيمة ، وذلك على جميع ما تستورده من آلات ومعدات وأجهزة لازمة لإنشائها) مفروضة على الشركات الاستثمارية.

نرى مما تقدم ان القانون المصري اكثر صرامة من القانون العراقي واقليم كردستان بشأن الاعفاء من الرسوم والضرائب على السلع والالات المستوردة حيث فرض ضريبة كمركية مقدارها (2%) اثنان بالمائة من القيمة

وهذا من الممكن ان يؤدي الى نفور بعض شركات الاستثمار من اختيار مصر للاستثمار نظراً لنسبة الضريبة المفروضة عليـة مقارنة بالعراق واقليم كوردستان اذا كان نسبة الاعفاء فيهما عالية.

رابعاً: نصت المادة (17)- رابعاً من قانون الاستثمار العراقي على منح (مشاريع الفنادق والمؤسسات السياحية والمستشفيات والمؤسسات الصحية ومراكز التأهيل والمؤسسات التربوية والعلمية إعفاءات إضافية من رسوم استيراد الأثاث والمفروشات واللوازم لإغراض التحديث والتجديد مرة كل (4) أربع سنوات في الأقل على أن يتم إدخالها إلى العراق او استعمالها في المشروع خلال (3) سنوات من تاريخ صدور قرار الهيئة بالموافقة على قوائم الاستيرادات وكمياتها ، بشرط أن لا يتم استخدامها لغير الأغراض المستوردة من اجلها) وهذا الامر لم تتطرق اليه قانون الاستثمار في اقليم كوردستان- العراق، بينما القانون المصري للاستثمار فقد حدد نسبة الاعفاء في هذا الاطار بنسبة (30%) حسب نص المادة (11) منه،

حيث يدل ذلك على ان قانون الاستثمار بالعراق اعطى حافزاً ضريبياً أكثر من اقليم كوردستان ومصر اذا منح اعفاءات اضافية كل (4) سنوات للشركات الاجنبية منها والمحلية التي لديها مشاريع فنادق او مؤسسات سياحية وغيرها، لاستيراد ما تحتاجه من لوازم لاغراض التحديث والتجديد، الامر الذي يشعر المستثمر بنوع من المرونة في التعامل مما يدفعه الى البقاء لفترة اطول وتمديد فترة مشاريعه الاستثمارية نتيجة للحوافز الضريبية الممنوحة له، مما ينعكس ذلك ايجاباً على معدلات نمو الاقتصاد العراقي، أما المستثمر في مصر سيكون الاعتمادات والاعفاءات الضريبية اقل كون القانون هناك حدد نسبة ثابتة للاعفاء وهي (30%).

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

1. ان السياسة الضريبية في العراق تواجه العديد من المشكلات الاقتصادية، والادارية، والاجتماعية، والتشريعية، مما يجعلها غير قادرة على توفير الايرادات المالية اللازمة لمواجهة التزايد المستمر بالنفقات العامة.
2. ان السياسة الضريبية في العراق هي سياسية محايدة، وهذا يعني انها ليست لها تأثير ملحوظ بالنشاط الاقتصادي بعض الاحيان او عدم قدرتها على تنفيذ سياسة الدولة بناءً على مبدأ العدالة والمساواة بين جميع شرائح المجتمع العراقي.

3. ان القوانين الضريبية تعاني من ازدواج واتساع بعض بنودها مما يعرض تطبيق عملية السياسة الضريبية للبس والغموض بالرغم من كون العراق من اقدم دول العالم في إصدار القوانين والتشريعات الضريبية.
4. عدم كفاءة اداء وادارة الهيئة العامة للضرائب نظراً لكثرة السماحات والاجتهادات في تفسير النصوص القانونية الموضوعية مما يجعلها عرضة لانتشار الفساد الاداري والمالي في فروعها فضلاً عن عدم مواكبتها للتطور التكنولوجي والالكتروني المتزايد في العمل الاداري.
5. تردد المستثمر الاجنبي في انشاء مشاريع في العراق لكثرة القيود والضرائب المفروضة عليه والاجراءات الادارية والمالية المعقدة نوعاً ما.

ثانياً: التوصيات

1. الغاء او اعادة صياغة او تعديل بعض التشريعات والقوانين الضريبية لتكون اكثر تلائماً مع الحاجات الواقعية للاقتصاد الحالي، فضلاً عن صياغة بنودها ونصوصها القانونية بشكل واضح وسهل الفهم.
2. تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين من خلال حملات التوعية بأهمية الضرائب وعوائدها كمصدر مهم من مصادر الإيرادات الضريبية في تسير المرافق العامة للبلد اضافة الى الفوائد الاخرى الاقتصادية والائتمانية.
3. تشجيع الاستثمار الاجنبي بمنحه الاعفاءات الضريبية للمشاريع التي من شأنها افادة المجتمع العراقي وفرض القيود التي من شأنها تقليل المشاريع التي لاتعود بالفائدة على المجتمع.
4. فرض القيود على الشركات الاجنبية بتعيين نسبة من العاطلين عن العمل العراقيين في مشاريعهم الاستثمارية للحد من البطالة في المجتمع العراقي.
5. العمل على تحسين نشاط ودور الهيئة العامة للضرائب من خلال اجراء اصلاحات ادارية جديدة وتبسيط البعض منها لتلافي حدوث المشكلات الادارية التي تعيق تطبيق السياسة الضريبية بالاعتماد على تطبيق الادارة الالكترونية (ادارة بلا اوراق).
6. تنمية الاقتصاد العراقي عن طريق ايجاد نظام ضريبي يواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية لغرض التقليل من المشكلات الاقتصادية التي تواجهها الدولة خلال جبايتها الضرائب اللازمة لتمويل العجز في نفقاتها العامة.

7. إيجاد مصادر جديدة لتمويل نفقات الدولة بجانب الضرائب التقليدية مثل ضريبة المبيعات، ضريبة القيمة المضافة المعمول بها حالياً على أنشطة الفنادق والمطاعم ومحاولة تطبيقها على الأنشطة الاستهلاكية، حيث ان هذا الامر سيؤدي الى زيادة الادخار المحلي دون ان يؤثر على النشاط الانتاجي المحلي.

المصادر والمراجع

- احمد، رائد ناجي، (2015)، "السياسة بين تشجيع الاستثمار بالطاقة وحماية البيئة وآلية الموازنة بينهما"، مجلة الحقوق/ المستنصرية، المجلد (5)، العدد (25-26) ارقام الصفحات (5).
- الدجاوي، (2018)، احمد عبد الصبور، مفاهيم اساسية حول السياسة الضريبية، مجلة الميزان، العدد(211).
- العبودي، علاء حسين مونس، (2015)، " تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (1990م-2010م)" ، الدبلوم العالي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- تانزي، فيتو، و هاول زي، (2001)، البلدان النامية والسياسة الضريبية، صندوق النقد الدولي، واشنطن العاصمة، العدد(27).
- شهاب، علي طالب، (2011)، "النظام الضريبي في العراق الواقع والتحديات" مجلة العلوم الاقتصادية: مركز دراسات البصرة، المجلد (7) العدد (28).
- صالح، مُجد عبد الفتاح حسين، (2007)، "عوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية. بغزة.
- مُجد، عمرو هشام، (2018)، المالية العامة و السياسة العامة وتطورهما الحديثة، الطبعة الثالثة، مكتب العراق للطباعة والنشر، بغداد.
- هاشم، حنان عبد الخضر، (2011)، "دراسة تحليلية حول اثر السياسة الضريبية في بعض متغيرات الاقتصاد الكلي في العراق" مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد (1)، العدد (22).

القوانين

- قانون الاستثمار العراقي رقم 13 لسنة 2006 المعدل.
- قانون الاستثمار في اقليم كردستان - العراق رقم 4 لسنة 2006.
- قانون الاستثمار المصري رقم 72 لسنة 2017.