Journal Of the Iraqia University (74-6) October (2025)

ISSN(Print): 1813-4521 OnLine ISSN:2663-7502
Journal Of the Iraqia University
available online at: https://www.mabdaa.edu.iq

مبدأ الملاءمة الضريبية في النظام الضريبي العراقي

زهراء قاسم محمد
جامعة الأديان و المذاهب
دكتور سيد على ميرداماد
عضو الهيئه العلميه لموسسه الامام الخمينى ره للدراسات العليا و البحوث / ايران
am42476@gmail.com
دكتور محمد بيدار
عضو الهيئه العلميه لموسسه الامام الخمينى ره للدراسات العليا و البحوث/ ايران
bidar.1620281384@gmail.com

الملخص

طبق المشرع العراقي نظام الضريبة العامة أو الموحدة على الدخل منذ بداية إصدار التشريعات الضريبية في العراق وراعى المشرع ظروف المكلف الشخصية ومنح المكلف سماحات إعفاءات شخصية وميز بين الأعزب والمتزوج وكذلك المتزوج الذي لديه أطفال عن المتزوج وليس لديه أطفال ومنح سماحات للمطلقة أو الأرملة، وكذلك منح سماحة إضافية للعمر وخالف المشرع العراقي قاعدة الملاءمة الضريبية من نواح متعددة منها : أن إلزام الجهات المذكورة في أعلاه بشراء جهاز الكاشير الالكتروني تضمن عنصر المفاجأة والمباغتة ، لأن المشرع لم يمهل تلك الجهات أو يضرب لها موعدا محددا حتى ترتب أوضاعها من الضروري الحد من الإعفاءات الممنوحة لبعض الفئات من المكلفين ضريبيا لان التوسع في الإعفاءات ينعكس سلبا على المورد الضريبي. وكذلك ضرورة امهال المكلفين مده زمنية بغية تصويب أوضاعهم الضريبية قبل الانتقال لنظام الجباية الالكتروني حفاظا على استقرار أوضاعهم الضريبية وهذا من أسس الملائمة الضريبية.

Abstract

The Iraqi legislator has applied the general or unified income tax system since the beginning of the issuance of tax legislation in Iraq. The legislator took into account the personal circumstances of the taxpayer and granted the taxpayer personal exemptions and distinguished between the single and the married, as well as the married person who has children from the married person who does not have children, and granted exemptions to the divorced or widowed woman.And also granting an additional grace period for age, the Iraqi legislator violated the rule of tax suitability in several aspects, including: obligating the parties mentioned above to purchase the electronic cash register device included an element of surprise and unexpectedness, because the legislator did not give those parties time or set a specific date for them to arrange their affairs.

It is necessary to limit exemptions granted to certain categories of taxpayers, as expanding exemptions negatively impacts tax revenues. It is also necessary to grant taxpayers a period of time to rectify their tax status before transitioning to the electronic collection system, thus preserving the stability of their tax status. This is a fundamental principle of tax compliance.

مقدمة

يشير مصطلح الضرائب إلى أن الضريبة يجب أن تفرض على دخل المكلف بعد أن يجمع في وعاء واحد مهما اختلفت أو تعددت مصادره سواء أكان ناجما من أرباح تجارية أم صناعية أم فوائد أم دخل عقاري فهذه الدخول جميعها تخضع لضريبة واحدة، وتعطي الضريبة الموحدة أو العامة صورة واضحة وشاملة عن المركز المالي الحقيقي للمكلف.

وفي ظل هذا النظام تعامل الدخول معاملة واحدة دون تمييز بينها أي النظر إلى عناصر دخل المكلف بوصفها وحدة واحدة بصرف النظر عن اختلاف مصادرها. فهي موحدة في احكامها وموحدة في إجراءاتها وفي أسعارها التصاعدية، ينظمها تشريع واحد متناسق الاجزاء والأقسام، لا غموض فيه، يقدم المكلف في ظله إقراراً واحداً يتضمن كل ما حققه من دخل خلال السنة الضريبية، مهما تنوعت مصادر هذا الدخل أو تعددت أمام جهة إدارية واحدة من جهات الإدارة الضريبية، تتخذ فيها وأمامها إجراءات المحاسبة والتقدير والربط والطعن والتحصيل تختلف الضريبة العامة أو الموحدة عن الضريبة النوعية على فروع الدخل، التي تعني أن الضرائب يجب أن تفرض على كل فرع من فروع الدخل على شكل ضريبة منفردة وذلك بعد تقسيمه إلى أنواع بحسب مصدره، وتفرض ضريبة مستقلة على كل مصدر من هذه المصادر، بمعنى أن تفرض ضريبة على الدخل الناتج من العمل بشكل منفصل عن الدخل الناتج من رأس المال، وهكذا نكون امام عدد من الضرائب تفرض على دخول شخص واحد[1]. وللبحث أهمية كبيرة في بيان مبدأ الملاءمة الضريبية في النظام الضريبي العراقي لما لمبدأ الملائمة الضريبية من أهمية في تنظيم الاقتصاد الوطني مما ينعكس هذا التنظيم بصورة إيجابية على الواقع الاقتصادي. وتثور مشكلة البحث في عدم تكامل الاقتصادي بسبب عدم وضوع الملائمة الضريبية و ادواتها على الضرائب في العراق مما يجعل بيان الملائمة الضريبية واثرها على الضرائب غير المباشره في العراق ضرورة لمعالجة بعض جوانب الخلل في النظام الضريبي.قامت الباحثة بأستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية مستقرا اراء الفقهاء و مقارنا بين التشريعات محل الدراسة.

قامت الباحثة بتقسيم البحث الى ثلاث مطالب وذلك لضرورة البحث وهي التالي:

المطلب الأول: ماهية الملائمة الضريبية

المطلب الثاني: واقع مبدأ الملاءمة في الضرائب المباشرة في النظام الضريبي العراقي

المطلب الثالث: واقع مبدأ الملاءمة في الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي العراقي

المطلب الأول ماهية الملائمة الضريبية

سنبحث في هذا المطلب ماهية الملائمة الضريبية من خلال بحث تعريف الملائمة الضريبية و كذلك بيان مكونات الملائمة الضريبية من خلال التالي:

الفرع الأول تعريف الملائمة الضريبية

على الرغم من ندرة المصادر التي تناولت قاعدة الملاءمة الضريبية بصورة تفصيلية وندرتها، إلا أن فقه القانون المالي تعرض لتعريفها، فقال بعضهم إنها تعني ضرورة جباية الضريبة في الوقت وبالطريقة الملاءمة للمكلف[2] .

وهنالك من عرفها بأنها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الاكثر مناسبة من اجل دفعها من المكلف وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه [3].وقال آخرون إنَّ المقصود بقاعدة الملاءمة الضريبية هو: تلاؤم أحكام الضريبة مع أحوال المكلفين ويكون موعد تحصيل الضريبة في الوقت الذي يحصل منه المكلف على الدخل الخاضع للضريبة[4] .وعرفت الملاءمة الضريبية أيضاً بأنها "اختيار الإدارة الضريبية أكثر الأوقات ملاءمة لظروف المكلف لجباية الضريبة واختيار أنسب الوسائل لدفع الضريبة وتراعي ظروف المكلف وطبيعة المال الخاضع للضريبة[5] . وذهب آخرون إلى أن قاعدة الملاءمة تعني: "أن يتم تنظم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين الشخصية فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته وإمكانية تقسيط مبلغ الضريبة، وغير ذلك من الأمور التي تيسر العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية [6].وهنالك من عرفها بقوله: أن يكون موعد تحصيل الضريبة وطريقة جبايتها في المدد التي تلاؤم المكلف وبالإجراءات التي تتفق مع طبيعة نشاطه، وذلك تخفيفا لوقوعها عليه[7].أهم ما تلاحظه الباحثة على التعريفات السابقة أنَّها ضيقت من نطاق قاعدة الملاءمة وأهدافها، إذ حصرتها بحماية حقوق المكلف من حيث مراعاة مدد تحصيل الضريبة وأساليبها وإجراءاتها لتكون مناسبة للمكلف الضريبي، غير أن هدف الملاءمة لا يقتصر على حماية مصلحة المكلف فحسب، بل يتعداه إلى تحقيق مصلحة الخزينة العامة للدولة وحماية حقوقها، فالملاءمة لا تعني أن تتسبب التسهيلات التي تقدمها الدولة للمكلفين بضرر في مالية الدولة، بل تعني التوازن بين مصلحة المكلفين وظروفهم وبين ضمان

تحصيل إيرادات الضريبة، وأن تكون مدد الوفاء بالإيرادات الضريبية من المكلفين متوافقة مع احتياجات الدولة من الإنفاق العام خلال السنة المالية، بحيث تتوزع إيرادات الضرائب على مدار السنة لكي لا يصيب خزينة الدولة أي عجز[8]

في ضوء ما تقدم يُمكن أن تُعرف قاعدة الملاءمة الضريبية بأنها قاعدة من قواعد الضريبة تهدف إلى تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين الشخصية ومع ما تتطلبه مصلحة الخزينة العامة أيضاً، من دون الإضرار بأحدهما على حساب الآخر

الفرع الثاني مكونات مبدأ الملاءمة الضريبية

من اهم مكونات الملائمة الضريبية ما يلي:

أولا: الامتثال الضريبي:

المحصلة والإيرادات الضريبية الحقيقية، أي التي يجب تحصيلها خلال فترة زمنية معينة. فإذا كانت الإيرادات الضريبية المحصلة هي بذاتها الإيرادات الضريبية الحقيقية، فهنا تكون نسبة الإمتثال الضريبي ١٠٠ %[9]. وهذا الفرض – يقيناً – نادر الحدوث. فغالباً ما يحدث تهرب من الممولين علي نحو أو آخر.

ثانيا: مكافحة التهرب الضريبي :

الواقع أن أدبيات علم المالية العامةpublic finance literature ، لا تعزل مسألة مكافحة التهرب الضريبي عن قضية الملاءمة لضريبية بحسبان أن مدى التهرب من الضريبة العامة لا يعتمد فقط على المتغيرات parameters التي تتميز بها سياسة الإنفاذ التي تقوم بها الإدارة الضريبية – مثل تكرار عمليات الفحص، وسياسة توقيع الغرامات على سبيل المثال ولكن أيضا على بنيان التشريع الضريبي كذلك، مثل أسعار الضريبة العامة مثلاً [10] وبالتالي كان أن تصميم السياسات المالية))1973(Kolm & (1972) (Sandmo من رأي البعض in terminology) (1990) Slemrod's)المثلى [11] ، أو ما يطلق عليه عند البعض الآخر الأنظمة الضريبية المثلى optimal tax systemsيجب أن يتضمن أيضا جميع الأدوات التي تساعد على إنفاذ التشريع الضريبي، بما في ذلك معاقبة الممولين المتهربين من الضريبة.

ثالثا: تشجيع الإفصاح الطوعي :

وإذا كانت أعمال الفحص والمراجعة التي تقوم بها الإدارة الضريبية لدفاتر وسجلات الممولين تمثل آداة فاعلة في تنمية الإمتثال الضريبي، كما سيتضح لنا فيما بعد، إلا أنه فضلاً عن التكلفة المرتفعة لجبر الممولين على الإمتثال الضريبي من خلال هذه الآلية، فإنها لا تصلح لإلزام جميع الممولين بالنظر الى كثرة أعدادهم، وقلة أعداد مسؤولي الإدارة الضريبية. لذا تسعى الإدارات الضريبية في جميع أنحاء العالم إلى التقارب مع الممولين من أجل تحسين الإمتثال[12] .

المطلب الثاني واقع مبدأ الملاءمة في الضرائب المباشرة في النظام الضريبي العراقي

إن ضريبة الدخل، كما هو معلوم، تفرض على الأجور والرواتب وأرباح الأسهم والفوائد والدخل الآخر الذي يكسبه الشخص على مدار العام. وعادة ما يتم فرض الضريبة بشكل عام من قبل الدولة التي يتم فيها كسب الدخل [13] ولأن الهدف الأساسي من الضرائب هو نقل الموارد من مجموعة من المواطنين إلى مجموعة أخرى لتحقيق أهداف إنمائية معينة دون تعريض الأهداف الاقتصادية للخطر، فالملاءمة في فرض الضرائب لا تتحقق إلا بتحقق عنصري العمومية والتصاعدية، إذ توجد العمومية الضريبة، عندما تفرض الضريبة على مجموع الدخل الخاص بالمكلف بصرف النظر عن مصادره بينما تتعلق التصاعدية بالعلاقة الصحيحة بين الأعباء الضريبية النسبية التي يدفعها الأفراد ذوو القدرة المختلفة على دفع الضرائب[14]. أخذ المشرع الضريبي الفرنسي حتى عام ١٩٤٨ بالضريبة النوعية على فروع الدخل تبعاً لمصادرها ثم ضريبة عامة على الدخل يتضمن وعائها مجموع أوعية الضرائب النوعية. ولكن نتيجة للإصلاح الذي اقره البرلمان الفرنسي في عام ١٩٤٨ والإصلاح الذي تلاه عام ١٩٥٩ واللذان يعتبران أساس النظام الضريبي الفرنسي وما ادخل عليه من إصلاحات أو تعديلات إذ طبقت الضريبة الموحدة على الدخل[15].

الفرع الأول الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (الأفراد)

حيث تفرض الضريبة على إجمالي الدخل الصافي الذي يتكون من مجموع فئات الدخول أو الإيرادات العقارية والأرباح التجارية والصناعية وأرباح الاستغلال الزراعي والمرتبات والأجور وأرباح المهن غير التجارية وإيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وتسري الضريبة الموحدة على كافة الدخول التي يحققها المكلف أيا كانت أنواعها وبسعر تصاعدي، وإن اختلفت تقدير كل منها، كما تسري هذه الضريبة على جميع الأشخاص

الطبيعيين الفرنسيين أو الأجانب المقيمين في فرنسا عن جميع دخولهم بغض النظر عن مصادرها، كما تسري على جميع الأجانب غير المقيمين بالنسبة لما يتحقق لهم من دخول في فرنسا، ويلاحظ أن هذه الضريبة لا تسري على الشخص بمفرده وإنما تفرض على الأسرة بأكملها وحيث يتم ربط الضريبة على رب الأسرة عن جميع الدخول التي حققها أفرادها (الزوج الزوجة ، الأبناء) ويجيز المشرع الفرنسي ربط الضريبة على دخل أحد أفراد الأسرة بصفة مستقلة عن دخل رب الأسرة ولكن بشروط محددة في القانون. وتسري الضريبة بسعرها التصاعدي على جميع فروع الدخل. وقد صدر أول قانون لضريبة الدخل في العراق برقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧ ثم الغي وحل محله عدة قوانين اخرى كان آخرها القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الذي أصبح نافذاً اعتباراً من السنة المالية ١٩٨٣ وقد اجريت تعديلات على هذا القانون وعليه فان القانون النافذ حالياً هو قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل [٢] ويمكن تعريف الضريبة على الدخل في العراق بانها الضريبة المفروضة على الارباح الناجمة عن التصرف بالاموال المنقولة كالبيع والايجار وبملكية الاموال غير المنقولة وحقوق التصرف فيها من عقارات أو اراضي والارباح الناجمة عن كسب العمل والمهن الحرة من رواتب واجور وغيرها

الفرع الثاني الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية (الشركات)

يخضع للضريبة جميع شركات الأموال والجمعيات التعاونية والمنشآت المماثلة التابعة للهيئات العامة. أما شركات الأشخاص، فالشركاء المتضامنين لهم فيها حرية الاختيار بين الخضوع الضريبة الشركات أو الخضوع للضريبة المفروضة على الأشخاص الطبيعيين، وتعامل الجمعيات التعاونية بالنسبة لأرباحها المعاملة ذاتها التي تعامل بها شركات الأموال، كما تسري ضريبة الشركات بصفة إجبارية على جميع الهيئات المستقلة التابعة للدولة أو الهيئات المحلية التي تحقق أرباحا من نشاطها الذي تزاوله[16]. مما تقدم يتضح بان النظام الفرنسي طبق نظرية الضريبة العامة أو الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنوية بعد أن كان يعتمد على ضريبة واحدة ثم طوره إلى ضرائب نوعية على فروع الدخل ثم بعد ذلك ضريبة تكميلية تتوج أخيرا بالضريبة الموحدة على الدخل حيث ميز المشرع الضريبي الفرنسي بين الدخول ولاسيما الدخل الناتج عن العمل إذ سمح باستبعاد جزء من هذه الدخول وبنسبة (٢٠) قبل إخضاعها للضريبة التصاعدية كما يسمح بخصم نسبة من الضريبة المستحقة على صافي الدخل الكلي للمكلف تعادل (٥٪) من صافي المرتبات والأجور الداخلة في وعاء الضريبة الكلية، كما راعى المشرع الفرنسي الظروف الشخصية للمكلف إذ قرر الإعفاءات التي تتلاءم وظروفه الشخصية وأعفى الحد الأدنى اللازم للمعيشة مقابل الأعباء العائلية فضلاً عن خصم التكاليف الواجبة الخصم من الإيرادات المحققة.[17] إن اخضاع دخل الشخص الطبيعي للضريبة وكذلك أرباح الأشخاص المعنوية يكون المشرع قد راعى ظروف المكلف الشخصية؛ فاخضع للضريبة الدخل الصافي بعد خصم التكاليف الواجبة الخصم، ونص أيضاً على الإعفاءات والسماحات ، كما أخذ بالسعر التصاعدي للضريبة وبمبدأ سنوية الضريبة وبمبدأ التبعية الإقتصادية والاجتماعية فهذه المبادئ جميعها تدخل في نظام الضريبة العامة أو الموحدة على الدخل.وفي العراق، نلاحظ أن المشرع العراقي طبق نظام الضريبة العامة أو الموحدة على الدخل منذ بداية إصدار التشريعات الضريبية في العراق [18] . وقد حدد المشرع الضريبي العراقي عناصر الدخل بأرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يمكن مقابل خسارة الحقت المكلف، والفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات، وبدلات إيجار الأراضي الزراعية، كما تفرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار أو حق التصرف فيه المقدر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه المرقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨ أو البدل أيهما أكثر، على مالك العقار أو صاحب حق التصرف فيه عند نقل الملكية أو حق التصرف بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله مثل البيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وازالة الشيوع وتصفية الوقف أو المساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند إيجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة ... الخ) [19] .

وكذلك تعد الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية من مصادر الدخل بحسب التشريع العراقي، وكذلك كل مصدر آخر غير معفي بقانون وغير خاضع لأي ضريبة في العراق.

وكذلك أخضع المشرع الضريبي العراقي دخل الشركات للضريبة وميز بين شركات الأموال الشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة، وبين المشاركة كشركات التضامن والتوصية [20]. وإن المشرع العراقي اخضع الدخل الصافي وليس الدخل الإجمالي للضريبة [21]، بعد خصم جميع تكاليف إنتاج الدخل الخاضع للضريبة وصولا للدخل الصافي، حيث نصت المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم

(١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على أن ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة بما في ذلك:

١- الفوائد المدفوعة لاقتراض مبالغ تستثمر في انتاج الدخل او زيادته.

٢- بدل ايجار المحل المستأجر المستغل للحصول على الدخل.

٣- اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل اذا كان ملكا صرفا للمكلف، ويعفى بدل ايجاره المقدر من ضريبة العقار.

٤- القسط السنوي لكلفة المساطحة المتضمنة بدل ايجار الأرض وكلفة المنشات المقامة عليها، إذا كان المحل المستغل للحصول على الدخل منشا على عرصة تعود ملكيتها إلى الغير ويعفى بدل ايجاره المقدر من ضريبة العقار.

٥- المبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات والمعدات أو تبديل العدد والادوات.

٦- النسبة التي تقرر بنظام من كلفة الموجودات الثابتة المادية عدا المباني والعقارات كالمكائن والمعدات الاخرى لقاء اندثارها أو استهلاكها من جراء استعمالها اثناء السنة التي نجم فيها الدخل.

٧- الديون المتعلقة بمصدر الدخل إذا اقتنعت السلطة المالية بتعذر تحصيلها خلال السنة وان كان اداؤها مستحقا قبل بدايتها على أن ما يستوفيه المكلف من الديون التي عدت متعذرة التحصيل في سنة ما تفرض عليها الضريبة في سنة استيفائها ولا تشمل احكام هذه الفقرة المبالغ التي يمكن استردادها بمقتضى عقد تأمين أو غير ذلك.

٨- الضرائب والرسوم المدفوعة فعلا عدا ضريبتي الدخل والعقار.

٩- التوفيقات التقاعدية والمساهمات العقدية بقوانين النقاط والضمان الاجتماع.

١٠- التبرعات المصروفة في العراق إلى دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والجهات العلمية والتهذيبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانونا على أن يصدر بيان من وزير المالية باسماء تلك الجهات كلما اقتضت الحاجة وكذلك التبرعات بموجب اكتتابات مجازة من قبل الحكومة.

١١- النفقة الشرعية المحكوم بها من قبل محكمة ذات اختصاص والمدفوعة نقدا من قبل المكلف لمن لا يستحق عنه السماح القانوني بموجب المادة ١٢ من هذا القانون.

١٢ -اقساط التامين على الحياة بما لا يزيد سنويا على مبلغ مقداره (٥٠٠٠٠٠٠) خمسة ملايين دينار ومبلغ مقداره (٣٠٠٠٠٠٠) ثلاثة ملايين دينار عن اقساط التامين الأخرى التي ليس لها علاقة بمصادر الدخل المدفوعة خلال السنة على أن يكون التامين لدى شركة تامين عراقية.

١٣- اقساط اطفاء الموجودات غير المادية بحدود ما انفقه المكلف على تملكها وفق ما يحدده نظام الاندثار."

ولا يكتفي المشرع الضريبي العراقي بالحصول على الدخل الصافي المفروض الضريبة وإنما يشترط أن يتحقق هذا الدخل خلال مدة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة وهي السنة اللاحقة لسنة نجوم الدخل، وتسري الضريبة على إيرادات السنة المالية إذ يتم تقسيم حياة المشروع إلى مدد زمنية متساوية وهذا ما يعرف بالمبدأ السنوي وهو من المبادئ المحاسبية المعروفة، وسنوية الضريبة ليست شيئا مستقلا بالكامل في أحكامه عن سنوية المحاسبة، وإن كان الأخير هو الأساس السنوية الضريبة فيما يعد إيرادة أو مصروفة في سنة طبقا للمبادئ المحاسبية وفروضها ، ولمفهوم السنوية في قانون ضريبة الدخل العراقي معاني متعددة هي: (سنة نجوم الدخل ، السنة التقديرية ، السنة الحسابية وترد على مبدأ السنوية استثناءات عدة [22] . كما راعى المشرع العراقي ظروف المكلف الشخصية ومنح المكلف سماحات إعفاءات شخصية وميز بين الأعزب والمتزوج وكذلك المتزوج الذي لديه أطفال عن المتزوج وليس لديه أطفال ومنح سماحات للمطلقة أو الأرملة، وكذلك منح سماحة إضافية للعمر [23]

وفيما يتعلق بسعر الضريبة فقد اخذ المشرع الضريبي العراقي بالسعر التصاعدي حسب تدرج الشرائح، إذ تفرض ضريبة بنسبة ٣٪ على المبالغ التي تصل إلى ٢٥٠،٠٠٠) دينار. بينما تفرض ضريبة بنسبة ٥٪ على المبالغ التي تتجاوز (٢٥٠،٠٠٠) دينار وحتى (٥٠٠،٠٠٠) دينار. أما المبالغ التي تتجاوز (٥٠٠،٠٠٠) دينار وحتى مليون دينار فتفرض عليها ضريبة بنسبة 10%، وتفرض ضريبة بنسبة ١٥٪ على المبالغ التي تتجاوز مليون دينار[24]وقرر المشرع الضريبي العراقي إعفاءات كثيرة ومتنوعة لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية [25].

واخذ المشرع الضريبي أيضا بالتمييز بين مصادر الدخل المختلفة أي التمييز بين الدخول ومعاملاتها بالنسبة إلى الضرائب باختلاف كل مصدر منها وكما هو معلوم فإن مصدر الدخل أما أن يكون العمل أو رأس المال أو مختلطاً من عمل ورأس مال، وقد دأب المشرع الضريبي

العراقي إلى رعاية دخل العمل وذلك بتخفيف سعر الضريبة عليه [26]. نظراً لتعرضه للانقطاع أو النقصان إذا أصاب صاحبه مرض أو بطالة أو تقدم به السن، فضلاً عن أن الذي يعتمد في معيشته على عمله مضطراً إلى ادخار جزء من دخله احتياطاً للمستقبل مما يجعل مقدرته على تحمل الضريبة أقل من مقدرة صاحب دخل رأس المال؛ لأن دخله شبه دائم ويكون التمييز عادة بتغير سعر الضريبة على الدخول المختلفة إذا كانت هناك ضرائب على فروع الدخل فيجعل سعر الضريبة على دخل رأس المال أعلى منه على دخل العمل وسعر الضريبة على الدخل المختلط وسطاً بينهما.يتضح مما تقدم أن المشرع الضريبي العراقي قد أخذ بمبدأ التصاعد الضريبي، ومبدأ شخصية الضريبة، ومبدأ سنوية الضريبة، ومبدأ فرض الضريبة على الدخل الصافي، مع تمييزه بين مصادر الدخل المختلفة، وهذه المبادئ هي جوهر نظام الضريبة الموحدة على الدخل؛ أي أن التشريع الضريبي العراقي هو اقرب للأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، ويقضي بفرض ضريبة مستقلة على الأشخاص المعنوية (الشركات)، وبالرغم من هذا فان المشرع العراقي قد اخذ بنظام خاص به فهو لا يأخذ بالضريبة الموحدة على الدخل إذ يستثنى من ذلك الضريبة على الدخل العقاري، ولا يأخذ بالضريبة النوعية على الدخل إذ تشمل الضريبة على الدخول المتأتية من العمل ورأس المال أو المصدر المختلط من العمل ورأس المال باستثناء الدخل العقاري، إذ أفرد المشرع الضريبي العراقي للدخل العقاري ضريبة باسم ضريبة العقار بموجب قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ ، أما دخل الأراضي الزراعية فقد كانت خاضعة للضريبة باسم ضريبة الأرض الزراعية التي تم إلغاؤها بموجب قرار مجلس قيادة الثورة السابق المرقم (٢١) بتاريخ ١٩٨٠ /١/٥[27]سبق وإن بينا أن الضرائب النوعية تفضي إلى فرض ضرائب متعددة على الدخول حسب مصدر كل دخل؛ وهذا يؤدي إلى تفتيت الدخل الخاضع للضريبة إلى فروع لا يمكن معها تحديد المقدرة التكليفية للمكلفين بشكل دقيق، فقد يحصل المكلف على دخل كبير من مصدر غير خاضع للضريبة. بينما يحصل مكلف آخر على دخل أقل منه ويخضع للضريبة، فضلاً عن إنها تؤدي إلى تعقيد إجراءات تحصيل الضريبة وازدياد نفقاتها وإهدار الكثير من الوقت والجهد سواء للمكلف أو للإدارة الضريبة.الضريبة الموحدة أو العامة على الدخل أقرب إلى تحقيق قاعدة الملاءمة الضريبية لكونها تراعي المقدرة التكليفية للمكلف وذلك من خلال تحديد مركزه المالي بشكل سليم عن طريق أخذ دخل المكلف بكامله في الحسبان بصرف النظر عن مصدره، فضلاً عن أنها تأخذ بنظر الاعتبار ظروف المكلف كلها بما تنطوي عليه من ديون وأعباء شخصية وعائلية ومهنية [28] . كما تؤدي الضريبة العامة إلى وفرة الحصيلة وذلك عن طريق تصاعد السعر الذي تأخذ به بالنسبة للدخل في مجموعه حيث تخضع الجزء المرتفع من الدخول للسعر العالي للضريبة وهذا يحقق التناسب بين الضريبة المفروضة على المكلف ومقدرته التكليفية وينتج عنه أيضاً زيادة الحصيلة ووفرتها بما يحقق إنتاجية الضريبة.[29] وتسهم الضريبة العامة كذلك في الاقتصاد في نفقات التحصيل وذلك عن طريق تبسيط الإجراءات واختصارها للمكلف والإدارة الضريبية في آن واحد، فبالنسبة للمكلف فانه يلزم بتقديم إقرار ضريبي واحد يوضح دخله من كافة المصادر مرة واحدة كل سنة إلى هيئة ضرائب واحدة وبالتالي، فإنه لن يحتاج للذهاب إلى الإدارة الضريبية إلا مرة واحدة مما يوفر الوقت والجهد له. أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإن نظام الضريبة العامة يخفف العبء عنها لأن إجراءات ربط الضريبة وفحصها وتحصيلها والطعن فيها تكون موحدة غير متكررة مما يسهل من تلك الإجراءات وكل ذلك من شأنه أن يؤدي في النهاية إلى تخفيض نفقات تحصيل الضريبة وهذا ينسجم مع أهداف قاعدة الملاءمة الضريبية التي تسعى إلى مراعاة ظروف المكلف في تحصيل الضريبة وجبايتها مع الحفاظ على مصالح الخزينة العامة[30] . كما يتسم نظام الضريبة العامة بالوضوح وسهولة إجراءاته، مما يجعل الجهاز الضريبي أكثر قدرة على الرقابة على المكلفين، وهذا بدوره يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الضريبي. ويوفر هذا النظام أيضاً نظرة إجمالية وشاملة لكل الإيرادات التي يحققها المكلف دفعة واحدة وهذا يجعل من الضريبة المفروضة عليه متناسبة مع مقدرته التكليفية، مما يخفف العبء الضريبي المفروض عليه[31].

الفرع الثالث أثر فرض ضريبة تصاعدية على الدخول في تحقيق الملاءمة الضريبية

يقصد بالضريبة التصاعدية اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين غير المتماثلين في المراكز الاقتصادية، أي الافراد المختلفين في مستوى المقدرة على الدفع، وبمعنى آخر إن الأفراد الذين يحصلون على دخل مختلف سيدفعون ضريبة مختلفة. وبالتالي تزداد الضرائب المدفوعة مع زيادة مبلغ الدخل المكتسب، إذ يدفع الناس الضرائب بناء على الشريحة التي يضعهم فيها دخلهم، فيكون لكل شريحة ضريبية معدل ضرائب مختلف، مع دفع فئات الدخل الأعلى أعلى النسب المئوية، ويزيد متوسط معدلات الضرائب الفعلية مع زيادة الدخل، بحيث يدفع الأثرياء نصيبا أكبر من دخلهم من الضرائب مما يدفعه اصحاب الدخل المحدود[32] . ويجد منهج الضريبة التصاعدية مبرره من أن أولئك الذين لديهم القدرة على دفع المزيد من الضرائب يجب أن يسهموا أكثر من أولئك الذين لا يملكون هكذا قدرة على الدفع فالأشخاص ذوي الدخل المرتفع يجب أن

يدفعوا المزيد من الضرائب، من خلال معدلات الضرائب التصاعدية[33]. ففي مثل هذا النظام، تصبح الضرائب المفروضة على الفرد أعلى أو أقل بشكل تدريجي اعتمادًا على دخل دافع الضرائب، فتزيل الضرائب التصاعدية العبء عن الأشخاص ذوو الدخل المنخفض، مما يساعد في تقليل آثار عدم المساواة في الدخل من خلال ضمان أن الأشخاص الذين يكسبون أكثر يستثمرون المزيد، بينما يحتفظ أولئك الذين يكسبون أقل بنسبة مئوية أكبر من دخلهم بينما لا يزالون ينتفعون بالخدمات التي تقدمها المرافق العامة، فلا يقاس مدى انتفاع المكلف بالخدمات العامة بما يدفعه من ضريبة، وانما بمدى قدرته على تحمل الاعباء العامة إذ ينبغي على المكلف أن يُسهم في التضامن الاجتماعي في تحمل الاعباء العامة من خلال دفعه الضرائب للدولة، وهذه المساهمة تحدد وفقاً لمقدرته التكليفية[34] . ويسود هذا الاتجاه في الدول الرأسمالية المتقدمة التي تتبنى التدرج في تحديد سعر الضرائب المفروضة على الدخول، فهذا الاتجاه يستند بالأساس إلى التفاوت الكبير في الدخول والثروات بين افراد المجتمع واستمرار تفاقم هذا التفاوت مما يستدعي ضرورة تقليله وتحقيق التوازن الاجتماعي، وتوفير الملاءمة لتطبيق الضريبة وتنفيذها.[35]

كما أخذ المشرع العراقي بالضريبة التصاعدية، حيث فرضت المادة (٢/ ٤ ب) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ضريبة نسبتها ٣٪ لقيمة العقار المقدرة أو بدله التي تصل إلى خمسين مليون دينار، وتكون هذه النسبة ٤٪ إذا كانت قيمة العقار المقدرة أو بدله تزيد على خمسين مليون دينار لغاية مئة مليون دينار، بينما تصل نسبة الضريبة إلى ٥٪ لما زاد على مئة مليون دينار ولغاية مئة وخمسين مليون دينار، وأخيرا تكون نسبة الضريبة ٦%٪ لما زاد عن مئة وخمسين مليون دينار .ونلاحظ في هذا الصدد بأن نظام الضريبة التصاعدية هو من أجلى صور قاعدة الملاءمة الضريبية وتطبيقاتها في مرحلة فرض الضريبة، إذ يراعي مقدرة المكلف على الدفع، ويقلل العبء الضريبي على الأشخاص الأقل قدرة على الدفع وهذا يترك المزيد من الأموال لأصحاب الأجور المنخفضة، الذين من المرجح أن ينفقوها على السلع الأساسية مما يحفز الاقتصاد، فالضريبة التصاعدية تسهم بشكل كبير في جعل الضريبة المفروضة تتلاءم مع ظروف المكلف وتتناسب معها، لذلك تعد الضريبة التصاعدية وسيلة أكثر ملائمة لفرض الضريبة [36]، لأنها تعمل على توزيع أعباء الضريبة بشكل تدريجي أو متناسب مع دخل المكلف ومقدرته المالية. والضريبة التصاعدية كذلك تحافظ على مصلحة خزينة الدولة، فنجد أن من مزايا نظام الضرائب التصاعدية إنه يحقق ضرائباً أكثر من الضرائب الثابتة [37] أو الضرائب التنازلية [38]، حيث يتم تحصيل أعلى نسبة من الضرائب ممن يمتلكون أكبر قدر من الموارد، وذلك لتمويل جزء أكبر من الخدمات التي يعتمد عليها المواطنين والشركات جميعها مثل صيانة الطرق والسلامة العامة.[39] .

المطلب الثالث واقع مبدأ الملاءمة في الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي العراقي

وهي عكس الضريبة المباشرة، حيث أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص أخر[40]

الفرع الأول الضرائب الجمركية والضرائب على الانتاج

وهي الضرائب التي تفرض على كل ما يخص انتقال السلع والخدمات من الدولة اواليها او عبر أراضيها الى الدولة أخرى، وتعتبر من الضرائب غير المباشرة حيث تجبى للدولة أموالاً كبيرة و كذلك تعتمد عليها معظم الدول النامية لسهولة جبايتها وكثر مواردها، وفي العراق ينظم احكامها قانون التعريفة الكمركية العراقي رقم ٧٧ المعدل، وقد تم إيقاف العمل به واستبدلت الضريبة الكمركية بضريبة اعمار العراق التي فرضت بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقت رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٣ الذي فرض مبلغ 5% على اجمالي الاستيرادات عدا الدواء والغذاء[41]

تفرض على بعض المواد المنتجة محلياً وعلى الغالب تستعمل الدولة الإعفاءات منها لأغراض تنموية اقتصادية او اجتماعية تنظم احكامها مجموعة من القوانين الضريبية[42] .

الفرع الثاني ضريبة المبيعات والضرائب على التداول

فرضت هذه الضريبة في العراق بموجب القرار رقم (٣٦) لسنة (١٩٩٧) اذ نصت المادة الاولى منه تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة (١٠) على القيام بجميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الاولى والممتازة وقد حددت التعليمات في المادة الاولى منها تولي الهيئة العامة للضرائب مسؤولة شعبة ضريبة المبيعات مسك السجلات الخاصة بأسماء المرافق السياحية المشمولة[43] .

وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع الصناعية المستوردة المصنعة محلياً ، وعلى مجموعة من الخدمات ، وتستوفى في المرحلة الأولى من تطبيق من المستورد مباشرة ومن الصانع عند البيع ومن يؤدي الخدمات عند تقديمها ، ويستثنى من ذلك السلع المعفاة المنصوص عليها في قائمة الإعفاء وقد فرضت لتحل محل الضريبة على الاستهلاك .وكما ان الضرائب غير المباشرة هي الضرائب التي تفرض أما على الدخل بمناسبة استعمال أي اتفاقية ، أو على رأس المال بمناسبة تداوله أي انتقال ملكيته من شخص إلى آخر ، بحيث يمكن أن تقسم هذه الضرائب إلى ضرائب على الاستهلاك وأخرى على التداول ومن أهمها الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات وضرائب الدفعة .

مبالغ مالية تدفع للدولة مقابل خدمة معينة تؤديها للمكلف مثل رسوم الطوابع ويطلق عليها الرسوم وتنظم احكامها بواسطة القانون ذي العدد (١٦) لسنة (١٩٧٤) النافذ وتعديلاته [44] . وهي ضرائب تفرض على تداول الثروة وهي ذات حصيلة ضريبية عالية وسهلة الجباية ولذلك ظهرت ضرورتها في الدولة الحديثة ويجب أن لا تغالي الدولة برفع سعرها لكي لا تصبح معرقلة للعمليات .

أ . رسوم التسجيل:- وهي الرسوم التي تستوفيها الدولة في مقابل تسجيل معاملات نقل الملكية وتسجيلها فهي ذات شقين يكون الأول منهما مقابل الخدمات التي يقوم بها منتسبو الدائرة والثاني يكون ضريبة على التداول .

ب . رسوم الدمغة :- وهو ما يسمى برسم الطابع فتعرض على بعض عمليات التداول التي تتم بتحرير مستندات كالعقود والكمبيالات ويحصل ١٢ الرسم بشراء طوابع مالية تلصق على المعاملات أو عن طريق دفعها إلى الدائرة المعنية وقطع وصل قبض رسمي بها وهناك قانون صادر بتنظيم المعاملات التي تخضع لرسم الطابع.

ج . رسوم الأيلولة :- وتستوفي عن أيلولة الثروة من شخص ما إلى شخص آخر عن طريق الميراث أو الوصية أو الهبة ، فإذا كانت ذات سعر منخفض فإنها تعد ضريبة على التداول ، إذ تكون مقاربة في هذه الحالة لرسم التسجيل المشار إليه أنفاً أما في حالة ارتفاع سعرها فتكون في هذه الحالة مشابهة للضريبة المباشرة على رأس المال.

الفرع الثالث لعوامل المؤثرة في النظام الضريبي العراقي

توجد مجموعة من العوامل التي تؤثر في نظام الضرائب وهيكليته وتنسيقه ومن أبرزها ما يلي[45]:

١. العوامل الاجتماعية: من أهم العوامل الاجتماعية معدل نمو السكان، فالدول التي تهدف لزيادة السكان تقوم بمنح إعفاءات ضريبية عالية على العكس من الدول التي تعاني من كثرة عدد السكان فتقوم بفرض ضرائب تصاعدية على عدد معين من أفراد الاسرة لغرض الحد من زيادة سكانية.

٢. كفاءة السلطات التشريعية والقضائية والتنفيذية: يعاني العراق من ضعف كفاءة السلطة التشريعية في سن قوانين واضحة ومتوازنة للضرائب وبعيدة عن المغالاة، وقد فشلت في ضمان حقوق المكلفين وحقوق الدولة، وتعاني السلطة القضائية من بطء عمليات البت والتقاضي في المنازعات المتعلقة بالضرائب، كما أن الإدارة الضريبية في العراق تعاني من ضعف تأهيل الموظفين وضعف جدارتهم بسبب نقص عمليات التدريب اللازمة.

٣. الأنظمة الاقتصادية والسياسية: اتصفت الأنظمة السياسية في العراق رغم طول فترات الحكم السياسي للنظام السابق ولكن اتصف العراق بتبدلها أنظمتها السياسية عبر عقودها الطويلة، وكل نظام يؤثر بطريقة مختلفة على النظام الضريبي، فأفكار وإيديولوجيات كل من هذه النظم تنعكس على النظام الضريبي الذي تتبعه الحكومة. وبالنظام السياسي وبنوع الحكم، حيث أن الأنظمة الاقتصادية الرأسمالية تسعى لتحقيق أهداف تختلف عن أهداف الأنظمة الاشتراكية أو عن أهداف الأنظمة الإسلامية، كما أن قوانين الضرائب التي تفرض فترات السلم تختلف عن قوانين الضرائب التي تفرض فترات الحرب.

٤. العوامل التاريخية: لا يجدر بالنظام الضريبي أن يتميز بالجمود، بل ينبغي أن يتمتع بدرجة من المرونة تسمح له بان ينسجم مع التطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فالنظام الضريبي العراقي يعد من النظم غير المتجددة وأغلب القوانين التي تحكم الضرائب هي قديمة أجريت عليها بعض التعديلات الطفيفة.بالرغم من إن الدولة العراقية، منذ زمن بعيد تصدر القوانين والتشريعات المتعلقة بالضرائب، ولكن تعد مساهمة هذه الضرائب قليلة في تمويل الموازنة العامة في العراق ، وذلك بسبب الاعتماد الرئيسي في تمويل النفقات على النفط وإيراداته، بالإضافة إلى وجود المشاكل الاقتصادية، ووجود فساد في الإدارة الاقتصادية، وعدم كفاءتها، وانتشار الإشكالات الاجتماعية، وتلك المشاكل ليست وليدة يوم أو سنة، بل هي ناتجة عن تراكم سنوات الحرب والأزمة العراقية، وما سببته من نقص وشح في الموارد الداخلية وتدمير للبنية التحتية والبنى الرئيسة، مما أدى إلى فشل النظام الضريبي في العراق وتعرضه للتهميش، وابتعاده عن مواكبة التطور العلمي، مما سبب تخلفه وتخبطه، وعدم قدرته على إنجاز أهدافه، بالإضافة إلى اختلال معايير الإخضاع للضرائب، وضعف قدرته على مواكبة المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والاستجابة لها، وعدم جدارة الإدارة الضريبية، مع كثرة طرق التقدير الضريبي، وتعدد الإعفاءات الضريبية وكثرة سماحتاها، والتنزيلات المختلفة، واعتماده الأساسي على الضريبة غير المباشرة، وانتشار حالات التهرب الضريبي وتقبلها اجتماعياً، بالإضافة لوجود العديد من العوائق التشريعية، والمشاكل الاجتماعية، والتحديات الإدارية، والحواجز الاقتصادية، تلك الأمور مجتمعة وغيرها أدت الى ضعف النظام الضريبي العراقي[46] . ولكن في عام ٢٠٢١ بدأت الايرادات الضريبية بالزيادة، وذلك عن طريق اتباع عدة إجراءات وقرارات تهدف: إلى

تبسيط عمليات الدفع، والتقليل من الروتين والبيروقراطية المنتشرة منذ زمن طويل، التي ساهمت الإدارات الاقتصادية السابقة لتعزيزها لعقود، بسبب مصالحها الخاصة والفساد المالي، ولكن لا تزال طرق جمع الضرائب طرق بدائية قديمة، مع العلم أن استخدام النظام الإلكتروني (الأتمتة) يمكن له المساعدة في رفع مستوى التحصيل الضريبي، والحد من الفساد المنتشر، بدلا من الاعتماد على المستندات الورقية التقليدية مما يمكن من تحقيق الأرقام التي ذكرتها هيئة الضرائب العراقية في عام ٢٠٢١م، عند تواجد نظام ضرائبي فعال في العراق[47].

يلاحظ من بيانات الجدول (٦) ان حصيلة الضريبة الجمركية كانت متذبذبة من سنة لأخرى، حيث بلغت (١١٨١٧٦) مليون دينار سنة ٢٠٠٥ وهي تشكل حوالي ٤٠٪ من اجمالي الضرائب غير المباشرة، وهو ادنى ايراد ضريبي جمركي تم تحقيقه خلال فترة الدراسة والسبب يعود الى ما مر به العراق من احداث بعد سنة ٢٠٠٣ وتدهور الامن فضلا عن غياب الرقابة الكمركية على المنافذ الحدودية، واستمرت هذه الضريبة بالارتفاع حيث وصلت الى (٥٩٠٦٨٨) مليون دينار في سنة ٢٠٠٩ وبلغ وزنها النسبي من اجمالي الضرائب غير المباشرة ٥٢.٧٪، وبعدها اخذت بالتذبذب الى ان وصلت الى (٣٩٥٥١٦٩) مليون دينار سنة ٢٠١٩ وبلغت نسبة مساهمتها في الضرائب غير المباشرة ٥١.٢٦٪ ويعود هذا الارتفاع الى زيادة حجم الاستيراد وضبط المنافذ الحدودية بشكل اكبر مما حقق إيرادات ضرائب كجمركية اكبر.

اما ضريبة الإنتاج فقد بلغت (١٧٢٥٤٤) مليون دينار سنة ٢٠٠٥ أي تشكل حوالي ٥٩٪ من اجمالي الضرائب غير المباشرة، ولتبدأ هذه الضريبة بالتذبذب وعدم الارتفاع المطرد حيث بلغت (٤٠٩٧٦٨٢) مليون دينار سنة ٢٠١٥ وبلغ وزنها النسبي من اجمالي الضرائب الغير مباشرة في هذه السنة اكثر من ٩٠٪ وهو اعلى حصيلة ضريبية لضريبة الإنتاج خلال فترة الدراسة ويعود سبب ذلك اتلى التحسن الاقتصادي للعراق، وانخفضت هذه الضريبة الى (١٢٥٣٦٢١) مليون دينار سنة ٢٠٢١ وانخفضت نسبة مساهمتها الى ٤٦.٨٪ من اجمالي الضرائب غير المباشرة، يعزى انخفاض الضريبة في هذه الفترة الى الإعفاءات الضريبية التي تقدمها الدولة.اما ضريبة المبيعات فقد كانت (٧٤) في سنة ٢٠٠٥ بحيث تشكل جزءاً بسيطاً جدا من اجمالي الضرائب غير المباشرة، وبدأت هذه الضريبة بالارتفاع التدريجي حيث وصلت الى (٢٨٨٢) مليون دينار سنة ٢٠٠٩، ثم بدأت بالتذبذب وارتفعت في اخر ٥ سنوات من فترة الدراسة حيث بلغت٢٢٠١٧ مليون دينار سنة ٢٠٢٠، ويعود في تدني نسبة مساهمة هذه الضريبة في اجمالي الضرائب غير المباشرة هو فرضها على المبيعات والخدمات التي تقدمها الفنادق والمطاعم من الدرجة الممتازة والأولى فقط، ويلاحظ ان الوزن النسبي لضريبة المبيعات كانت اقل من ١٪ من مجموع الضرائب غير المباشرة خلال فترة الدراسة من سنة ٢٠٠٥ الى ٢٠٢١ وهي نسبة متدنية جداُ.ان مساهمة الضرائب غير المباشرة في الإيرادات الضريبية كانت هذه المساهمة متفاوتة خلال سنوات الدراسة، فقد بلغت ٦١.٢٪ سنة ٢٠٠٥، ثم تراجعت الى نسبة ٣٧.٩٪ سنة ٢٠١١، وارتفعت النسبة في السنوات التالية حيث وصلت الى ٧٢.٣٪ سنة ٢٠١٥، الا انها انخفضت الى أدنى مستوى لها خلال سنوات الدراسة حيث بلغت ٢٤.٧٪ سنة ٢٠١٦ بسب ارتفاع نسب الضرائب المباشرة، ثم عاودت الارتفاع لتصل الى ٧٣٪ سنة ٢٠١٩. تعد قاعدة الملاءمة الضريبية من القواعد الأساسية في فرض الضرائب، وتوجب القاعدة المذكورة على المشرع أن يفرض الضريبة بما يتلاءم مع ظروف المكلف دون حيف أو جور ، فعلى المشرع أن يختار من الأوقات أنسبها ، ومن الطرائق والأساليب أفضلها لتكليف الأشخاص بدفع الضرائب بدون ارهاق أو عسر أو مشقة .يبدو من المفهوم المتقدم إن قاعدة الملاءمة الضريبية قاعدة مقررة لمصلحة الخزينة العامة ومصلحة المكلف ، ويؤخذ المكلف هنا بالمفهوم الواسع فلا يقتصر على المكلف الذي تتحقق في حالته الواقعة المنشئة للضريبة فقط بل تشمل كذلك المكلفين الذين يقع عليهم الالتزام باستقطاع الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة مثل التزام النائب باستقطاع الضريبة المفروضة على من يمثلهم ، والتزام رب العمل باستقطاع الضريبة المفروضة على العامل ، والتزام البائع باستقطاع الضريبة المفروضة على المستهلك . وعلى الرغم من أهمية قاعدة الملاءمة الضريبية الا أن المشرع قد يتغاضى عنها ويهملها عندما يلحق بقوانين الموازنات نصوصا تفرض أعباء ضريبية يجري تمريرها بسرعة وعجالة ، ثم يُكتشف لاحقا أن تلك النصوص لم تراع المبدأ المذكور ، ولعل خير مثل يُذكر هنا ضريبة المبيعات التي فرضها قانون الموازنة المالية لسنة ٢٠١٨ بنسبة (٥ %) على السلع المباعة كافة عدا مفردات البطاقة التموينية في (المولات ومراكز التسوق) ، والخدمات المقدمة في صالونات الحلاقة الرجالية والنسائية. وقد ألزم المشرع الجهات المذكورة باقتناء جهاز الكاشير الالكتروني مع فرض فائدة مصرفية عن ضريبة المبيعات المجباة وغير المحولة ومبالغ المبيعات غير المجباة ، وتتحمل تلك الجهات مسؤولية تحمل الفائدة ودفعها ، وتوريدها إلى الهيئة العامة للضرائب[٤٨] .ونرى هنا أن المشرع العراقي خالف قاعدة الملاءمة الضريبية من نواح متعددة منها : أن إلزام الجهات المذكورة في أعلاه بشراء جهاز الكاشير الالكتروني تضمن عنصر المفاجأة والمباغتة ، لأن المشرع لم يمهل تلك الجهات أو يضرب لها موعدا محددا حتى ترتب

أوضاعها ، وتقتني الجهاز المذكور في الموعد المضروب وليتسنى لها بعد ذلك استقطاع الضريبة ، وتوريدها إلى الخزينة العامة مطلع السنة المالية ، وبذلك خرج هذا الالتزام عن الحدود المنطقية لتوقعات المكلفين بجباية الضريبة.

الخاتمة

في ختام بحثنا الموسوم " مبدأ الملاءمة الضريبية في النظام الضريبي العراقي" وصلنا الى بعض النتائج و التوصيات وهي التالي:

أولا: النتائج.

١. يقصد بقاعدة الملاءمة الضريبية بأنها قاعدة من قواعد الضريبة تهدف إلى تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين الشخصية ومع ما تتطلبه مصلحة الخزينة العامة أيضاً، من دون الإضرار بأحدهما على حساب الآخر
٢. طبق المشرع العراقي نظام الضريبة العامة أو الموحدة على الدخل منذ بداية إصدار التشريعات الضريبية في العراق .
٣. راعى المشرع العراقي ظروف المكلف الشخصية ومنح المكلف سماحات إعفاءات شخصية وميز بين الأعزب والمتزوج وكذلك المتزوج الذي لديه أطفال عن المتزوج وليس لديه أطفال ومنح سماحات للمطلقة أو الأرملة، وكذلك منح سماحة إضافية للعمر
٤. خالف المشرع العراقي قاعدة الملاءمة الضريبية من نواح متعددة منها : أن إلزام الجهات المذكورة في أعلاه بشراء جهاز الكاشير الالكتروني تضمن عنصر المفاجأة والمباغتة ، لأن المشرع لم يمهل تلك الجهات أو يضرب لها موعدا محددا حتى ترتب أوضاعها

ثانيا: التوصيات.

١. نوصي المشرع العراقي بضرورة الحد من الإعفاءات الممنوحة لبعض الفئات من المكلفين ضريبيا لان التوسع في الإعفاءات ينعكس سلبا على المورد الضريبي.
٢. ضرورة امهال المكلفين مده زمنية بغية تصويب أوضاعهم الضريبية قبل الانتقال لنظام الجباية الالكتروني حفاظا على استقرار أوضاعهم الضريبية وهذا من أسس الملائمة الضريبية.

المصادر

أولا: الكتب

١. د. أحمد خلف حسين الدخيل المالية العامة من منظور قانوني، ط ١ ، مطبعة جامعة تكريت تكريت، ٢٠١٣
٢. عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة في العراق ط١ مطبعة العاني بغداد ٢٠٠٤
٣. د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٣، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٨
٤. د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي دار الكتب، الموصل ، ١٩٧٠
٥. د. قبس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي دار ابن الأثير للطباعة والنشر، الموصل، بدون سنة الطبع
٦. د. هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، ج١، ط٢، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ١٩٨٦
٧. حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.، ٢٠١٤
٨. عبد المنعم فوزي وآخرون النظم الضريبية، ط١، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، ١٩٦٨
٩. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التوجه نحو الضريبة الموحدة على الدخل في التشريع الضريبي العراقي(دراسة مقارنة)، المكتبة القانونية،بغداد،٢٠٠٩
١٠. عادل فليح العلي ود طلال كداوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب للطباعة والنشر، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق، جامعة الموصل، ١٩٨٩
١١. محمد نجيب جادو النظام الضريبي المصري، ط١، بلا دار نشره ،٢٠٠٢
١٢. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤
١٣. علي جاسم، الإعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة، ط١، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٨

ثانيا:الرسائل والاطاريح

١. رفل حسن حامد محمد جزاءات اخلال المكلف بالتزاماته بالضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠٠٣

٢. علاء جسين مؤنس العبودي، تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (١٩٩٠– ٢٠١٠) بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، ٢٠١٥

٣. مرتضى حسين علوان التميمي، دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وإيران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة كربلاء، ٢٠١٦

ثالثا: الأبحاث المنشورة

١. عبد الستار أنجاد، تقييم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح ضريبة الدخل أنموذجاً. جامعة كركوك. مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، مجلد٣، العدد١٠، ٢٠٢٠

٢. سيف الدين عماد رؤوف، احمد وعلاء حسين علوان الشافعي، واقع النظام الضريبي في العراق وامكانية التطوير، جامعة النهرين، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ١٢٧، ، ٢٠٢١

٣. علي شهاب، النظام الضريبي في العراق: الواقع والتحديات، جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ٧، العدد ٢٨، ٢٠١١

٤. شذى خليل، النظام الضريبي في العراق مليارات ضحية الفساد والفوضى. مركز الروابط للبحوث والدراسات الاستراتيجية. موسوعة حول العراق. وحدة الدراسات الاقتصادية، مكتب شمال أمريكا، ٢٠٢١

رابعا: القوانين والتشريعات

١. قانون الموازنة العامة الإتحادية لسنة ٢٠٠٨.

٢. قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٨ .

٣. قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ ، منشور بالوقائع العراقية بالعدد ٣٩٣٨، بتاريخ ٨/٧/٢٠٠٢

٤. قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

٥. الأمر رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة المنشور بالوقائع العراقية بالعدد ٣٩٨١، بتاريخ ١٩ / ٢ / ٢٠٠٤

خامسا: المصادر الأجنبية

1. Jean Lhomme. Limpot Sur le revenue en Angleterre. Librairie Gen erale de (Droit) et de jurisprudence. Paris. 1989.

2. Simon James & Clinton Alley: Tax Compliance. Self-Assessment and Tax Administration, Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 2. Number 2, New Zealand, 2004.

3. M. Besfamille and C. Parlatore Siritto: Modernization of Tax Administrations and Optimal Fiscal Policies. Department of Economics, New York University, July 13, 2009.

4. M. Besfamille and C. Parlatore Siritto: Modernization of Tax Administrations and

5. ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX ADMINISTRATION IN ASIA AND THE PACIFIC. 2016 EDITION, Printed in the Philippines. Published in 2016.

6. Matthias Morgner, Marie Chên: TAX ADMINISTRATION AND CORRUPTION, PhD Date: 28 November 2014 2014 Transparency International.

7. Wagstaff, Adam, What Makes the Personal Income Tax Progressive? A Comparative Analysis for Fifteen OECD Countries, International Tax and Public Finance 8 (299-315) Kluwer Law Academic Publishers.2001,.

8. Irena Szarowská, Personal income taxation in a context of a tax structure, Procedia Economics and Finance 12 (2014), Czech Republic,

9. United States Department of the Treasury. Tax Year 2020. Internal Revenue Service.

10. David Elkinst. Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory. Yale Law & Policy Review, Vol. 24:43. 2006.

11. Salvador Barrios. Viginta Ivaškaitė Tamošiūnė. Anamaria Maftei. Edlira Narazani& Janos Varga. Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries. Eastern European Economics. Published with license by Taylor & Francis Group. 2019.

12. Henry Ordower. Horizontal and V ontal and Vertical E tical Equity in T quity in Taxation as Constitutional axation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted. Saint Louis University School of Law. 2006.

---

(1) رفل حسن حامد محمد جزاءات اخلال المكلف بالتزاماته بالضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠٠٣، ص ١٥.

(2) عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة في العراق ط١ مطبعة العاني بغداد ٢٠٠٤

(3) د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٣، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٨، ص٨٠.

(4) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي دار الكتب، الموصل ، ١٩٧٠، ص ١٤٢

(5) د. قبس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي دار ابن الأثير للطباعة والنشر، الموصل، بدون سنة الطبع، ص٢٠٠.

(6) Jean Lhomme. Limpot Sur le revenue en Angleterre. Librairie Gen erale de (Droit) et de jurisprudence. Paris. 1989. P. 335.

(7) د. هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، ج١، ط٢، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ١٩٨٦، ص ٩٣.

(8) د. أحمد خلف حسين الدخيل المالية العامة من منظور قانوني، ط ١ ، مطبعة جامعة تكريت تكريت، ٢٠١٣، ص٩٢.

(9) Simon James & Clinton Alley: Tax Compliance. Self-Assessment and Tax Administration, Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 2. Number 2, New Zealand, 2004.p. 30.

(10) M. Besfamille and C. Parlatore Siritto: Modernization of Tax Administrations and Optimal Fiscal Policies. Department of Economics, New York University, July 13, 2009. p. 1.

(11) M. Besfamille and C. Parlatore Siritto: Modernization of Tax Administrations and Optimal Fiscal Policies... Op. Cit. p. 1.

(12) ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX ADMINISTRATION IN ASIA AND THE PACIFIC. 2016 EDITION, Printed in the Philippines. Published in 2016. p. 105.

Matthias Morgner, Marie Chên: TAX ADMINISTRATION AND CORRUPTION, PhD Date: 28 November 2014 2014 Transparency International.p. 12

(13) Wagstaff, Adam, What Makes the Personal Income Tax Progressive? A Comparative Analysis for Fifteen OECD Countries, International Tax and Public Finance 8 (299–315) Kluwer Law Academic Publishers.2001, P. 299.

(14) Irena Szarowská, Personal income taxation in a context of a tax structure, Procedia Economics and Finance 12 (2014), Czech Republic, P. 663

(15) عبد المنعم فوزي وآخرون النظم الضريبية، ط١، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، ١٩٦٨، ص ٢٩.

(16)عبد المنعم فوزي وآخرون ، مرجع سابق، ص ٩٥.

(17) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التوجه نحو الضريبة الموحدة على الدخل في التشريع الضريبي العراقي(دراسة مقارنة)، المكتبة القانونية،بغداد،٢٠٠٩، ص ٣٢٦.

(18) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، ، مصدر سابق، ص ٣٢٥.

(19) المادة (٢) من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ ، منشور بالوقائع العراقية بالعدد ٣٩٣٨، بتاريخ ٨/٧/٢٠٠٢

(20) الفقرتان (٦) (٧) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(21) الفقرة (٢) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

([22]) الفقرتان (١) (٢) من المادة (٣)، والفقرة (٣) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم(١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

([23]) القسم (٢) من المادة (١) الفقرة (١) أ، ب، (ج) والمادة (٢) من الأمر رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة المنشور بالوقائع العراقية بالعدد ٣٩٨١، بتاريخ ١٩ / ٢ / ٢٠٠٤، وينظر كذلك: البند (أولاً) من المادة (٢٠) من قانون الموازنة العامة الإتحادية لسنة ٢٠٠٨، المنشور بالوقائع العراقية بالعدد ٤٠٦٧ بتاريخ ١٣ /٣ /٢٠٠٨.

([24]) الفقرة (١) من المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، والبند(ثانياً) من المادة (٢٠) من قانون الموازنة العامة الإتحادية لسنة ٢٠٠٨.

([25]) المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، و عبد الباسط علي جاسم، الإعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة، ط١، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٨، ص ٤٩.

([26]) القسم (٣) من الأمر رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الإئتلاف المؤقتة.

([27]) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التوجه نحو الضريبة الموحدة على الدخل في التشريع الضريبي العراقي(دراسة مقارنة)، مصدر سابق، ص ٣٢٦.

([28]) عادل فليح العلي ود طلال كداوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب للطباعة والنشر، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق، جامعة الموصل، ١٩٨٩، ص ٩٧.

([29]) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي التوجه نحو الضريبة الموحدة على الدخل في التشريع الضريبي العراقي(دراسة مقارنة)، مصدر سابق، ص ٣١٧.

([30]) محمد نجيب جادو النظام الضريبي المصري، ط١، بلا دار نشره ٢٠٠٤، ص ١٩٣.

([31]) عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٢٥٨.

([32]) United States Department of the Treasury. Tax Year 2020. Internal Revenue Service.

([33]) Julia Kagan. Available Equity 2020.

Vertical https://www.investopedia.com/terms/v/vertical_equity.asp

([34]) محمد عبد صالح، محاضرات اقتصاديات الضرائب قسم ادارة استثمار الموارد، كلية الادارة والاقتصاد، العام الدراسي ٢٠١٥ / ٢٠١٦، ص ١٠.

([35]) محمد عبد صالح، مصدر سابق، ص ٢٦.

([36]) David Elkinst. Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory. Yale Law & Policy Review, Vol. 24:43. 2006. P. 46.

([37]) تعني بالضريبة التنازلية أن أصحاب الدخل المنخفض يدفعون ضرائب تمثل مبالغ كبيرة من دخلهم مقارنة بأصحاب الدخل المرتفع، فنجد أن ضريبة المبيعات هي مثال على الضريبة التنازلية فإذا اشترى شخصان، أحدهما غني والآخر محدود الدخل كينا متطابقا من البقالة، يدفع كلاهما نفس مبلغ ضريبة المبيعات. لكن الشخص صاحب الدخل المحدود يخسر نسبة أكبر من دخله من أجل الحصول على تلك البقالة. للمزيد ينظر

Peter Varela. What are progressive and regressive taxes?. TTPI Policy Brief 3/2016 February 2016. Crawford School of Public Policy. 2016.

([38]) الضريبة الثابتة تعني فرض نفس النسبة المئوية للضريبة على جميع المكلفين بغض النظر عن مقدار دخولهم، ينظر:

Salvador Barrios. Viginta Ivaškaitė Tamošiūnė. Anamaria Maftei. Edlira Narazani& Janos Varga. Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries. Eastern European Economics. Published with license by Taylor & Francis Group. 2019. P. 3-4.

(39) Henry Ordower. Horizontal and V ontal and Vertical E tical Equity in T quity in Taxation as Constitutional axation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted. Saint Louis University School of Law. 2006. P. 12.

(40) حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.، ٢٠١٤، ص ٤٦.

(41) عبد الستار أنجاد، تقييم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح ضريبة الدخل أنموذجاً .جامعة كركوك. مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، مجلد٣، العدد١٠، ٢٠٢٠، ص ١٢٧.

(42) علاء جسين مؤنس العبودي، تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (١٩٩٠-٢٠١٠) بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، ٢٠١٥، ص ٧٣.

(43) سيف الدين عماد رؤوف، احمد وعلاء حسين علوان الشافعي، واقع النظام الضريبي في العراق وامكانية التطوير، جامعة النهرين، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ١٢٧، ، ٢٠٢١، ص ١٥٥.

(44) علي شهاب، النظام الضريبي في العراق: الواقع والتحديات، جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ٧، العدد ٢٨، ٢٠١١، ص ٥١.

(45) مرتضى حسين علوان التميمي، دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وإيران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة كربلاء، ٢٠١٦، ص ٢٣.

(46) علي شهاب، النظام الضريبي في العراق: الواقع والتحديات، جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٤٠.

(47) شذى خليل، النظام الضريبي في العراق مليارات ضحية الفساد والفوضى .مركز الروابط للبحوث والدراسات الاستراتيجية. موسوعة حول العراق. وحدة الدراسات الاقتصادية، مكتب شمال أمريكا، ٢٠٢١، ص١.

(١) تنظر الفقرة (ثالثا) من المادة (١٧) من قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٨ .