

تحليل أثر التغيرات في الاسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي  
للمدة (1995-2010)\*

Analyzing the Impact of Changes in Prices the tax on the Proceeds  
of tax in the tax System of Iraq for the period (1995-2010)

أ.د. يسرى مهدي حسن السامرائي م.م. زهرة خضير عباس العبيدي  
جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد / قسم الاقتصاد

المستخلص

تشكل دراسة الضريبة كظاهرة مالية لتحقيق اهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية بالاضافة الى الهدف المالي وهو دورها الرئيسي في تمويل الانفاق العام ، وفي النظام الضريبي العراقي ونتيجة للظروف التي مر بها البلد ولتفعيل دور الضريبة لمواجهة الابعاء الحكومية فقد جرت عدة تعديلات في الاسعار الضريبية للضرائب المباشرة وغير المباشرة نتيجة للظروف الاقتصادية والاجتماعية وظروف الحصار التي كان يمر بها العراق واحداث عام 2003 ، حيث ان هناك عوامل مؤثرة في الحصيلة الضريبية منها عوامل اقتصادية وتشريعية وادارية ، وان السعر الضريبي يعد من العوامل التشريعية المؤثرة في الحصيلة الضريبية وان التغيرات في الاسعار الضريبية اثرت على الحصيلة الضريبية .

وبناء على هذه الاهمية حيث شكلت دراستنا حول موضوع ، تحليل اثر التغيرات في الاسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي للمدة (1995-2010) ، وعليه فقد قسم البحث على مبحثين ، استعرض المبحث الأول مفهوم سعر الضريبة (معدل الضريبة) وطرق تحديده ،اما المبحث الثاني فقد تناول تحليل اثر التغيرات في سعر الضريبة على الحصيلة الضريبية للنظام الضريبي العراقي .

Abstract

A study of the tax as a phenomenon funds to achieve the goals of state economic and social as well as financial target, a main role in financing public spending, and in the tax system of Iraq and as a result of conditions experienced by the country and to activate the role of the tax to meet the burden of government have been several changes in the prices of tax for direct taxes and indirect result economic conditions and social conditions of the blockade that was going through Iraq and the events of 2003, as there are factors affecting the outcome in tax, including economic factors, legislative, administrative, and that the tax rate is one of the factors legislative, affecting in tax outcome and that changes in the prices of tax affected the outcome of tax. Based on these important accounting for our study on the subject, analyzing the impact of changes in prices, the tax on the proceeds of tax in the tax system of Iraq for the period (1995-2010), and therefore research is divided in tow sections, reviewed the first topic of study the concept of tax rate (tax rate) and the methods selected, the second section dealt with analyzing the impact of changes in prices, the tax on the proceeds of tax in the tax system of Iraq

\* بحث مستل من اطروحة دكتوراه .

## المقدمة

تعد الضريبة احد اهم ادوات السياسة المالية حيث تستخدم لتحقيق اهداف مالية واقتصادية واجتماعية ، وان هناك عوامل تشريعية عديدة تؤثر في حجم الحصيلة الضريبية ومنها سعر أو معدل الضريبة ، السماحات الضريبية ، وان اي نظام ضريبي في اي دولة من دول العالم يختار الاسلوب الفني للسعر بالشكل الذي يتلائم وفلسفة ذلك النظام السياسي والاجتماعي والاقتصادي والواقع الاقتصادي لتلك الدولة مع الاخذ بنظر الاعتبار نوع الضريبة التي يفرضها ونوع الاوعية الخاضعة للضريبة ، والاهداف التي يسعى الى تحقيقها المشرع الضريبي . وفي العراق اذ تم تعديل تلك الاسعار مواكبة للظروف الاقتصادية والاجتماعية وظروف الحصار التي كان يمر بها العراق أبان عقد التسعينات واحداث عام 2003 ابان تغيير النظام السياسي ، مما اثر على اجمالي الحصيلة الضريبية زيادة ونقصان بتغير الاسعار الضريبية .

### أولا - مشكلة البحث:

تتأثر الحصيلة الضريبية بتغير الاسعار الضريبية ، اذ يلجأ المشرع الضريبي ، الى اجراء تغييرات أو تعديلات على قوانينها الضريبية ، لتفعيل دور الضريبة لمواجهة الاعباء الحكومية المتزايدة ، وفي النظام الضريبي العراقي ونتيجة للظروف التي مر بها البلد ، وبهدف ملاحقة التغير في المستوى العام للاسعار ومواكبة الاسعار الضريبية لتلك التغيرات ، فقد جرت عدة تعديلات في النسب الضريبية مما اثر على الحصيلة الضريبية زيادة او نقصان.

### ثانيا - هدف البحث:

هدف البحث تحليل اثر التغيرات في الاسعار الضريبية على حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في النظام الضريبي العراقي للمدة (1995-2010) .

### ثالثا - فرضية البحث:

يستند البحث إلى فرضية مفادها ، ان هناك عوامل تشريعية عديدة تؤثر في حجم الحصيلة الضريبية للنظام الضريبي العراقي ، ومنها سعر أو معدل الضريبة ، وان التعديلات في الاسعار الضريبية للنظام الضريبي العراقي خلال مدة الدراسة (1995-2010)، اثرت على الحصيلة الضريبية زيادة او نقصان ، بغض النظر عن تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية .

### رابعا - حدود البحث:

- الحدود المكانية - تم اختيار النظام الضريبي العراقي.
- الحدود الزمانية : شمل البحث المدة الزمنية (1995-2010) وفقا للبيانات الاحصائية المتاحة .

### خامسا - هيكل البحث:

وفقا لهدف البحث فقد قسمت الدراسة على مبحثين ، حيث اهتم المبحث الأول منه بسعر الضريبة (معدل الضريبة) وطرق تحديده ، ليستعرض مفهوم السعر الضريبي (معدل الضريبة) اولا ، وطرق تحديده للضرائب المباشرة وغير المباشرة ثانيا ، أما المبحث الثاني فيناقش تحليل أثر التغيرات في سعر الضريبة على الحصيلة الضريبية للنظام الضريبي العراقي حيث خصص اولا ، تطور سعر الضريبة في النظام

الضريبي العراقي . اما ثانيا فيناقش تحليل اثر التغيرات في سعر الضريبة على حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في النظام الضريبي العراقي للمدة (1995-2010) ، واخيرا اختتم البحث باهم الاستنتاجات والتوصيات .

## المبحث الأول

### سعر الضريبة (معدل الضريبة) وطرق تحديده

اهتمت التشريعات الضريبية بسعر او معدل الضريبة ، حيث من خلال تحديد ذلك السعر يمكن الوصول الى الحصيلة الضريبية والتأثير فيها ، لذلك لا بد من التعرف على معدل الضريبة وطرق تحديده وكالاتي :

#### اولا: مفهوم السعر الضريبي (معدل الضريبة) .

يقصد بسعر الضريبة ( معدل الضريبة ) النسبة بين مقدار الضريبة وقيمة المادة الخاضعة لها ، اي يحدد المبلغ الذي يجب ان يدفعه المكلف بعد ان يتم تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة بموجب القانون ، وان العملية ليست عملية حسابية بقدر ما هي مراعاة اوضاع المكلف الشخصية وبالتالي عدالتها ، وان تحديد سعر الضريبة على الوجه الصحيح يتطلب مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في كل دولة ، لذا تختلف طرق واساليب احتساب سعر الضريبة من دولة الى اخرى. (طاقة، العزاوي، 2010: 108-109)

#### ثانيا: طرق تحديد السعر الضريبي للضرائب المباشرة وغير المباشرة :

ان سعر الضريبة اما ان يكون نسبيا أو تصاعديا أو متدرج الى الاعلى بصورة متناقصة أو تنازلية. وان تلك العلاقة أو النسبة تتخذ صورتين اساسيتين هما :

- السعر القيمي : ويتمثل في صورة نسبة مئوية من قيمة الوعاء بعد تقديره بالنقود . وتطبق الاسعار القيمية على الضرائب المباشرة غالبا كالضرائب على الدخل ورأس المال . وتمتاز الضريبة القيمية ببساطتها ووضوحها ، على الاقل من الناحية النظرية وان حصيلتها تتغير لمجرد تغير اثمان السلع التي تفرض عليها .
- السعر النوعي : ويتمثل في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة (كمية) من وعاء الضريبة وقد تكون هذه الوحدة وزنا أو حجما أو مساحة..الخ. وتطبق الأسعار النوعية غالبا على الضرائب غير المباشرة كالضرائب الكمركية وضرائب الاستهلاك ، ان الضريبة النوعية تستدعي اجراء تقسيمات كثيرة ووضع جداول كبيرة تشمل على اصناف السلع المختلفة ومبلغ الضريبة المفروضة على كل منها مما يؤدي الى التعقيد ، وعلى الرغم من تلك الجداول قد يتعذر التفريق بين السلع التي تختلف في قيمها على الرغم من اتحاد نوعها مع احتياجها الى تعديل من وقت الى آخر ، ولا سيما خلال الاوقات التي تنخفض فيها قيمة النقود حتى تتناسب مع الاثمان. وعلى الرغم من هذه العيوب في الضريبة النوعية ، الا انه انتشر استعمالها في الرسوم الكمركية في الانظمة الضريبية الحديثة لانها تمتاز بانها لا تثير صعوبات في تقدير المادة الخاضعة لها ، فمن السهولة التحقق من نوع السلعة الخاضعة لها أو وزنها أو حجمها أو عددها اي من السهل تقدير وعاء الضريبة .

تتخذ الضريبة النسبية الصور الآتية :

- 1- مفهوم الضريبة النسبية الثابتة : وهي الضريبة التي يكون فيها سعر الضريبة ثابتا من وعاء الضريبة ولا يتغير مهما تغيرت قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة ، فالضريبة تدفع بالمعدل نفسه سواء كان الوعاء كبيرا ام صغيرا وسواء كان المكلف فقيرا ام غنيا ، وتزداد حصيلة الضريبة بالنسبة نفسها التي يزداد بها مقدار وعائها

، (شحاذاة ، شامية ، 2003: 181)، كان تفرض ضريبة على الدخل بنسبة (10%) فهذا السعر ينطبق على جميع الدخول الصغيرة والكبيرة .

- مميزات الضريبة النسبية :

- ان مؤيدي الضريبة النسبية يبررونها بما تتميز به من بساطة إذ تفرض بسعر واحد ، ومن حيث تحقيق مبدأ العدالة فهي تعامل المكلفين معاملة واحدة وانها لا تهدد الثروات والدخول ، فمن لديه دخل (100000) دينار يخضع لسعر ضريبي (10%) فيدفع ضريبة مقدارها (10000) دينار ، ومن لديه دخل (1000000) دينار يدفع ضريبة مقدارها (100000) دينار . ولذلك رحب بها اصحاب نظرية العقد الاجتماعي ، فما دامت الضريبة ثمنا للخدمات فيجب ان يتحقق التناسب بين مقدار الضريبة وما يحصل عليه الفرد من خدمات من قبل الدولة وهو ما يتحقق من خلال السعر النسبي ، ولذا يصبح الامر مقبولا ان يدفع من يكون دخله (1000000) دينار عشرة امثال ما يدفعه من يكون دخله (100000) دينار على اساس ان الفرد يستهلك من الخدمات مع ما يتناسب ومقدار دخله. (العلي ، كداوي ، 1989: 181).

- وينسب للضريبة البساطة وسهولة التطبيق من الناحية الإدارية لانها تفرض بسعر واحد على جميع المبالغ الخاضعة للتكليف. (الصكبان ، 1972: 75).

- لا تؤثر الضريبة النسبية كثيرا في النشاط الاقتصادي ، اي لا تهدد الثروات والدخول. (العلي ، كداوي ، 1989: 76).

- الانتقادات التي وجهت للضريبة النسبية : ان اهم الانتقادات التي وجهت الى الضريبة النسبية :

- مبدأ العدالة الذي نادى به انصار الضريبة النسبية ليس حقيقيا فهي لا تحقق للمكلفين الا مساواة حسابية وعدالة ظاهرية ، فالعدالة لا تقوم فقط على المساواة المطلقة في التضحية ومثال ذلك لنفرض ان دخل أحد المكلفين 600000 دينار في السنة وهي موزعة على النحو الآتي :

من 1- 200000 لسد النفقات الضرورية الحياتية من (مأكل ومشرب وملبس ومسكن).

من 200000- 400000 للحاجات شبه الضرورية .

من 400000- 500000 للحاجات الكمالية .

من 500000- 600000 للتوفير والادخار .

ولو كانت الضريبة النسبية هي (20%) لكان مقدار الضريبة (120000) دينار ، فان هذا المبلغ موزع على حاجات المكلف ، ويفرض ان مكلفا ثانيا دخله السنوي (600000) دينار ولكنه يستعمله بكامله لتأمين حاجاته الضرورية فان مقدار الضريبة (120000) دينار تستقطع من النفقات الضرورية للمكلف الثاني ، ومن هنا كانت العدالة ظاهرية في الحصيلة الضريبية النسبية ، (شحاذاة ، شامية ، 2003: 188)، بكلام آخر ان العبء النسبي للضريبة يكون اكبر بالنسبة للمكلف ذي الدخل الاقل ويكون اقل بالنسبة للمكلف ذي الدخل الاكبر. (حشيش ، 1998: 188)،

اما التناسب بين ثمن الخدمة (الضريبة) وبين الدخل ، فمسألة مردودة لان الفكر المالي الحديث يرفض فكرة المنفعة والعقد الاجتماعي اساسا لفرض الضريبة. (الصكبان ، 1972: 188).

- نسب للضريبة النسبية بانها سهلة وغير معقدة لانها تفرض بسعر واحد على جميع الدخول أو الاوعية مهما تباينت في مقاديرها ، ويرد على ذلك ان السهولة وعدم التعقيد يمكن قبولها اذا لم تتعارض تلك الضريبة مع اعتبارات العدالة ومن ثم فلا يمكن ان تنسب التضحية بالعدالة وهي قاعدة من قواعد الضريبة لحساب البساطة. (العلي ، كداوي ، 1989: 76).

- كما ان حصيله الضريبة النسبية قليلة اذ لو اخذنا في الاعتبار ضرورة ارتكاز الضريبة على المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف ، لامكن الحصول على مقدار اكبر من الضريبة (دون تغير في مستوى دخول الافراد) ان هي فرقت بين دخل منخفض نسبيا وحددت بالنسبة له سعرا أقل للضريبة ، ودخلا أعلى ، وحددت بالنسبة له سعرا اكبر اي انها بصفة عامة غيرت سعر الضريبة نحو الارتفاع كلما ارتفع مستوى دخل المكلف الفرد (الجنابي ، 1990: 182).

ولقد اخذ المشرع الضريبي في العراق بمبدأ الضريبة النسبية في عدة مواضع منها فرض الضريبة الاساسية للعقار بنسبة (10%) من الإيراد وكذلك فرض ضريبة نسبية على الرواتب التقاعدية لغير المقيم بنسبة (20%) من الرواتب. (الكعبي ، 1998: 22).

2- مفهوم الضريبة النسبية التصاعديّة : هي الضريبة التي يزداد سعرها بازدياد الوعاء الضريبي لها ، اي بتغير المادة الخاضعة للضريبة فيرتفع سعر الضريبة كلما ازداد وعائها ، اي ان هناك علاقة طردية بين سعر الضريبة ووعائها ، ومثال ذلك ان تفرض الضريبة على الدخل بسعر (10%) على المائة دينار الاولى و (12%) على المائة دينار الثانية و (15%) على المائة دينار الثالثة وهكذا ، ولذلك يمكن تسميتها بالضريبة ذات السعر المتزايد، (العلي ، 2002: 198).

ويلاحظ ان السعر الضريبي التصاعدي يصلح للتطبيق بالنسبة لبعض الاوعية ولا يصلح للتطبيق على البعض الآخر فالملاحظ انه لايمكن تطبيق السعر التصاعدي الا اذا كان وعاء الضريبة غير قابل للتجزئة كذلك يصعب تطبيق السعر التصاعدي بالنسبة للضريبة على الاستهلاك اذ يستطيع المستهلك تجزئة مشترياته . ويترتب على كون الضريبة التصاعديّة تزداد بازدياد الوعاء الضريبي اكثر تعقيدا من الضريبة النسبية التي تتسم بالبساطة والسهولة ، حيث انها تفرض بسعر ثابت مهما ازداد الوعاء الضريبي. (عبد الواحد ، 200 : 752).

وفي الغالب يتم التصاعد في الضريبة بتأثير عامل واحد هو مقدار المادة الخاضعة للضريبة بحيث يزداد هذا السعر بزيادة قيمتها ، الا ان هذا التصاعد قد يتم ايضا بادخال عوامل اخرى في الاعتبار مثلا ضرائب التراكات. (الجنابي، 1990: 182). ففي هذا النوع من الضرائب يزداد سعر الضريبة بازدياد قيمة المادة الخاضعة لها كما يزداد علاوة على ذلك بازدياد بعد درجة قرابة المورث عن الوارث وبتناقص عدد أولاد الوارث وبتزايد عدد أولاد المورث وغير هذا من العوامل الاخرى. (حشيش، 1998 : 173).

أ- ميزات الضرائب التصاعديّة :

على الرغم من ان الضرائب التصاعديّة هو نظام يتسم ببعض التعقيد الا انه يحقق الكثير من المزايا في نواحي متعددة:

- من ناحية قاعدة العدالة الضريبية : يسوغ تطبيق نظام الضرائب التصاعديّة عموما بانها هو الذي يؤدي الى توزيع اكثر مساواة للدخل بين الافراد ، في مرحلة الثلاثينات ، وعندما ساد الاحساس بان نظام توزيع الدخل

غير عادل وان هناك فروقا كبيرة في الميل للإنفاق بين الجماعات ذات الدخل المرتفع والجماعات ذات الدخل المنخفض نشأ بعض التأييد للسياسات التي يمكن ان تعيد توزيع الدخل بغرض رفع مستوى الاستهلاك . وتجدر الإشارة الى ان كينز كان يعتقد انه من الضروري استخدام ضريبة الدخل التصاعدية لخفض الادخار ورفع الاستهلاك ومن ثم رفع مستوى التوظيف والانتاج . وقد كان مستعدا لان يسير الى ابعد من ذلك فهو لم يكن من القائلين بالمساواة بين البشر فلذلك اصبح المظهر الاجتماعي للسياسة المالية مهما ولا يقل بحال من الاحوال في اهميته عن المظاهر الاقتصادية المالية لها . وبالتالي فانه ينبغي توزيع الاعباء المالية على اساس مباديء العدالة وهذا يفترض التقدير السليم للقدرات التمويلية للأفراد . لقد اصبح واضحا ان فرض الضريبة بسعر نسبي ثابت لا يحقق قاعدة العدالة الضريبية واصبحت الضريبة التصاعدية هي التي تمثل الاداة الاساسية لتحقيق العدالة الضريبية ، وهي تعد بالتالي اداة اصلاح بل انها تمثل احدى مقتضيات العدالة الضريبية . الا انه يجب تجنب تصاعدية النسب التي تؤدي الى النهب وبالتالي تحطيم الوعاء الضريبي ، وهكذا يظهر ان الانتقال الجوهري للضريبة التصاعدية ينصب على انها ضريبة تفرض على الدخل الكبير بنسبة اعلى من الدخل الصغير . ومن المؤكد ان اعادة توزيع الدخل التي ينبغي ان تقوم بها الدولة إنما تتم ليس فقط لارضاء متطلبات اجتماعية ، بل ايضا متطلبات الاستقرار الاقتصادي ، اي ان مسوغات اعادة توزيع الدخل هي مسوغات اجتماعية واقتصادية في آن واحد. (عبد الواحد ، 200: 755).

- من ناحية الحصيلة الضريبية : يساعد نظام الضرائب التصاعدية على تحقيق حصيلة ضريبية اكبر من نظام الضرائب النسبية ذلك لانه يسمح بفرض الضرائب بأسعار مرتفعة على الممولين الاثرياء ذوي الدخل المرتفعة والتي لا يتحملها الممولون ذوي الدخل اليسيرة ، وبذلك يعمل على تحقيق حصيلة ضريبية اكبر ، ويلاحظ ان تصاعدية الضريبة انما تتم بزيادة النسب التي تفرض على الممولين ذوي الدخل المرتفعة ، ولكن ليس مؤكدا ان تعوض زيادة الإيرادات التي تم الحصول عليها عن طريق النسب المرتفعة التي تفرض على البعض خسائر الإيرادات التي تنتج من تخفيضات النسب التي تمنح لآخرين .

وفي العموم يمكن القول ان الحصيلة التي تحققها الضريبة التصاعدية انما تتوقف على اسلوب توزيع وعاء الضريبة في الدولة . فاذا كانت الثروة تتركز في ايدي الممولين الاثرياء فقط بينما كان باقي افراد المجتمع في حالة فقر ، وبالتالي يكون إجمالي ما يمتلكه أفراد المجتمع قليلا بالمقارنة بما يملكه الاثرياء في المجتمع ، في هذه الحالة من المؤكد ان السعر التصاعدي ستكون له ميزة بالنسبة لتحصيل الضريبة ، اما في الحالة العكسية اي في حالة تركيز الثروة في ايدي الممولين ذوي الدخل الصغيرة بحيث لا يمتلك كل ممول الاقرا يسيرا من الدخل وبالتالي يكون إجمالي عددهم الجزء الاكبر من وعاء الضريبة مقارنة بعدد الممولين ذوي الدخل الكبيرة الذي يكون قليلا ، في هذه الحالة لن يحقق السعر الضريبي التصاعدي حصيلة ضريبية كبيرة للدولة . مما سبق يتضح ان امر تحقيق حصيلة ضريبية كبيرة انما يتوقف ليس على السعر التصاعدي وانما على الطريقة التي يتم بها توزيع الثروة داخل الدولة وطريقة فرض الضريبة .

- من الناحية الاقتصادية : بعد معرفة ماهية الضريبة التصاعدية يتضح انها تساعد على عدم تركيز الثروة في ايدي فئة قليلة من الناس وهم فئة الاثرياء ، ومن دون فرض الضريبة التصاعدية فان هؤلاء الاثرياء يستطيعون زيادة ثرواتهم الكبيرة دون صعوبة ، ففي كل مرحلة يستطيعون عن طريق عوائد مدخراتهم واستثماراتهم زيادة

مدخراتهم بصورة كبيرة . ومن ناحية اخرى تنتقد الضريبة التصاعدية على انها تعرقل تكوين الادخار عند الطبقة ذات الدخل المرتفع (الاغنياء) ومن المعروف ان هذه الطبقة تتوفر لديها امكانيات للإدخار وبالتالي للاستثمار ، وتبدو الضريبة التصاعدية بالنسبة لهم وكأنها عقبة امام الاستثمارات الخاصة . لذلك ينبغي على الضريبة التصاعدية حتى لا تعرض رأس المال القومي للخطر ان يتم تخصيصها لاجراء الاستثمارات العامة . وبالتالي اذا تم تخصيص حصيلة الضريبة التصاعدية لمجرد تغطية النفقات الجارية للدولة، فان الأثر الضار للضريبة التصاعدية سيكون واضحا. كذلك ينبغي الحذر عند تطبيق الضريبة التصاعدية بحيث لا تفرض بأسعار مبالغ فيها لان ذلك يؤدي الى عرقلة الانتاج ، والى توجه الممولين للانتاج في اوجه مخالفة للقانون في محاولة للتهرب من الأسعار المرتفعة للضريبة التصاعدية. (عبد الواحد ، 200 : 758-760)، ويؤخذ على التصاعد الضريبي وقوع الحكومة في مشكلة اختيار صيغ هذا التصاعد الذي يؤدي الى الاخلال بحقوق الملكية وتجزئة الثروات (ولو بشكل ظاهري ، كان يبيع الممول جزءا من املاكه لافراد اسرته من اجل تقليل قيمة الوعاء ومن ثم النزول بالطبقات أو الشرائح الى مستوى أدنى مما يقلل الضريبة) ومثال على ذلك ما جرى في انكلترا ، اذ وصل معدل الضريبة التصاعدية مع الشرائح الى (95%) من الدخل الذي يزيد عن ستة آلاف جنيه استرليني سنويا ، دفع هذا السعر الى انخفاض المكلفين المشمولين بالوعاء من سبعة ملايين مكلف سنة (1938-1939) الى ستين مكلف فقط سنة (1944-1945). (برتسيان ، 1966 : 85-86).

ولا بد من الاشارة الى ان الضريبة التصاعدية قد تهدد الثروات والدخول عند تطبيقها حيث تؤدي الى خفض الادخار والاضرار بالصناعة وهروب رؤوس الاموال الى الخارج الا ان هذه الآثار السيئة للتصاعد على النشاط الاقتصادي تتوقف على مجرى النشاط الاقتصادي وعلى شدة التصاعد. (العلي ، كداوي ، 1989 : 76).

- اساليب تطبيق الأسعار التصاعدية ( اشكال المعدل التصاعدي ) : اذا كانت الضريبة النسبية لها صيغة واحدة فان الضريبة التصاعدية يمكن صياغتها باساليب فنية متعددة يتفاوت مدى استخدامها في التطبيق من دولة لآخرى ومن وقت لآخر في الدولة نفسها وذلك بحسب ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ويمكن القول ان هناك حدودا معينة للسعر التصاعدي فاذا صح ان السعر التصاعدي ينبغي ان يزيد مع زيادة الوعاء الضريبي فلا يصح ان تتجاوز هذه الزيادة حدا معين بحيث يصل مثلا الى (100%) أو يتعدى ذلك لانه سيكون امرا غير مقبول . واجمالا فان السعر التصاعدي لن يكون مقبولا اذا ادى الى تحطيم الوعاء الضريبي أو المصادرة بطريقة غير مباشرة. (عبد الواحد، 2000 : 761).

وياخذ التصاعد اوضاعا فنية مختلفة ويمكن دراسة هذه الاوضاع من حيث نوع التصاعد ودرجته وسببه ، ففي نوع التصاعد يمكننا ان نميز بين التصاعد بالطبقات والتصاعد بالشرائح ، اما من حيث درجة التصاعد فيميز بين التصاعد الحسابي والتصاعد الهندسي ، فالتصاعد الحسابي ينحصر في زيادة سعر الضريبة والمادة الخاضعة لها بنسبة متوالية حسابية كان يكون سعر الضريبة (1%) على المائة دينار الاولى ، (2%) على المائة دينار الثانية ، (3%) على المائة دينار الثالثة وهكذا ، اما التصاعد الهندسي فيزيد السعر بمقتضاه بنسبة متوالية هندسية مع زيادة على المائة دينار الاولى ، (2%) على المائة دينار الثانية ، (4%) على المائة دينار الثالثة وهكذا ، ويلاحظ ان التصاعد الهندسي لسعر الضريبة يجعلها تصل بسرعة اعلى مما تستغرقها المادة الخاضعة للضريبة كلها مالم يوضع للتصاعد حد يقف عنده ، والواقع انه ليس لهذه التفرقة من اهمية عملية ، حيث لا

يطبق المشرع المالي للضريبة عملاً بنسبة متوالية حسابية أو هندسية دقيقة ، اما سبب التصاعد فإن الاصل فيه هو ازدياد مقدار المال الذي تفرض عليه الضريبة ، غير ان التصاعد قد يكون في اتجاهين أو اكثر ، ويكاد يكون رسم الايلولة على التركات ( في مصر) المثال الوحيد للتصاعد في اكثر من اتجاه واحد ، فالتصاعد يكون من ناحيتين اذ يرتفع سعره كلما زاد نصيب الوارث وبعدت درجة القرابة بينه وبين المورث. (فوزي، 1972: 150-153).

ان من اساليب تطبيق التصاعد في التشريعات الضريبية واكثرها شيوعاً هي :

1- اسلوب التصاعد بالطبقات : يقسم المكلفين الى طبقات معينة بحسب ما يملكونه من عناصر خاضعة

للضريبة ، ويسري على كل طبقة سعر معين كما في المثال التالي في الجدول (1-1) :

الجدول (1-1) اسلوب التصاعد بالطبقات\*

ت	تقسيم الطبقات	سعر الضريبة
1-	يعفى الدخل الذي لا يتجاوز 1000 دينار من الضريبة	-
2-	ما يتجاوز 2000 - 3000 دينار تفرض عليه ضريبة قدرها	5%
3-	ما يتجاوز 3000 - 6000 دينار تفرض عليه ضريبة قدرها	10%
4-	ما يتجاوز 6000 - 9000 دينار تفرض عليه ضريبة قدرها	20%
5-	ما يتجاوز 9000 دينار تفرض عليه ضريبة قدرها	30%

\* الجدول (1-1) من عمل الباحثة بالاستناد الى النسب في المثال اعلاه.

من الانتقادات الموجهة الى هذا الاسلوب انه لا يحقق العدالة اذ يعرض سعر الضريبة الى قفزة مفاجئة بمجرد ازدياد الدخل زيادة طفيفة ، بحيث يخلق تفاوتاً بين دخلين متقاربين ، ففي المثال اعلاه نجد ان المكلف يدفع عن دخله البالغ 6000 دينار ضريبة مقدارها (600) دينار بينما يدفع المكلف عن دخله البالغ 6100 دينار ضريبة تبلغ (1220) دينار بمعنى زيادة (100) دينار في الدخل تؤدي الى زيادة (620) دينار في الضريبة . (طاقة ، العزاوي ، 2010: 111-112).

2- اسلوب التصاعد بالشرائح : يعتمد هذا الاسلوب طريقة تقسيم العناصر الخاضعة للضريبة الى اجزاء أو

شرائح لكل شريحة سعر خاص يرتفع بازياد قيمة هذه العناصر ، وهو بذلك يختلف عن الاسلوب الأول ، وتفرض الضريبة كما في الجدول (1-2) .

الجدول (1-2) اسلوب التصاعد بالشرائح\*

ت	تقسيم الشرائح	سعر الضريبة
1-	تعفى من الضريبة 1000 دينار الأولى	-
2-	الـ 1000 دينار الثانية تفرض ضريبة بسعر قدره	5%
3-	الـ 1000 دينار الثالثة تفرض ضريبة بسعر قدره	10%
4-	الـ 1000 دينار الرابعة تفرض ضريبة بسعر قدره وهكذا	15%

\* الجدول (1-2) من عمل الباحثة بالاستناد الى ارقام المثال اعلاه.



ان هذا الاسلوب هو اقرب الى العدالة ، فهو يتجنب القفزة الفجائية في سعر الضريبة ، بمجرد زيادة الدخل زيادة طفيفة وبذلك يحقق العدالة بين المكلفين .

3- الضريبة التنازلية : وهي الضرائب التي ينخفض سعرها الفعلي كلما ازدادت قيمة العناصر الخاضعة

لها ، اي ان العلاقة بين سعر الضريبة ووعائها علاقة عكسية ، ومثال على ذلك الجدول (1-3) :

الجدول (1-3)الضرائب التنازلية \*

ت	المادة الخاضعة للضريبة	سعر الضريبة
1-	تفرض ضريبة على الـ 3000 دينار الأولى قدرها	10%
2-	تفرض ضريبة على الـ 3000 دينار الثانية قدرها	8%
3-	تفرض ضريبة على الـ 3000 دينار الثالثة قدرها وهكذا	6%

\*الجدول (1-3) من عمل الباحثة بالاستناد الى النسب في المثال اعلاه .

هذا الاسلوب من الناحية العملية لا فرق بينه وبين اسلوب الضرائب التصاعدية ، غير ان تبرير استخدام هذا الاسلوب جاء من الناحية النفسية حيث ان الضريبة التصاعدية باعثها الاساسي هو التشديد على الاغنياء ، والضريبة التنازلية هو الرغبة في التخفيف على الفقراء ، وهذا اقرب الى العدالة الاجتماعية . (طاقة ، العزاوي ، 2010: 111-112).

وتسمى الضريبة تناسيبية أو تصاعدية أو تنازلية بناء على ما اذا كانت تقتطع من اصحاب الدخل المرتفع نسبة متساوية ام اكبر ام أقل من دخولهم مقارنة باصحاب الدخل المنخفض. ومن امثلتها هناك ضريبة على الدخل الشخصي تتدرج في تزايد مستمر، بحيث تقتطع مقدار اكبر من كل دينار اضافي من الدخل ولذلك فهي ضريبة تصاعدية. اما الضريبة على السكائر ، فهي ضريبة تنازلية ، لان الإنفاق على السكائر يقطع شريحة اكبر من دخل الفئات منخفضة الدخل . (سامويلسون ، نورد هاوس ، 2006: 340).

ومن الملاحظ ان اثر السعر الضريبي على الضرائب المباشرة وغير المباشرة يختلف من النوع الاول الى الثاني ، ففي الضرائب المباشرة نجد ان هذا النوع من الضرائب يتميز بإمكانية زيادة حصيلتها من خلال رفع سعرها اذا احتاجت الدولة الى اموال إضافية لمواجهة ظروف معينة ، والذي يساعد على رفع سعرها ان هذه الضرائب تمتاز بثبات حصيلتها نسبياً نظراً لانها تفرض على الثروات والدخول التي تتصف بالاستقرار النسبي كالملكية وارباح الاسهم وفوائد السندات والرواتب والاجور ، وعلى هذا الاساس تكون الضرائب المباشرة اكثر ملائمة لتحقيق العدالة الاجتماعية لانها تفرض على رأس المال أو الدخل وهي عناصر واضحة الدلالة على مقدرة المكلف ومن ثم التدرج في رفع السعر بحسب هذه المقدرة ،(البيه ، 1965: 84) ، وعلى العكس فان الضرائب غير المباشرة يلاحظ ان الاثر الذي يتركه ارتفاع السعر الضريبي عليها قد لا يعمل على زيادة حصيلتها ، لان الضرائب غير المباشرة تفرض على افعال وتصرفات متقطعة وغير دائمة ، وقد يقوم بها الافراد وقد لا يقومون بها مما يترتب عليه عدم تمتع حصيلتها بالثبات النسبي ، لذلك نجد إمكانية زيادة حصيلتها عن طريق رفع سعرها هي محدودة ذلك لان عبء الضرائب غير المباشرة اشد على ذوي الدخل

المحدودة منه على ذوي الدخل الكبيرة مما يجعل الارتفاع التدريجي في سعرها يتناسب عكسياً مع مقدرة المكلف على دفع الضرائب. (فوزي ، 1972 : 180-187).

ان التغييرات في الاسعار الضريبية بنسبة عالية تسهم في تزايد ظاهرة التهرب من دفع الضريبة ، سواء على مستوى الاشخاص الطبيعية أو المعنوية نتيجة لزيادة اعباء الضريبة على هذه الكيانات. (Hyuman، 2011: 388).

## المبحث الثاني

### تحليل أثر التغييرات في سعر الضريبة على الحصيلة الضريبية للنظام الضريبي العراقي

ان اي نظام ضريبي في اي دولة من دول العالم يختار الاسلوب الفني للسعر بالشكل الذي يتلائم وفلسفة ذلك النظام السياسي والاجتماعي والاقتصادي والواقع الاقتصادي لتلك الدولة مع الاخذ بنظر الاعتبار نوع الضريبة التي يفرضها ونوع الاوعية الخاضعة للضريبة والاهداف التي يسعى الى تحقيقها المشرع الضريبي .

أولاً : تطور سعر الضريبة في النظام الضريبي العراقي :

- أسعار الضرائب المباشرة : سنتناول في هذه الفقرة أثر التغيير في الاسعار الضريبية على انواع الضرائب المباشرة في النظام الضريبي العراقي وكالاتي :

1- التغييرات في سعر ضريبة الدخل : ان الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي مر بها العراق خلال مدة التسعينات من القرن العشرين حتمت على السلطة المالية في احداث تعديلات على معدل الضريبة على الدخل ، خاصة وان الاسعار الضريبية المعمول بها حينذاك ساهمت في زيادة التهرب الضريبي من قبل المكلفين لانها تأتي على ثلاثة ارباع ثروة المكلف ، مما انعكس على خفض الحصيلة الضريبية ، وعليه سنستعرض اهم التعديلات التي اعتمدهت السلطات المالية للأسعار الضريبية خلال المدة من (1995-2010) ، وكالاتي :

- التعديل لسنة 1995 بموجب القانون رقم 17 لسنة 1994 : الذي بموجبه تم تعديل الاسعار الضريبية حيث يبدأ السعر الضريبي بـ (10%) لمبلغ 25 الف دينار وينتهي بـ (50%) لما زاد عن 750 الف دينار ، ووفقاً للجدول (1-2) حيث استمر العمل به للسنوات 1995، 1996، 1997، 1998 ، 1999.

الجدول (1-2)\* تعديل الاسعار الضريبية لسنة 1995

	الضريبة	النسبة	الشريحة	صافي الدخل	
ما زاد عن 750000 × 50%	2500	10%	25000	25000	لغاية
	6750	15%	45000	70000	لغاية
	12000	20%	60000	130000	لغاية
	20000	25%	80000	210000	لغاية
	36000	30%	120000	320000	لغاية
	42000	35%	120000	450000	لغاية
	60000	40%	150000	600000	لغاية
	67500	45%	150000	750000	لغاية

246750

المجموع

- المصدر: وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم الاعمال التجارية والمهمن الحرة ، مقياس الضريبة على الدخل والسماح الضريبي في النظام الضريبي العراقي.

نلاحظ ان الاسعار الضريبية في العراق في عقد التسعينات قد استهل مطلعها بفرض الحصار واتجهت سياسة الدولة الاقتصادية نحو زيادة فاعلية الضرائب في الموازنة العامة ، وكان من البديهي ان يلجأ المشرع الضريبي الى خفض الاسعار الضريبية ، كما ان ظروف التضخم (الارتفاع في المستوى العام للأسعار) التي استفحلت في زمن الحصار جعلت أسعار الثمانينات تبدو بعيدة جدا عن الاسعار الضريبية في التسعينات ومن ثم دخول الافراد لم تزداد بوتائر سريعة بحيث تستدعي اتخاذ اجراءات لامتناس الكتلة النقدية ومنها تفعيل ادوات السياسة الضريبية ، ولابد من الاشارة الى ان لتغيير السعر الضريبي اثر على الايرادات الضريبية زيادة أو نقصان .

وبالنسبة للعراق قد اخذ المشرع الضريبي العراقي بأسلوب التصاعد في السعر الضريبي على وفق الشرائح بالنسبة للضرائب ، حيث يتخذ التصاعد في قيمة الوعاء الخاضع للضريبة اساسا في ضريبة الدخل وضريبة العقار الاضافية وضريبة الموظفين .

واستنادا الى احكام الفقرة (1-أ) من المادة الخامسة من القانون 17 لسنة 1994 (قانون تعديل قانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982) تفرض ضريبة مقطوعة على دخل المكلف المقيم من غير العراقيين بأجر في القطاع الخاص وفق النسب الآتية :

10% لغاية 20000 دينار .

15% ما زاد على 20000 ولغاية 40000 دينار .

20% ما زاد على 40000 ولغاية 70000 دينار .

25% ما زاد على 70000 ولغاية 100000 دينار .

30% ما زاد على 100000 دينار .

اما السعر النسبي فقد فرضه المشرع على:

أ- دخل الشركات المساهمة الخاصة والمختلطة نسبة مقطوعة قدرها 25% من الدخل بعد ان كانتا يخضعان للسعر التصاعدي .

ب- دخول الاشخاص غير المقيمين الآتية :-

- فوائد السندات والرهنات والقروض والودائع والسلف .

- التخصيصات السنوية أو الرواتب التقاعدية أو الدفعات السنوية الاخرى وتخضع هذه الدخول للضريبة

بنسبة 20% ما دامت تعود الى اشخاص خارج العراق سواء كانوا من الاشخاص الطبيعيين ام من

الاشخاص المعنويين وسواء كانوا عراقيين ام غير عراقيين ، اما دخولهم الاخرى فتخضع لسعر الضريبة

المقرر حسب شخصية المكلف ان كان فردا أو شركة .

هذا وقد يلجأ المشرع الضريبي الى فرض الضريبة بسعر نسبي معين على الدخل الكبيرة ثم ينخفض هذا بالنسبة للدخول الصغيرة هذا الاسلوب يمثل ضريبة متصاعدة عكسية اي تفرض بسعر نسبي واحد لجميع الدخل ثم يخفض عند الدخل الصغيرة ، بمعنى ان المشرع يحاول التخفيف عن الدخل الصغيرة ، اي البحث عن المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف . (العلي ، كداوي ، 1989: 82-83).

ان الفرق بين هذا الاسلوب والاساليب السابقة في تحديد السعر الضريبي يدور حول الهدف الذي يرصده النظام الضريبي ، فاذا كان هدف النظام الضريبي الحد من الدخل والثروات الكبيرة فان الطريقة الانسب للوفاء بهذه الغاية هي تحديد سعر تصاعدي للضريبة ، وفي هذه الحالة تتحمل الدخل التي تزيد عن الدخل المتوسطة عبئاً اضافياً ثقيلًا .

- التعديل لسنة 1999 بموجب القانون رقم 25 لسنة 1999 : منح تعديل قانون ضريبة الدخل 25 لسنة 1999 الذي طبق اعتباراً من السنة التقديرية 2000 ، وزير المالية ان يقترح ضمن مشروع الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل السماحات وسعر الضريبة كلما دعت الظروف الاقتصادية والاجتماعية الى ذلك . اذ تم تعديل تلك الاسعار مواكبة للظروف الاقتصادية والاجتماعية وظروف الحصار التي كان يمر بها العراق أبان عقد التسعينات . ويبين الجدول (2-5) الاسعار الضريبية حسب قانون 25 لسنة 1999 والذي استمر العمل به للسنوات 2000، 2001، 2002، 2003.

الجدول (2-5) \* تعديل الاسعار الضريبية لسنة 1999

	الضريبة	النسبة	الشريحة	صافي الدخل	
ما زاد عن 2000000 × 40%	25000	%10	250000	250000	لغاية
	150000	%20	750000	1000000	لغاية
	300000	%30	1000000	2000000	لغاية
475000					المجموع

المصدر: وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم الاعمال التجارية والمهن الحرة ، مقياس الضريبة على الدخل والسماح الضريبي في النظام الضريبي العراقي .

فقد عدل هذا القانون رقم 25 لسنة 1999 في المادة 13 مكررة فقرة 1 تفرض الضريبة على المكلف عن كل سنة تقديرية وفق النسب المشار اليها في الجدول اعلاه :

1- دخل الفرد المقيم بعد منحه السماحات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون :

10% لغاية 250000 دينار .

20% ما زاد على 250000 ولغاية 1000000 دينار .

30% ما زاد على 1000000 ولغاية 2000000 دينار .

40% ما زاد على 2000000 دينار .

2 - دخل الفرد غير المقيم ( عدا المنصوص عليه في المادة التاسعة عشر من القانون ) :

- 15% لغاية 250000 دينار .
- 25% ما زاد على 250000 دينار ولغاية 1000000 دينار .
- 35% ما زاد على 1000000 دينار 2000000 دينار .
- 45% ما زاد على 2000000 دينار .
- 4- دخل الشركات المحدودة .
- 15% لغاية 1500000
- 25% ما زاد على 1500000 ولغاية 3000000 دينار .
- 35% ما زاد على 3000000 دينار .
- أما دخل الشركات المساهمة ودخل الشركات المختلطة ، نسبة مقطوعة مقدارها (25%) .
- تعديل السعر الضريبي بموجب الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 \* : عدل السعر الضريبي بموجب الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 ، وبين الجدول (6-2) النسب الضريبية للفرد المقيم وغير المقيم حسب الامر 49 لسنة 2004 ، اذ تم تخفيض تلك الاسعار وتوحيدها بين المقيم وغير المقيم لكن الفرق ينحصر بان الفرد المقيم يتمتع بالسماحات القانونية المنصوص عليها بالمادة الثامنة عشر من القانون والتي لا تشمل غير المقيم ، بالإضافة الى توحيدها بين الشركات المساهمة الخاصة والمختلطة ، والذي استمر العمل به للسنوات 2005 ، 2006 ، 2007 ، 2008 .

جدول (6-2) \* تعديل الاسعار الضريبية لعام 2004

	الضريبة	النسبة	الشريحة	صافي الدخل	
ما زاد عن 1000000 %15x	7500	%3	250000	250000	لغاية
	12500	%5	250000	500000	لغاية
	50000	%10	1000000	2000000	لغاية
70000					المجموع

- المصدر: وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم الاعمال التجارية والمهن الحرة ، مقياس الضريبة على الدخل والسماح الضريبي في النظام الضريبي العراقي.
- أولاً: يتم تعديل النسبة رقم 1 من المادة 13 من قانون 113 لسنة 1982 ليصبح نصه كالاتي:
- 1- تدفع الضريبة على دافعيها مقدرة سنويا بالنسب المذكورة في الجدول اعلاه :
- أ- ما يتبقى من دخل الفرد المقيم بعد طرح الاعفاءات الضريبية الممنوحة له المنصوص عليها في مادة 12 بنصها المعدل بموجب هذا الامر .

\* القسم 3 من الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة.

2- دخل الفرد غير المقيم (عدا المنصوص عليه بموجب المادة 19 من هذا الامر) . وبنفس النسب المشار إليها في الجدول اعلاه .  
 ب- دخل الشركات المحدودة بنسبة ثابتة مقدارها 15% .  
 ج- دخل الشركات المساهمة بنسبة ثابتة مقدارها 15% .  
 د - دخل الشركات المساهمة المختلطة بنسبة ثابتة مقدارها 15% .  
 هـ- تخفض المبالغ المبينة للشرائح الضريبية الواردة في الفقرتين أ ، ب وبنسبة الربع للسنة المالية 2004.

ثانياً: تم تعديل القيد رقم 2 من المادة 13 من قانون 113 لسنة 1982 فيصبح نصه كما يلي :  
 تفرض على الشخص العراقي غير المقيم ضريبة على دخله العائد من مصادر عراقية بالنسبة نفسها التي تفرض على العراقي المقيم كما ورد في القسم 3 (أ) من هذا الامر .  
 ثالثاً: تخضع الشركات الاجنبية المسجلة في العراق أو تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق لضريبة على دخلها في العراق تكون ثابتة بنسبة 15% .

رابعاً: حذفت جملة ( فيما عدا الذين يعملون في الدوائر الحكومية وفي شركات القطاع الاشتراكي والقطاع المختلط ) الواردة في الفقرة (5) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل . وبهذا اخضع للضريبة الرواتب والاجور والمخصصات التي يتقاضاها العاملون في دوائر الدولة والقطاعين العام والمختلط .  
 (الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 : الفقرة 1).

خامساً: اضافة فقرة جديدة ، رقم (4) الى المادة رقم (5) من قانون ضريبة الدخل ليصبح نصها كما يأتي:-  
 (4) يجوز خصم ضريبة الدخل المدفوعة لبلد اجنبي عن الدخل العائد من الضريبة المدفوعة في العراق ، ولا يجوز ان يتجاوز المبلغ المخصوم المقدر للضريبة في العراق على الدخل المكتسب من البلد الاجنبي حسب النسبة المعمول بها في العراق . (الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 : القسم 12).

- تعديل نسب الضريبة حسب الامر 20 لسنة 2008 : الذي تم بموجبه تخفيض النسب الضريبية لبعض شرائح الدخل الخاضع للضريبة. ويبين الجدول (7-2) النسب الضريبية حسب الامر 20 لسنة 2008 والذي استمر العمل به للسنوات 2009 ، 2010 ، 2011 .

جدول (7-2) \* تعديل الاسعار الضريبية لعام 2008

	الضريبة	النسبة	الشريحة	صافي الدخل	
ما زاد عن 2000000 × 15%	15000	3%	500000	500000	لغاية
	25000	5%	500000	1000000	لغاية
	100000	10%	1000000	2000000	لغاية
140000					المجموع

المصدر: وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم الاعمال التجارية والمهن الحرة ، مقياس الضريبة على الدخل والسماح الضريبي في النظام الضريبي العراقي .  
ثانيا: تحليل اثر التغيرات في سعر الضريبة على حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في النظام الضريبي العراقي للمدة (1995-2010):

#### 1- الضرائب المباشرة:

##### أ- التغيرات في سعر ضريبة الدخل :

من خلال الجدول (8-2) وبإستبعاد سنة 2003 من التحليل وذلك بسبب قيام سلطة الائتلاف المؤقتة تعليق الضرائب للمدة من 2003/4/16 الى 2003/12/31 ، نلاحظ ان متوسط نسبة مساهمة ضريبة الدخل الى إجمالي الضرائب المباشرة للمدة (1995-2002) كانت (90.57%) ونلاحظ ان ضريبة الدخل هيمنت على هيكل إيرادات الضرائب المباشرة وكانت أعلى نسبة حققتها عام 1995 اذ بلغت (97.2%) وهذا كان نتيجة تعديل نسب ضريبة الدخل حسب قانون رقم 1994/17 والذي تم بموجبه زيادة الاسعار الضريبية لضريبة الدخل وفق النسب التي حددها القانون والذي تم تطبيقه للسنوات 1999/1998/1997/1996/1995 ، كذلك التعديل حسب قانون رقم 1999/25 الذي تم بموجبه تعديل أسعار ضريبة الدخل مواكبة للحالة الاقتصادية والاجتماعية التي مر بها البلد في فترة الحصار الاقتصادي على العراق في عقد التسعينات وفق النسب التي حددها القانون والذي استمر العمل به للسنوات 2003/2002/2001/2000 ، حيث شكلت أعلى نسبة مساهمة حققتها كانت عام 2001 اذ بلغت (89.5%) من إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة ، بسبب زيادة الاعتماد على الإيرادات الضريبية خلال فترة الحصار ، على الرغم من ان معدلات التضخم المتصاعدة في العقد الماضي لعبت دورا هاما في تضخيم الحصيلة الضريبية والتي التهمت الزيادات الحاصلة في الدخول النقدية ، الا ان الامر يشير بشكل أو بآخر الى تفعيل دور الضريبة خلال فترة الحصار واعتبارها مصدرا تمويليا مهما بعد غياب موارد النفط وابتداء من عام 1995 أخذ العبء الضريبي بالارتفاع التدريجي البسيط وذلك بعد توجه الدولة نحو تفعيل دور الضريبة كوسيلة من شأنها أن تساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتوفير الموارد المالية اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية . أما تعديل نسبة الضريبة حسب الأمر 49 في 18/شباط/ لسنة 2004 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة اذ تم اخضاع جميع الرواتب والأجور والمخصصات التي يتقاضاها العاملون في دوائر الدولة (القطاع العام والمختلط) للضريبة ، وبذلك اصبحت جميع الدخول التي يتقاضاها العاملون في القطاع العام والخاص الى الضرائب ، وهذا الامر يتفق مع قاعدة العدالة الضريبية عن طريق اخضاع دخل جميع العاملين (قطاع عام ، قطاع خاص) للضريبة دون تمييز وبموجب هذا الامر تم تخفيض الاسعار الضريبية ، الامر الذي انعكس ايجابيا على حصيلة الضرائب المباشرة . حيث نلاحظ أن متوسط نسبة مساهمة ضريبة الدخل الى إجمالي الضرائب المباشرة للمدة (2004-2010) كانت (95.44%) ، وبذلك كان تأثيرها على الحصيلة الضريبية المباشرة بالزيادة للأسباب المذكورة والذي استمر العمل به للسنوات 2008/2007/2006/2005 ، وقد شكلت اعلى نسبة مساهمة حققتها ضريبة الدخل الى إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة كانت عام 2007 حيث بلغت (97.4%) ، وجاء اخيرا تعديل نسب الضريبة حسب الامر 20 لسنة 2008 ، حيث تم تخفيض النسب الضريبية لبعض شرائح الدخل الخاضع للضريبة وقد شكلت أعلى نسبة

مساهمة تحققت خلال الاعوام 2010/2009 كانت عام 2009 حيث بلغت (95.3%)، من إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة .

أما موقع ضريبة الدخل ضمن هيكل الضرائب المباشرة في العراق ، فتحتل المركز الاول في الاهمية النسبية ضمن الضرائب المباشرة للمدة (1995- 2002) حيث بلغت متوسط النسبة (90.57%) و(95.44%) لمتوسط النسبة للمدة (2004-2010) .

جدول (8-2)

ايراد ضريبة الدخل ونسبة مساهمتها في اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة في العراق خلال المدة (2010-1995) ( مليون دينار )

السنوات	ضريبة الدخل (1)	اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة (2)	نسبة المساهمة %2/1 (3)
1995	11857	12197	97.2
1996	16006	16645	96.2
1997	30497	32548	93.2
1998	49358	55640	88.7
1999	89735	102975	87.1
2000	131890	152282	86.6
2001	136245	158531	89.5
2002	138766	155737	89.1
2003	-	-	-
2004	69076	73613	93.8
2005	166893	176844	94.4
2006	296283	306872	96.5
2007	427639	438931	97.4
2008	557882	579078	96.3
2009	701299	736119	95.3
2010	829926	880262	94.3
متوسط المدة (2002-1995)			90.57%
(2010-2004)			95.44%

المصدر : - بيانات العمود (1) و(2) من 2010-1995 ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابع - العمود (3) نسبة مساهمة ايراد ضريبة الدخل في اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة (2/1) من عمل الباحثة.

ب- التغيرات في سعر ضريبة العقار: ان نسبة مساهمة ضريبة العقار في الايرادات الضريبية المباشرة وفي اجمالي الايرادات الضريبية قد أخذت بالتزايد طيلة المدة (1995-1999) وذلك بسبب صدور التعليمات رقم (7) لسنة 1995 الخاصة بتعديل تعليمات تقدير قيمة العقار ، بالإضافة الى قانون التعديل رقم (10) لسنة 1996 بخصوص الدقة في التقدير للوصول الى حقيقة قيمة العقارات الخاضعة للضريبة وصور التهرب من دفعها ، وبذلك سيطرة ايرادات ضريبة الدخل على هيكل الضرائب المباشرة وسبب الزيادة هو الانخفاض المقابل في



الاهمية النسبية للضرائب غير المباشرة بعد توقف الاستيرادات وزيادة الحاجة الى الاموال بعد توقف المورد النفطي وتأثر الانتاج المحلي بظروف الحصار وان الارتفاع الظاهري لأقيام العقارات وايجاراتها على أثر ارتفاع معدلات التضخم آنذاك ، ومن الجدول (9-2) نلاحظ وبالمتوسط بلغت نسبة مساهمة ضريبة العقار في اجمالي الحصيلة الضريبية المباشرة للمدة (1995-2002) هي (9.17%) وهي نسبة متدنية لهذه الضريبة . اما متوسط المدة (2004-2010) فقد حققت ضريبة العقار متوسط نسبة مساهمة في الضرائب المباشرة (3.85%) وهو مؤشر انخفاض واضح عن المدة الاولى بسبب الاحداث التي تلت عام 2003 من حيث صدور قرار تعليق الضرائب للمدة (2003/4/16 ولغاية 2004/3/31) ولاسباب اقتصادية وسياسية عدم امكانية جباية الكثير من الضرائب وامتناع المكلفين عن دفع الضريبة وكذلك بسبب تعديل قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 الذي الغى ضريبة العقار الاضافية التي كان سعرها (20%) ، وبسبب ارتفاع الايرادات النفطية وهيمنتها على إيرادات الموازنة الجارية .

جدول (9-2) إيراد ضريبة العقار ونسبة مساهمتها في اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة في العراق خلال المدة (1995-2010) ( مليون دينار )

السنوات	ايراد ضريبة العقار (1)	اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة (2)	نسبة المساهمة % 2/1 (3)
1995	303.4	12197	2.49
1996	598.4	16645	3.6
1997	1977.6	32548	6.07
1998	6174.3	55640	11.1
1999	13031	102975	12.65
2000	20049	152282	13.17
2001	21861	158531	13.79
2002	16402	155737	10.53
2003	-	-	-
2004	4110.5	73613	5.58
2005	8205.5	176844	4.64
2006	8796.2	306872	2.87
2007	9376.8	438931	2.14
2008	17600	579078	3.04
2009	28899	736119	3.93
2010	41759	880262	4.74
	متوسط المدة (1995-2002)		9.17%
	(2010-2004)		3.85%

المصدر: -- العمود (1)، (2) من 1995-2010 وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة. - العمود (3) نسبة مساهمة إيراد ضريبة العقار في اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة (2/1) من عمل الباحثة.

ج- التغيرات في سعر ضريبة العرصات : فرضت هذه الضريبة بموجب القانون رقم 15 لسنة 1940، ومن ثم تم إلغاؤها بموجب القانون رقم 53 لسنة 1950 ثم فرضت مرة أخرى بموجب القانون رقم 26 لسنة 1962 والذي لا زال ينظم أحكامها لحد الآن رغم تعرضه إلى العديد من التعديلات .

وهناك تشابه كبير بين ضريبة العرصات وضريبة العقار في الأحكام والاجراءات ولهذا السبب نصت المادة السابعة من قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 على تطبيق احكام قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل في جميع الامور المتعلقة بتقدير قيمة العرصة وجباية الضريبة والاعتراض والتدقيق وجميع الأمور الأخرى مالم ينص على خلاف ذلك .

وحددت المادة الأولى من القانون العرصة بانها ((الارض الواقعة ضمن حدود امانة بغداد والبلديات في مركز المحافظات والاقضية والنواحي سواء كانت مملوكة أو موقوفة أو مفوضة بالتسجيل العقاري أو ممنوحة باللزمة وذلك ان لم يكن مشيدا عليها بناء صالح للسكن أو لاي غرض من اغراض الاستثمار أو لم تكن مستغلة استغلالا اقتصاديا بموجب التعليمات الصادرة وفق هذا القانون)). (قانون ضريبة العرصات ، 1962: المادة الاولى)

أما نطاق سريان ضريبة العرصات فقد قصره المشرع على معيار الاقليمية ، لا بل ضيق من هذا النطاق كثيرا ، إذ عين حدود العرصة التي تخضع للضريبة بوقوعها داخل حدود امانة بغداد والبلديات في مراكز المحافظات والاقضية والنواحي ، وعليه فان اية عرصة تقع خارج هذه الحدود لن تخضع لهذه الضريبة، (العمرى ، 1989 ، : 97) ، وهذا يقود إلى ضيق شديد في وعاء هذه الضريبة يجعل من المتعذر عمليا توقع ان تولد إيراد كبير مع سعرها النسبي المتدني (2%) ، ومن الجدول (10-2) نلاحظ ان متوسط نسبة مساهمة إيرادات ضريبة العرصات في اجمالي الحصيلة الضريبية المباشرة بلغت (2.5%) للمدة (1995-2002) حيث كانت اقصاها سنة 2002 اذ بلغت (3.7%) بسبب تزايد الاعتماد على الضرائب المباشرة وارتفاع اهميتها النسبية بسبب تأثيرات فرض الحصار الاقتصادي ، وتعد هذه الزيادة زيادة نقدية وليس حقيقية بسبب التضخم الناجم عن الحصار الاقتصادي والذي ادى الى زيادة في القيمة النقدية للحصيلة الضريبية .

اما متوسط نسبة مساهمة إيرادات ضريبة العرصات في اجمالي الحصيلة الضريبية المباشرة فقد بلغت (7.1%) للمدة من (2004-2010) . وقد يعكس هذا الارتفاع الطفيف نسب نمو متضخمة غير حقيقية ، اضافة إلى تزايد الاهمية النسبية للضرائب المباشرة بعد تعليق الضرائب الكمركية والاستعاضة عنها بضريبة اعادة الاعمار بسعر نسبي منخفض (5%).

جدول (10-2)  
ايراد ضريبية العرصات ونسبة مساهمتها في اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة  
في العراق خلال المدة (1995-2010)  
( مليون دينار )

السنوات	ايراد ضريبية العرصات (1)	اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة (2)	نسبة المساهمة %2/1 (3)
1995	36.6	12197	3.0
1996	40.6	16645	2.4
1997	73.4	32548	2.3
1998	107.7	55640	1.9
1999	209	102975	2.0
2000	343	152282	2.3
2001	425	158531	2.7
2002	569	155737	3.7
2003	-	-	-
2004	426.5	73613	5.8
2005	1671.5	176844	9.5
2006	1792.8	306872	5.8
2007	1915.2	438931	4.4
2008	3596	579078	6.2
2009	5921	736119	8.0
2010	8577	880262	9.7
	متوسط المدة (2002-1995)		%2.5
	(2010-2004)		%7.1

المصدر: - - بيانات العمود (1) و(2) من 1995-2010 وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.  
- العمود (3) نسبة مساهمة ايراد ضريبية العرصات في اجمالي حصيلة الضرائب المباشرة (2/1) من عمل الباحثة.

اما نسبة مساهمة اجمالي ايرادات الضرائب المباشرة في اجمالي الحصيلة الضريبية خلال مدة الدراسة من (1995- 2010) ، فالجدول (11-2) يبين ان متوسط نسبة مساهمة ايرادات الضرائب المباشرة في اجمالي الحصيلة الضريبية للمدة الاولى من (1995-2002) بلغت (28.18%) وهي نسبة منخفضة . وقد سجلت أعلى نسبة مساهمة حققتها خلال هذه المدة في سنة 2000 حيث بلغت (34.23%) من اجمالي الحصيلة الضريبية ، ويعزى سبب هذا الارتفاع الى تزايد الاهمية النسبية للضرائب المباشرة وبالاخص ضريبة الدخل وذلك بعد تفعيل دور الضريبة لمواجهة الابعاء المالية المتزايدة في ظل انحسار الموارد المالية الاخرى ، ثم بدأت بالانخفاض خلال السنوات 2001 و2002 .

أما المدة الثانية ( 2004-2010) ، نلاحظ ان متوسط نسبة مساهمة ايرادات الضرائب المباشرة في اجمالي الحصيلة الضريبية هي (45.74%) وهي نسبة مرتفعة عن المدة الاولى ، وذلك لارتفاع نسبة مساهمة الضرائب

غير المباشرة. وكانت أعلى نسبة مساهمة سجلتها خلال المدة الثانية بلغت (56.56%) في سنة 2008 ونسبة (46.75%) في سنة 2010 .

جدول (11-2) نسبة مساهمة إيرادات الضرائب المباشرة في إجمالي الحصيلة الضريبية للنظام الضريبي العراقي للمدة (1995-2010) ( مليون دينار )

نسبة المساهمة %2/1	اجمالي الحصيلة الضريبية (2)	ايرادات الضرائب المباشرة (1)	السنوات
(3)			
23.18	52620	12197	1995
26.93	61805	16645	1996
26.00	125169	32548	1997
27.40	203038	55640	1998
31.40	327926	102975	1999
34.23	444920	152282	2000
29.65	534697	158531	2001
26.61	585271	155737	2002
-	-	-	2003
47.51	154927	73613	2004
37.82	467638	176844	2005
52.04	589651	306872	2006
39.85	1101497	438931	2007
56.56	1023750	579078	2008
39.67	1855594	736119	2009
46.75	1883080	880262	2010
%28.18		متوسط المدة (2002-1995)	
%45.74		(2010-2004)	

المصدر:- بيانات العمود (1) الضرائب المباشرة للمدة (1995-2010) وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم التخطيط والمتابعة.

- العمود (3) تم احتساب نسبة مساهمة إيرادات الضرائب المباشرة في إجمالي الحصيلة الضريبية ، من قبل الباحثة.

## 2- أسعار الضرائب غير المباشرة :

يمكن توضيح أثر التغير في سعر الضريبة على أنواع الضرائب غير المباشرة في التشريع الضريبي العراقي وكالاتي:  
أ- التغيرات في سعر ضريبة الانتاج : ضريبة الانتاج تعد وسيلة تستخدمها الدولة للوصول الى السلع الاستهلاكية عند مرحلة انتاجها محليا ، فالواقعة المنشئة لها هي واقعة الانتاج.

لقد اجري تعديل على ضريبة الانتاج استنادا الى قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (2) الصادر بتاريخ 1996/8/21 استنادا الى قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (82) في 1996/8/5 تعديلات على مبالغ الرسوم المنصوص عليها في مختلف القوانين والقرارات والبيانات لتستقر عند مبالغ معينة .

وفي سنة 2000 فرض قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (57) في 14/2/2000 زيادة رسم الانتاج المفروض على المشروبات الكحولية بنسبة (5%) ، الا ان بعض المشاريع الصناعية المشمولة بقانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم (20) لسنة 1998 والذي بموجبه اعفيت المشاريع من كافة الضرائب والرسوم عدا ضريبة الدخل ، اما المشاريع التي تحصل على اجازة التأسيس بعد نفاذ القانون فتعفى من الضرائب والرسوم المفروضة على انتاج السكر والبيرة والمشروبات الكحولية ولمدة عشر سنوات من تاريخ منحها اجازة التأسيس.

اما عن متوسط نسبة المساهمة ضرائب الانتاج في اجمالي الضرائب غير المباشرة خلال مدة الدراسة فكانت متوسط نسبة المساهمة للمدة الاولى (1995-2002) هي (54.30%) ويمكن ملاحظة ان الارتفاع النسبي في مساهمة ضرائب الانتاج في اجمالي الإيرادات الضريبية غير المباشرة لهذه المدة كان نتيجة الانخفاض الحاد في حصيللة الضرائب الكمركية جراء الحصار الاقتصادي وانخفاض المقدرة الاستيرادية .

اما بالانتقال الى متوسط نسبة المساهمة للمدة الثانية (2004-2010) فكانت (36.43%) ليؤشر انخفاضا واضحا عن مثيله في المدة الاولى وكانت أعلى نسبة حققتها عام 2007 هي (65.14%) ، اما أدنى نسبة فكانت عام 2008 حققت (14.81) ، بسبب ان ضرائب الانتاج حققت نسبة نمو سالبة وذلك لتأثر الانتاج المحلي بالاضع الاقتصادية والسياسية والامنية خلال المدة الثانية من البحث ، والجدول (12-2) يبين نسبة مساهمة إيرادات ضريبة الانتاج في اجمالي الحصيللة الضريبية .

جدول (12-2) إيراد ضريبة الانتاج ونسبة مساهمتها في اجمالي حصيللة الضرائب غير

المباشرة في العراق للمدة (1995-2010) ( مليون دينار )

السنة	ضريبة الانتاج	اجمالي حصيللة الضرائب غير المباشرة	نسبة المساهمة %2/1
	(1)	(2)	(3)
1995	38408	38408	95.02
1996	31790	31790	70.39
1997	52694	52694	56.89
1998	72809	72809	49.4
1999	102031	102031	45.36
2000	116752	116752	39.9
2001	145122	145122	38.58
2002	167055	167055	38.89
2003	-	-	-
2004	249	81314	3.1
2005	172544	172544	59.34
2006	62676	62676	22.16
2007	431622	431622	65.14
2008	65866	65866	14.81
2009	525907	525907	46.98
2010	436022	436022	43.48
متوسط المدة (2002-1995)			54.30%
متوسط المدة (2010-2004)			36.43%

المصدر :-

- بيانات العمود (1) من (1995-1997) ، محسن ابراهيم احمد ، تقويم فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة (1980-2005) ، اطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة السليمانية ، 2007 ، ص 127 . وبيانات المدة من (1998-2008) كريم سالم كماش ، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول الى اقتصاد السوق ، اطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2010 ، ص 132 . وبيانات سنة (2009-2010) وزارة المالية ، دائرة الموازنة ، الحساب الختامي لسنة 2009 و 2010 .  
- العمود (3) نسبة مساهمة ايراد ضريبة الانتاج في اجمالي حصيلة الضرائب غير المباشرة (2/1) من عمل الباحثة.

ب- التغيرات في سعر الضريبة الكمركية : نستدل من الجدول (13-2) ، ان متوسط نسبة مساهمة

ايرادات الضرائب الكمركية في اجمالي الضرائب غير المباشرة للمدة (1995 - 2002) بلغت (45.37%) .  
ان انحسار قطاع التجارة الخارجية في العراق ومن ثم انعكاس ذلك على حصيلة الضرائب على التجارة الخارجية وذلك بسبب فرض الحصار الاقتصادي على العراق ، حيث بدأت نسبة المساهمة بالارتفاع في سنة 1995 نظرا للقرارات التي صدرت بشأن تشديد عقوبة التهريب الكمركي، (جريدة الوقائع العراقية ، 1994: القراران 76،95) ، وماتبعه من غرامات مالية وذلك بموجب القرار (98) لسنة 1994 بخصوص مصادرة الوساطة المستخدمة في نقل البضاعة المهربة الى الخارج ، والقرار (108) لسنة 1994 ايضا فيما يخص وضع اليد على الاموال المنقولة وغير المنقولة العائدة لمالكي المركبات المستخدمة في التهريب على ان يتم تغريم مالكيها الشرعي ضعف قيمتها التقديرية المنصوص عليها في قانون الكمارك رقم (23) لسنة 1984، وكذلك القرار (164) لسنة 1994 بخصوص مصادرة المواد المهربة القابلة للتلف ، والاسلحة ، والاعدة ، والتجهيزات العسكرية. (جريدة الوقائع العراقية ، 1994: القرار 99، 108 ، 164).

وفي عام 2003 وبسبب ظروف الحرب انخفضت حصيلة الضرائب الكمركية حيث تم تعليق (الرسوم) الكمركية والقيود المفروضة على التبادل التجاري بموجب الامر (12) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة والامر رقم (54) الذي اطلق عليه سياسة تحرير التجارة لعام 2004 وعلقت فيه الرسوم الكمركية والرسوم وضرائب الاستيراد لترتفع بعدها بمعدل كبير والناجم عن فرض ضريبة اعادة اعمار العراق بموجب الامر رقم (38) لسنة 2003 والصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة في العراق والذي فرض بموجبه ضريبة اعادة الاعمار بنسبة (5%) على اجمالي قيمة البضائع المستوردة الى العراق عدا ما تم استثنائها أو اعفائها بموجب هذا الامر والذي ابتدأ العمل به اعتبارا من 2004/1/1 وكان الغرض من فرض هذه الضريبة هو تحسين مستوى معيشة الشعب العراقي ، كذلك لغرض الادارة الفاعلة لمتطلبات التمويل لتحسين البنى التحتية العراقية التي تتطلب رأس مال عام للاستثمار ، اضافة الى الدور الذي تلعبه التجارة الدولية في تنمية اقتصاد السوق الحر في العراق. (جريدة الوقائع العراقية ، 2004: الامر 54).

وتحظى الضرائب الكمركية مقدار كبير من الاهمية حيث بلغت نسبة مساهمة الضرائب الكمركية في اجمالي الضرائب غير المباشرة للمدة (2004-2010) كانت (63.74%) .

اما اعلى نسبة مساهمة حققتها كانت عام 2004 اذ بلغت نسبة المساهمة في اجمالي حصيلة الضرائب غير المباشرة (99.64%) ونسبة مساهمة (77.46%) عام 2006 وبلغت نسبة المساهمة (84.68%) عام 2008 ، بعدها بدأت نسب المساهمة بالانخفاض .

جدول (2-13)  
ايراد الضريبة الكمركية ونسبة مساهمتها في اجمالي حصيلة الضرائب غير المباشرة  
في العراق خلال المدة (1995-2010) ( مليون دينار )

السنة	الضريبة الكمركية	اجمالي حصيلة الضرائب غير المباشرة	نسبة المساهمة % 2/1
(1)	(2)	(3)	(3)
1995	2015	40423	49.98
1996	13370	45160	29.61
1997	39927	92621	43.11
1998	73869	147398	50.12
1999	121897	224951	54.19
2000	174205	292638	59.53
2001	228863	376166	60.84
2002	260139	429534	60.56
2003	-	-	-
2004	81020	81314	99.64
2005	118176	290794	40.64
2006	219032	282779	77.46
2007	229076	662566	34.57
2008	376539	444672	84.68
2009	590687	1119475	52.76
2010	565718	1002818	56.41
متوسط المدة (2002-1995)			45.37%
متوسط المدة (2010-2004)			63.74%

المصدر :-

- بيانات العمود (1) من (1995-1997) ، محسن ابراهيم احمد ، تقويم فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة (1980-2005) ، اطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة السليمانية ، 2007 ، ص 127 . وبيانات المدة من (1998-2008) كريم سالم كماش ، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول الى اقتصاد السوق ، اطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2010 ، ص 132 . وبيانات سنة (2009-2010) وزارة المالية ، دائرة الموازنة ، الحساب الختامي لسنة 2009 و 2010 .

- العمود (3) نسبة مساهمة ايراد الضريبة الكمركية في اجمالي حصيلة الضرائب غير المباشرة (2/1) من عمل الباحثة .

ج- التغيرات في سعر ضريبة المبيعات : تشكل حصيلة ضريبة المبيعات في العراق نسبة قليلة من الحصيلة الاجمالية للضريبة غير المباشرة ، حيث لا تتجاوز بين (4.5% - 5.8%) ، والجدول (14-2) يبين مقدار ضريبة المبيعات في اجمالي حصيلة الضرائب غير المباشرة في العراق للمدة (1995-2010) وكالاتي :  
نلاحظ نسبة مساهمة ايرادات ضريبة المبيعات الى اجمالي حصيلة الضرائب غير المباشرة ، فقد حققت ضريبة المبيعات بالمتوسط نسبة مساهمة (5.3%) للمدة (1995-2002) وكانت أعلى نسبة مساهمة حققتها عام 2001 وكان مقدارها (5.8%) ، اما مقدار ما شكلته هذه الضرائب من نسبة مساهمة لمتوسط المدة (2004-2010)

فكانت (2.3%) مؤشرا انخفاضاً عن مثيله في المدة الأولى ويرجع ذلك إلى انحسار النشاط الاقتصادي بشدة خلال السنتين التي تلت عام 2003 وتوقف أغلب المرافق المنتجة والمضيقة عن العمل أو تعرضها للدمار والسلب نتيجة العمليات الإرهابية ، مما أثر سلباً على الحصيلة الضريبية. ففي عام 2005 كانت نسبة مساهمتها (0.3%) الأمر الذي يؤكد ضآلة مساهمتها التمويلية كونها قد اقتصرت على المرافق المصنفة بالدرجتين الممتازة والأولى مما يؤشر ضيق وعائها ، بينما عام 2008 ارتفعت نسبة مساهمتها فحقت نسبة (5.1%) وهذه الزيادة في نسبة الحصيلة يعود إلى بدأ التحاسب مع المرافق السياحية المشمولة بضريبة المبيعات التي لم تتحاسب للاعوام التي تلت 2003 مما أدى إلى زيادة في حصيلة ضريبة المبيعات وارتفاع أسعار الخدمات ، علماً أنه لم تكن هناك زيادة بالنسبة المفروضة ولا زيادة المرافق السياحية ولم يتم خضوع سلع أو خدمات جديدة إلى هذه الضريبة ، أما عام 2009 و 2010 انخفضت إلى (2.6%) و (1.1%) على التوالي ، وهذا الانخفاض بسبب زيادة تغيير بعض الفنادق والمطاعم تصنيفهم إلى الدرجة الثانية لكي يتم تجنب هذه الضريبة .  
عموماً إن نسبة هذه الضريبة لا تشكل إلا شيئاً يسيراً من إجمالي حصيلة الضريبة غير المباشرة وإن ارتفعت وكما مبين في الجدول (14-2) .

جدول (14-2) إيرادات ضريبة المبيعات ونسبة مساهمتها في إجمالي حصيلة الضرائب غير المباشرة في العراق خلال المدة (1995-2010) (مليون دينار)

السنة	ضريبة المبيعات	إجمالي حصيلة الضرائب غير المباشرة	نسبة المساهمة %2/1
	(1)	(2)	(3)
1995	-	40423	-
1996	-	45160	-
1997	-	92621	-
1998	720	147398	4.9
1999	1023	224951	4.5
2000	1681	292638	5.7
2001	2181	376166	5.8
2002	2340	429534	5.4
2003	-	-	-
2004	45	81314	0.6
2005	74	290794	0.3
2006	1071	282779	3.8
2007	1868	662566	2.8
2008	2267	444672	5.1
2009	2881	1119475	2.6
2010	1078	1002818	1.1
متوسط المدة (2002-1995)			5.3%
متوسط المدة (2010-2004)			2.3%



**المصدر:**

- بيانات العمود (1) بيانات المدة من (1998-2008) وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم التخطيط والمتابعة ، وبيانات سنة (2009-2010) وزارة المالية ، دائرة الموازنة ، الحساب الختامي لسنة 2009 و2010 .  
 - العمود (3) نسبة مساهمة ايراد ضريبة المبيعات في اجمالي الحصيلة الضريبية غير المباشرة (2/1) من عمل الباحثة .  
 اما نسبة مساهمة حصيلة الضرائب غير المباشرة الى اجمالي الحصيلة الضريبية خلال مدة الدراسة من (1995- 2010) ، حيث يبين الجدول (15-2) ان متوسط نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة الى اجمالي الحصيلة الضريبية للمدة الاول من (1995-2002) بلغت (71.82%) وهي نسبة مرتفعة .  
 وقد سجلت أعلى نسبة مساهمة حققتها خلال هذه المدة في سنة 1995 وتلتها عام 1997 حيث بلغت النسبة لعام 1995 (76.82%) من اجمالي الحصيلة الضريبية ، اما عام 1997 فبلغت النسبة (74.0%) ويعزى سبب هذا الارتفاع على أثر القرارات التي صدرت عام 1994 بشأن تشديد عقوبة التهرب الكمركي وما تبعه من غرامات مالية ، اضافة الى توقيع مذكرة التقاهم (النفط مقابل الغذاء والدواء) منذ عام 1996 التي ادت الى ارتفاع الحصيلة الضريبية.  
 أما المدة الثانية (2004-2010) ، نلاحظ ان متوسط نسبة مساهمة حصيلة الضرائب غير المباشرة الى اجمالي الحصيلة الضريبية هي (54.26%) وهي نسبة منخفضة عن المدة الاولى ، وذلك بسبب سعر الضريبة الكمركية المنخفض والبالغ (5%) مع كثرة الاستثناءات من ضريبة اعادة الاعمار . وكانت أعلى نسبة مساهمة سجلتها خلال المدة الثانية بلغت (62.18%) في عام 2005 وعام 2009 فشكلت ما نسبته (60.33%) .

جدول (15-2)

نسبة مساهمة ايرادات الضرائب غير المباشرة في اجمالي الحصيلة الضريبية  
 للمدة (1995-2010) (مليون دينار)

السنوات	ايرادات الضرائب غير المباشرة (1)	اجمالي الحصيلة الضريبية (2)	نسبة المساهمة % 2/1 (3)
1995	40423	52620	76.82
1996	45160	61805	73.07
1997	92621	125169	74.0
1998	147398	203038	72.6
1999	224951	327926	68.6
2000	292638	444920	65.77
2001	376166	534697	70.35
2002	429534	585271	73.39
2003	-	-	-
2004	81314	154927	52.49
2005	290794	467638	62.18
2006	282779	589651	47.96
2007	662566	1101497	60.15
2008	444672	1023750	43.44

60.33	1855594	1119475	2009
53.25	1883080	1002818	2010
%82.71 %54.26		متوسط المدة (2002-1995) (2010-2004)	

المصدر - الجدول من عمل الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (8) و (12).

ورغم توسيع الوعاء الضريبي من خلال إلغاء استثناء دخول الموظفين من الضرائب على الدخل والتخفيف الحاصل في الرسوم الكمركية إلا أن الإيرادات الضريبية بقيت منخفضة في نسبة مساهمتها لتمويل الانفاق الحكومي ، بسبب شدة التهرب الضريبي كما وأن الوضع الأمني أثر سلباً على الوعاء الضريبي فضلاً عن الفساد الإداري في الأجهزة الضريبية ، وضعف الوعي الضريبي لدى الكثير من شرائح المجتمع .

### الاستنتاجات:

1- أن تحديد سعر الضريبة على الوجه الصحيح يتطلب مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في كل دولة ، لذا تختلف طرق وأساليب احتساب سعر الضريبة من دولة الى اخرى. ويمثل سعر الضريبة النسبة المئوية التي تستعمل لحساب مقدار الضريبة المطلوب تسديدها من قبل المكلف حيث أن مقدار الضريبة المطلوبة التي يتم حسابها عن حاصل ضرب الدخل الخاضع للضريبة في سعر الضريبة . أي أن مقدار الضريبة يتحدد من خلال تطبيق سعر معين على المادة الخاضعة لها. وهناك طرق عديدة لتحديد السعر الضريبي ، أما يكون نسبياً أو تصاعدياً أو متدرجاً الى الأعلى بصورة متناقصة أو تنازلية. وتسمى الضريبة تناسبية أو تصاعدية أو تنازلية بناءً على ما إذا كانت تقطع من أصحاب الدخل المرتفع نسبة متساوية أم أكبر أم أقل من دخولهم مقارنة بأصحاب الدخل المنخفض.

2- ومن الملاحظ أن أثر السعر الضريبي على الضرائب المباشرة وغير المباشرة يختلف من النوع الأول إلى الثاني ، ففي الضرائب المباشرة نجد أن هذا النوع من الضرائب يتميز بإمكانية زيادة حصيلتها من خلال رفع سعرها إذا احتاجت الدولة إلى أموال إضافية لمواجهة ظروف معينة ، والذي يساعد على رفع سعرها أن هذه الضرائب تمتاز بثبات حصيلتها نسبياً نظراً لأنها تفرض على الثروات والدخول التي تتصف بالاستقرار النسبي كالملكية وإرباح الأسهم وفوائد السندات والرواتب والأجور ، وعلى العكس من الضرائب غير المباشرة حيث يلاحظ أن الأثر الذي يتركه ارتفاع السعر الضريبي عليها قد لا يعمل على زيادة حصيلتها ، لأن الضرائب غير المباشرة تفرض على أفعال وتصرفات متقطعة وغير دائمة ، وقد يقوم بها الأفراد وقد لا يقومون بها مما يترتب عليه عدم تمتع حصيلتها بالثبات النسبي .

3- أن التغييرات في الأسعار الضريبية بنسبة عالية تسهم في تزايد ظاهرة التهرب من دفع الضريبة، سواء على مستوى الأشخاص الطبيعية أو المعنوية نتيجة لزيادة اعباء الضريبة على هذه الكيانات.

- 4- ان الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي مر بها العراق خلال مدة التسعينات من القرن العشرين حتمت على السلطة المالية إحداث تعديلات في معدل الضريبة على الدخل مما انعكس على إجمالي الحصيلة الضريبية بالزيادة او النقصان ،
- 5- لقد تبع تغيير النظام السياسي في العراق عام 2003 ، تغييرا في فلسفة ادارة الاقتصاد ، وكون ان الضريبة هي احد ادوات السياسة المالية ولها اثار اقتصادية واجتماعية ، فقد كان من الضروري تكيفها بما يخدم توجهات الادارة الاقتصادية الحالية ، عليه قامت سلطة الائتلاف المؤقتة خلال عام 2003 ولغاية عام 2004 بالتعليق الكامل لضريبة الدخل على موارد الدخل المقدمة والمتصلة في المادة (2) من قانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل ، وكذلك الضريبة على ايجار الاملاك العقارية المفروضة طبقا للقانون 162 لسنة 1959 المعدل ، مما تبع تأثير ذلك على الحصيلة الضريبية بالانخفاض .

### التوصيات :

- 1- ضرورة ان تتسم التشريعات الضريبية بالاستقرار وان تجري التعديلات الضريبية عند الضرورة ، حيث ان كثرة التعديلات تربك الفهم مما يزيد القانون غموضا ويلقي صعوبات في التطبيق .
- 2- من الملائم اجراء مراجعة للتشريعات المتعلقة بالضريبة وتطوير التشريعات كخطوة مهمة تتناسب مع المستجدات الاقتصادية الدولية وبما يساعد على تحسين مناخ الاستثمار .
- 3- يجب ان تتناسب التعديلات في الاسعار الضريبية مع المتغيرات في الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية ، مع الاخذ بالاعتبار تحقيق المبادئ الضريبية وخاصة العدالة الضريبية مراعاة للظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين لتجسيد مضامين التكافل الاجتماعي .

## المصادر:

### أولاً: الكتب العربية والمترجمة :

- 1- البيه ، عبد المنعم ، 1965 ، دور السياسة المالية في البلاد النامية والبلاد المتقدمة ، دار الجامعات المصرية للنشر ، مصر .
- 2- الجنابي ، طاهر ، 1990 ، دراسات في المالية العامة ، مطابع وزارة التعليم العالي ، المستنصرية ، بغداد .
- 3- الخطيب ، خالد شحادة - شامية، احمد زهير، 2003 ، اسس المالية العامة، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، الاردن.
- 4- الصكبان ، عبد العال ، 1972 ، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق ، الجزء الأول .
- 5- ال علي ، رضا صاحب ابو حمد ، المالية العامة ، 2002 ، جامعة الكوفة .
- 6- العلي ، عادل فليح - كداوي ، طلال محمود ، 1989 ، اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل .
- 7- العمري ، هشام محمد صفوت ، 1989 ، الضرائب على رأس المال، مطبعة التعليم العالي ، بغداد.
- 8- الكعبي ، جبار محمد علي ، 1998 ، التشريعات الضريبية في العراق - ضريبة الدخل ، ضريبة العقار ، ضريبة العرصات ، دار السجاد للطباعة ، بغداد .
- 9- برتسيان ، كيغان ، 1966 ، مالية عامة ، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية ، سورية.
- 10- حشيش ، عادل احمد ، اساسيات المالية العامة ، 1996 ، دار المعرفة الجامعية ، الاسكندرية.
- 11- ساملسون - نورد هاوس ، 2006 ، علم الاقتصاد ، الطبعة الأولى ، مكتبة لبنان ، بيروت.
- 12- طاقة ، محمد - العزاوي ، هدى ، 2010 ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الاردن.
- 13- عبد الواحد ، السيد عطية ، 2000 ، مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، جامعة عين شمس دار النهضة العربية ، القاهرة .
- 14- فوزي ، عبد المنعم ، 1972 ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت.

### ثانياً: الاطاريح والرسائل الجامعية :

- 1- احمد ، محسن ابراهيم ، 2007 ، تقويم فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة (1980-2005) ، اطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة السليمانية .
- 2- كماش ، كريم سالم ، 2010 ، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول الى اقتصاد السوق ، اطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية .

### ثالثاً: القرارات والقوانين :

- 1- قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 المعدل .

- 2 - القراران (76، 95 لسنة 1994) بخصوص تشديد عقوبة التهريب لآثار العراق أو تهريب السيارات (الشاحنات) المستعملة لأغراض الحفر، أنظر .....- جريدة الوقائع العراقية العدد (3517) في 1994/7/4.
- جريدة الوقائع العراقية العدد (3521) في 1994/8/1.
- 3- القرار (98) لسنة 1994 ، جريدة الوقائع العراقية العدد ( 3522 ) في 1994/8/8 .
- القرار (108) لسنة 1994 ، جريدة الوقائع العراقية العدد ( 3522 ) في 1994/8/29 .
- القرار (164) لسنة 1994 ، جريدة الوقائع العراقية العدد ( 3522 ) في 1994/10/10 .
- 4 - الامر (54) لسنة 2004 ، جريدة الوقائع العراقية، العدد (3980) ، اذار، المجلد (44).
- رابعاً: التقارير والنشرات الاقتصادية والإحصائية:
- 1- وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم الاعمال التجارية والمهن الحرة ، مقياس الضريبة على الدخل والسماح الضريبي في النظام الضريبي العراقي.
- 2- وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم التخطيط والمتابعة .
- 3- وزارة المالية ، دائرة الموازنة ، الحساب الختامي لسنة 2009، 2010 .
- خامساً: المصادر الاجنبية:
- 1- Hyuman. David N, 2011, tenth Edition, "Public Finance" A contemporary Application of Theory to Policy/, International Edition , Printed in Canada .