

تحليل استراتيجية السياسة الضريبية وأثرها على السعر الضريبي في العراق

Analysis of the tax pilot phase strategy and its impact on the tax price in Iraq

Reiam Tariq Khalaf¹Faiza Ibrahim Mahmood Al-Ghabban²

Received

22/5/2023

Accepted

7/6/2023

Published

30/9/2023

Abstract:

The research aims to identify the tax policy strategy adopted in Iraq after the change of the tax system in 2003 and beyond, and then make a comparison of the two strategies on corporate data whether they are charged with progressive tax rates and after the change of the system as the tax rates became fixed, and then indicate the changes in the tax proceeds, and knowing the imensions of the approved tax policy, is it a tax reform strategy or a strategy to attract investments. The research started from the problem of exposure of the Iraqi tax system to several changes, as this led to a reflection on the technical organization of taxes, in terms of the tax rate. The descriptive analytical approach was chosen to study the actual reality of the data, and in the light of the analyzes and results achieved, the researcher concluded that the application of this mechanism for progressive tax rates led to an increase in the rate of tax revenue, in contrast to what has been implemented with regard to the fixed tax rate, and this is not what was claimed as a tax reform strategy, but rather It was a foreign investment entry strategy. The research based its most important recommendations on reconsidering the corporate tax rate and raising the tax rate in proportion to the increase in tax revenues.

Keywords: tax price, tax proceeds, tax policy

المستخلص:

يهدف البحث إلى التعرف على إستراتيجية السياسة الضريبية المعتمدة في العراق مابعد تغير النظام الضريبي في عام 2003 وما بعده ، ومن ثم إجراء مقارنة للإستراتيجيتين على بيانات الشركات فيما إذا كانت تتناسب على نسب ضريبية تصاعدية وما بعد تغيير النظام إذ أصبحت النسب الضريبية ثابتة ، وثم بيان التغيرات في الحصيلة الضريبية ، ومعرفة أبعاد السياسة الضريبية المعتمدة هل هي إستراتيجية اصلاح ضريبي أم إستراتيجية لجذب الإستثمارات . إنطلق البحث من مشكلة تعرض النظام الضريبي العراقي لعدة تغييرات، حيث أدى ذلك الى انعكاس على التنظيم الفني للضرائب، من حيث السعر الضريبي. فقد تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الواقع الفعلي للبيانات وفي ضوء التحليلات والنتائج المتحققة إستنتجت الباحثة إن تطبيق هذه الآلية للنسب الضريبية التصاعدية أدى الى رفع معدل الايراد الضريبي على عكس ما تم العمل به بالنسبة للسعر الثابت للضريبة وهذا ليس ما تم ادعائه بأنها إستراتيجية اصلاح ضريبي وإنما كانت إستراتيجية دخول الاستثمار الاجنبي . ولقد إستند البحث في أهم توصياته إلى

1-Postgraduate Student, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, rayam.tareq1202m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

2-Assistant Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, faiza.i@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

إعادة النظر في سعر ضريبة الشركات ورفع السعر الضريبي بما يتناسب مع زيادة الحصيلة الضريبية
الكلمات المفتاحية : السعر الضريبي ، الحصيلة الضريبية، السياسة الضريبية

المقدمة:

يعيش العالم الآن عصر التحول الكبير في الاقتصاد والتجارة والأعمال وبات واضحاً تأثير القوى العديدة التي أفرزت متغيرات بيئية مهمة ، حيث تسعى الدول الى تحقيق مجموعة من الاهداف مثل الامن والاستقرار لشعوبها واقامة المشاريع الاقتصادية والتنموية من اجل تأمين حياة كريمة لأبناء المجتمع، ومن اجل تحقيق هذه الاهداف فأنها بحاجة الى ردف خزينة الدولة بما يلزم من الموارد المالية. ونظراً لأهمية الضرائب بكونها احد أهم الأدوات التي تعتمدها الدولة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية على وفق السياسة الضريبية للنظام الضريبي ، والتي لا يمكن أن يتم تحقيقها إلا من خلال إستراتيجية ضريبية ذات كفاءة وفعالية وسلطة تنفيذية تقع على عاتقها تنفيذ التشريعات الضريبية . ومن هنا برزت أهمية البحث في هذا الموضوع لأهميته الواضحة في زيادة الحصيلة الضريبية وإعتماد النظام الضريبي الأمثل لما يدر للخزينة العامة للدولة بإيرادات أعلى وما يحقق مصلحة البلد أولاً وإن كان الاستثمار يخدم هذا البلد . ولتحقيق غرض البحث جرى تقسيمه الى أربع مباحث ، خصص المحور الأول منها إلى المنهجية وأهم الدراسات السابقة، وخصص المحور الثاني الجانب النظري للبحث على إستراتيجية السياسة الضريبية والتنظيم الفني للضرائب (السعر الضريبي) ، ثم المحور الثالث من البحث الذي عرض الجانب العملي للبحث تحليل التحاسب الضريبي للشركات في ضوء التغييرات في السياسة الضريبية ، وأخيراً المحور الرابع يضم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث في السبب لتعرض النظام الضريبي العراقي الى تغيير في الإستراتيجية الضريبية من سنة 2003 وإلى الان ، أدى ذلك الأمر الذي ينعكس سلباً على التنظيم الفني للضرائب، وتتمثل مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :-

1. هل إن تغيير استراتيجية السياسة الضريبية في العراق يؤثر على التنظيم الفني للضرائب؟

2. هل تعد استراتيجية السياسة الضريبية المعمول بها حالياً هي استراتيجية اصلاح ضريبي ؟

ثانياً: أهمية البحث: يستمد البحث أهميته من خلال:

1. تسليط الضوء على استراتيجية السياسة الضريبية في العراق لعام 2004 وإلى الوقت الحاضر .

2. بيان تداعيات اعتماد مثل هكذا سياسة والاثار المرافقة لها ومقارنتها باستراتيجية السياسة الضريبية قبل احداث عام 2003.

ثالثاً: اهداف البحث

1. اجراء مقارنة تحليلية لإستراتيجية السياسة الضريبية المعتمدة في العراق في الوقت الحالي مع استراتيجية السياسة الضريبية ما قبل 2003 وتم الاعتماد على بيانات الشركات وإيراداتها ومقارنتها مع استراتيجية السياسة الضريبية قبل عام 2003 .

2. معرفة أبعاد استراتيجية السياسة الضريبية المعتمدة هل هي خطة مستقبلية تؤدي الى اصلاح ضريبي أم خطة مستقبلية لجذب الاستثمارات وماهي تأثيرها على الحصيلة الضريبية.

3. العمل على رفع الحصيلة الضريبية التي تتلائم مع اهداف البحث من خلال مقارنة النسب الضريبية المتعامل بها ما قبل 2003 ، وبيان الإيرادات الضريبية الأعلى مقارنة مع النسب الضريبية المتعامل بها في الوقت الحالي .

رابعاً: فرضية البحث: في ضوء طبيعة مشكلة البحث ، يمكن عرض فرضية البحث للاختبار كما يلي :

لا تؤثر استراتيجية السياسة الضريبية لعام 2004 على السعر الضريبي في العراق.

خامساً: حدود البحث

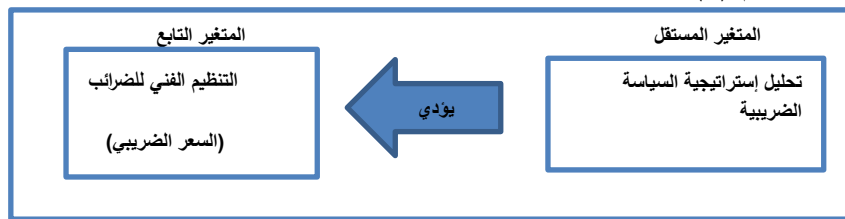
1. الحدود المكانية : اختارت الباحثة قسم (الشركات) في الهيئة العامة للضرائب لإجراء الجانب التطبيقي للبحث ، لإمكانية الحصول على البيانات الخاصة بالشركات مجال البحث .
2. الحدود الزمانية : اعتماد على بيانات الشركات الاجنبية والشركات المساهمة والشركات المحدودة لسنة (2017 - 2020) كونها أحدث البيانات المتوفرة والمناسبة لإنجاز البحث وتحليلها تحاسيباً مع السعر الضريبي ما قبل 2003.

سادساً: منهج أسلوب البحث

الجانب النظري - اعتمد البحث على المنهج الاستنباطي في عرض الجانب النظري من خلال الاطلاع على مجموعة من الكتب والمصادر العراقية والعربية والأجنبية وعلى الرسائل والاطاريج والبحوث المنشورة في المجالات العلمية فضلاً عن المقالات والدراسات المنشورة في شبكات الانترنت التي لها صلة بموضوع البحث.

الجانب التطبيقي - اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الواقع الفعلي للبيانات والمعلومات لمجموعة من البيانات المالية لعينة عشوائية من الشركات الاجنبية والشركات المساهمة والمحدودة كونهم المكلفين الخاضعين للضريبة لإنجاز الجانب التطبيقي (الميداني) المكمل للبحث.

سابعاً: نموذج البحث: يتكون من الفكرة التي يقوم عليها البحث ويمكن توضيحها من خلال ثلاثة مكونات رئيسية وهي (تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق النسب الضريبية الثابتة، والدخل الخاضع للضريبة وفق النسب الضريبية التصاعدية، الحصيلة الضريبية) وكما مبين في الشكل رقم (1) :-



شكل رقم (1) : نموذج البحث

(المصدر : من إعداد الباحثة)

ثانياً: الدراسات السابقة :

- 1- عدي عبد الرزاق، دور السياسة الضريبية في تنمية الاقتصاد العراقي بحث تطبيقي للمدة من (1995 الى 2010) ، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد/ كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) في الضرائب، الهدف من البحث أهمية التنمية الاقتصادية الناتجة عن إتباع سياسات اقتصادية ومالية حكيمة ومناسبة للوضع الاقتصادي العراقي، أما اهم الاستنتاجات انخفاض النفقات والإيرادات الاستثمارية قياساً بالنفقات والإيرادات الجارية، وهذا مؤشر على ضعف التنمية الاقتصادية التي تعتمد على الاستثمار في نموها، وأهم التوصيات إعادة النظر في القوانين، والتشريعات الضريبية، وسن قوانين حديثة تتلاءم مع مستجدات الأوضاع الحاصلة في العراق، وطبيعته الاقتصادية .
- 2- Dunken ، Tax Prograssivity and Income Inequality 2008 ضرائب التصاعد وعدم المساواة في الدخل ، بحث منشور في جورجيا /جامعة أندرو يونغ /كلية الدراسات العامة /قسم الاقتصاد. الهدف من البحث فحص العلاقة ما بين تصاعدية الضريبة على الدخل الشخصي ومعدل عدم العدالة في توزيع الدخل. أما اهم الاستنتاجات أظهرت نتائج الدراسة أنه في الدول التي لا يدفع شريحة واسعة من مواطنيها ضريبة دخل أما بسبب تدني الدخل الخاضعة للضريبة، أو بسبب التهرب الضريبي فان تصاعدية الضريبة فعلياً هي صفر ، أو قريبة من صفر بغض النظر عن النسب الواردة في القانون. وأهم التوصيات توصلت

الدراسة من مقارنة النسب الحدية للضريبة مع نسب متوسط الضريبة إلى إن النسب الحدية تزيد على المعدل . وأن الضريبة التصاعدية تخفض معدل عدم العدالة في الدخل الصافي أكثر بالمقارنة مع الدخل الإجمالي .

المبحث الثاني: الإطار النظري لإستراتيجية السياسة الضريبية

أولاً: الاستراتيجية: عرفت بأنها وسيلة للحصول على نتائج أفضل من خلال فهم وإدارة أداء المؤسسة و فرق العمل والأفراد وعن طريق وضع إطار متفق عليه من الأهداف المخططة. (Armstrong, 2006: 1)
وإن الاستراتيجية بمفهومها العام هي خطة بديلة طويلة الامد بهدف الوصول الى موقف معين او هدف معين ، وتتصف بأنها مهارة تكون ملزمة لتحقيق النجاح في الحرب ، او السياسة ، او الاعمال ، او الصناعة ، او الرياضة وغيرها ، كما انها تعتبر خارطة طريق للمؤسسات تحدد رؤيتها ومهمتها وأهدافها وبذلك تكون هادفة الى زيادة ودعم نقاط قوة المؤسسة وإضعاف نقاط قوة المنافسين . (Majd Khader, 2021/https://mawdoo3.com/concept_strategy)

1-1 التخطيط الإستراتيجي يعرف للضرائب بكونه " العملية الإدارية الخاصة بالتطوير والمحافظة على المواءمة التي يمكن تطبيقها بين اهداف الإدارة الضريبية والمهارات المؤثرة فيها وفرصها التسويقية المتغيرة" . (Kotler,1994: 33)
ثانياً: عناصر التخطيط الاستراتيجي : ان التخطيط الاستراتيجي يقوم على خمسة عناصر وهي كالآتي:

1-2 الرؤية الاستراتيجية: هي وصف لطموحات المنظمة في المستقبل ، وهي تتسم بالعمومية والشمول بدون تحديد للوسائل اللازمة للوصول لهذه الطموحات، وأكثر الرؤى فاعلية هي التي تلهم اعضاء المنظمة بالتطلع الى الافضل باستمرار
2-2 الرسالة: تعد الرسالة السبب الجوهرى لبداية المنظمة وأساس وجودها (اعطاء وتدعيم هوية المنظمة) والأعتبار الرئيسي في بناء الغايات التي يسعى التنظيم لتحقيقها والوصول اليها هذا كما تبنى الأهداف و السياسات والاستراتيجيات على هدى من توجهاتها وانها تمثل النظرة الموسعة والمحددة لأساس مجال الأعمال والأنشطة التي تميز المنظمة عن غيرها.
3-2 الأهداف الاستراتيجية: تتمثل الأهداف الاستراتيجية بالنتائج النهائية المطلوب تحقيقها لترجمة مهام وتوجهات النظام في اطار رؤية ورسالة المنظمة ، كما تمثل هذه الأهداف ونسبة تحقيقها مقدار التحقق في رؤية ورسالة المنظمة وذلك لكونها صممت لتكون الخطوات الفعلية نحو تحقيق رؤية ورسالة المنظمة .

4-2 التحليل الاستراتيجي للبيئة: يمثل تحليل الموقف البيئي استراتيجيا جانباً من قدرة المنظمة على الاستجابة والتكيف مع متطلبات البيئة المتغيرة ويدخل في اطار تحليل الموقف مجموعة كبيرة من الأعتبارات يندرج في اطارها اساليب استغلال الفرص وقضايا التمويل والاستجابة لأحتياجات العملاء والأسواق، وفي الواقع العملي يكون التركيز على القضايا الأكثر إلحاحاً (Al-Ghalbi and Idris, 2007: 136)، ويستند التحليل الاستراتيجي للبيئة على تحليل مكونات البيئتين الداخلية والخارجية للمنظمة للوصول الى نقاط القوة والضعف في بيئتها الداخلية ، واكتشاف الفرص التي يمكن استثمارها والتهديدات التي تعيق عمل المنظمة في بيئتها الخارجية . (Bani Hamdan and Idris, 2009: 71)

5-2 الخيار الاستراتيجي: هي المرحلة التي تعقب عملية التحليل البيئي ، وهي المرجع في عملية متسلسلة ومتربطة الخطوات والتي يتم فيها عرض البدائل الاستراتيجية وتحديد الأفضل من بينها وفقاً لمعايير تحددها عملية الخيار ذاتها والتي تعتمد أساساً على نتائج التحليل البيئي الوارد في الخطوات السابقة (Macmillan&Tampoe, 2000 :145). وتقوم المنظمة بعملية الخيار الاستراتيجي وفقاً للمعلومات التي تحصل عليها من خلال عملية التحليل البيئي لتحديد الاستراتيجيات التي تحقق ألمواءمة بين موارد المنظمة وقدراتها الداخلية من جهة ومتطلبات أليئته أالخارجيه من جهة أخرى .

السياسة الضريبية

أولاً: السياسة الضريبية : هي مجموعة البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة كافة لإحداث آثار معينة وتجنب آثار أخرى تتواءم مع أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

(Hijazi, 2001: 7)

وهناك من يرى أن السياسة الضريبية تعني مجموعة من التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم تحصيل الضريبة بقصد تغطية النفقات العامة من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للإقتصاد من جهة ثانية ،وتساهم السياسة الضريبية في تحقيق التوازن الاقتصادي والعدالة الاجتماعية ، **ولذلك فهي تتسم بأنها :** (Quddy, 2005: 139)

1- مجموعة متسعة ومتكاملة ومتراصة من البرامج .

2- تعتمد على الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة، كالحوافز الضريبية التي تتبناها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة بغرض تشجيعها .

(Waheeb, Ibrahim, 2018: 3)

أو هي سلوك على وفق خطة تضعها الدولة لتسير عليها في شؤونها الوظيفية بغية تحقيق اغراض مالية واجتماعية واقتصادية وسياسية. (13: 2000 Othman) وعرف (Al-Qaisi:2011) السياسة الضريبية " بأنها مجموعة من الاجراءات التي تتخذها السلطة العامة لإدارة شؤون المجتمع في ظروف وأوضاع اقتصادية ومالية، وذلك من خلال القوانين والأنظمة المالية والضريبية." (Al-Atabi, Mons, 2016: 160)

ثانياً: عناصر السياسة الضريبية: يمكن اجمال عناصر السياسة الضريبية بالآتي :-

1. مجموعة الأهداف التي تسعى السياسة الضريبية لتحقيقها اقتصادياً ومالياً واجتماعياً وسياسياً.

2. الوسائل والأساليب المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف، التي بدورها تتكون من عنصرين أساسيين:-

(Al-Anbaki and Abboud, 2018: 34)

أ. **الهيكل الضريبي:** ويعد ركناً أساسياً تبنى عليه السياسة الضريبية، إذ يمثل الأدوات الضريبية التي تعتمدها السياسة الضريبية لتحقيق أهدافها، وتشمل جميع أنواع الضرائب التي تفرضها الدولة عن طريق التشريعات الضريبية المختلفة .

ب. **التنظيم الفني للضرائب:** ويشمل جميع القواعد والأحكام الفنية التي تحدد مقدار عبء الضريبة من خلال تحديد الوعاء الضريبي والسعر الضريبي والإعفاءات الضريبية والتحصيل الضريبي (Kammash, 2002: 25)

ثالثاً: سعر الضريبة

1-1 **تعريف سعر الضريبة أو معدل الضريبة :** هو النسبة المئوية التي تقتطع من وعائها، فمعدل الضريبة على الدخل مثلاً (10%) ومبلغ مقطوع عن كل وزن، أو وحدة البضاعة أو طول القماش كما هو الحال في الضرائب الكمركية، ومعدل أو سعر الضريبة ينبغي أن يحدّد من المشرع في القانون الضريبي، وقد يكون معدل، أو سعر الضريبة بصورة ثابتة أو تصاعدية.

(Khasawneh, 2010: 163)

إذ يعتمد المشرع العراقي في ضريبة الدخل على نوعين من السعر وهما :

أ- **السعر التصاعدي:** هو السعر الذي يزداد مع ارتفاع شرائح الدخل حتى تصل الى نسبة (50%) عند احتساب الضريبة على دخل الفرد المقيم، والى (55%) على دخل الفرد غير المقيم.

اما بشأن الشخص المعنوي (الشركات) فتبلغ أعلى نسبة لها (45%) على دخل الشركات المحدودة. ونسبة (40%) على دخل الشركات المساهمة الخاصة، و(35%) على دخل الشركات المساهمة المختلطة، والى (30%) على دخل المكلف المقيم غير العراقي الذي يعمل لدى القطاع الخاص.

ب- **السعر النسبي:** وهو السعر الذي لا يتغير مع ارتفاع مقدار الوعاء الضريبي، ولا مع نقص الوعاء بغض النظر عن أوضاع الكلف .

1-2 سعر الضريبة على دخل الشخص الطبيعي والمعنوي

مما يجدر الإشارة اليه فقد نصت المادة (1) الفقرة (10) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل التفرقة مابين المقيم وغير المقيم :

أ. الشخص المقيم :

1. العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة اشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل أو أن يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موظف دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه.
2. العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الرسمية، ومنشآت القطاع الاشتراكي والمتقاعدين أو من أعارت الحكومة خدماته الى شخص معنوي خارج العراق إذا كان معفياً من الضريبة في محل عمله.
3. رعايا الاقطار العربية العاملين في العراق مهما كانت مدة سكناهم.
4. غير العراقي من غير الاقطار العربية الذي:

- سكن العراق خلال السنة التي نجم فيها الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر، أو سكنه مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة.
 - الساكن في العراق مهما تكن مدة سكناه اذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق، أو كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالاعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي.
 - كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها، يكون محل عمله أو ادارته أو مراقبته في العراق.
- ب. غير المقيم: الشخص الذي لا تتوفر فيه شروط المقيم المبينة في الفقرة (10) ولو نجم له دخل في العراق من أي مصدر كان. أما الجدول رقم (1) فيمثل التغيرات في أسعار الضريبة المفروضة على دخل الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم، ودخل الشخص المعنوي المقيم، وغير المقيم .
- وستوضح المادة الخامسة من القانون رقم (17) لسنة 1994 التي عدلت المادة الثالثة عشرة من القانون رقم (113) لسنة 1982 قانون ضريبة الدخل النافذ وكالاتي :

الجدول (1) الاسعار الضريبية للدخول المتحققة للمدة 1995-1999 على وفق المادة (5) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 1994.

1. دخل الشخص المقيم	
سعر الضريبة	حدود الضريبة
10%	لغاية 25000 دينار .
15%	مازاد على 25000 دينار لغاية 70000 الف دينار .
20%	مازاد على 70000 الف دينار لغاية 130000 الف دينار .
25%	مازاد على 130000 الف دينار لغاية 210000 الف دينار .
30%	مازاد على 210000 الف دينار لغاية 330000 الف دينار .
35%	مازاد على 330000 الف دينار لغاية 450000 الف دينار .
40%	مازاد على 450000 الف دينار لغاية 600000 الف دينار .
45%	مازاد على 600000 الف دينار لغاية 750000 الف دينار .
50%	مازاد على 750000 الف دينار .

2. دخل الشخص غير المقيم	
سعر الضريبة	حدود الضريبة
15%	لغاية 30000 دينار .
20%	مازاد على 30000 الف دينار لغاية 70000 الف دينار .
25%	مازاد على 70000 الف دينار لغاية 130000 الف دينار .
30%	مازاد على 130000 الف دينار لغاية 210000 الف دينار .
35%	مازاد على 210000 الف دينار لغاية 330000 الف دينار .
40%	مازاد على 330000 الف دينار لغاية 450000 الف دينار .
45%	مازاد على 450000 الف دينار لغاية 600000 الف دينار .
50%	مازاد على 600000 الف دينار لغاية 750000 الف دينار .
55%	مازاد على 750000 الف دينار .

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر أعلاه

1-3 دخل الشخص الطبيعي المقيم من غير العراقي الذي يعمل بأجر في القطاع الخاص : استثناء من احكام الفقرة (ا - أ) من المادة الثالثة عشرة تفرض ضريبة على دخل المكلف المقيم من غير العراقي العامل بأجر في القطاع الخاص على وفق نسب محددة . وعند التدقيق في هذه الفقرة وجدت أنها تُقرر منح المكلف سماحاً قانونياً ، غير أن هذا الامر في هذه الحالة مختلف، إذ لا يمنح المكلف السماح القانوني وأخضعته للضريبة دون أن تمنحه السماح القانوني المقرر . فتكون النسب كالاتي كما هو موضح في الجدول رقم (2) :-

جدول (2) الاسعار الضريبية للدخول المتحققة للمدة 1995-1999 المادة (5) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 1994 .

سعر الضريبة	حدود الضريبة
10%	لغاية 20000 الف دينار .
15%	مازاد على 20000 الف دينار لغاية 40000 الف دينار .
20%	مازاد على 40000 الف دينار لغاية 70000 الف دينار .
25%	مازاد على 70000 الف دينار لغاية 1000000 الف دينار .
30%	مازاد على 1000000 الف دينار .

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر أعلاه

1-4 سعر الضريبة على دخل الشخص المعنوي : إنَّ المشرع العراقي لم يضع اسعاراً أخرى للشركات، وإنما ساوى في المعاملة الضريبية بين الشركات المحدودة، والمساهمة الخاصة، والشركات المساهمة المختلطة، وطبقَ عليها الاسعار الضريبية نفسها . النسب الضريبية من سنة 1999 لسنة 2002 تعاملت كسعر نسبي تصاعدي، وهي كالاتي كما في الجدول رقم (3) :-

الجدول (3) الاسعار الضريبية للدخول المتحققة للمدة 1995-1999 على وفق قانون رقم 17 لسنة 1994.

سعر الضريبة	حدود الضريبة
15%	لغاية 1500000 دينار .
25%	مازاد على 1500000 الف دينار
35%	ماتبقى من مبلغ الضريبة

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر اعلاه .

اما فيما يخص التعديلات للنسب الضريبية بعد 2003: ينطلق المشرع الضريبي في العراق عند اعتماد السعر التصاعدي بغية تحقيق العدالة الضريبية، وهذا عندما تكون الطبقات ذات الدخل المنخفض ضمن شريحة السعر الضريبي الأقل، ويبدأ هذا السعر بالتصاعد على وفق إرتفاع دخل المكلف الخاضع للضريبة. وتم تطبيق هذا السعر التصاعدي في حساب ضريبة الدخل على الاشخاص الطبيعيين (الافراد) مقيمين او غير مقيمين، أو على الشركات المحدودة، إذ تنص (المادة الـ (13) في الفقرات (أ ، ب)) تعدلت

هذه المادة بموجب القسم (3) من أمر سلطة الائتلاف الاستراتيجية الضريبية لعام 2004، رقمه 49 صادر بتاريخ 2\9\2004 واصبحت على الشكل الآتي :-

تفرض الضريبة على المكلف عن كل سنة تقديرية على وفق النسب الآتية :

الجدول (4) الاسعار الضريبية للدخول المتحققة للمدة (2004 وإلى الان) من قانون ضريبة الدخل. أ. دخل الفرد المقيم، وذلك بعد منح السماحات القانونية المنصوص عليها في المادة الثانية عشرة:

سعر الضريبة	حدود الضريبة
3%	لغاية 250000 دينار .
5%	مازاد على 250000 دينار لغاية 500000 الف دينار .
10%	مازاد على مازاد عن 500000 الف دينار لغاية 1000000 الف دينار .
15%	مازاد على مازاد عن 1000000 الف دينار .

المصدر: من إعداد الباحثة الاعتماد على المصادر أعلاه.

ب. دخل غير المقيم (عدا المنصوص عليه في المادة الـ 19 من القانون) بنفس النسب الضريبية ولكن بدون سماحات قانونية فما يميز المقيم غير المقيم، إن المقيم يكون له سماح قانوني على العكس من الفرد غير المقيم إذ نصت الفقرة (2) من المادة (13) من القانون على (يخضع الافراد العراقيين غير المقيمين للضريبة بذات النسبة المحددة للمقيمين العراقيين والمنصوص عليها في القسم (3) من هذا الامر على دخلهم من مصادر عراقية). أما فيما يخص تعديلات أو استثناءات على سعر الضريبة فقد تضمنت الفقرة (و) من المادة (13) من القانون استثناء لسنة 2004 تمثل بالآتي (المبالغ المذكورة في الشرائح الضريبية في الفقرتين (أ، ب) اعلاه سوف تخفض بنسبة الربع لسنة 2004). ويمثل هذا النص معاملة خاصة بالسنة 2004 نظرا للأوضاع الاقتصادية في تلك السنة. أما بمقتضى طريقة السعر النسبي فيكون هنالك سعر واحد للدخول جميعها الخاضعة للضريبة، وقد تضمنت الفقرات (ج، د، هـ) من المادة (13) من ((Income Tax Law No .113 of 1982 as amended، اعتماد السعر النسبي عند التحاسب الضريبي مع الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة الخاصة والشركات المساهمة المختلطة ، وكما مبين في الجدول الآتي:

الجدول (5) الاسعار الضريبية للدخول المتحققة للشركات للمدة (2004 وإلى الان) من قانون ضريبة الدخل.

سعر الضريبة	نوع الشركة
15%	نسبة ثابتة من دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة .
15%	نسبة ثابتة من دخل الشركات المساهمة الخاصة.
15%	نسبة ثابتة من دخل الشركات المساهمة المختلطة .

المصدر: من إعداد الباحثة الاعتماد على المصادر أعلاه.

كذلك يجري التحاسب الضريبي بالنسبة نفسها (15%) مع الشركات الاجنبية المسجلة في العراق او التي لديها منشأة دائمة في العراق كما نصت على ذلك الفقرة (3) من المادة (13) من القانون (تخضع الشركات الاجنبية المسجلة في العراق او التي لها منشأة دائمة في العراق للضريبة بنسبة ثابتة هي 15% على دخلها في العراق) أما في الفقرة (2) من المادة (12) (إذا كان المقيم غير عراقي فيمنح السماح الذي يستحقه سنة نجوم الدخل بنسبة عدد الاشهر الكاملة التي اقامها في العراق الى عدد اشهر السنة الكاملة عدا الذين تتعاقد معهم الحكومة او تستخدمهم للتدريس في العراق لدة سنة دراسية فيمنحون السماح القانوني كاملا مع مراعاة احكام الفقرة (6) من المادة الثالثة عشرة من هذا القانون). فقد ورد النص اعلاه ان السماح الشخصي للمقيم غير العراقي لا يعطى بكامل المبلغ (لسنة كاملة) وإنما يجري حسابه على أساس عدد الاشهر التي اقام فيها داخل العراق، فإذا فرضنا انه أقام 9 اشهر في

العراق، فيكون السماح القانوني الذي يستحقه لذاته على وفق التعديل الاخير لمبلغ السماحات $18750000 = 12/9 * 250000$ دينار . ومن الجدير بالاشارة الى تطبيق الشروط التي يعد فيها الشخص مقيم، إذ إن إقامة الشخص لشهرين، أو ثلاثة في العراق لا يمنح لهم السماح الشخصي بمقتضى المعادلة اعلاه، لان اشتراط المقيم ان تكون إقامته في العراق أربعة اشهر متصلة أو ستة اشهر منفصلة، وبذلك يكون من أقام في العراق أقل من تلك المدة لا يعد مقيماً وإن السماحات لا تمنح إلا للمقيم فقط. وفيما ورد في الفقرة اعلاه، فقد استثنت الذين تتعاقد معهم الحكومة او تستعملهم للتدريس في العراق لمدة سنة دراسية من تحديد مبلغ السماح للمقيم غير العراقي الذي جرى توضيحه فيما تقدم، وبذلك فأئهم يمنحون السماح عن سنة كاملة . (Al-khurasan , 261:2020)

مما تقدم فإن وجهة نظر الباحثة عن السعر الضريبي فقد حُدد السعر الضريبي بمقتضى الضوابط من المشرع العراقي الذي أعتمدها بغية تحقيق عدالة ضريبية، عندما تكون الطبقات ذات الدخل المنخفض ضمن شريحة السعر الضريبي الاقل، ويبدأ السعر بالتصاعد على وفق إرتفاع دخل المكلف الخاضع للضريبة. أما فيما يخص الاشخاص المعنويين فكانت النسب التصاعدية أحق ؛ لأنها تدر ضرائب للخزينة العامة بمبالغ اعلى. ومن هنا يمكن القول بأن الضرائب في العراق لغاية سنة 2002 كانت غير محفزة للاستثمار الاجنبي، وربما يعود ارتفاعها في ذلك الحين الى عدم امكانية تحقق استثمار اجنبي في العراق بسبب الاحصار الاقتصادي من ناحية، وإستغلالها حصيلة الإيرادات العامة من ناحية اخرى.

المبحث الثالث / الإطار التطبيقي

أولاً : الحالة التطبيقية الاولى : الشركة المساهمة الخاصة

- عنوان الحالة : شركة مساهمة خاصة
- اسم الشركة : هـ
- هدف ونشاط الشركة : مزاوله نشاط الاستثمارات العقارية
- تاريخ التأسيس : 19 \ 1 \ 1993

وجرت الإستعانة بمذكرات التخمين لهذه الشركة لغرض تحليل بيانات هذه السنوات من 2017 __ 2021 التقديرية لتوضيح عملية التحاسب الضريبي التي أجريت كالاتي :

1. بيانات سنة 2017 التقديرية لشركة (هـ) :-

إيرادات الشركة 3,356,308,020
أرباح بموجب الضوابط 20% 671,261,604

الدخل الصافي 671,261,604 * 15% = 100,689,240 مبلغ الضريبة

اما فيما لو جرى التحاسب بحسب النسب التصاعدية ما قبل 2003 فستكون كالاتي :-
إيرادات الشركة 3,356,308,020 ← $1,500,000 * 15\% = 225,000$
 $1,500,000 * 25\% = 375,000$
ما تبقى 3,356,008,020 * 35% = 1,174,602,807

1,175,202,807 مبلغ الضريبة

2. بيانات سنة 2018 التقديرية لشركة (هـ):

ايرادات الشركة	155,392,872
ارباح بموجب الضوابط 20%	31,078,574
الدخل الصافي	$31,078,574 * 15\% = 4,661,786$

أما فيما لو جرى التحاسب بحسب النسب الضريبية التصاعدية ما قبل 2003 فستكون كالاتي:-

$$\begin{aligned} \text{إيرادات الشركة } 155,392,872 &\leftarrow 1,500,000 * 15\% = 225,000 \\ 1,500,000 * 25\% &= 375,000 \\ \text{ما تبقى } 152,392,872 * 35\% &= 53,337,505.2 \end{aligned}$$

53,937,505 مبلغ الضريبة

3. بيانات سنة 2019 التقديرية لشركة (هـ):

ايرادات الشركة	8,942,640,597
الارباح بموجب الضوابط 20%	1,788,528,119

الدخل الصافي $1,788,528,119 * 15\% = 268,279,217$ مبلغ الضريبة

أما فيما لو جرى التحاسب بحسب النسب الضريبية التصاعدية ما قبل 2003 فستكون كالاتي:-

$$\begin{aligned} \text{إيرادات الشركة } 8,942,640,597 &\leftarrow 1,500,000 * 15\% = 225,000 \\ 1,500,000 * 25\% &= 375,000 \\ \text{ما تبقى } 8,939,640,597 * 35\% &= 3,128,874,208 \end{aligned}$$

3,129,474,208 مبلغ الضريبة

4. بيانات سنة 2020 التقديرية لشركة (هـ):

ايرادات الشركة	190,463,738
الارباح بموجب الضوابط 20%	38,092,746

الدخل الصافي $38,092,746 * 15\% = 5,713,911$ مبلغ الضريبة

أما فيما لو جرى التحاسب بحسب النسب الضريبية التصاعدية ما قبل 2003 فستكون كالاتي:-

$$\begin{aligned} \text{إيرادات الشركة } 190,463,738 &\leftarrow 1,500,000 * 15\% = 225,000 \\ 1,500,000 * 25\% &= 375,000 \end{aligned}$$

$$65,612,308 = 187,463,738 * 35\% \text{ ما تبقى}$$

66,212,308 مبلغ الضريبة

5. بيانات سنة 2021 التقديرية لشركة (هـ):

إيرادات الشركة 137,257,806

أرباح بموجب الضوابط 20% 27,451,561

الدخل الصافي 15% * 27,451,561 = 4,117,734 مبلغ الضريبة

أما فيما لو جرى التحاسب بحسب النسب الضريبية التصاعدية ما قبل 2003 فستكون كالاتي:-

إيراد الشركة 137,257,806 ← 15% * 1,500,000 = 225,000

25% * 1,500,000 = 375,000

ما تبقى 35% * 134,257,806 = 46,990,232

47,590,232 مبلغ الضريبة

والجدول رقم (6) يوضح النتائج الكلية لشركة (هـ) وكذلك الشكل رقم (2) يبين كميات المبالغ في ارتفاع وانخفاض للحصيلة الضريبية

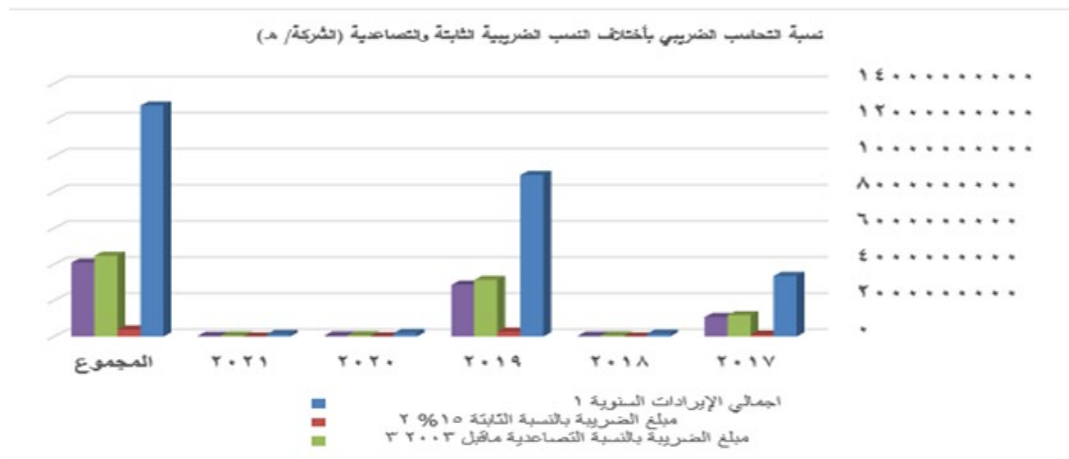
لخمس سنوات وكالاتي :-

الجدول (6) مقارنة التحاسب الضريبي باختلاف النسب الضريبية الثابتة والتصاعدية للمدة (2017-2021) لشركة (هـ)

(المبالغ بالدينار)

السنة التقديرية	اجمالي الإيرادات السنوية	مبلغ الضريبة بالنسبة الثابتة 15%	مبلغ الضريبة بالنسبة التصاعدية ما قبل 2003	فرق الحصيلة الضريبية 2-3= 4
1	2	3	4	
2017	3,356,308,020	100,689,240	1,175,202,807	1,074,513,567
2018	155,392,872	4,661,786	53,937,505	49,275,719
2019	8,942,640,597	268,279,217	3,129,474,208	2,861,194,991
2020	190,463,738	5,713,911	66,212,308	60,498,397
2021	137,257,806	4,117,734	47,590,232	43,472,498
المجموع	12,782,063,033	383,461,888	4,472,417,060	4,088,955,172

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للشركة والمقدمة للهيئة العامة للضرائب.



الشكل (2) مقارنة التحاسب الضريبي باختلاف النسب الضريبية الثابتة والتفاضلية

للمدة (2017-2021) (الشركة/ هـ) (المبالغ بالدينار)

المصدر: أعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للشركة والمقدمة للهيئة العامة للضرائب.

- يلحظ من الجدول اعلاه رقم (6) والشكل رقم (2) إن مقارنة المبالغ باختلاف النسب الضريبية فأن حصيله الضريبية عند النسبة الثابتة لسنة 2017 كانت (100,689,240) وهذا المبلغ لو جرت مقارنة مع حصيله 2003 للسنة نفسها فقد كانت (1,175,202,807) أي بفارق حصيله (1,074,513,567) العائد لمصلحة الخزينة العامة للدولة . وكذلك لبقية السنوات التالية بنفس العمليات التحاسبية .
- كذلك ومن تحليل عمليات التحاسب على وفق النسب المختلفة ومجموع الحصيله الضريبية لمدة خمس سنوات قد كانت على وفق النسبة الثابتة 15% (383,461,888) أما على وفق النسب التفاضلية ما قبل 2003 فقد كانت الحصيله الضريبية أعلى (4,472,417,060) وبفارق بين الحصيلتين مقدار ضريبي (4,088,955,172) مليون دينار لصالح الخزينة العامة. وفي ضوء النتائج التي جرى عرضها في المبحث يستخلص الباحث الزيادة في الحصيله الضريبية فيما لو جرى العمل بالسعر الضريبي التفاضلي بدلاً من السياسة الضريبية المستحدثة عندما كان السعر الضريبي ثابت بنسبة 15% وإن تلك الاستراتيجية لم تكن إلا مجرد التهيئة لدخول الاستثمار الاجنبي، وبذلك توصلت الباحثة الى إمكانية إثبات فرضية البحث التي مفادها (إن إستراتيجية السياسة الضريبية لعام 2004 اثرت في التنظيم الفني للضرائب بالسلب من ناحية قلة الحصيله الضريبية ، وبالإيجاب من ناحية كونها أدخلت الإستثمار الاجنبي.

المبحث الرابع/الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات:

1. من خلال تطبيق نسب التصاعد للدخل الخاضع للضريبة للشركات ما قبل 2003 ، لوحظ إن هذا الاسلوب سيؤدي إلى زيادة الحصيله الضريبية ، وأن أي نظام ضريبي مهما بلغ درجة من التطور فإنه لا يستطيع أن يحقق الأهداف المطلوبة، ما لم يكن هناك نظام تحاسب ضريبي فاعل وكفوء .
2. على الرغم من أن الضرائب تعد مصدراً دائماً ومستمراً من الموارد المهمة لتغطية النفقات العامة، ألا أن لها محددات كالسعر الضريبي، التهرب الضريبي، والوعي الضريبي أو الاعفاء الضريبي فهذه المحددات تعمل على تقليل الإيرادات الضريبية .

3. مما جرى استنتاجه من الباحثة تبين إن تطبيق هذه الآلية للنسب التصاعدية الضريبية ما قبل 2003 أدى الى رفع معدل الإيراد الضريبي، على العكس مما جرى العمل به بالنسبة للسعر الثابت للضريبة في الوقت الحالي، وهو نسبة 15% وهذا ينافي ما جرى إدعائه بأنها استراتيجية إستصلاح ضريبي، وإنما كانت استراتيجية دخول الاستثمار الاجنبي .

ثانياً: التوصيات:

1. السعي إلى تطوير أساليب التحاسب الضريبي، والتي من ضمنها تطبيق أسلوب التصاعد في النسب بتحديد الدخل الخاضع للضريبة من اسهامه في زيادة نسب مساهمة الإيرادات الضريبية.
2. نوصي السلطة المالية بأن تأخذ بالحسبان الإيراد الضريبي بغض النظر عن اذا كان من داخل البلد او من خلال الاستثمار
3. توصلت الباحثة الى أهم التوصيات وهي إجراء الدراسات الاحصائية وتحليل الإيرادات الضريبية في كل نشاط من أقسام الهيئة العامة للضرائب، ودراسة أسباب قلة الإيرادات الضريبية في بعض الأقسام، ووضع المعالجات اللازمة لتحسين الإيراد الضريبي لها

Sources :

First: Arabic sources

Laws, controls, instructions and official documents

1. The Republic of Iraq, Income Tax Law No. 113 of 1982 as amended and the decisions appended to it and its amendments.

Second: Arabic books

1. Bani Hamdan and Idris, Khaled Muhammad and Wael Muhammad, "Strategy and Strategic Planning, a Contemporary Approach", Dar Al-Yazuri Scientific for Publishing and Distribution, Jordan, 2009.
2. Hegazy, Al-Mursi Al-Sayed, "Taxation Systems between Theory and Practice," Al-Jamaa House for Publishing and Printing, Cairo 2001.
3. Al-Khursan, Muhammad Helou Dawood, "Tax accounting and its applications according to the legislation in force in Iraq," 1st edition, Iraq - Basra, 2020.
4. Khasawneh / Jihad Saeed (public finance and tax legislation between theory and practice), first edition / Wael Publishing House, Amman / Jordan / 2010.
5. Al-Ghalbi and Idris, Taher Mohsen Mansour and Wael Muhammad Sobhi, "Strategic Management: An Integrated Systematic Perspective," Wael Publishing House, Amman, Jordan, 2007.
6. Qaddi, Abdul Majeed, Studies in Taxology, first edition, Dar Jarir for Publishing and Distribution, Amman, 2011.
7. Othman, Saeed Abdel Aziz, Tax Systems: An Analytical Comparative Introduction, University House for Printing and Publishing, Alexandria, 2000.
8. Al-Anbaki and Abboud, Haitham Ali Muhammad and Salem Abboud, 2018, The basics of tax examination between theory and practice, second edition, Dar Al-Doctor for Administrative and Economic Sciences.
9. Khash, Karim Salem, The Reality of Tax Policy in Iraq and Its Future Prospects, Master Thesis, Higher Institute, Al-Mustansiriyah University, 2002
10. Al-Qaisi, Aad Hammoud, Public Finance and Tax Legislation, eighth edition, House of Culture for Publishing and Distribution, Amman, 2011.

Third: Journals, letters and dissertations

1. Uday Abdul-Razzaq Zaidan Khalaf, The Role of Tax Policy in the Development of the Iraqi Economy, Applied Research for the Period from (1995 to 2010), Master's Thesis (Equation) - Higher Diploma in Taxation, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, 2012.
2. Dunken, Denvil & Sabirianova Peter, Klara. 2008. Tax Progressivity and Income Inequality. 149 Georgia State University, Department of Economics. Andrew Young School of Public studies.
3. Wahib, Hamza Faeq, Ibrahim, Yasmine Walid, The role of tax policy in financing sustainable social development in Iraq for the period (2014-2016), Journal of Graduate Studies, Volume, Special Issue, First International Scientific Conference, 2018.
4. Al-Atabi, Hussein Ashour, Monis, Alaa Hussein, planning tax policy directions for the development of tax revenues in Iraq for the years (1990 AD-2010 AD), Graduate Studies Journal, Volume 11, Number 35, (2016)

Fourth: Foreign sources

1. Armstrong. M. "A handbook of Human Resource" ,2006.
2. MaCmillan, H., & Tampoe, M., "Strategic Management, Process, Content, and Implementation", Oxford press, 2000.

Fifth: Website sources

1. Majd Khader, 2021 (<https://mawdoo3.com>).