

مؤشرات الأداء الضريبي في الموازنة الفدرالية ودورها في ترشيد توجهات إصلاح النظام الضريبي في العراق دراسة مقارنة للموازنة الفدرالية للعامين ٢٠٠٦ و ٢٠١٧

منى سالم حسين مرعي

قسم المحاسبة، كلية الحداثة الجامعة، موصل - العراق.

المستخلص

تناول البحث مؤشرات الأداء الضريبي في الموازنة الفدرالية ودورها في ترشيد توجهات إصلاح النظام الضريبي في العراق في ظل الموازنة الفدرالية وتم توضيح دور مؤشرات الأداء في تحديد مجالات الإصلاح والتي من أهم أسبابها وجود قصور كبير في الوعي الضريبي لدى كل من الإدارة الضريبية والمكلف على حدٍ أن الإدارة الضريبية تلعب دوراً أساسياً في تحسين الصورة العامة عن الأداء للنظام الضريبي في كافة المجالات وبما يحقق أهداف النظام الضريبي ويرتبط الإصلاح بالدرجة الأساس في قدرة القائمين بالعمل على التشريع الضريبي والسياسة الضريبية في بناء هيكل النظام الضريبي في العراق وتحقيق الكفاءة والعدالة وحقيقة وجود مؤشرات لقياس أداء النظام وكفاءته ومن أهم الاستنتاجات تحديد نواحي القصور في النظام الحالي في مجالين أساسيين هما:

- افتقار النظام الحالي إلى المرونة للتكيف مع الأوضاع الاقتصادية والتعامل مع المستجدات.
 - افتقار الإدارة الضريبية إلى سياسة جباية سليمة وسريعة خالية من التحيز والمبالغة فضلاً عن اعتماد الإدارة على التقدير الجزافي في اغلب الأحيان في تحديد مبالغ الضريبة مما يثير لشعور بعدم العدالة لدى المكلف وبالتالي عزوفه عن التسديد ولجوءه إلى التهرب الضريبي.
- أما أهم التوصيات كانت اعتماد مؤشرات الإصلاح المقترحة ومنها أعداد منظومة الكترونية للجباية لتسهيل عملية الجباية والحد من الفساد والابتزاز الذي يتعرض له المكلف عند تعامله مع إطراف عديدة إنشاء عملية تحديد الوعاء الضريبي وربط منظومة الجباية الالكترونية بمنظومة الحكومة الالكترونية لإحكام إلزام المكلف بعملية تسديد الضريبة دون تأخير من خلال الاستقطاع المباشر.

الكلمات المفتاحية: مؤشرات الأداء الضريبي، موازنة فدرالية.

Tax performance indicators in the federal budget and its role in rationalizing the trends of reforming the tax system in Iraq

Comparative study of the federal budget for the years 2006 & 2017

Muna Salim Hussein Marei

Accounting Department /Al- Hadba University College.

Abstract

The research dealt with tax performance indicators in the federal budget and its role in rationalizing the directions of reforming the tax system in Iraq. The role of performance indicators in determining the areas of reform was explained. One of the main reasons is the lack of tax awareness among both tax administration and taxpayer. In improving the overall picture of the performance of the tax system in all areas and in order to achieve the objectives of the tax system and reform is mainly related to the ability of those working on tax legislation and tax policy in building the structure of the tax system in Iraq and achieve efficiency and counting the most important conclusions were to identify the shortcomings of the current system in two main areas:

The current system lacks flexibility to adapt to economic conditions and deal with new developments.

- The lack of a sound and fast tax administration policy that is free from prejudice and exaggeration, in addition to the administration's reliance on arbitrary discretion in determining the amounts of taxation.

The most important recommendations were: Adoption of the proposed reform indicators, including the preparation of an electronic collection system to facilitate the collection process and reduce corruption and extortion experienced by the taxpayer when dealing with several parties to determine the tax base and linking the electronic collection system with the e-government system to tighten the taxpayer to pay the tax without delay through Direct deduction.

Keywords: tax performance indicators, federal budget.

المقدمة:

يعاني النظام الضريبي في العراق من بعض أوجه القصور حاله في ذلك حال النظام الضريبي في الدول النامية لعدم وجود النضج الكافي لدى المعنين وأصحاب السياسة الاقتصادية في العراق فضلاً عن وجود قصور كبير في الوعي الضريبي لدى كل من الإدارة الضريبية والمكلف على حد سواء على اعتبار إن الإدارة الضريبية تلعب دوراً أساسياً في تحسين الصورة العامة عن الأداء للنظام الضريبي ومدى عدالة وكفاءة هذا النظام بما يؤدي إلى رفع الوعي الضريبي لدى المكلف ومساعدته على تطوير توجهاته نحو الضريبة وبما يؤدي إلى تحقيق أهداف النظام الضريبي التي ترسمها توجهات الدولة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها على المستوى الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لكن حقيقة الأمر يرتبط بالدرجة الأساس بقدرة القائمين بالعمل على التشريع الضريبي والسياسة الضريبية في بناء هيكل النظام الضريبي في العراق وتحقيق كفاءة وعدالة النظام وحتى يتمكن هؤلاء من تحقيق ذلك فهم بحاجة إلى وجود مؤشرات لقياس أداء هذا النظام وكفاءته وبما يعمل على إصلاح النظام في المستقبل واهم المؤشرات هي الطاقة الضريبية والجهد الضريبي.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى التطرق لتوجهات الإصلاح للنظام الضريبي في العراق وتوضيح دور مؤشرات الأداء الضريبي في ترشيد سياسات الإصلاح من خلال تحديد مجالات الإصلاح.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في وجود قصور في النظام الضريبي الحالي في العراق ووجود حاجة إلى إصلاح الضريبي من أجل الرقي بأدائه وأداء الإدارة الضريبية لدعم تحقيق سياسات الدولة وأهدافها وأولها تمويل خزينة الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في توضيح الأهمية المتزايدة للدور الذي يمكن إن يحققه إصلاح النظام الضريبي في العراق لا سيما في تحقيق الدور التمويلي والاجتماعي والسياسي للموازنة الفدرالية وتحقيق العدالة في عملية فرض وتحويل الضريبة وأهمية تحديد المؤشرات اللازمة لتقييم متطلبات وأدوات الإصلاح وسبل قياسها ودور الموازنة الفدرالية في ذلك.

فرضية البحث:

يبني البحث على فرضية مفادها:

١. يعاني النظام الضريبي الحالي في العراق من قصور في أدائه وبالتالي هناك حاجة لتحديد نواحي القصور وسبل معالجتها لتحقيق كفاءة أفضل للنظام لتحقيق الأهداف المتوخاة منه.
٢. أن مؤشرات الأداء الضريبي في الموازنة الفدرالية تتردد توجّهات السياسات الإصلاحيّة للنظام الضريبي في العراق وتعمل على تحسين كفاءة أداء النظام في المستقبل.

منهج البحث:

اعتمد البحث في بناء هيكلية وتحقق أهدافه واختبار فرضيته على المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب التحليلي والاعتماد على ما متاح من مصادر في هذا المجال.

الدراسات السابقة:

١. دراسة (العبودي، ٢٠١٥) [1] تحت عنوان "تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (١٩٩٠-٢٠١٠) بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب" سلطت الدراسة الضوء على اتجاهات السياسة

الضريبية في العراق ودورها في قياس مقدار المتحصلات الضريبية لمدد متعاقبة ووضحت المعوقات التي واجهتها وعدم وضوح اتجاهات السياسة الضريبية وتذبذبها واثّر ذلك على الحصيلة الضريبية زيادة أو نقصان على الرغم من المحاولات العديدة لتعديل الأسعار الضريبية لمواكبة الظروف الاقتصادية والاجتماعية لكنها لم تكن فاعلة بما فيه الكفاية لتحقيق أهداف السياسة الضريبية ومن أهم الاستنتاجات تفاوت اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ومن الأسباب التي أثرت على الحصيلة الضريبية هو التهرب الضريبي وعدم وجود وعي ضريبي فضلاً عن السياسة السعرية المتبعة ومن أهم توصيات وضع استراتيجية واضحة للسياسة الضريبية تأخذ بنظر الاعتبار الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية.

٢. دراسة (حسان، ٢٠١٦) [2] تحت عنوان "الخصخصة وإصلاح النظام الضريبي في العراق" هدف البحث الى دراسة واقع النظام الضريبي في العراق بمكوناته الثلاثة وتحليله لتشخيص مواطن القوة والضعف فيه واقتراح ما يمكن اقتراحه لجعل هذا النظام ملائماً ومحفزاً لعمليات التطوير والتحديث والتنمية والاصلاح من اجل مواكبة عملية الخصخصة وصولاً لاقتصاد حر سليم تماشياً مع متطلبات الدستور العراقي والتنمية المنشودة ومن استنتاجات البحث لا يوجد خلاف على اهمية الاصلاح الضريبي سواءً لكونه احد ركائز واعمدة الاصلاح الاقتصادي او لأهمية النظام الضريبي في اعادة توزيع الدخل وعموماً فالهدف العام للإصلاح الضريبي هو اقامة نظام ضريبي كفوء لزيادة النمو الاقتصادي.

٣. دراسة (عداي وكامل، ٢٠١٧) [3] تحت عنوان "قراءة تحليلية للموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠١٧" وتمثل دراسة صادرة عن وزارة المالية الدائرة الاقتصادية تناولت تحليل الموازنة الفدرالية للعام ٢٠١٧ بهدف ايضاح توجهات الموازنة وتحليل اوجه الانفاق والموارد فيها وبحث سبل تعزيز الموارد ومن خلال دراسة اجراءات موازنة عام ٢٠١٧ تم استنتاج انها لا تقدم حلاً جذرية استراتيجية لتنويع مصادر

الدخل وأن الزيادة في الإيرادات تذهب الى بنود انفاق اخرى علاوة على ان التخفيض كان نسبياً نوعاً ما في النفقات العامة لذا يتوجب إيجاد وسائل لخفض الانفاق العام ومن التوصيات ينبغي دراسة الاسس الصحيحة لتنفيذ محاور الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٧ وبما يحقق نسب عالية من الاهداف المطلوبة كما ينبغي دراسة موضوع استحداث وتفعيل اتجاهات ضريبية لزيادة حصيلة الإيرادات العامة.

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في توظيف تحليلات الموازنة الفدرالية في توضيح نواحي الاصلاح الضريبي من خلال المؤشرات الضريبية وتحليل الإيرادات في الموازنة لتقييم تجربة الاصلاحات ما بين الفترة من ٢٠٠٦ إلى ٢٠١٧ وتسليط الضوء على دور الاصلاح في تعزيز إيرادات الموازنة العامة للدولة.

المبحث الأول

مفهوم وأهمية مؤشرات الأداء الضريبي ومدلولاتها

المقدمة:

يمثل النظام الضريبي لأية دولة دالة تعكس التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلد ويعكس النضج في سياسات الدولة الاقتصادية والوعي الضريبي للمواطنين من منطلقات الإدراك لأهمية فرض وجباية الضريبة ودورها في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إلا أن هيكلية النظام الضريبي وقدراته على تحقيق أهدافه وبالتالي أهداف الدولة يجب صياغتها وبناءها في ظل العديد من المؤشرات التي تحكم على صلاحية النظام وكفاءته وتحدد نقاط القوة ونقاط الضعف التي تكون بحاجة إلى إصلاح لتحقيق نظرة مثلى للنظام وقدراته على تحقيق أهم أهدافه وهو العدالة الدالة الأساسية لنجاح النظام في تحقيق أهدافه في الجباية وإعادة توزيع الثروات، وتمثل مؤشرات الأداء الضريبي الأداة التي من خلالها يمكن الحكم على صلاحية ودرجة كفاءة النظام الضريبي بالإضافة إلى أهميتها في ترشيد توجهات الإصلاح لذلك النظام من خلال توضيحها لنقاط الخلل وسبل معالجتها، ويمكن تحديد هذه المؤشرات بالآتي:

أولاً: الطاقة الضريبية

تعدت الآراء التي تناولت مفهوم الطاقة الضريبية أو كما يسميها البعض بالمقدرة التكلفة للدخل القومي والتي تختلف عن المقدرة التكلفة الفردية إذ أشار بركات[4] يرتبط تحديد المقدرة التكلفة الفردية بفكرة عدالة توزيع العبء الضريبي على أفراد المجتمع وفق قدرتهم على تحمل هذا العبء أو قدرتهم على دفع الضرائب بما يحقق العدالة الضريبية بشقيها الأفقي القائم على فكرة تحميل الأفراد المتساوين من حيث القوة الاقتصادية عبئاً ضريبياً متساوياً والرأسي القائم على فكرة زيادة الاستقطاع الضريبي تبعاً لزيادة حجم القوة الاقتصادية للأفراد.

وأشار كداوي والعلوي[5] إلى مفهوم الطاقة الضريبية بقوله "ينصرف مفهوم الطاقة الضريبية أو كما تسمى أحياناً المقدرة التكلفة القومية إلى قدرة الدخل القومي على تحمل الضرائب أو بذلك القدر من الضرائب الذي يمكن فرضه بصورة عادلة على الأفراد

بمعنى أن الطاقة الضريبية تمثل الحد الأقصى من الضرائب الذي يمكن للدولة جبايته من دون الإضرار بمستوى معيشة الأفراد أو بالطاقة القومية الإنتاجية، ويختلف مفهوم الطاقة الضريبية عن الضغط الضريبي وطاقة التضحية القومية فالضغط الضريبي يمثل نسبة الضرائب إلى الدخل القومي الذي يعبر عن ذلك الجزء من المورد الذي امتصته الدولة وعن كلفة المدفوعات التي قرر أفراد المجتمع تحملها خارج نطاق السوق، أما طاقة التضحية القومية فتتمثل في النسبة القصوى التي يستطيع أفراد المجتمع التنازل عنها لحكومتهم أي أنها تعادل الفرق بين الطاقة الإنتاجية القصوى للمجتمع وأدنى مستوى استهلاكه، ويتضح أن الطاقة الضريبية تقع حد وسط بين الضغط الضريبي وطاقة التضحية القومية فهي أكبر من الضغط الضريبي وأصغر من طاقة التضحية القومية وهي ليست مقداراً ثابتاً وإنما حاصل تفاعل مجموعة من العوامل الاقتصادية واجتماعية ومالية والسياسية.

وأشار الجبوري [6] إلى مفهوم الطاقة الضريبية بقوله يقصد بها "أقصى قدر ممكن من الإيرادات التي يمكن الحصول عليها بواسطة الضرائب في حدود حجم وتركيب الدخل القومي أو أنها الجزء المتبقي من الفائض الاقتصادي بعد استبعاد ما يخصص منه للاستثمار يمثل الفائض ما تبقى من الدخل بعد مواجهة الحاجات الأساسية وبعبارة أخرى الطاقة الضريبية هي المبالغ المخصصة فعلاً لدفع الضريبة مضافاً إليها ما يوجه نحو الإنفاق الاستهلاكي غير الأساسي".

في حين أشار عبدالله [7] إلى أنها "تمثل الحدود القصوى للإيرادات التي يمكن تحصيلها من خلال الضرائب مع الأخذ بنظر الاعتبار حجم وهيكل الناتج القومي الإجمالي ومقدار النفقات العامة ومستوى إنتاجيتها مع مراعاة مقدرة الأفراد على دفع الضرائب وقدرة الحكومة على تحصيلها وعليه فهي تمثل العبء الضريبي الأمثل الذي يوافق بين حاجة الحكومة إلى الإيرادات الضريبية لتغطية نفقاتها وبين مقدرتها على مجابهة وتحصيل تلك الإيرادات من جهة، ومقدرة الفرد على دفع الضرائب وقدرته على تحمل عبئها من جهة أخرى، وهناك طاقة ضريبية للاقتصاد ككل وأخرى للفرد وأخرى

لكل قطاع اقتصادي وعرف (Bahl) الطاقة الضريبية بأذنها نسبة الضرائب إلى الناتج القومي الإجمالي التي تحصل عليها الدولة نتيجة تطبيقها مجموعة من متوسطات الأسعار الضريبية لمختلف الأوعية الضريبية باستخدام نماذج الاقتصاد القياسي، والطاقة الضريبية من زاوية تحقيق العدالة وفقاً لـ (Prest) كميات تفرض بشكل عادل على الأفراد".

أما الضغط الضريبي الحدي فيمثل مقياس يعبر عن مقدار التغير في حصيلة الضرائب منسوبة إلى التغير في الدخل القومي وهو يعطينا فكرة عن مقدار الدخل القومي الإضافي الذي استطاعت الحكومة توجيهه إلى القطاع العام وكما ارتفع الضغط الضريبي أو الميل الحدي للضرائب كلما دل ذلك على نجاح السلطة المالية في امتصاص المزيد من الأموال.. وهناك العديد من العوامل المؤثرة في الطاقة الضريبية هي: حجم الدخل القومي، توزيع الدخل القومي، التركيب الفني للضرائب، حد الكفاف وحجم السكان، الوعي الضريبي ورد الفعل الضريبي، والإنفاق الحكومي [8]، ويرى دالتون (Dalton) أن هناك مفهومين للطاقة الضريبية: [9]

- الأولى: الطاقة المطلقة وهي ما يمكن اقتطاعه بوصفه ضريبة من دون إحداث آثار سلبية وعليه فإن الآثار السلبية الناتجة عن التطبيق تعني تجاوز الإيرادات الضريبية للطاقة الضريبية المطلقة لتلك الدولة والمشكلة تتمثل بالتساؤل هل تربط الطاقة الضريبية بالإنفاق الحكومي إذ أن المنفعة العامة الناتجة عن الإنفاق الضريبي يفترض أن تعوض التضحية المتمثلة في دفع الضريبة.

- الثاني: هي الطاقة النسبية لدولتين أو أكثر فيرى (دالتون) أن مقارنة مساهمة الإيرادات الضريبية بالإيرادات العامة بين دولتين يعطي صورة واضحة تبين فيه أن إحدى الدولتين قد تجاوزت الطاقة الضريبية نسبة إلى الدولة الأخرى بينما الأخرى تكون مازالت من دون تخطيها لتلك النسبة.

• أساليب قياس الطاقة الضريبية:

لقد حاول العديد من الاقتصاديين قياس الطاقة الضريبية وذلك من خلال استخدام متغيرات عديدة تعتمد على نوع النموذج المستخدم، من خلال الكتابات النظرية من دون بدته قياساً من الناحية الكمية ويمكن تلمس ذلك في كتابات (Baraan) و (kaldor) ثم بدأ الاهتمام بقياس الطاقة الضريبية كمياً ويعدّ كلاً من ارثر لويس واليسون مارتن أول من تعرض لقياس الطاقة الضريبية كمياً باستخدام الاقتصاد القياسي في منتصف الخمسينات وحاول كل من (جوركن لوتن) و(اليوت موريس) في أواسط الستينات قياس الطاقة الضريبية من خلال إيجاد انحدار نسبة الضرائب إلى الناتج القومي الإجمالي على متغيرين الأول متوسط دخل الفرد والثاني نسبة التجارة الخارجية إلى الناتج القومي الإجمالي وتم احتسابها من خلال: [10]

١. نسبة الضرائب إلى الدخل القومي: أي حجم الضرائب المدفوعة نسبة إلى أحد مجاميع الدخل مثل الدخل القومي أو الناتج المحلي الإجمالي أو الدخل المتاح وهذا الأسلوب يبين إذا كان الاقتصاد يدفع ضرائب أكثر أو أقل عن غيره بغض النظر عن اقتراب أو ابتعاد ما يدفع عن الطاقة الضريبية لأن النسبة المثالية معروفة وتحددها يعيدنا إلى مشكلة قياسها.

٢. أسلوب صندوق النقد الدولي: وهو قياس الطاقة الضريبية كمياً باستخدام أساليب الاقتصاد القياسي، وانحصرت نطاق الاختبار المتغيرات المفسرة للطاقة الضريبية بثلاثة عوامل اقتصادية أساسية من خلال أثرها المتوقع على عرض الموارد وهي:

١. درجة التقدم الاقتصادي: إن زيادة درجة التقدم الاقتصادية في الدولة تزيد من طاقتها الضريبية واستخدمت الدراسات والبحوث العلمية لمتغيرات الآتية كمتغيرات نائية:

- متوسط نصيب الفرد من الناتج القومي الإجمالي.
- نسبة مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي ودرجة التنفيذ في الاقتصاد.

ب. هيكل الناتج المحلي الإجمالي وتوزيعه القطاعي: ويتمثل بثلاثة متغيرات هي:

- نسبة مساهمة قطاع التعدين في الناتج المحلي الإجمالي.
 - نسبة مساهمة قطاع الصناعة في الناتج المحلي الإجمالي.
 - نسبة مساهمة قطاع تجارة الجملة والمفرد في الناتج المحلي الإجمالي.
- ج. درجة الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي: يتمثل هذا العامل بثلاثة بدائل هي نسبة الصادرات ونسبة المستوردات أو نسبتهما معا إلى إجمالي الناتج القومي، إذ تعبر زيادة الأهمية النسبية للصادرات في الناتج القومي الإجمالي عن تطور الهيكل الصناعي والتعدين في الاقتصاد وعن زيادة درجة التقيد ومن ثم زيادة الفوائض النقدية القابلة للاستقطاع الضريبي، فضلاً عن سهولة تقدير الضريبة المستحقة على الصادرات وسهولة جبايتها وتحصيلها.
- أشار (الكداوي) [11] إلى أهم الدراسات التي اهتمت بقياس الطاقة الضريبية في البلدان النامية كدراسة (Lots & Morss) ودراسة (Bahle) ودراسة (Chelliah & Kele) ودراسة (Musgrove) وفيما يأتي توضيح معادلات تلك الدراسات:

١. معادلة مورس ولوتوس:

$$T/Y = b + b_y y + b(F/Y)$$

إذ أن T/Y = العبء الضريبي الفعلي (نسبة الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي)
 Y_p = متوسط دخل الفرد.

$$F/Y = \text{نسبة التجارة الخارجية إلى الناتج المحلي الإجمالي.}$$

٢. معادلة Bahle:

$$T/Y = b + b_N y + b_{Ay} \quad \square$$

إذ أن N_y = نسبة مساهمة قطاع التعدين إلى الناتج المحلي الإجمالي بوصفه يعبر عن درجة انفتاح الاقتصاد.

$$A_y = \text{نسبة مساهمة القطاع الزراعي إلى الناتج المحلي الإجمالي.}$$

٣. معادلة شيليا وقد استخدم شيليا معادلة (Lots & Morss) مع إضافة التعديلات التي صاغها بشكل خمس معدلات للتوصل إلى أفضل النتائج وفق الصيغة الآتية:

$$T/Y = b_0 + b_1y + b_2F/Y$$

$$T/Y = b_0 + b_1(y_p - x_p) + b_2N_y + b_3x_y$$

$$T/Y = b_0 + b_1(y_p - x_p) y + b_2x$$

$$T/Y = b_0 + b_1N_y - b_2A_y + b_3x_y$$

$$T/Y = b_0 + b_1N_y - b_2A_y$$

إذ أن

T/Y = نسبة الضرائب مع (الضمان الاجتماعي) إلى الناتج القومي الإجمالي.

F/Y = نسبة التجارة الخارجية (الصادرات + الواردات) إلى الناتج القومي.

$Y_p - X_p$ = النسبة المئوية للدخل من غير قطاع التصدير بالدولار الأمريكي.

N_y = حصة قطاع التعدين في الناتج المحلي الإجمالي.

A_y = حصة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي.

X_y = نسبة الصادرات بما فيها صادرات التعدين.

وقد استخدم (الكداوي) معادلة لوتس وموريس لقياس الطاقة الضريبية في العراق

إذ توصل إلى أن الطاقة الضريبية في العراق تبلغ (14.17%) وفق معادلة (لوتز

ماوريس) وتبلغ (28.93%) وفق معادلة باهل، أي أن العراق يتمتع بطاقة ضريبية عالية

و من الممكن زيادة معدل الضرائب وذلك لانخفاض العبء التأثير على العدالة

الضريبية [11].

وتشير الدراسات التي تستخدم أسلوب الانحدار المتعدد إلى أن الطاقة الضريبية

تعتمد على متغيرات الدخل الفردي غير المتحقق في قطاع الصادرات ونصيب كل من

التعدين والزراعة في الناتج القومي الإجمالي التي تمت على ٦٣ دولة في السبعينات وإلى

أن الطاقة الضريبية ترتبط طردياً مع كل من نسبة الناتج القومي في قطاع التعدين ونسبة

الصادرات وعكسياً مع نصيب الزراعة [12].

وكانت أشهر الدراسات المتعلقة بحساب الطاقة الضريبية في الدول النامية هي دراسة شيليا إذ أظهرت أن لمتغيري القيمة المضاعفة لقطاع التعدين والقطاع الزراعي دلالة إحصائية مقبولة أما باقي العوامل مثل دخل الفرد والصادرات فقد فشلت في الوصول إلى معنوية مقبولة [13]

ثانياً: العبء الضريبي أو الضغط الضريبي

هو مقياس عن الأعباء الضريبية التي يتحملها الفرد والذي يتمثل في ذلك الجزء من الدخل القومي الذي يحول إجبارياً إلى الدولة وهذا المؤشر يعطي فكرة عن انقسام المسؤوليات بين القطاع العام والخاص وبين مدى قدرة السلطة على التصرف في القوة الشرائية المتاحة للمجتمعة مع ويقدّر الضغط الضريبي بإجمالي تدفقات الضرائب منسوبة إلى إجمالي الدخل القومي [14].

وتهتم دراسة الضغط الضريبي بتحديد التغيرات الناتجة عن الضريبية وكما يأتي: [15]

١. تغيرات لا إرادية: نتيجة قصور في الكيان الضريبي وعيوب فيه تؤدي إلى إحداث آثار مناقضة لأهداف السياسة الضريبية أو للأسس العلمية والفنية للإخضاع الضريبي.
٢. تغيرات مقصودة: أي التغيرات التي يهدف النظام الضريبي إلى تحقيقها.
٣. تغيرات تلقائية: وتتولد تلقائياً عن التغيرات المقصودة أو اللا إرادية عند فرض الضرائب.

ووفقاً لـ (عبد الله) [16] يقسم العبء الضريبي إلى نوعين: عام وفردى، يمثل العام إجمالي الضرائب منسوبة إلى الناتج الإجمالي المحلي، أما الفردى فيمثل مقدار ما يتحمله الفرد من الضريبية ويعدّ حساب هذا النوع صعب لتحديد مقدار ما يترتب على الفرد الواحد من ضرائب غير مباشرة لا اختلاف عادات الإنفاق والميل الحدي للاستهلاك ولوجود ظاهرتي التهرب الضريبي والانعكاس الضريبي. ويمكن قياس هذا العبء من خلال مؤشرين: [17]

الأول: نصيب الفرد من الضرائب معبرا عنه بالوحدات النقدية.

الثاني: نسبة هذا النصيب من متوسط حصته من الدخل القومي.

كما يمكن استخدام معدل الضغط الضريبي في التحليلات الاقتصادية ومنها: [18]

١. حجم الثقل الذي تحدثه الاقتطاعات الإجبارية على الأفراد والاقتصاد ككل.

٢. حجم التدخل الحكومي في الاقتصاد، من خلال التمويل الضريبي.

٣. طريقة توزيع الثروة المستحدثة في الاقتصاد بين الدولة وبين باقي الأعوان الاقتصاديين.

ثالثاً: الجهد الضريبي

وفقاً لـ (بلعزوز وقندون) [19] يمثل الجهد الضريبي مجموع الضرائب التي يدفعها

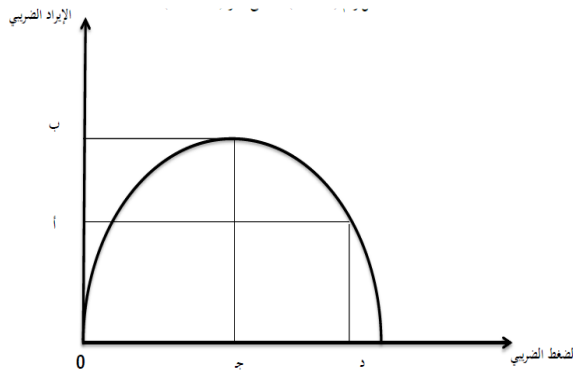
المجتمع منسوبة إلى طاقة ذلك المجتمع الضريبي ويحتسب كالآتي:

الجهد الضريبي = الضرائب المدفوعة فعلاً / الطاقة الضريبية

وعند تجاوز الجهد الضريبي الواحد الصحيح فإن الضرائب المدفوعة فعلاً تفوق الطاقة الضريبية للمجتمع وتعبر عن حالة الإرهاق الضريبي مع ذلك هناك بعض المفاهيم مثل مبدأ "الضريبة تقتل الضريبة" أو ما يسمى بلغة الاقتصاد "اثر لافر" والذي يُنسب إلى الاقتصاد الأمريكي آرثر لافر، عدّ لافر أن الارتفاع السريع لمعدلات الضغط الضريبي تدفع قطاع العائلات وقطاع الأعمال (المؤسسات) إلى الإنقاص من وقت العمل على حساب الوقت المخصص للراحة فمُنحنى لافر يثبت بأن كل زيادة في الضغط الضريبي تؤدي إلى زيادة الدصيلة الضريبية للدولة، ولكن فقط إلى غاية نقطة تسمى نقطة العتبة والتي بعدها تؤدي أي زيادة في الضغط الضريبي إلى انخفاض في الدصيلة. على العكس من ذلك، فإن تخفيض الضرائب، يؤدي إلى التشجيع على الاستثمار للحصول على أرباح أكبر، خاصة أن هذه الأرباح ستكون أقل تعرضاً للضرائب وهذه الزيادة المضطربة في الأنشطة سوف تحقق ثروات جديدة يستفيد منها كل الذين ساهموا فيها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وسيتم النمو من جديد.

ويشير عبدالحميد [20] في منحنى لافر عندما يكون معدل الضغط الضريبي عند النقطة (ج) يكون الإيراد الضريبي في حده الأقصى عند النقطة (ب)، في حين أن رفع معدلات الضرائب ومنه الضغط الضريبي إلى النقطة (د) يؤدي إلى تراجع الإيرادات الضريبية للدولة إلى النقطة (أ) ومنه فإن انخفاض حجم الضرائب ومعدلاتها من شأنه رفع الحصيلة الضريبية بفعل تشجيع الأفراد على الادخار، والاستهلاك والاستثمار، ومن ثم اتساع المادة الخاضعة للضريبة.

والشكل ذو الرقم (١) يعبر عن منحنى لافر (Laffer) [21]



الشكل (١)

منحنى لافر (Laffer)

رابعاً: الضغط الضريبي الحدي

ويمثل مقياس يعبر عن مقدار التغير في حصيلة الضرائب منسوبة إلى التغير في الدخل القومي وهو يعطينا فكرة عن مقدار الدخل القومي الإضافي الذي استطاعت الحكومة توجيهه إلى القطاع العام أي مدى الاتجاه نحو التوسع في فرض الضرائب وكما ارتفع الضغط الضريبي الحدي أو الميل الحدي للضرائب كلما دل ذلك على نجاح السلطة

المالية في امتصاص المزيد من الأموال والتجائها إلى هذه الوسيلة الضريبية في تعبئة الفائض الاقتصادي أو لجوئها إلى الوسائل الاقتصادية الأخرى في تحقيق أغراضها [22].

في حين أشار عبدالله [23] إلى أنه يمثل الميل الحدي للاقتطاع الضريبي والتغير في الضرائب نتيجة التغير في الدخل القومي الإجمالي ويعدّ النموذج الخطي أفضل النماذج لتوضيح العلاقة بينهما وكالاتي:

$$T = a + by$$

خامساً: المرونة الدخلية الضريبية

تمثل نسبة التغير في الضريبة على الدخل منسوبة إلى التغير في الدخل القومي وتشير إلى مدى استجابة حصيلة الضريبة للمتغيرات التي تحدث في الدخل القومي وبذلك فهي تختلف عن معامل حساسية الضرائب الذي يقيس التغير الآني الذي يطرأ على حصيلة الضرائب استجابة للتغير في الدخل القومي دون أن يكون هناك أي تغير في معدلات الضريبة [24].

ووفقاً لـ (عبد الله) [25] "تعني استجابة الضرائب للمتغيرات في الناتج الإجمالي القومي فإذا كان المعامل أكبر من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن الهيكل الضريبي مرن والعكس صحيح، وإذا كان الناتج القومي الإجمالي يزمو بنسبة أكبر من معدل نمو الإيرادات الضريبية أو يساويه في أقل تقدير عندئذ يمكن زيادة إيرادات الضرائب، ويجب التوقف عن الزيادة إذا ما أدت إلى تناقص في الناتج الإجمالي القومي، وتقاس المرونة الدخلية

$$\text{Log } T = a + b \text{ Log } Y \quad \square$$

إذ تمثل الضرائب T وثابت a و b معامل المرونة و Y الناتج المحلي الإجمالي".

المبحث الثاني

مفهوم الإصلاح الضريبي المبررات ومجالات الإصلاح والواقع العراقي

أولاً: مفهوم الإصلاح الضريبي وأهدافه

إن الإصلاح الضريبي بصورة عامة هو عملية تشمل تبسيط للنظام الضريبي القائم من خلال تقليل عدد أسعار الضريبة وجعلها أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية مع استبعاد للفقر والتخفيف عن كاهلهم بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ويفعل من النظام الضريبي ويجعله أكثر اتساقاً وتناغماً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة، كذلك فإن التركيز على أهداف محددة واقعية مذهب الإيراد هو من متطلبات الإصلاح لذلك فإن التضحية بالإيراد يجب أن لا تكون غير محدودة ولا نهائية.

وأخيراً يجب أن لا ندسى أن الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي هما من الأركان الأساسية لنجاح أي عملية إصلاح مطلوبة فتدسين أداء الإدارات الضريبية ومكافحة الفساد الإداري في الأجهزة الضريبية هما من أساسيات الإصلاح واستخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتحصيل واستخدام الرقم الالكتروني لتعريف المكلف هي أهداف يجب أن تكون حاضرة في ذهن القائمين على عملية الإصلاح وقد أدركت الحكومات أنه لا بد من تخفيض أو إلغاء الضرائب التي تزيد من تكاليف أنشطة الأعمال وبالتالي تضع الشركات المحلية في وضع غير تنافسي في الأسواق العالمية. لذا بات الإصلاح الضريبي عنصراً مهماً في برامج التصحيح الاقتصادي التي يدعمها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، فاختلال موازين المدفوعات غالباً ما ترجع أصوله إلى السياسات المالية غير المواتية، وهناك إدراك متزايد بأنه ليس في الواسع إصلاح الاختلالات المالية به جرد خفض المصروفات ومن ثم يذخر إلى عادة هيكلية للنظم الضريبية بعداً أمراً حيوياً لنجاح السياسات الكلية وسياسات الإصلاح الهيكلي [26].

وتتخذ عملية الإصلاح الضريبي معانٍ عديدة منها: [27]

أ. إنها عملية تعني إضفاء الشفافية على النظام الضريبي القائم سواء من حيث التشريع الضريبي وكذلك الهيكل والإدارة الضريبيين وجعلها أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية مع استبعاد الفقراء والتخفيف عن كاهلهم بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ويفعل من النظام الضريبي ويجعله أكثر اتساقاً وتناغماً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة.

ب. كما تعني اعتماد المعايير والنظم العلمية الرصينة وإعادة صياغة قوانين الضرائب وتنقيتها من الشوائب والأساليب المتخلفة بشكل جديد وبما يتناسب مع الواقع والمتطلبات الوطنية والاقتصادية والدولية كحاربة الفساد الإداري في الأجهزة الضريبية واستخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتحصيل وكذلك استخدام الرقم الالكتروني لتعريف المكلف.

ج. كذلك تعني إعادة تقويم الإدارة الضريبية ومعالجة أوجه القصور والخلل وغيرها من الاختلالات التي تحتاج إلى إعادة بناء وتنظيم في جميع مجالات العمل في الإدارة الضريبية بما يكفل الارتقاء بمستوى الأداء وتحقيق الفاعلية والكفاءة والسهولة والمرونة.

د. وأخيراً يقصد به إدخال تغيرات في النظام الضريبي من أجل القضاء على سلبياته كالغموض وكثرة الضرائب مما يصعب مهمة الإدارة الجبائية في القيام بواجباتها.

ويشير العبودي [28] إلى أنه يتم تصميم الأنظمة الضريبية لتحقيق مجموعة من الأهداف التي ليست دائماً متسقة وتتخلف من وقت إلى آخر ويتم تحديدها بدلالة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية القائمة. إلا أن معطيات المحيط الاقتصادي والاجتماعي تتغير بفعل عدد من العوامل، مما يجعل النظام الضريبي عاجزاً عن تحقيق الأهداف وهذا يستدعي تغييره ومراجعته وتدعى هذه المراجعة والتغيير (بالإصلاح الضريبي) ويمكن تعريفه (بأنه التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة أو الاستجابة لقيود المحيط الجديدة).

أما أهداف الإصلاح الضريبي فقد تم تحديدها بأهداف عامة وخاصة أبرزها: [29]

- تقوية القدرة التنافسية للمنتجين المحليين والشركات الأجنبية في البلد مع الأسواق العالمية.
- توفير مصدر مستقر للإيرادات لتقليل الاعتماد على موارد النفط وتقلبات السوق النفطية.
- جعل النظام الضريبي وسيلة فعالة بيد الدولة في فترات الركود والأزمات الاقتصادية.
- تصميم نظام ضريبي بصورة متقنة يلبي معايير العدالة والحياد والبساطة.
- زيادة الاستثمارات العمومية وزيادة النمو الاقتصادي.

ثانياً: مبررات ودواعي الإصلاح الضريبي

تعاني دول العالم النامي من القصور في الإيرادات الضريبية تعود أسبابها إلى ضعف في هيكل النظام الضريبي نفسه وسوء في أدائه لوظائفه وقبل تحديد دواعي الإصلاح يمكن تحديد الملامح العريضة لمعظم الهيكل الضريبي في معظم البلدان النامية بالآتي: [30]

- أنها هيكل معقد تصعب إدارتها والامتثال لحكامها وأنها هيكل غير مرنة، لا تستجيب لاحتياجات النمو أو التغير في هيكل النشاط الاقتصادي.
- أنها هيكل غير فعال تؤدي إلى تشوهات اقتصادية وتسفر عن حصيلة ضئيلة نسبياً.
- نظمها الضريبية غير مخصصة تعامل الأفراد والشركات التي تتشابه ظروفها بشكل متفاوت.
- الإدارات الضريبية غير عادلة وغير كفوءة فيها، فإجراءات التنفيذ تتم بشكل انتقائي، وتقوم على محاباة ذوي القدرة على عدم الخضوع للنظام.

في حين أشار التوني [31] في محاولة منه لتشخيص جوانب الخلل من خلال مؤشرات الأداء الضريبي بقوله "يمكن إجمال مشكلات العالم النامي فيما يأتي:

١. ضعف الجهد الضريبي واختلال الجهاز المالي:

- تعاني معظم الدول النامية ضعفا واضحا في جهدها الضريبي للأسباب الآتية:
- انخفاض مستوى الدخل القومي وذصيب الفرد منه ما يؤدي الى انخفاض قيمة الضرائب التي يمكن تصيلها وتستثنى من هذه القاعدة معظم الدول العربية النفطية.
- سيادة نظم اقتصادية تعطي دوراً أكبراً للدولة من دور قوى السوق في تخصيص الموارد.
- اتساع نطاق العمليات العيضية إذ يتم جزء كبير من عمليات التبادل عن طريق المقايضة فكلما شكل القطاع الزراعي جزء أكبر من الاقتصاد المحلي تسبب في ضعف الجهد الضريبي.
- عدم مسك دفاتر محاسبية منظمة ما يعني صعوبة تقدير نتائج نشاط المشروعات الخاصة.
- كثرة الإعفاءات الضريبية في السياسة الضريبية خصوصا تلك التي يكون الغرض منها تحفيز الاستثمار الأجنبية او الرغبة في تنمية قطاع بذاته، كالقطاع الصناعي مثلاً.
- ضعف الجهاز الإداري للهيئة المخولة بتدصيل الضرائب ما يساعد على التهرب الضريبي.
- اتساع نشاطات القطاع غير المنظم إذ يكون جانباً كبيراً من الدخل غير مشروع بعيداً عن رقابة الدولة وبالتالي يصعب إخضاعه للضرائب.

٢. اختلاف الهيكل الضريبي:

- يلاحظ ارتفاع الذصيب الذسبي للضرائب على الإنتاج والإذفاق والاستهلاك والتجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول النامية بعكس الدول الصناعية المتقدمة، وقد وجدت دراسة (Tanzi) أن حوالي ٨٦ دولة نامية ضرائب الدخل لها تمثل ٣٠٪ من المجموع الكلي للإيرادات، بينما تمثل الضرائب على الإذفاق والاستهلاك ٦٠٪ من المجموع، وذلك لاعتماد هذه الدول بشكل مكثف على ضرائب التجارة الخارجية وبالأساس الضرائب على الواردات ويرجع ذلك إلى عدم تنوع

القا عدة الإنتاجية وسهولة هذا النوع من الضرائب، وإلى أهمية دور قطاع التجارة الخارجية في اقتصاديات الدول العربية وارتفاع درجة انفتاح البلاد العربية، فقد بلغت نسبة التعامل مع العالم الخارجي في الكويت ١٠٤٪ من الناتج المحلي الإجمالي، وحوالي ٩٩٪ في السعودية.

٣. المعالجة غير الكافية لقضية العدالة (عدم العدالة):

يتدخل أصحاب الدخول الصغيرة والمحدودة قدرًا كبيرًا من الضرائب (غياب العدالة الرأسية) وهناك عدم عدالة من ناحية المحتوى إذ تقتصر ضريبة الدخل على مصادر الرواتب والأجور، ولا تشمل فوائد رأس المال والدخل من الأعمال الحرة (غياب العدالة الأفقية).

٤. ضعف الجهاز الإداري:

هناك نقص كبير في معظم الدول العربية في المعلومات والبيانات المالية التي تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب وجبايتها، ما يؤدي إلى تزايد التهرب والتجنب الضريبي علاوة على الفساد الإداري، وهي أمور في مجملتها تمثل قيداً على نجاح عملية الإصلاح في تحقيق أهدافها.

• طرق قياس فاعلية السياسة الضريبية

لنجاح عملية الإصلاح يجب أن يكون هناك وسيلة لقياس فاعلية السياسة الضريبية لتحديد جوانب التركيز في عملية الإصلاح وتوجد عدة طرق للقياس وكالاتي: [32]

١. مدخل الأهداف: وفق هذا المدخل يتم قياس فاعلية السياسة الضريبية بناءً على مدى تحقيقها للأهداف المسطرة لكن تعارض هذه الأهداف يضعنا أمام تساؤل جوهري كيف يمكن تحقيق التكامل بين هذه الأهداف، وهو ما تجيب عنه المداخل الفرعية الآتية:

— مدخل الهدف السائد: ويقصد به الهدف الرسمي المعلن من طرف الحكومة عند فرض الضريبة، مثل حجم الحصيلة الضريبية الواجب تحقيقها.

- مدخل تعدد الأهداف: تسعى الحكومة عند فرض الضرائب إلى تحقيق أكثر من هدف كتحقيق أقصى حصيللة ممكنة، مع أكبر قدر من العدالة الضريبية، وتمتين الثقة بين الإدارة والمكلف، إلا أن تحقيق جميع تلك الأهداف صعب لذا على المشرع تحديد الأهداف الأكثر أهمية أي ترتيبها وفق الأولوية ووفق الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة.
- مدخل الأهداف الوسيطة: يعتمد هذا المدخل على استخدام مؤشرات ترتبط مباشرة بالمقياس العام للفعالية كمعدل التنفيذ أو تكلفة التحصيل.
- مدخل الأهداف المرحلية: يعتمد على وجود أهداف قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل يعمل المشرع على تحقيقها، ومنه فمقياس الفعالية يعتمد على مدى تحقيقها لهذه الأهداف المرحلية.

٢. مدخل الموارد: يقوم هذا المدخل على افتراضين هما:

- أن النظام الضريبي هو نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة.
- تتوقف فعالية النظام الضريبي على قدرته في توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فكلما استطاع النظام توفير احتياجاته من الموارد والأدوات المساعدة، كلما زادت فعاليته واستطاع تحقيق الأهداف المحددة له.

٣. المدخل المالي: يستند هذا المدخل على استخدام بعض المؤشرات الكمية مثل

- النسب المالية، كنمو الحصيللة الضريبية، والوصفية كرضا المكلفين وزيادة ثقتهم في الإدارة للحكم على فعالية الضريبة، ومن بين المؤشرات الكمية المستعملة نذكر:
- معدل تغطية النفقات العامة = الحصيللة الضريبية / مجموع النفقات العامة
- معدل التنفيذ = الحصيللة الضريبية المقدرة / الحصيللة الضريبية المحصلة

ثالثاً: مجالات الإصلاح الضريبي

هناك العديد من القضايا المتعلقة بالإصلاح الضريبي يمكن توضيح أهمها بالآتي:

• توسيع الوعاء الضريبي:

يتم توسيع الوعاء الضريبي من خلال طريقتين، الأولى هي إيجاد أدوات جديدة لتشمل الضرائب البيئية التي يكون الغرض الأساس منها حماية البيئة أو فرض ضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم من خلال مؤشرات خاصة تعكس نوع النشاط فيه ودرجته، أما الثانية فهي زيادة كفاءة النظام بما يسمح بالوصول إلى زيادة الحصيللة الضريبية حيث يؤدي ضعف الجهاز الإداري المنظم لعملية فرض الضرائب وجبايتها إلى فقدان الدولة جزءاً كبيراً من الحصيللة الضريبية.

• ترشيد معدل الضريبة:

تأتي مرحلة ترشيد السعر من الإصلاح الضريبي بعد المرحلة الأولى الخاصة بتوسع الوعاء في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري للضرائب ولكن كما معروف كلما زادت معدلات الضريبة زاد التعقيد الضريبي وزادت معه مشكلات التجنب والتهرب الضريبي لذا عملية الترشيح في المعدلات الضريبية تعني بالدرجة الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي.

وقد أشار بلعزوز وقندوز [33] إلى وجود علاقة بين معدلات الضريبة والحصيللة الضريبية ودورها في الإصلاح الضريبي وهي علاقة طردية من خلال شرح ابن خلدون إن:

١. تؤدي المعدلات الضريبية المنخفضة إلى تنشيط العمل (وإذا قلت الودائع والوظائف على الرعايا نشطوا للعمل ورغبوا فيه) وهو ما يعرف حديثاً بـ "الأثر التحريضي" للضرائب.

٢. يدفع الأثر التحريضي إلى زيادة الأوعية الضريبية التي تدفع منها الضرائب (فيكثر الاعتمار ويتزايد محصول الاغتباط بقلّة المغمم).

٣. زيادة حصيللة الضرائب (وإذا كثر الاعتمار كثرت أعداد تلك الوظائف والوزائع فكثرت الجباية).

وكانت هذه من الأفكار التي اعتمدها ريغان في الإصلاح الضريبي لسنة ١٩٨٢ و١٩٨٦ والذي أشار عليه آرثر لافر-مستشاره الاقتصادي- والذي هدف إلى خفض المعدلات الضريبية تدريجياً لحفز النمو الاقتصادي، وقد أثبتت هذه الفكرة صحتها من خلال النتائج الايجابية التي حققها الاقتصاد الأمريكي آنذاك.

●الاتساق بين الأدوات الضريبية:

هناك حاجة للذهاب إلى النظام الضريبي بأكمله عند القيام بعملية الإصلاح الضريبي فعندما يفتقر الإصلاح إلى التنسيق والتتابعية تحدث سلبيات تنعكس آثارها على الإيرادات والكفاءة ومثال إجراء إصلاح للنظام الضريبي على الواردات قد تكون له آثار سلبية على ضريبة الاستهلاك من السلع والخدمات وقد أكدت تجارب بعض الدول النامية مثل جمايكا واندونيسيا وبوليفيا وملوي والمكسيك أهمية التتابعية في إجراء الإصلاح الضريبي وأنه لا بد من إعطاء الوقت الكافي لعملية تصميم الضريبة ومن ثم تطبيقها وإعطاء وقت كافٍ حتى تظهر نتائج التطبيق ثم تتم عملية تقييم شاملة للنظام الضريبي من خلال المعلومات المتوافرة.

●تحسين أداء الجهاز الإداري:

إن مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح والتكيف السريع تعد عذراً حاسماً في نجاح عملية الإصلاح أو فشلها لاسيما خلال مراحل التنفيذ الأولى ويمكن تقسيم عملية الإصلاح الضريبي إلى ثلاث مراحل: الأولى هي تنفيذ القانون وتحديد الوعاء الضريبي، والثانية تقييم مقدار الضريبة المستحقة وفقاً للقوانين، والثالثة جباية الضريبة المستحقة، وفي هذه المراحل الثلاث يكون دور الجهاز الإداري مهم جداً وفعال لزيادة رفع فاعلية السياسة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية وإحدى الأدوات المهمة في هذا المجال هي الشفافية الضريبية والتي تعني [34] الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة، وتحقيق الشفافية الآتي:

أ.إنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري: إن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري إذ إن الموظف لا يستطيع أن يتلاعب

بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليقات وتساعد على تطبيق مبدأ المساواة.

ب. تخفيض كلفة فرض الضريبة ويكون من خلال خفض الكلف الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والإجراءات الإدارية الأخرى.

ج. زيادة وعي المكلف ضريبياً: يتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف بالاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليقات وإجراءات التحاسب وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق بالضريبة على ممارسة نشاط معين.

د. تطبيق مبدأ أساس من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية.

هـ. زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي لثقة المكلف بالضريبة.

و. تساعد على جلب الاستثمارات الخارجية والداخلية: إن عملية النشر التي تقوم بها الهيئة تساعد على جلب الاستثمارات خاصة إذا كانت هناك حوافز ضريبية لم يطلع عليها المستثمر كإعفاءات التي تمنح للمنتجين أو المصنعين أو المتخصصين بصناعات إستراتيجية مثلاً.

• مرونة النظام الضريبي: كلما كانت قابلية النظام على التغير والتعديل كبيرة كلما كان أكثر اتساعاً لتحقيق الأهداف المنشودة منه وبالتالي زيادة فرص الإصلاح فيه.

رابعاً: واقع النظام الضريبي في العراق في ظل الموازنة الفدرالية

يعد العراق من أوائل الدول العربية التي عرفت الضرائب، وقد تشكل النظام الضريبي فيه على وفق المفاهيم والنظم الضريبية المعاصرة مع بدايات تشكيل الدولة العراقية. ويقوم النظام الضريبي في العراق على الجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتشمل الضرائب المباشرة الضريبة على دخل الأفراد والشركات والضرائب على رأس المال وتشمل ضريبة العقار وضريبة العرصات، أما الضرائب غير المباشرة

فقد شمل الضرائب الكمركية التي تم إلغاؤها وحلت محلها ضريبة (إعادة الأعمار) والضرائب على الإنتاج التي تطبق على نطاق محدد جداً. وتقسم الإدارة الضريبية في العراق إلى إدارة الضرائب المباشرة وهي الهيئة العامة للضرائب، وإدارة الضرائب غير المباشرة وهي الهيئة العامة للكمارك.

أما فيما يخص السياسة الضريبية فقد خطت وزارة المالية العراقية خطوة مهمة وهي فصل السياسة الضريبة عن الإدارة الضريبية إذ أسست قسم السياسة الضريبية في هذه الوزارة وهو القسم المسؤول عن تخطيط السياسة الضريبية في العراق، مع ذلك فقد مرّ العراق بظروف سياسية وأمنية واقتصادية صعبة جداً إذ شهدت المدة من (١٩٩٠-٢٠١٠) عدد من التطورات والتغيرات يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل: [35]

— المرحلة الأولى (١٩٩٠-١٩٩٥): إذ عكس النصف الأول من عقد التسعينات اتجاهها عاماً بتحقيق الهدف الاقتصادي وتشجيع الاستثمار وتم التعامل مع الحصار الاقتصادي كفترة مؤقتة.

— المرحلة الثانية (١٩٩٦-٢٠٠٢): كان الاهتمام على تشجيع الهدف التمويلي، إذ شهدت هذه المرحلة الاهتمام بالضرائب غير المباشرة بصورة كبيرة من خلال الاعتماد المتزايد على الضرائب الكمركية وعدم تنوع المصادر الإيرادية للدخل والثروة وبذلك عدم الاستقرار الإيرادي.

— المرحلة الثالثة (٢٠٠٣-٢٠١٠): في عام ٢٠٠٣ علقت الضرائب بدءاً من ٢٠٠٣/٤/١٦ وحتى نهاية عام ٢٠٠٣ واستثنيت من ذلك التعليق بعض الضرائب المحددة وفق الأمر ذي العدد ٣٧ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة. وبعد عام ٢٠٠٣، كان هناك تحول إلى اقتصاد السوق وكان على النظام الضريبي العراقي مسؤولية مواكبة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، إذ تم تخفيض نسب الضرائب على الدخل وزيادة المبالغ المعفاة من الضرائب على الدخل وظهور ضريبة الاستقطاع المباشر من الرواتب والأجور والمخصصات لموظفو الدوائر الحكومية والقطاعين العام والمختلط

أما الضرائب غير المباشرة، تم تعليق الضريبة الكمركية خلال هذه المدة وأستعيض عنها بضريبة إعادة الأعمار التي تفرض على السلع المستوردة الداخلة للعراق.

تتولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية إدارة القوانين الآتية: [36]

- قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل.
- قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل.
- قانون ضريبة التركات رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٥ (الغى بموجب القانون رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٤ وبقي سارياً على الوفيات الواقعة خلال فترة نفاذه).
- قانون ضريبة المبيعات رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ (الفنادق والمطاعم).
- ضريبة نقل ملكية العقار (القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢).
- وهناك مجموعة من أوامر سلطة الائتلاف (المنحلة) ذات العلاقة بموضوع الضرائب وهي:

- الأمر رقم ١٧.
- الأمر رقم ٣٧- الإستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٣.
- الأمر رقم ٤٩- الإستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤.
- الأمر رقم - تعديل الأمر رقم ٣٧ والأمر رقم ٤٩.
- أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ١٠٠.

يمكن القول أن الهيكل الضريبي العراقي تهيمن عليه الضرائب غير المباشرة بذسبة تقارب ٨٠ ٪ ولم تشكل مساهمة الضرائب المباشرة فيه أكثر من ٣٠ ٪ على أحسن تقدير في السنوات العادية - باستثناء عام ١٩٩١ و١٩٩٢- الذي انهارت فيه الضرائب غير المباشرة لاسيما ضرائب التجارة الدولية وهيمنت فيه الضرائب المباشرة وعانى الأداء الضريبي في العراق لفترات طويلة من التراخي خاصة في المدة ١٩٧٤ وحتى عام ١٩٨٣ فترة الفورة النفطية للعراق ومنذ عام ٢٠٠٣ تم إجراء إصلاحات في النظام الضريبي

العراقي ففيما يخص ضريبة الدخل تم انقاص أعلى معدل من ٤٠٪ الى ١٥٪ ذات ثلاث شرائح تخضع للأسعار الآتية (٥٪ و ١٠٪ و ١٥٪)، أما ضريبة الدخل العقاري تم تخفيضها من ٣٥٪ الى ١٠٪، مع إلغاء الضريبة الإضافية وقامت سلطة التحالف بإلغاء الرسوم الجمركية ثم عادت وتم فرض تعريف ٥٪ (مع بعض الاستثناءات على الطعام والأدوية) وبعض الضرائب التي تفرض على الإنتاج (كالمذسوجات) بنسبة ١٠٪ ودراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق [37].

وترى الباحثة إن الإصلاحات لم تحقق الغاية منها في تلك الفترة ويمكن ملاحظة ذلك من خلال تحليل الموازنة الفدرالية للعام ٢٠٠٦ فإذا ما قرأنا الأرقام الفعلية للإيرادات غير النفطية في الموازنة في العراق للعام (٢٠٠٦) نجد أنها تشكل ما يقارب ٨٪ على أحسن تقدير في حين ما يزيد عن ٩٢٪ هو إيرادات نفطية وأن ما يقارب نصف الإيرادات غير النفطية هي متأتية من ضرائب دخل الشركات وتبلغ (٢,١٣) والضرائب على الموظفين والأفراد ومساهمة المتقاعدين وكلها مجتمعة تبلغ أقل من الواحد في المائة من الإيرادات كما في الجدول ذي الرقم (١):

الجدول (١)

هيكل الإيرادات المخططة للموازنة الفيدرالية للعراق لعام ٢٠٠٦ (٪)*

النسبة ٪	مصدر الإيراد
٩٢,٧٦	الإيرادات النفطية
١,٣٢	الكمارك رسم إعادة الاعمار
٠,٢	ضريبة دخل الافراد
٣,١٣	ضريبة دخل الشركات
٠,١٩	ضريبة دخل الموظفين
٠,١٦	دخل الفوائد
٠,٤	المنقول من الهيئات والشركات العامة للدولة
٠,٠٧	اجور الخدمات
١,٠٨	الضرائب والرسوم الاخرى
٠,٣٢	مساهمة التقاعد
٠,٣٧	ضريبة المكس

* وزارة المالية العراقية - دائرة الموازنة: موازنة عام ٢٠٠٦، ص ٩٨.

أما موازنة العام ٢٠١٧ الفدرالية أي بعد مرور (١١) عاماً فقد أظهرت اختلافاً بسيطاً في هيكل الإيرادات على الرغم من تأسيس وحدة السياسة الضريبية منذ العام ٢٠٠٦ وكما في الجدول ذي الرقم (٢):

الجدول (٢)

الإيرادات العامة وفق الاعداد لعام ٢٠١٧ *

ت	التصنيف	المبالغ/ الف دينار	النسبة %
١	الإيرادات النفطية والثروات المعدنية	٦٧,٩٥٠,٢٢٥,٠٠٠	٨٦
٢	الضرائب على الدخل والثروات	٣,٤٥١,١٦١,٥٣٣	٤,٣
٣	الضرائب السلعية ورسوم الانتاج	١,٩٩٥,٢٠١,٣٦٧	٢,٥
٤	الرسوم	٦٨٨,٧٦٦,٧٦٢	٠,٨
٥	حصة الموازنة من ارباح القطاع العام	٨٨٦,٩٣٥,٠٠٠	١,١
٦	الإيرادات الراسمالية	١٢٥,١٢٣,٥٠٤	٠,١
٧	الإيرادات التحويلية	٢,٨٠٩,٦٠٧,٢٣٣	٣,٥
٨	إيرادات اخرى	١,١٠٤,٤٠٠,٦٠١	١,٣
	اجمالي الإيرادات	٧٩,٠١١,٤٢١,٠٠٠	١٠٠

* وزارة المالية العراقية – دائرة الموازنة: موازنة عام / ٢٠١٧.

ومن وجهة نظر الباحثة فإن الاصلاح الضريبي لم يتحقق وفق الزمن المتوقع لا بل استغرق فترة طويلة ليأتي ببعض الثمرات وكان ذلك واضحاً في موازنة العام ٢٠١٧ وحتى يمكن ملاحظة التطور في الاصلاح للنظام الضريبي بصورة كمية تمت المقارنة بين نسبة إجمالي الإيرادات الضريبية بأنواعها للعام ٢٠١٧ مع نسبة إجمالي الإيرادات الضريبية للعام ٢٠٠٦ إذ نلاحظ ارتفاع النسبة إلى ٦,٨ (٤,٣ + ٢,٥) في العام ٢٠١٧ وانخفاض نسبة الإيرادات النفطية وذلك يعد تغيراً ايجابياً بسيطاً في السياسة الاقتصادية للعراق.

في حين ذكر [38] أنه ينبغي على واضعي السياسات الاقتصادية دراسة الاسس الصحيحة لتنفيذ محاور الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٧ وبما يحقق نسب عالية من الاهداف المطلوبة المتمثلة بتغطية الانفاق الحكومي بجانبه الجاري والاستثماري وتغطية العجز الحاصل نتيجة زيادة الانفاق عما يتحقق من إيرادات مع دراسة الجدوى الاقتصادية لكافة المشاريع المخطط تنفيذها واعطاء الاولوية لمشاريع البنى التحتية

والمشاريع ذات الحاجة الملحة كما ينبغي دراسة موضوع استحداث وتفعيل اتجاهات ضريبية لزيادة حصيلة الإيرادات العامة.

وعند تقييم النظام الضريبي الحالي يلاحظ انه صمم لاقتصاد داخلي مسيطراً عليه مركزياً بعد العراق بلد غني بالنفط وان النظام والتشريع الضريبي لم يحظَ بالاهتمام في المجتمع ومؤسسات الدولة العراقية فضلاً عن تعدد القوانين التي تفرض على مصادر الدخل المختلفة الأمر الذي يؤدي إلى التعقيد في الإجراءات التي تصاحب عملية التحاسب الضريبي وهذا يؤدي بدوره إلى عزوف المكلفين ومحاولة التهرب من دفعها فضلاً عن ضعف الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع تجاه فهم دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وبعد أحداث العام ٢٠٠٣ ورفع القيود عن الصادرات النفطية حدث انخفاضاً كبيراً في نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة وفقدت الهدف التمويلي مما تتطلب اصلاح من خلال إعادة النظر في قوانين الضرائب وإدخال أوعية جديدة ضمن الهيكل الضريبي ورفع مستوى الوعي الضريبي وترسيخ كون الضريبة أداة مالية واقتصادية واجتماعية مهمة في ذهن المواطن[39].

يجب إن نشير إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بمساعدة وزارة المالية قد قامت بتأسيس وحدة السياسة الضريبية وقد أنشئت هذه الوحدة رسمياً في ٢٥ آب ٢٠٠٥ بموجب القرار الوزاري رقم ٤٠٩ والصادر بتاريخ ٢٥ آب ٢٠٠٥، إن مهمة وحدة السياسة الضريبية لا تقتصر على الإصلاح الضريبي فهي تغطي حيزاً واسعاً من المهام بضمنها تطوير وتوسيع وتحديث وتوقيع النماذج وإصدار تحليلات دورية عن النظام الضريبي ومراقبة تحصيل الضرائب مما يسمح للمسؤولين بتقدير الوضع الحالي للاقتصاد، ويركز عمل وحدة السياسة الضريبية على قضايا الإصلاح الضريبي ووضع نظام الضريبي مناسب ومراقبة عمل الإدارة الضريبية وإعداد مقترحات تشريعية للتغيرات في قوانين الضريبة (من ضمنها المقترحات المقدمة من قبل المجموعات التجارية والـIMF) والبنك الدولي...الخ) وتقوم الوحدة بمراقبة إعادة هيكلة الهيئة العامة للضرائب وتحديد وسد الفروقات بين أنظمة التحصيل والمحاسبة والمعلوماتية[40].

واقترح الطعان[41] لرفع فاعلية السياسة الضريبية في الاقتصاد العراقي مراعاة الآتي:

١. إعادة النظر في الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب بما يرفع كفاءة الجهاز الضريبي.
٢. استحداث دائرة رئيسة باسم إدارة الهيئات العامة للضرائب تتألف من الهيئات الآتية:
 - أ. الهيئة العامة لضريبة بغداد.
 - ب. الهيئة العامة لضريبة المنطقة الجنوبية.
 - ج. الهيئة العامة لضريبة المنطقة الوسطى والشمالية.
٣. أن ترتبط الدائرة الرئيسة بالسيد وزير المالية مباشرة وان يديرها موظف بدرجة خاصة وكيل او مستشار من ذوي الاختصاص والكفاءة في المجال الضريبي.
٤. أن يدير الهيئات الثلاث موظف بدرجة مدير عام يرتبط بإدارة الهيئات العامة للضرائب.

إن التقسيم الهيكلي الجديد لجهاز الضريبة يمكن أن يرفع من كفاءة عمل الدائرة من إذ فرض الضريبة وجبايتها ويقلل من التهرب الضريبي وتوسيع قاعدة الوعاء الضريبي وان التغيير الهيكلي الجديد المقترح يتطلب إعادة النظر في صيغ فرض وجباية الضرائب بما ينسجم والآتي:

أولاً: تقليص المدة الزمنية بين فرض الضريبة وجبايتها وان يكون هناك تسديد لضريبة الدخل وغلق الحسابات كل ستة أشهر لأجل التقليل من تدهور القيمة الحقيقية لتلك العوائد خلال المدة المحددة وهذا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الدور التمويلي للضرائب والرسوم.

ثانياً: بهدف رفع نسبة الضريبة إلى الناتج المحلي والإجمالي إذ أن تلك النسبة التي تمثل الضغط الضريبي في الاقتصاد لا تزال واطئة جداً مقارنة مع الاقتصاديات الأخرى الأكثر تطوراً إذ تشكل تلك النسبة (٥٪) من GDP في المدة المحددة بعد أحداث

٢٠٠٣/٤/٩ بعد أن كانت تعادل (٧٪) في الثمانينيات في حين ان تلك النسبة تعادل (٢٨٪) في أميركا و(٤٢٪) في فرنسا و(١٦٪) في اندونيسيا و(٢٧٪) في يوغسلافيا و(١١٪) في عمان.

أشار محمد[42] إلى الدروس المستفادة من الإصلاح الضريبي بالاتي:

١- ينبغي أن يكون توسيع وعاء الضريبة وخفض أسعارها هو الهدف الرئيس لأية مبادرة للإصلاح الضريبي ومن شأن توسيع الوعاء الضريبي أن يولد إيراد أعلى وأن يوفر معاملة ضريبية متماثلة لمختلف الأنشطة والأفراد كما أن توزيع العبء الضريبي بين فئات الدخل المختلفة يتحسن أيضاً بالحد من صور التمييز الضريبي التي تفيد الأغنياء في الأغلب.

٢- ينبغي أن تمثل ضريبة القيمة المضافة عنصراً مهماً في برنامج إصلاح ضريبة المبيعات لأنها يمكن أن توفر مبالغ كبيرة في شكل إيرادات وتوفر دافعا لزيادة الادخار فمن المتوقع أن تؤدي ضريبة القيمة المضافة إلى تقليل الربح الذي يؤول إلى الأغنياء الذين يحصلون على تراخيص الواردات وعلى تصاريح النقد الأجنبي ويمكن أن تساعد في تحسين تحصيل الضرائب عن طريق إيجاد سجل للمعاملات يمكن التحقق منه وقد نجحت في توفير إيرادات إضافية وتقليل تكاليف التحصيل للضرائب في دول مثل اندونيسيا والبرازيل وتركيا وكولومبيا وملاوي والمكسيك.

٣- إن الإصلاح الضريبي المنسق يحقق مزايا مهمة مقارنة بإصلاح نظام الضريبة على أجزاء منعزلة بعضها عن البعض إذ يضمن الإصلاح المنسق الاتساق بين التغيرات في كل ضريبة على حدة وبين الأهداف الشاملة فخفض الرسوم الجمركية من دون زيادة مقابلة في الضرائب الأخرى يمكن أن يزيد العجز المالي ويمكن للإصلاح المنسق أن يجمع بين خفض الرسوم وتعويضها .

٤- تحسين الإدارة الضريبية شرط أساس لنجاح الإصلاح فالإدارة غير الفعالة تبديد الثقة بالضريبة كأداة لجمع الإيرادات في بيئة يكون فيها سلوك التهرب الضريبي هو القاعدة وليس الاستثناء فمن المهم أن يتزامن إصلاح الإدارة الضريبية مع السعي لإعادة هيكلة النظام الضريبي.

٥- الحد من استخدام النظام الضريبي لأهداف لا تتعلق بالإيراد (مثل التمييز الضريبي لاستثمارات معينة) إذ غالباً ما يؤدي إلى استنزاف كبير للخزانة عن طريق تحويل الموارد تجاه الأنشطة المميزة ضريبياً لذا الموازنة بين ما قد يقترن بهذه التدابير من مكاسب متوقعة وخسائر.

٦- يجب أن يأخذ الإصلاح الضريبي في الحسبان الظروف القائمة داخل البلد وخارجه إذ غالباً ما تجد البلدان النامية عند إصلاح نظمها الضريبية أنها مقيدة بشدة بأوضاعها وبالهيكल الضريبي في البلدان المصدرة لرأس المال فالنظام الأمريكي مثلاً يحول دون استخدام نظام التدفق النقدي للضرائب في البلدان النامية (وهو نظام تستقطع فيه كل المصروفات من وعاء الدخل في ذات السنة التي يتحقق فيها) ويعزى ذلك إلى أنه لا يتسنى في ظل هذا النظام خصم الضرائب التي يدفعها المستثمرون الأمريكيون للبلدان النامية من التزاماتهم الضريبية المحلية.

ويمكن تشخيص سبل وتوجهات الإصلاح الضريبي في العراق من خلال النتائج التي تعكسها المؤشرات المستخدمة في تقييم النظام الضريبي وازدياد الأهمية النسبية لإيرادات الضريبة خاصة مع ظرف التقلبات السوقية للواردات النفطية وهذا ما أكد عليه عبدالله البندر في وقائع ندوة الإصلاح في مجلة العراق للإصلاح الاقتصادي بقوله "من أهم المعالجات التي تركز عليها الدائرة الاقتصادية في هذه المرحلة هو الإصلاح الضريبي وما للضريبة من أهمية في كيفية معالجة وضع إيرادات ضريبية تتناسب مع الإنفاق الكبير في قطاعات الدولة (التمويل)، فإذا ما بقينا نعتمد على إيرادات القطاع النفط (في الواقع تشكل حدود ٩٢٪ من الموازنة الحكومية)، هذا معناه أننا لن نستطيع ان النهوض بالاقتصاد العراقي اعتماداً على النفط بسبب تعطل الصناعة العراقية وبسبب أعمال التخريب بالتالي بات لزاماً أن نجد مصادر أخرى للتمويل واحد أهم هذه المصادر هو الضرائب لكن في ذلك مشاكل كثيرة في الوقت الحاضر لأسباب عديدة هي:

١. أن التركيز على أهداف محددة واقعية منها الإيراد هو من متطلبات الإصلاح لذلك فان التضحية بالإيراد يجب أن لا تكون غير محدودة وأن الإدارة الضريبية والتشريع

الضريبي هما من الأركان الأساسية لنجاح أي عملية إصلاح مطلوبة، فتحسين أداء الإدارات الضريبية ومكافحة الفساد الإداري في الأجهزة الضريبية هما من أساسيات الإصلاح واستخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتدصيل واستخدام الرقم الإلكتروني لتعريف المكلف هي أهداف يجب أن تكون حاضرة في ذهن القائمين على عملية الإصلاح.

٢. أما الإصلاحات التشريعية في القوانين الضريبية ومتابعة حدود السماحات ومعدلات التضخم والظروف الاقتصادية التي قد يشهدها أي بلد في فترة ما فهي من أولويات عملية الإصلاح.

٣. جاء الإصلاح الضريبي كونه أحد مكونات حزمة الإصلاح الاقتصادي مظهرًا في أجراءاته ولم يلامس واقع واحتياجات الاقتصاد العراقي وخسرت الخزينة العراقية موارد مهمة نتيجة التخلي عن بعض أنواع الضرائب كالضرائب الجمركية، إلا أنه لم يتم طرح البديل المناسب وهنا عادة تكون ضريبة القيمة المضافة للتعويض عن الإيراد المفقود كما أن الإدارة الضريبية في العراق غير مستعدة بعد لتطبيقها لذا فإن اختيار التوقيت على الأقل هو غير مناسب.

٤. أما إصلاح ضريبة الدخل العقاري والقاضي بتنزيل سعر الضريبة من ٣٥٪ إلى ١٠٪، مع إلغاء الضريبة الإضافية فهو إجراء جيد لكنه غير كافٍ لتحفيز الادخارات الخاصة للتوجه إلى قطاع البناء والتشييد لوجود وسريان قانون الإيجار المطبق منذ عام ١٩٧٩ والذي ينحاز بشكل كلي إلى جانب المستأجر على حساب المؤجر من دون أن يوازن بين الطرفين.

٥. إن ضريبة دخل الشركات على الرغم من كونها ولدت نسبة عالية نسبيًا من إجمالي الإيراد تتجاوز ثلاثة بالمائة إلا أنها تبقى مرهونة بأداء هذا الشركات الذي يرتبط بالوضع الأمني والاقتصادي.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

١. أن الإصلاح الضريبي بصورة عامة هو عملية تشمل تبسيط للذخام الضريبي القائم من خلال تقليل أسعار الضريبة وجعلها أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية مع التخفيف عن كاهل المواطن بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ويفعل من الذخام الضريبي، ويجعله أكثر اتساقاً وتناغماً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة.
٢. إن استخدام مؤشرات الأداء الضريبي يعد أداة أساسية في تحديد وجود حاجة لإصلاح الذخام الضريبي من عدمه على عدد أن نتائج اختبار هذه المؤشرات بصورتها الإيجابية والسلبية تعمل على تحديد دواعي الإصلاح في الذخام الضريبي وتحديد مجالات الإصلاح اللازمة.
٣. يعد مؤشر الطاقة الضريبية أحد أهم مؤشرات دالة لقوة الاقتصاد في البلد فضلاً عن كونه أحد العناصر الأساسية لتحقيق قدرة المكلفين على تحمل أعباء الضريبة من خلال قدرتهم على تحقيق الدخل ومن خلال هذا المؤشر يمكن توسيع القاعدة الضريبة في العراق.
٤. يعد مؤشر الضغط الضريبي دالة لتحقيق مبدأ العدالة وهو الأساس في تحقيق أهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية ويمكن من خلاله تصنيف قاعد المكلفين إلى تدرجات تساعد في التركيز على الفئة الأكثر دحلاً والتحكم بتوجهاتها خدمة للسياسة الضريبية.
٥. تم تحديد نواحي القصور في النظام الضريبي الحالي في مجالين أساسيين هما:
 - افتقار الذخام الضريبي الحالي إلى المرونة للتكيف مع الأوضاع الاقتصادية والتعامل مع المستجدات في ظل فقدان الاستقرار الاقتصادي والسياسي في العراق.
 - افتقار الإدارة الضريبية إلى سياسة جبائية سليمة وسريعة خالية من التمييز والمبالغة فضلاً عن اعتماد الإدارة على التقدير (التقدير الجزائي) في أغلب الأحيان

في تحديد مبالغ الضريبية مما يثير الشعور بعدم العدالة لدى المكلف وبالتالي عزوفه عن التسديد ولجوءه إلى التهرب الضريبي.

٦. عند مقارنة الموازنة بين العامين ٢٠٠٦ و ٢٠١٧ تم ملاحظة أن الإصلاح الضريبي لم يتحقق وفق الزمن المتوقع وكان ذلك واضحاً في موازنة العام ٢٠١٧ إذ تمت المقارنة بين نسبة إجمالي الإيرادات الضريبية بأنواعها للعام ٢٠١٧ مع نسبة إجمالي الإيرادات الضريبية للعام ٢٠٠٦ إذ نلاحظ ارتفاع نسبة إجمالي الإيرادات الضريبية إلى إجمالي إيرادات الموازنة إلى ٦,٨ (٤,٣ + ٢,٥) في العام ٢٠١٧ وانخفاض نسبة الإيرادات النفطية وذلك يعدّ تغيراً ايجابياً بسيطاً في السياسة الاقتصادية للعراق.

٧. أيضاً كان هناك زيادة في إيرادات ضريبة الدخل بأنواعها إجمالاً في العام ٢٠١٧ عن العام ٢٠٠٦ إذ بلغت في العام ٢٠١٧ نسبة ٤,٣٪ فضلاً عن عودة ظهور الضرائب على السلع ورسوم الإنتاج التي بلغت نسبتها ٢,٥٪ في العام ٢٠١٧ وهذا يعني العودة إلى اعتماد ذلك النوع بعد إن تم الغاءه من قبل سلطة الائتلاف في حينه.

ثانياً: التوصيات

١. وضع آلية لعملية الإصلاح الضريبي تتضمن معالجة أوجه القصور في النظام الضريبي وتحديد فترة زمنية لإكمالها ووضع مؤشرات لمتابعة دقة وصحة عملية الإصلاح.

٢. تفعيل نظم الاستعلام الضريبي والمنظومة الالكترونية للتحاسب الضريبي التي سبق وان قامت الهيئة العامة للضرائب بالتعامل معها وإعدادها منذ المؤتمر الأول للهيئة في العام ٢٠٠١ والذي إعادة تأكيده من خلال السياسات المطبقة في وقتها وأهمها التوعية الضريبية من خلال النشرات والإعلانات الهادفة.

٣. تطبيق مبدأ الكلفة مقابل المنفعة في عملية جباية وتحويل الضرائب على عدّ أن إيرادات الضريبة يجب إن تكافئ الاتفاق على عملية التحاسب الضريبي والجباية لتحقيق الهدف الاقتصادي منها.

٤. إعداد منظومة الكترونية للجباية وذلك لتسهيل عملية الجباية وللاحد من الفساد والابتزاز الذي يتعرض له المكلف من خلال تعامله مع أطراف عديدة إثناء عملية تحديد الوعاء الضريبي وتحديد مبلغ الضريبة.
٥. ربط منظومة الجباية الالكترونية بمنظومة الحكومة الالكترونية لإحكام إلزام المكلف بعملية التسديد للضريبة المحددة من دون تأخير من خلال الاستقطاع المباشر خاصة فيما يتعلق بشركات المقاولات إذ يتم استقطاع الضريبة من حساب المقاول من قبل الدائرة المعنية قبل تسليم مستحقات المقاول لشركة المقاولات أو المقاول.
٦. وضع مؤشرات لقياس فاعلية سياسات الإصلاح الضريبي وربطها بالموازنة الفدرالية لقياس نجاح هذه السياسات في تحقيق الهدف التمويلي للموازنة ووضع جدول يقارن هذه المؤشرات عبر سنوات تنفيذ سياسات الإصلاح.
٧. إعداد جداول مقارنة افقية وعمودية لبنود تمويل الموازنة ملحقه بالموازنة الفدرالية يتم اعدادها سنوياً توضح التغير في بنود التمويل مع التركيز على الدور التمويلي للضرائب بأنواعها وتحليل مساهمة كل نوع في عملية التمويل وربط ذلك بتوجيه سياسات الإصلاح كنوع من الرقابة المستمرة على هذه السياسات الإصلاحية لزيادة كفاءتها من خلال المؤشرات المعتمدة التي سبق الإشارة إلي ارتباطها بالموازنة الفدرالية.

المصادر والهوامش

- [1] Al-Aboudi Alaa Hussein Mons (2015), "Analysis of tax policy trends in Iraq and their role in determining the path of tax revenue for the years (2010-2015) applied research at the General Tax Authority," equivalent diploma to a master's, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad.
- [2] Hassan, Karabim Abees (2016), "Privatization and reform of the tax system in Iraq, Babylon University Journal/ Pure and Applied Sciences/ Issue (1)/ Volume (24).
- [3] Adai, Nour Shadhan and Kamel, Hanan Shaker (2017) "An Analytical Reading of the Federal Public Budget" for the year 2017, Ministry of Finance, Economic Department, March.
- [4] Barakat, Abd al-Karim Sadiq and others, (1986), "Tax Systems," University House, Alexandria, Egypt, p. 123.
- [5] Kadawi, Talal Mahmoud and Al-Ali, Adel Falih (1989), "The Economics of Public Finance", Part Two, Dar Al-Kutub for Printing and Publishing, University of Mosul, Iraq, pp. 198-199.
- [6] Al-Jubouri, Fatima Ibrahim Khalaf (2002), "Income Tax in Iraq, a Study in Its Economic and Financial Aspects, a Comparative Study," MA Thesis, College of Administration and Economics, University of Mosul, p. 65.
- [7] Abdullah, Muhammad Sami (2005), "The Financial Role of Taxes in Selected Arab Countries for the Period (1980-2002)", Master Thesis, College of Business and Economics, University of Mosul, p.57.
- [8] Ref. [6], p. 78.
- [9] Ref. [7], p. 58.
- [10] Ref. [7], pp. 60-64.
- [11] Kadawi, Talal Mahmoud (1984), "The Tax Structure in Iraq During (1958-1978)", Al-Rafidain Development Journal, Volume 6, Issue 2, p. 183.
- [11] Same Ref.

-
- [12] Hegazy, Al-Mursi Al-Sayed (2001), "Tax Systems Between Theory and Practice," University House, Alexandria, Egypt, p. 13.
- [13] Ref. [7], p. 64.
- [14] Ref. [6], p. 71.
- [15] Abdel-Hamid, Afif (2014), "The Effectiveness of Tax Policy in Achieving Sustainable Development A Case Study of Algeria during the Period (2001-2012)", Master of Management Sciences, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, Ferhat Abbas University - Setif, Algeria P. 26.
- [16] Ref. [7], p. 69.
- [17] Ref. [11], p. 80.
- [18] Ref. [15], p. 27.
- [19] Belazouz, Ben Ali and Kunduz, Abd al-Karim (2006), "The principle of tax kills the tax between Ibn Khaldoun and Lafer," the Islamic Institute for Research and Training, Research Paper, Madrid, November, p. 10.
- [20] Ref. [15], p. 29.
- [21] Ref. [15], p. 29.
- [22] Ref. [6], p. 78.
- [23] Ref. [7], p. 69.
- [24] Ref. [6], p. 81.
- [25] Ref. [7], p. 71.
- [26] Muhammad, Amr Hisham (2006), "Tax Reform in Developing Countries - With Special Reference to Iraq" Journal of Human Sciences <http://www.ulum.nl/Fourth Year: Issue 29: July>, Center for Research Studies the Arab World, Al-Mustansiriya University, Baghdad, p.6.
- [27] Ref. [2], p. 264.
- [28] Ref. [1], p. 40.
- [29] Reim, Tohamy, "Tax Reform in Iraq," USAID/ Governmental Economic Project, Bearing Point Corporation, www.IIER.ORG, p.9. and Ref. [1], p. 40.
-

-
- [30] Ref. [26], p. 22.
- [31] Al-Touni, Nagy, "Tax Reform Policies," www.arab-api.org/develop.
- [32] Ref. [15], pp. 41-42.
- [33] Ref. [19], p. 17.
- [34] Al-Kaabi, Jabbar Muhammad Ali and Abdul Hamid, Yasser Ammar (2008), "Tax Transparency and Prospects for its Implementation in the General Tax Authority," Conference / Towards a Comprehensive National Strategy to Confront Corruption and Promote a Culture of Integrity, submitted to the Integrity Commission, p. 7.
- [35] Ref. [1], pp. 107-108.
- [36] Ahmad and Mazen Sabah, "The Tax System in Iraq, Reality and the Reasons for Reform, Ministry of Finance, without a year of publication, p. 13.
- [37] Ref. [26], p. 8.
- [38] Ref. [3], p. 5.
- [39] Mahmoud, Bakr Ibrahim (2007), "The Role of Taxes in Financing the State's General Budget," Al-Sabah Newspaper, p. 14.
- [40] Ref. [29], p. 13.
- [41] Al-Taani, Hilal (2010), "Towards the Development of Tax Policy in Iraq," Akhiyar Network in Najaf, April, p. 5.
- [42] Ref. [26], p. 11.