

السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي

في العراق

Legal ways to reform the tax system in Iraq

أ.د. رائد ناجي احمد

كلية القانون

جامعة الفلوجة

العراق

Prof. Dr. Raid Naji Ahmed

Faculty of Law

University of Fallujah

Raid75raid75@gmail.com

ملخص

ان غاية الدولة من فرض الضريبة هي ليس فقط تحقيق اهداف مالية فحسب بل كذلك اهداف اقتصادية واجتماعية وغيرها. واذا كان توجه الدولة العراقية اليوم بمختلف مؤسساتها التشريعية والتنفيذية والمستقلة نحو تعظيم مواردها الضريبية فان هذا الهدف لا يتحقق الا باتباع سبل قانونية عدة في اصلاح النظام الضريبي وهو ما تناولناه في البحث في مباحث ستة تمثل الاول بتوحيد التشريعات الضريبية المختلفة في قانون واحد او قانونين وهو ما يحقق الوضوح واليقين والعدالة والملائمة . والسبيل الثاني هو توحيد جهات الطعن الضريبي في جهاز قضائي مستقر الاحكام والاجراءات يعمل على نظر الخصومات الضريبية ايا كان نوعها بشكل يحقق التوازن المنشود بين مصالح المكلف والخزينة العامة . ويضاف الى ذلك ان سبيل اصلاح الضريبي يتحقق عندما تلتزم كلا السلطتين التشريعية والتنفيذية بالقيود الدستورية التي كفلها دستور ٢٠٠٥ ومنها عدم جواز فرض الضريبة او جبايتها او تعديلها او الاعفاء منها وعدم جواز ترتيب احكامها باثر رجعي وهي ضمانات دستورية تحقق مصلحة المكلف والخزينة على حد سواء . اما السبيل الرابع لتحقيق اصلاح الضريبي المنشود هو توسيع قاعدة المجتمع الضريبي من خلال شمولية احكام القوانين الضريبية وفعاليتها فضلا عن ابتكار السبل الكفيلة لحصر المكلفين ونشاطاتهم، ويتضمن السبيل الخامس بنشر الثقافة القانونية بالشؤون الضريبية ورفع مستوى الوعي الضريبي لدى المواطن لتعزيز ثقته بالدولة واجهزتها الضريبية . واخيرا فان من مستلزمات تحقيق اصلاح الضريبي عدم تضمين قوانين الموازنة اية احكام ضريبية كون الاخيرة مؤقتة والضريبة دائمة لذا فان اعمال هذا الامر ينال من صفة الاستقرار والوضوح واليقين التي تلازم الضريبة وتعد ابرز قواعدها مثلما قال به المفكر الاقتصادي ادم سميث في كتابه ثروة الامم.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، اصلاح الاداري، الطعن ، قانونية

Abstract

The purpose of the state of tax is not only to achieve financial goals but also economic, social and other goals. And if the Iraqi state's orientation today in all its legislative, executive and independent institutions towards maximizing its tax resources, this goal can only be achieved through several legal means in reforming the tax system. This is what we discussed in the research of the six discussions. The first represents the unification of the various tax legislations in one law or two laws. Achieves clarity, certainty, justice and convenience. The second is the unification of the tax appeal bodies in a stable judicial system, the provisions and procedures that work on the consideration of tax deductions of any kind in a way that achieves the desired balance between the interests of the taxpayer and the public treasury. In addition, the tax reform process is achieved when both the legislative and executive branches comply with the constitutional restrictions guaranteed by the 2005 constitution, including the non-imposition of tax, collection, amendment or exemption, and the inadmissibility of arranging its provisions retroactively, which are constitutional guarantees that achieve the interests of both the taxpayer and the treasury. The fourth way to achieve tax good is to expand the tax base through comprehensiveness of the provisions of tax laws and efficiency as well as to devise ways to limit the taxpayers and their activities, and includes the fifth way to spread the legal culture in tax matters and raise the level of tax awareness of the citizen to strengthen his confidence in the state and its tax devices. Finally, one of the requirements of the tax reform is not to include in the budget laws any tax provisions, because the latter is temporary and the tax is permanent. Therefore, the work of this matter suffers from the status of stability, clarity and certainty that accompany the tax and is the most prominent

of its rules, as said by the economic thinker Adam Smith in his book Wealth of Nations.

المقدمة

introduction

تجلت اهمية الضريبة في العراق بعد عام ٢٠٠٤ باعتقادنا في مرحلتين الاولى تمثلت بقيام ممثل سلطة الائتلاف المؤقتة بول بريمر بسن قانون تحرير التجارة الخارجية رقم (٥٤) لسنة ٢٠٠٤ والذي علق بموجبه تطبيق الضريبة الكمركية بما تمثله من هدف حمائي للاقتصاد الوطني فنجم عن ذلك اغراق السوق المحلية بالسلع الاجنبية بأسعار بخسة وتنافسية للسلع الوطنية الصناعية منها والزراعية، فتعطل بسبب ذلك القطاعين الصناعي والزراعي الخاصين فضلا عن عدم اعادة الحياة لمزارع الدولة ومصانعها ولو اعيدت لواجهت ذات الواقع الذي واجهه القطاع الخاص فأضحى القطاع الحكومي الاستهلاكي هو الفاعل في الجانب الاقتصادي. اما الثانية فتمثلت بالعجز الذي اصاب الخزينة العامة بسبب انخفاض اسعار النفط بعد عام ٢٠١٥ وزيادة الانفاق العسكري الحكومي لمحاربة داعش. فهذا العجز اوجد صدمة لدى الماسكين على السلطة بضرورة البحث عن مصادر ايراد اخرى غير النفط لتغذية الانفاق الحكومي المتزايد فكان السبيل الى ذلك امرين تمثل الاول بالاقتراض اما الثاني التفكير بتعظيم الموارد من خلال الاتكاء على الضريبة .

لكن اللجوء الى الاخيرة ليس بالأمر الهين لا سيما وان النظام الضريبي العراقي يعاني الكثير من العيوب والتشوهات سواء في مجال القوانين التي تنظم احكامه ام في الادارات الضريبية المسؤولة عن تطبيقه وتنفيذه، فضلا عن التراكمات السلبية في ذهنية المجتمع العراقي الناتج عن غياب الوعي الضريبي وعدم ادراك ان دفعها يمثل واجبا وطنيا لا بد منه. ولقد فعلت حالة الترددي في مستوى الخدمات ومظاهر الفساد الاداري التي انغمست في معظم دوائر الدولة ومؤسساتها فعلها في صعوبة تقبل فئات المجتمع المختلفة لأية ضريبة تبغي الدولة فرضها او جبايتها.

ولذلك نرى ان اية خطوة تخطوها الدولة في سبيل الاعتماد على الضريبة في توجيه اقتصادها وتعظيم مواردها وتحقيق فلسفتها على الرغم من كونها خطوة محمود الا انه ينبغي ان يسبقها اجراء عملية جراحية لإصلاح النظام الضريبي العراقي الذي اصابه الكهولة وتجديد حيويته وبث الحياة فيه من خلال اتباع عدة

سبل نصفها بالقانونية بغية رآب الاود وتقويم الاعوجاج الذي يعاني منه وتحقيق النقطة المحور الاهم باعتقادنا بالنسبة للضريبة وهو تعزيز ثقة المكلف بالنظام الضريبي للدولة. وسوف نبين هذه السبل في مباحث ستة الاول سينصب على توحيد القوانين الضريبية اما الثاني فسيتناول كفالة حق التقاضي وتوحيد اليات الطعن الضريبي اما الثالث فانه سيختص بدراسة تعزيز مبدأ سيادة الدستور في الشؤون الضريبية ويفصل الرابع توسيع قاعدة المجتمع الضريبي ويتناول الخامس زيادة الوعي ونشر الثقافة القانونية الضريبية ويبحث السادس في عدم تضمين الاحكام الضريبية ضمن نصوص الموازنة العامة.

المبحث الاول

توحيد القوانين الضريبية

Unify tax laws

اولا : مشكلة الدراسة:

لعل من ابرز المشاكل التي تواجه النظام الضريبي لأية دولة انطواءه على تشريعات وقوانين مختلفة ومتعددة ولا تجمعها مدونة واحدة او تقنين مستقل يحوي تحت ظلاله جميع الاحكام الضريبية داخل الدولة بخلاف ما هو عليه الحال في معظم القوانين الاخرى مثل القانون المدني والقانون التجاري وقانون العقوبات وغيرها. ولذلك خاضت العديد من الدول تجارب ذات اهمية كبيرة في توحيد احكام القانون الضريبي بشكل جزئي او كلي لما في هذه التوحيد من مزايا ومناقب سنعمد على ذكرها لاحقا ومن بين تلك الدول فرنسا التي جمعت ومنذ عام ١٩٥٠ كل القوانين الضريبية الخاصة في مدونة اسمها القانون العام للضرائب تضمنت بين ثناياها احكام كل من ضريبة الدخل وضريبة الدمغة وضريبة القيم المنقولة والضرائب على رقم الاعمال وغيرها ولم يبق الى جوارها سوى قانون الكمارك^١. كذلك الجزائر جمعت كل الضرائب المباشرة في قانون واحد تحت اسم قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة ١٩٩٢ وكذا الحال في مصر التي جمعت معظم القوانين المباشرة في مدونة واحدة هو قانون ضريبة الدخل الموحدة لسنة ٢٠٠٥، كما ان القانون الضريبي الامريكي ينطوي على اكثر من ٩٨٠٠ مادة تناولت معظم القوانين الضريبية فيما عدا ضريبة الكمارك والضريبة المفروضة على انتقال ملكية العقار^٢.

اما بالنسبة للعراق فانه على الرغم من كونه من اوائل الدول العربية التي اعتمدت على الضرائب في تمويل موازنتها، حيث كان اول قانون صدر بهذا الصدد هو قانون ضريبة الاملاك لسنة ١٩٢٣ وقانون

ضريبة الدخل لسنة ١٩٢٧ وقانون الكمارك لسنة ١٩٣١، الا ان نظامه الضريبي مازال تحكمه عدد كبير من القوانين الضريبية والقرارات ذات الطبيعة القانونية المختصة بشؤون الضرائب فضلا عن قوانين الرسوم، والتي هي في حقيقتها ضرائب، ومن ذلك قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، وقانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩، وقانون ضريبة العرصات رقم (١٦٩) لسنة ١٩٦٢ وقانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤، وقانون التعرف الكمركية رقم (١٢) لسنة ٢٠١٠، وضريبة المبيعات المقررة بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧، وقانون الضريبة على شركات النفط الاجنبية رقم (١٩) لسنة ٢٠١٠، وضرائب التسجيل المسماة خطأ برسوم التسجيل العقاري المفروضة بموجب قانون التسجيل العقاري رقم (٤٣) لسنة ١٩٧١ وقانون الرسوم العدلية رقم (١١٤) لسنة ١٩٨١ وضرائب الانتاج المفروضة بموجب قوانين مختلفة بحسب طبيعة المنتجات والمسماة برسوم الانتاج او مكوس الانتاج مثل مكس النفط رقم (٩) لسنة ١٩٣٩ ومكس السكائر والتبغ رقم (٤٦) لسنة ١٩٦٦ ومكس المشروبات الكحولية رقم (١٧) لسنة ١٩٣٧ وغيرها، وضريبة الدفاع الوطني المفروضة بموجب قانون الدفاع الوطني رقم ١٧٢ لسنة ١٩٦٧ والتي لم نجد لها تطبيق في الوقت الحاضر، كما اننا لم نعثر على تشريع يلغيها وغير ذلك من الضرائب المفروضة على الانتاج والاستهلاك والتي تسمى تشريعا بالرسوم وكل هذه التشريعات تناولتها التعديلات مرات عديدة وسمة عدم استقرار احكامها هي التي يغلب عليها.

ومن المعلوم بان بعض هذه الضرائب هي ضرائب مباشرة مفروضة على الدخل او الثروة عند استعمالها مثل ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العرصات بينما الاخرى ضرائب غير مباشرة فتفرض على انفاق الدخل او الثروة او استعمالها او تداولهما مثل الضرائب الكمركية وضريبة المبيعات وضرائب الانتاج وضرائب التسجيل وغيرها.

اول ما يلاحظ على تلك التشريعات انها علاوة على تباينها وتعددتها صدرت في ظل اوضاع وظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية متباينة بعضها صدر في العهد الملكي واخرى في العهد الجمهوري في ظل انظمة حكم تتنازع فيها فلسفات السياسة والاقتصاد فكانت الاولى موجهة للثانية وليس العكس . ولقد القى ذلك بظلاله على مدى امكانية فهم النظام الضريبي واستيعاب احكامه من قبل الادارات الضريبية التي تطبقها فضلا عن المكلفين الخاضعين لحكمها علاوة على القضاء او الجهات ذات الاختصاص القضائي التي يقع عليه الدور في فض الخصومات المثارة بسببها، وهي بحق ساهمت ومازالت في اعتقادنا في احداث تشوهات كبيرة بالنظام الاقتصادي للدولة ككل فضلا عن النظام الضريبي بشكل خاص.

ثانياً: الحلول القانونية للمشكلة

بعد ان استعرضنا المشكلة البحث واثرها نرى ان اول لبنة يجب وضعها في سبيل اصلاح النظام الضريبي في العراق هي جمع شتات القوانين المتناثرة والمبعثرة في تشريعات عدة من خلال اتباع إحدى الطريقتين الآتيتين:

اولاً: نظم تلكم القوانين في قانون موحد تحت اسم (القانون العام للضرائب) واعادة صياغتها بشكل ينسجم مع طبيعة النظام الاقتصادي والمالي وفلسفة الدولة المقبلة بحيث يجمع بين طياته كل الضرائب المباشرة وغير المباشرة المفروضة على الدخل وعلى راس المال عند الحصول عليه او عند انفاقه وتداوله، وهذا ليس متعذراً حتى اذا كانت الاحكام مختلفة لأنها يمكن تقسيم المدونة الى جزئين او ثلاث وتسمى ضمن فصول مختلفة يتعلق كل منها بوعاء ضريبي معين مع النص على الاحكام المشتركة التي تنطبق على كل انواع الضرائب في فصل خاص او جزء مستقل، والامر يتطلب فقط حسن التدبير في استعمال فنون الصياغة القانونية .

ثانياً: اذا انبرت اصوات تعارض طريقة الجمع الواردة في اولا لتباين الضرائب المباشرة عن غير المباشرة في الكثير من الاحكام فضلا عن الجهات المكلفة بجبايتها فانه لا ضير كوسيلة وسطي اصدار قانونين موحدتين مستقلين احدهما خاص بالضرائب المباشرة وهي ضريبة الدخل العامة وضريبة العقار وضريبة العرصات وضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية والثانية ضريبة الجمارك وضرائب الانتاج وضرائب الاستهلاك وضريبة المبيعات وضريبة التسجيل.

ولعل ان اختيار احدي الطريقتين المشار اليهما اعلاه سوف يحقق من وجهة نظرنا اكثر من غاية وهدف وهي:

- ١- جمع الاحكام الضريبية المتشابهة الواردة في قوانين مختلفة في نصوص قانونية متناسقة ومنسجمة المعنى والدلالة وازالة عوار التضارب والتعارض والابهام التي يشخصها التطبيق العملي لصدور كل منها في ظل ظروف واحوال مختلفة، كما ان نظم الاحكام المختلفة في تلكم القوانين بشكل مستقل تحت لواء مدونة واحدة او اثنتين يساهم في ادراك حجم التباين بينها وهو ما يصب في مصلحة ترصين الثقافة القانونية الضريبية لدى المختصين فضلا عن مطبقي الضريبة والخاضعين لها.
- ٢- تمكين موظفي الادارات الضريبية المختلفة من استيعاب الاحكام القانونية الضريبية وادراك تفاصيلها بسلاسة ووضوح، فضلا عن التيسير على تلك الادارات لتوحيد الانظمة والتعليمات والمنشورات الدورية بخصوص تطبيق احكامها، يضاف الى ذلك ان توحيد القوانين الضريبية يبسر على جهات التي

- تفصل في المنازعات الضريبية الوصول الى حسمها بالسرعة التي تقتضيها طبيعة الخصومة الضريبية كون ان مدارك تلك الجهات وتدبرها للاحكام الضريبية سوف تكون اكثر وضوحا واستلهاما للحقيقة القضائية والضريبية مما لو تناثرت في قوانين عدة تكاد غايات المشرع فيها مبهمة او متباينة.
- ٣- نرى في جمع الاحكام الضريبية في قانون واحد او اثنين يصب في صالح رفع مستوى الوعي القانوني والضريبي لدى الاشخاص كون ان مداركهم ستستوعب بسهولة ويسر مختلف تشعبات النظام الضريبي للدولة بكل دقائقه وتفصيله بحسب نوع الضريبة والمكلفين بها والواقعة المنشئة لها واسعارها وطرق تقديرها ودفعها والجزاء المترتب على التخلف عن اداء الالتزامات الناشئة عن فرضها.
- ٤- تقليل احوال التهرب الضريبي الذي يعد احد ابرز اسبابه هو التشوّهات التي يعاني منها النظام الضريبي العراقي نتيجة تعدد القوانين الضريبية وتبعثرها وتشتت احكامها وتباين ازمان فرضها بل حتى تناقض غاياتها.
- ٥- يساعد صدور قانون واحد للضرائب المختصين من القانونيين والاقتصاديين من فهم حقيقة النظام الضريبي للدولة والمساهمة في تقديم الدراسات المشخصة لوسائل تطويره بسهولة ويسر بما ينسجم مع غايات الدولة وفلسفتها.
- ٦- اعادة صياغة القوانين الضريبية بالشكل الذي يزيل الكثير من عيوب التعارض والتضارب في الاحكام والنصوص، وتوحيد العقوبات الضريبية على نحو متناسق يراعي جسامه الفعل وشدة المخالفة وبما يقلل من جرائم التهرب او التهرب الضريبي.
- ٧- شفافية النظام الضريبي ووضوحه بالنسبة لكل مؤسسات الدولة كما هو واضح للدول والمؤسسات المالية والنقدية الدولية والمستثمرين الاجانب وهو ما يساعد في تقييم الوضع المالي للدولة وتقدير الامكانيات المتوفرة في اقتصادها، كما يسمح لمتخذي القرار السياسي بتقدير الامور بصورة اكثر وضوحا وبيانا وهو ما ينعكس على صحة الاجراءات المالية والاقتصادية التي يتبناها.
- ٨- تمكين المؤسسات الرقابية الداخلية والخارجية من الوقوف بسهولة ويسر على السلوكيات المخالفة للقانون الضريبي وتشخيص حالات الاخفاق والنجاح التي اصابت تطبيقات الاحكام الضريبية.
- ٩- يعد توحيد القوانين الضريبية خطوة مهمة لتوحيد الاجراءات الضريبية المتبعة امام القضاء الضريبي وامام السلطات الضريبية المختصة، وهو امر مهم قطعت فيه بعض الدول اشواطاً عدة ساهمت في تحقيق استقلالية القانون الضريبي عن القوانين الاخرى وذاتيته التي ينبغي اخذها بنظر الاعتبار ومنه فرنسا التي سنت قانون الاجراءات الضريبية (Live des procédures fiscales) كما الجزائر سنت قانون بهذا الخصوص باسم قانون الاجراءات الجبائية.

المبحث الثاني

كفالة حق التقاضي وتوحيد اليات الطعن الضريبي

right of litigation

اولا: مشكلة الدراسة

يعد من ابرز اساليب تعزيز ثقة المكلفين بالدولة ونظامها الضريبي الذي يحكمها كفالة حق التقاضي وهو فسح السبيل امام المكلف باللواذ بالقضاء والاحتماء به اذا ما ثار نزاع بينه وبين الادارة الضريبية، حيث يشعره ذلك بالاطمئنان ويدخل في نفسه الرضا والقناعة بان النظام الضريبي سيبقى عادلا حتى وان صابه حيف او جور من وراء الاجراءات غير المشروعة التي لجئت اليها تلك الادارة سواء بفرض الضريبة او تقديرها ام جبايتها وذلك بنقل شكواه امام قضاء يشعر فيه بالاستقلالية والحياد والموضوعية. وهذا الامر يكاد يكون ملموسا في معظم الدول التي انمازت باعتمادها على الضرائب في تعظيم مواردها وتوجيه اقتصاداتها وان كانت قد اختلفت في طبيعة الجهة القضائية التي تنظر في النزاع، فمنها من اناطت النزاع الضريبي بجهة قضائية مستقلة تحت اسم المحاكم الضريبية مثل الولايات المتحدة الامريكية والاردن في حين اتجهت اخرى الى اكالة الامر الى القضاء الاداري مثل فرنسا ولبنان فيما ذهبت ثالثة الى جعل المنازعات الضريبية من اختصاص القضاء العادي^٤.

ولكن اذا يممنا وجهنا شطر التشريع الضريبي العراقي لم نجد انه سلك على منوال الدول تلك بل كان موضوع حق التقاضي نسيا منسيا في معظم القوانين الضريبية المهمة واناط امر التنازع الضريبي بلجان ادارية ذات اختصاص قضائي متباينة التشكيل والمحتوى والتسمية في كل قانون ضريبي . فمثلا في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ جعل الامر من اختصاص اللجان الاستئنافية كمرحلة اولى للطعن والهيئة التمييزية كمرحلة ثانية^٥. وفي قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ وقانون ضريبة العرصات رقم (١٦٩) لسنة ١٩٦٢ اكال الامر الى ديوان ضريبة العقار، وفي وقانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ قسم المنازعات الضريبية الى قسمين فتلك المتعلقة بوعاء الضريبة وفرضها والمتمثلة بقيمة البضاعة او منشئها او مواصفاتها وغير ذلك هي من اختصاص الهيئة الاعتراضية، اما المتعلقة بالمنازعات ذات الطبيعة الجنائية من قبيل الجرائم الضريبية المرتكبة من قبل المكلف فهي مناطة بالمحكمة الكمركية^٦ اما بالنسبة لضرائب التسجيل والمسماة برسوم التسجيل فان الطعن الذي ينصب على تقدير قيمة العقار والذي يعد اساسا لاحتمساب الضريبة فان الطعن يكون امام لجنة اعتراض يؤلفها وزير المالية^٧. فضلا عن كل ذلك نجد ان الضرائب الاخرى التي لم يحدد القانون مرجعا للطعن فيها مثل ضريبة المبيعات

وضرائب الانتاج وغيرها فان الجهة المختصة بنظرها وفق ما نرى هي القضاء الاداري كون الاخير هو المعني بالفصل في صحة القرارات الادارية ومشروعيتها وهو ما ينطبق على تلك المنازعات وهي بالأصل منازعات ذات طبيعة ادارية^١.

وبناء عليه نرى انه اذا كان النظام الضريبي يشوبه التعقيد والاضطراب بسبب تعدد التشريعات الضريبية وتشنت احكامها وتبعثرها في ثنايا قوانين مختلفة، فان ما زاد من جوانب التعقيد والاضطراب ذلك هو عدم وضوح الية الطعن التي يلوذ بها المكلف عند شعوره بانه ثمة ظلم اصابه في فرض الضريبة او تقديرها او جبايتها فضلا عن تعدد جهات الطعن وابهام اجراءات التنازع الضريبي واليته بالنسبة لكل ضريبة على حدة وعدم انبراء القضاء للخصومة الضريبية كجهاز موازن بين مصالح المكلفين والخزينة العامة للدولة ممثلة بالإدارات الضريبية المختلفة .

ولكن في خضم هذا القول نجد ان المشرع العراقي حاول في الفترة الاخيرة ان يصلح التغييب القانوني لحق التقاضي في القوانين الضريبية ويكفل للمكلف الطعن امام القضاء وذلك عندما نص في قانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ على الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من نظر المنازعات الضريبية وهذه النصوص متوافرة في قانون ضريبة الدخل(المادة خمس وخمسون)، وقانون ضريبة العقار(المادة عشرون/٧).

وعلى الرغم من اهمية هذا التشريع في كفالة حق التقاضي الا انه فقد بريقه من حيث التطبيق كونه احدث ارباكا في نظام التقاضي الضريبي وبث الحيرة والتهيه امام السبل التي يمكن ان تسلك للطعن في الاجراءات الضريبية المخالفة للقانون لدى كل من المكلف والادارة الضريبية على حد سواء. اذ لم يتضمن هذا القانون نصا يفيد بإلغاء اللجان الادارية ذات الاختصاص القضائي التي نظمت تشكيلاتها وعملها والية الطعن امامها القوانين الضريبية ذات العلاقة، كما انه لم يحدد اليه الطعن واجراءاته امام القضاء، ومن جانب ثالث لم يوضح المشرع وهو يلغي النصوص التي تمنع المحاكم من نظر الخصومات الضريبية، هل الطعن يكون امام القضاء الاداري ام القضاء العادي لا سيما وان العراق يعد من الدول ذات القضاء المزدوج العادي والاداري منذ عام ١٩٨٩.

ولذلك ذهبت الجهات القضائية المختلفة فضلا عن لجان الطعن الضريبي الادعاء كل منها بولايتها في النظر بالمنازعات الضريبية دون غيرها. وذلك ما وجدناه ماثلا في حكم محكمة القضاء الاداري رقم (٩٦١) في ١٢٠١٦/٩/٥ والذي قبلت فيه نظر منازعة ضريبية تتعلق بتطبيق قانون ضريبة الدخل على اساس انها اصبحت مختصة بنظر تلك المنازعات وقد ايدت مسلكها هذا المحكمة الادارية العليا بصفتها

التمييزية بموجب قرارها رقم (٦١٣) في ١٦/٢٠١٦ لكن في الضفة الاخرى من القضاء العراقي نجد ان محكمة التمييز الاتحادية، بعدها اعلى محكمة تمثل القضاء العادي، تناولت في قرارها ذي الرقم (٢٤) في ٢٦/٦/٢٠١٦ النظر في احدى منازعات ضريبة الدخل وقد قالت فيه ان هذه المنازعات اصبحت من اختصاص القضاء العادي. في حين لما تزل اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية تنتظر في تلك المنازعات ودليلنا في ذلك صدور عدت قرارات من وزير العدل في الفترة الاخيرة بتكليف قضاة لرئاسة تلك اللجان او الهيئة التمييزية.^{١٤}

ولعل ابرز المشاكل القانونية التي ستبيري على ارض الواقع صدور احكام متعارضة من تلك الجهات في موضوع واحد وكل هذه الاحكام تنال حجية الشيء المقضي به وفق المادتين (١٠٥ و ١٠٦) من قانون الاثبات رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩ النافذ، كما ان كل مكلف ينازع الادارة الضريبية في اجراءاتها سوف يلجأ الى احدى الجهات الثلاث بحسب مفهومه للنص الضريبي وطبيعة المنازعة مما سيتسبب في بروز مشكلة التنازع الايجابي بين الجهات تلك ولا توجد هيئة مختصة اوكل اليها امر فض هذا التنازع عند تحققه على ارض الواقع القضائي.

وخلاصة كل ذلك ان القانون المذكور زاد اجراءات التقاضي والية الطعن الضريبي تعقيدا واضطرابا اكثر مما كان عليه الحال قبل صدوره واصبح مثار الاستفهام عن الجهة التي يهرع اليها المتقاضون للفصل في الخصومات الضريبية المختلفة.

ثانيا: الحلول القانونية للمشكلة

لتدارك كل احوال التشنيت والضياع التي انماز بها نظام التنازع الضريبي ولمعالجة عيوب اجراءات الطعن الضريبي وبغية بناء نظام ضريبي يسوده الوضوح والعدل واليقين يكفل فيه حق التقاضي بأبهي صورته نقترح الاتي:

- ١- الغاء جميع النصوص القانونية النازمة للجان الادارية ذات الاختصاص القضائي والمنصوص عليها في القوانين الضريبية المختلفة.
- ٢- اناطة المنازعات الضريبية جميعها سواء كانت متعلقة بفرض الضريبة ام تقديرها ام الاعفاء منها ام جبايتها او اي امر يتعلق بتطبيق الضريبة من حيث الموضوع وأي كان نوع الضريبة دخل ام عقار ام كمارك ام انتاج ام مبيعات ام غيرها بإحدى الجهتين الاتيتين:
- أ- محاكم ضريبية مستقلة يتم انشاؤها لهذا الغرض ترتبط اداريا بمجلس القضاء الاعلى او مجلس الدولة المؤسس حديثا بموجب القانون رقم (٧١) لسنة ٢٠١٧.١٥

- ب- محكمة القضاء الاداري كون اختصاصها ينصب على المنازعات الناشئة عن القرارات الادارية للسلطات العامة وهذا الامر ينطبق على المنازعات الضريبية، وهذا الامر يسعفه التنظيم القضائي الجديد للمحكمة وخصوصا بعد صدور قانون مجلس الدولة واستقلاله عن وزارة العدل.
- ٣- جعل المنازعات الضريبية ذات الطبيعة الجنائية والمتعلقة بارتكاب الجرائم الضريبية والكمركية والمخالفات المتفرعة عنها من احدى الجهتين الاتيتين:
- أ- استحداث قسم مستقل ضمن المحاكم الضريبية المقترح انشاؤها في النقطة (٢/أ) المبينة اعلاه لكي يضم القضاء الضريبي المستقل بين جناحية المنازعات الضريبية الموضوعية والمنازعات ذات الطبيعة الجنائية .
- ب- جعل المنازعات الجنائية ضمن اختصاص المحاكم الجنائية العادية بحسب نوع العقوبة الضريبية المقررة وجسامة الفعل المرتكب سواء اكانت محاكم الجناح ام الجنائيات.
- ونرى في تبني المقترحات اعلاه يساهم في تحقيق اكثر من غاية ومنها ما يلي :
- ١- توحيد اجراءات التنازع والتراجع الضريبي وهو ما يقلل من مدة المنازعات الضريبية وانهاء الخصومة بأسرع وقت ممكن ويصب ذلك في النهاية في صالح الخزينة العامة.
 - ٢- كفالة حق التقاضي بالنسبة للمكلف والمنصوص عليه في المادة (١٠٠) من الدستور النافذ وهو ما يولد الثقة لديه بالنظام القانوني والضريبي للدولة ويشعره بالرضا والقناعة بانه يقوم العدالة والانصاف وضمان الحقوق المالية والضريبية لأطراف العلاقة الضريبية بشكل متوازن بلا افراط في حقوق المكلف او تفريط بحقوق الخزينة العامة للدولة.
 - ٣- المساهمة في تأصيل مبادي القانون الضريبي واستقرارها واستفادة الادارات الضريبية من تلك المبادي عند تطبيقها للقوانين الضريبية وهو ما يساعد في وضوح احكام تلك القوانين وازالة الغموض الذي يكتنف نصوصها.
 - ٤- نشر الثقافة القانونية بالشؤون الضريبية وهو ما يصب في صالح رفع مستوى الوعي الضريبي لدى المجتمع فضلا عن تعزيز مبدأ سيادة القانون والذي يعد القضاء احد مجالاته الاساسية.

المبحث الثالث

تعزيز مبدأ سيادة الدستور في الشؤون الضريبية

Strengthening the principle of constitutional sovereignty in tax matters

اولا:-مشكلة الدراسة

من المعروف ان الدستور هو اعلى وثيقة قانونية تحكم مؤسسات الدولة والافراد على حد سواء ويتم الاستناد اليها في توزيع الصلاحيات والاختصاصات بين السلطتين التشريعية والتنفيذية . وقد انطوى الدستور العراقي الحالي لسنة ٢٠٠٥ على نصوص عدة تنظم الشؤون الضريبية وتحدد احكامها وتبين الجهة المعنية بتنظيمها. ولعل من ابرز ما تناوله في هذا الصدد مبدأين نعهده في قمة الاسس الحاكمة للنشاط المالي والضريبي للدولة وعلى جميع مؤسسات الدولة الالتزام بهما ، يتمثل الاول بما يعرف فقها وقضاء بمبدأ قانونية الضريبة الذي نص عليه في المادة (٢٨/اولا) بقوله (لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبي، ولا يعفى منها، الا بقانون)، حيث يفيد بأن الشؤون الضريبية فرضا واعفاء وتعديلا وجباية من اختصاص السلطة التشريعية حصرا لا يجوز ان تفوضها الى غيرها من السلطات على اساس الاختصاص المفوضة لا تقبل التفويض،^{١٦} وبالمقابل لا يحق للسلطة التنفيذية ان تباشرها باي صورة كانت. اما الثاني فتناولته المادة (١٩/تاسعا) من الدستور والتي نصت على (ليس للقوانين اثر رجعي ما لم يُنص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم). ويراد به عدم جواز ترتيب القوانين الضريبية باثر رجعي بل يكون سريانها من تاريخ صدورها حفاظا على مصلحة الخزينة العامة والمكلف على حد سواء^{١٧}.

وفي هذا السياق لا بد من التأكيد على مسألة مهمة ربما تغيب عن البعض وهي ان المشرع الدستوري قد تناول المبدأين المذكورين اعلاه في الفصل الخاص بالحقوق، ودلالة ذلك يقينا انه اراد منح الاشخاص ضمانات دستورية وقانونية في الشؤون الضريبية تتمثل بان الضريبة وان مثلت اقتطاعا لأموالهم وثروتاتهم بلا مقابل مساهمة منهم تغطيه النفقات العامة التي تتحملها الدولة، الا ان هذا الاقتطاع ينبغي ان يكون ضمن الحدود والقيود الدستورية والخروج عنها تفقده السند القانوني المشروع.

وفي رايانا ان الالتزام بالمبادئ الدستورية تلك يحقق العدالة الضريبية ويعزز الثقة بالنظام الضريبي بالدولة ويلقي نوع من الطمأنينة وتولد لديهم القناعة بأن ما يفرض عليهم من ضرائب تكون وفق الادوات الدستورية المقررة دون افتئات على حقوقهم، كما انما يضمن للخزينة العامة ايرادات ثابتة دون ان يحق

للسلطة التنفيذية وموظفي الإدارة الضريبية التنازل عنها أو الاعفاء منها بناء على اهواء أو مصالح أو اجتهادات شخصية بعيدة عن الاسانيد الدستورية الصحيحة وهذا ما نعهده احدى الادوات الاساسية لإصلاح النظام الضريبي في الفترة المقبلة.

ثانياً: التطبيقات الضريبية المجانية للدستور العراقي

لا بد ان نلفت الانتباه بعد كل الذي طرحناه الى بعض الاعمال التي تجاوزت بها كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية النصوص الدستور وهذا التجاوز بعضه نال من حقوق المكلف والبعض الاخر جار على حقوق الخزانة العامة وبالنتيجة مثل اعتداء على مبدأ سيادة الدستور في الشؤون الضريبية ومن ذلك ما يلي:

١- صدر عن مجلس الوزراء في جلسته الاعتيادية السابعة المنعقدة في ٢٣/٣/٢٠٠٦ قرار يقضي بتسمية اللجنة الاقتصادية العليا لتكون الجهة المركزية التي تتولى تحديد الجهات المشمولة بالإعفاء من الضرائب والرسوم. فهذا التحويل يعد افتئاتا على اختصاص السلطة التشريعية كون الاخيرة هي المعنية فقط بتقرير الاعفاء وتحديد المشمولين به وحدوده ونطاقه وزمانه ومكانه استنادا للمادة (٢٨/اولا). ولذا نرى ان اي اعفاء تقرره اللجنة المذكورة يبقى فاقدا لسنده الدستوري وينال من حقوق الخزينة العامة للدولة. يجدر الذكر ان مثل هذا التحويل صدر من المشرع في عام ١٩٩٥ عندما فوضت اللجنة الاقتصادية التابعة لمجلس الوزراء صلاحية تعديل نسب الرسوم^{١٨}. لكن ان صح هذا التحويل في ذلك العهد لا يصح حاليا ذلك لان التحويل ذاك صدر في ظل دستور لم يكن يجعل الرسوم من السلطات الحصرية بيد السلطة التشريعية بل يجوز تحويلها للسلطة التنفيذية وهو دستور ١٩٧٠. اما الدستور الحالي لسنة ٢٠٠٥ فعامل الضرائب والرسوم معاملة واحدة ولا يجوز مباشرتها الا من خلال السلطة التشريعية حصرا بحسب المادة (٢٨/اولا) سابقة الذكر.

٢- صدر عن مجلس الوزراء قرارا^٩ تضمن فقرتين الاولى تقضي بإيقاف الاستقطاع الضريبي على المخصصات الاستثنائية والمخصصات المضافة التي يتقاضاها المدراء العامون ومن هم بدرجاتهم فأعلى المستمرون بالخدمة وتعاد المبالغ المستقطعة من تاريخ تسلمهم المنصب، اما الثانية فتفيد بإعفاء موظفي الدولة من الضرائب المفروضة على المخصصات اعتبارا من ٢٠٠٨/٦/١.

وابرز ما يلاحظ على هذا القرار انه خالف الدستور الذي اكد ان الاعفاء هو من صلاحيات السلطة التشريعية حصرا كما انه خالف نص المادة (الثانية/٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ٢٠٠٨ التي فرضت الضريبة على الراتب الكلي للموظف بما فيها من مخصصات وتخصيصات حيث جاء فيها (تفرض الضريبة على مصادر الدخل الاتية... ٥- الرواتب ورواتب التقاعد والمكافئات والأجور

المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية او المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة..) وبذلك فوت على الخزينة العامة إيرادات يمكن تحصيلها بلا سند من القانون، كما انه من جانب ثالث تناولت الفقرة الاولى من القرار نصا بالزام الخزينة العامة بإعادة الضريبة المتحصلة من المدراء العاملين ومن في حكمهم باثر رجعي بخلاف الدستور الذي نص على عدم جواز الرجعية في الشؤون الضريبية.

٣- اصدر المشرع العديد من التشريعات التي فوض فيها السلطة التنفيذية صلاحية الاعفاء من الضريبة او فرضها او تعديلها بخلاف ما نص عليه الدستور الذي جعل عناصر قانونية الضريبة تلك محصورة به دون غيره ومن ذلك ما تضمنه قانون استيراد وبيع المنتجات النفطية رقم (٩) لسنة ٢٠٠٦ الذي نص في المادة (٢) منه على (تعفى استيراد وبيع المنتجات النفطية المستوردة والمنصوص عليها في هذا القانون من الرسوم الكمركية وضريبة اعمار العراق لمدة سنتين من تاريخ صدور هذا القانون ولمجلس الوزراء اعادة النظر بالإعفاء تبعا للظروف الاقتصادية). فعجز المادة يفيد بتفويض السلطة التشريعية لصلاحياتها بالإعفاء الى السلطة التنفيذية وهو مخالف للدستور كما ذكرنا وقد صدرت العديد من قرارات مجلس الوزراء بهذا الصدد التي تمددت مدد الاعفاء.

٤- تضمن قانون الاستثمار النافذ رقم (١١٣) لسنة ٢٠٠٦ نصا في المادة (١٥/ثالثا) يفيد بمنح هيئة الاستثمار صلاحية تمديد مدة الاعفاء من الضريبة من ١٠ سنوات الى ١٥ سنة وهذا ايضا يجانب الدستور لان مد فترة الاعفاء من العناصر الداخلة ضمن مفهوم الاعفاء والمنحصر دستوريا بالسلطة التشريعية ولا يجوز التنازل عنها.

٥- فضلا عن كل ذلك ان القوانين الضريبية التي صدرت قبل دستور ٢٠٠٥ تنطوي معظمها على منح صلاحية الحكومة تقرير الاعفاءات من الضرائب والرسوم وسبب ذلك ان هذه القوانين صدرت في ظل دساتير لم تكن تجعل الاعفاء من الضريبة من الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية بل كان الامر مقتصر على فرض الضريبة وجبايتها وتعديلها ومن ثم كان يمكن للأخيرة تفويضها الى السلطة التنفيذية^{٢٠} بخلاف ما جاء به الدستور الحالي لسنة ٢٠٠٥ ولذا يعد كل ما تتضمنه تلك القوانين من تفويض بالإعفاء غير متسقا مع احكام الاخير ويجب الغاؤها وان كان قد تحقق فيها الالغاء الضمني.

٦- تضمن قانون التعريف الكمركية رقم (١٢) لسنة ٢٠١٠ النافذ تفويض السلطة التنفيذية صلاحية تعديل الرسوم الكمركية (الضرائب الكمركية) وكان ذلك في الفقرة (اولا) من المادة (٢) منه التي نصت على (لمجلس الوزراء بناء على طلب من وزير المالية الاتحادي تعديل الرسم الكمركي المنصوص عليه

في جدول التعريف الكمركية والرزنامة الزراعية الملحق بهذا القانون في الاحوال الطارئة لضرورة اقتصادية ونقدية تستدعي اتخاذ اجراءات الحماية او المعاملة بالمثل).

ثالثا: الحلول القانونية للمشكلة

بغية تلافي المشاكل المؤشرة في الدراسة اعلاه والتوجه نحو اصلاح المنظومة القانونية للنظام الضريبي وبما ينسجم مع الدستور يقتضي القيام بما يلي:

- ١- الغاء كل النصوص الضريبية الواردة في القوانين الضريبية او غير الضريبية وكذلك الواردة في القرارات ذات الطبيعة القانونية والقرارات الادارية التي تفويض السلطة التنفيذية صلاحية فرض الضريبة او تعديلها او جبايتها او الاعفاء منها او تحديد اسعارها او نطاقها او زمان تطبيقها او مكانه. كون ان هذه المسائل من اختصاص السلطة التشريعية حصرا لا تقبل التفويض او الانابة.
- ٢- الغاء القرارات التي تعطي للجنة الاقتصادية العليا في مجلس الوزراء صلاحية منح الاعفاء او تحديد المشمولين به كون ذلك تغول لاختصاص السلطة التشريعية.
- ٣- الغاء اي قوانين تقضي بتطبيق الضرائب فرضا واعفاء وجباية باثر رجعي حفاظا على حقوق الخزانة العامة ومصالح المكلفين .
- ٤- الاعراض عن تضمين قوانين الموازنة العامة اي نص يتضمن فرض ضريبة او الاعفاء منها للمحافظة على استقرار النظام الضريبي ووضوحه وسلامة احكامه وهو ما يعزز الثقة بالنظام الضريبي ويلغي اي تشوهات يمكن ان تشوب احكامه.

المبحث الرابع

توسيع قاعدة المجتمع الضريبي

Expanding the base of the tax community

يراد بالمجتمع الضريبي فئة المكلفين الخاضعين للضريبة أيا كان نوعها وطبيعتها وتسمية المشرع لها ضريبة ام رسم ، وتتسع قاعدة المجتمع الضريبي في اي دولة من الدول بعدة عوامل من ابرزها في وجهة نظرنا اثنتان الاولى شمولية النظام الضريبي وفاعليته والثانية حصر المكلفين بالضريبة وتقليل من نسبة المتهربين منها ونعتقد ان النظام الضريبي في العراق افتقد الى تحقيق العاملين اعلاه وان كان العامل الثاني متمثلا فيه اكثر من الاول ويمكن بيان ذلك على النحو الاتي:

اولا: ضعف شمولية النظام الضريبي وفاعليته

١- **مشكلة الدراسة:** يمكن القول ان العراق كان يعد من الدول التي تعتمد على الضرائب بشكل كبير في تغطية نفقاتها حيث كانت تشكل ما نسبته ٥٠% او اكثر^{٢١} من الموازنة العامة ولكن بعد تأميم النفط والعديد من المنشأة الاقتصادية الخاصة وتحويلها الى القطاع العام مع اعفائها من الضريبة، قل اعتماد الدولة على الضريبة حتى وصل في بداية الثمانينات لا يتجاوز ٥% من حجم الايراد الكلي للدولة^{٢٢} وقد تجسد ذلك بتقرير العديد من الاعفاءات الضريبية لمختلف مجالات الحياة وكذلك الغاء عدد من الضرائب ومن بينها ضريبة الارض الزراعية عام ١٩٨٠ وضريبة التركات لسنة ١٩٩٤، واهمل تطبيق العديد من القوانين الضريبية مثل ضريبة الدفاع الوطني الصادرة بموجب قانون رقم (١٧٣) لسنة ١٩٦٧، واعتماد بعض الضريبة في تحديدها على اسعار بالدينار العراقي وليس نسبة مئوية من الوعاء الخاضع للضرائب وهو المتحقق بالنسبة لضرائب الانتاج التي ما زالت بعضها تقدر الضريبة عليها بأجزاء الدينار العراقي (١٠٠ فلس او ٢٠٠ فلس) وبالتأكيد ان مثل تلك التقديرات او طريقة التحديد تجعل من الضريبة لا شيء تذكر لاسيما بعد ارتفاع نسب التضخم بشكل كبير وانخفاض قيمة الدينار العراقي بحيث تصبح نفقات جبايتها اكثر من الايرادات المتحصلة منها مما يجعلها تتعارض مع القاعدة الضريبية التي تقضي بالاقتصاد في التحصيل.

فضلا عن ذلك اصدار العديد من التشريعات والقرارات الحكومية التي تقضي بالإعفاءات من الضريبة لا سيما بعد ان خولت هذه الصلاحية في عام ١٩٩٥ و ٢٠٠٥ لجنة الشؤون الاقتصادية بمجلس الوزراء ، اضافة الى تعليق تطبيق قانون الكمارك منذ عام ٢٠٠٤ واستمر هذا الحال حتى بعد صدور قانون التعرفة الكمركية رقم ١٢ لسنة ٢٠١٠. هذه كلها اعمال قلصت من حجم المجتمع الخاضع للضريبة.

٢- **الحلول القانونية للمشكلة:** اذا كانت الضريبة في العراق صعبة التقبل ولا يمكن اقناع المجتمع بضرورتها في ظل الوضع الحاضر الا ان الدولة ينبغي ان تكون قد اخذت تجربة عجز الايرادات المالية في الفترة الاخيرة بسبب انخفاض اسعار النفط وزيادة النفقات العسكرية بنظر الاعتبار وهي تجربة قاسية لا بد فيها ان تبحث الدولة على سبل اخرى لتغذية انفاقها. ونرى ان من ابرز هذه السبل ان لا يكون اقتصادها احادي الجانب ان تتبع استراتيجية طويلة الاجل تقضي اولا بتقليل نسب الاعفاء ومدياته الا بما يتناسب مع توجيه الاقتصاد ويخدم اهداف الدولة المستقبلية والاعتماد على الضرائب التي لا تؤثر على اصحاب الدخل المحدودة ، ومن ذلك ضريبة التركات التي للعراق تجارب كبيرة في تطبيقها وتبني ضريبة المبيعات بأسلوب يأخذ جانب العمومية لكن لا تفرض الا على السلع الكمالية واعفاء السلع الضرورية على ان تكون اسعار الضرائب تلك ابتداء منخفضة ثم يتم رفعها تدريجيا كلما زاد مستوى

الدخل القومي للأشخاص. فضلا عن ذلك سن قانون ينظم ضريبة البيئة كون التجربة اثبتت ان فرض هذه الضريبة اكثر نجاعة وفاعلية من تطبيق العقوبات على المخالفين لقواعد المحافظة على البيئة مثل ما هو الحال في قانون حماية وتحسين البيئة رقم ٢٧ لسنة ٢٠٠٩ العراقي النافذ .

ثانياً:- تقليص قاعدة المجتمع الضريبي بسبب ضعف قواعد الحصر الضريبي

١- مشكلة الدراسة: يعد العراق من بين الدول الرئيسية في المنطقة التي تبنت نظام الضرائب المتعددة وليست الموحدة ويتضح ذلك جليا في الضرائب العديدة التي ما زالت نافذة وقد بناها سابقا وهي ضريبة الدخل والعقار والعرضات والكمارك والانتاج والتسجيل والمبيعات وغيرها. وعليه فان عدم فاعلية الضرائب وانخفاض قاعدة المجتمع الضريبي هو ليس في قلة التشريعات الضريبية وانما بضعف قواعد حصر المكلفين بحيث اصبح الكثير من المكلفين يستطيعون ان يتهربوا من دفع الضريبة ويكون خارج المظلة الضريبية بسهولة و يسر وذلك نعزوه الى عدم فاعلية اجراءات الادارة الضريبية في الوصول الى بيانات المكلفين وقلة الاعتماد على البرامج والانظمة الالكترونية في التعرف على نشاطاتهم، فضلا الى عدم اجراء المسح الميداني و انخفاض السبل التي يتوسل بها موظفو الادارات الضريبية في الحوّل دون نجاح المتهربين من دفع الضريبة فيما يستهدفونه ويبيغونه، وعدم سيطرة الدولة على المنافذ الحدودية الكمركية او وصول السلطات الاتحادية الى بعض اقاليم الدولة وهي اقليم كردستان بحيث شكلت هذه المناطق فراغ ضريبي يلجأ اليه المكلفون كلما ارادوا الخروج عن نطاق الضريبة الاتحادية.

٢- الحلول القانونية للمشكلة: وفق ما طرحناه سابقا نعتقد ان اية اليات تتبع في سبيل اصلاح النظام الضريبي سوف لا تكون مؤثرة الا بعد تبني حزمة من الاجراءات التي تكفل بحصر المكلفين أيا كان الضريبة الخاضعين لها ونقترح في ذلك بعض السبل.

أ. تفعيل نظام البطاقة الضريبية: على الرغم من الهيئة العامة للضرائب اطلقت مشروع نظام البطاقة الضريبية الا ان هذا النظام لما يزل في بدايته ولم يكده فاعلية في حصر المكلفين، وذلك نعزوه برائنا الى عدة اسباب منها غياب الغطاء القانوني المناسب لتنظيمه، اذ لم يصدر به تشريع يوضح مفهومه وطبيعته ويبين الأشخاص الملزمين به فضلا الجزاء الذي يوقع على من يتخلف عن امتلاك البطاقة الضريبية، ونضيف الى ذلك ان الاعلام الضريبي لم يفلح في التثقيف لهذه الوسيلة او يبين للمواطن اهميتها وكيفية الحصول على البطاقة تلك وما هي الية الاستفادة بخلاف ما موجود في العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الامريكية التي استطاعت من خلال الرقم القومي الضريبي متابعة كل نشاطات المكلفين وحصر اعمالهم بسهولة ودقة^{٢٣}. كما انه العديد من دول الاتحاد الاوربي يعتمد جهازها الاداري على الاخذ بنظام الرقم القومي في تسجيل كافة المعاملات التي يجريها المكلف وذلك من خلال

الزام جهات التعامل بضرورة استخراج ايصالات متسلسلة يتم تسجيل معاملات الفرد وتسجيل رقمه عليها واطار الادارة الضريبية بهذا الرقم وقيمة التعامل^{٢٤}. اما في مصر فإنها اعتمدت على البطاقة الضريبية في حصر المكلفين بشكل كبير ومنذ فترة طويلة وقد حظر المشرع المصري التعامل مع المواطن اذا لم تكن لديه هذه البطاقة.^{٢٥}

ولذا لتفعيل نظام البطاقة الضريبية لا بد من سن قانون يحدد النظام القانوني لها بمجمل تفاصيله ودقائقه.

ب. انشاء قاعدة بيانات عن نشاط المكلف بالتنسيق مع مختلف مؤسسات الدولة: يستلزم حصر المكلفين توفير قاعدة بيانات متكاملة وقابلة للتحديث عن نشاطات جميع الاشخاص عن طريق ربط البيانات المتوفرة لدى المصالح والمؤسسات الحكومية ذات العلاقة بالإدارات الضريبية المختصة من خلال استخدام النظم المالية المتطورة والبرامج الالكترونية المبتكرة ، ومن ذلك مثلا ربط الهيئة العامة للضرائب بالهيئة العامة للكمارك ودائرة المرور العامة والجنسية ودائرة التسجيل العقاري ودائرة التقاعد والضمان الاجتماعي ووزارة التجارة ووزارة التخطيط وغير ذلك من الجهات الرسمية هذا فضلا عن اقسام الهيئة ذاتها. فتكون لدى الهيئة قاعدة بيانات متكاملة عن معظم نشاطات الاشخاص وتحديد من خلالها الاعمال الخاضعة للضريبة وتلك غير الخاضعة للضريبة.

فمثلا ربط الهيئة العام للضرائب بالهيئة العامة للكمارك للتعرف على السلع والبضائع الداخلة باسم الشخص ومن خلالها يتم التأكد ان استيرادها لأغراض المضاربة والتجارة ام لأغراض الاستعمال الشخصي وهو ما يعرف بالتصاريح الكمركية ونظام الاقتباسات. كما ان ربط بيانات الهيئة المذكورة بتلك المتوفرة بدائر التسجيل العقاري يفيد في تحديد مالكي الاراضي والعقارات والمستغلة اقتصاديا التي هي خاضعة لضريبة العقار. وربط وزارة التجارة ببيانات الهيئة يساهم في تحديد الشركات العاملة في العراق الاجنبية والمحلية والمسجلين في السجل التجاري والذين يحصلون على هويات ممارسة الاعمال التجارية والمقولة. ويستفاد من وزارة الصحة في التعرف على اسماء المتوفين ومن ثم يتم حصر دين الضريبة المستحق على المكلف قبل توزيعه على الورثة اذا كان قد توفي وهو مشغول الذمة بدين ضريبي معين، فضلا عن التعرف على بيانات الاشخاص الذين منحوا رخص مزاولة النشاط او المهن بالنسبة للمهن التي يشترط القانون لمزاومتها الحصول على تلك الرخص . ويرجع الى وزارة التخطيط للتعرف على اسماء المقاولين الذين احيلت المشاريع اليها ومبالغتها وكافة تفاصيلها ، كما يمكن الاستفادة من قاعدة البيانات المتوفرة في سجل الجنسية والاحوال المدنية او البطاقة الموحدة للتعرف على المعلومات الكاملة للمكلف وبياناته وعدد اولاده واعدادهم وحالتهم الزوجية والتمكن من حل مشكلة تشابه الاسماء التي تسبب

تعطيل المعاملات المالية والشخصية للعديد من الاشخاص او الحؤول دون تقديم المكلف بيانات كاذبة عن افراد عائلته للتهرب من دفع الضريبة من خلال التمتع بالسماحات القانونية.

فهذه بعض الامثلة على مدى امكانية استفادة احدى الادارات الضريبية من البيانات المتوفرة في مؤسسات الدولة المختلفة. وهذا الامر متيسر اليوم بشكل افضل من السابق بسبب انتشار البرامج والانظمة الالكترونية ونظم الاتمة، ومن ثم فان مقاطعة تلك البيانات مع بعضها البعض يمكن ان تستفيد الهيئة العامة للضرائب في حصر عدد كبير من المكلفين الذين هم الان خارج المظلة الضريبية لكن الامر يحتاج الى تشريع قانون او صدور قرار من مجلس الوزراء يفيد بتصدير الجهات الرسمية المختلفة لقاعدة البيانات المتوفرة لديها الى الهيئة المذكورة، كما يحتاج الى توظيف عدد من المختصين بالبرامج والنظم الالكترونية من اصحاب الخبرة والكفاءة في هذا المجال يستطيعوا ابتكار برامج ونظم تتمكن من مقاطعة البيانات المتوفرة بسهولة ويسر وتوريدها الى الاقسام الضريبية المختصة للاستفادة في فتح ملف الكتروني بكل شخص خاضع للضريبة او غير خاضع مسجل او غير مسجل.

ت. تفعيل نظام مسك الدفاتر التجارية واصدار السلطة المالية نماذج الدفاتر المحاسبية الملزم مسكه من قبل اصحاب الصنائع والحرف ومكاتب العقار واصحاب الصيدليات والمختبرات والتي تقاعست السلطة المذكورة عن اعدادها منذ اصدار نظام مسك الدفاتر التجارية لسنة رقم (٢) لسنة ١٩٨٥. ونفضل في هذا المجال السماح بمسك الدفاتر التجارية بشكل الكتروني تسهيلا لحفظه وتوريده الى الادارات الضريبية وتدقيقه.

ث. الزام الجهات التي تمنح التراخيص لمزاولة الاعمال التجارية والمهن والحرف بإرسال بيانات كاملة عن اصحابها الى الهيئة العامة للضرائب .

ج. حصر الحدود الكمركية والسيطرة عليها لمنع التهريب الكمركي وتحديد المنافذ الكمركية على الحدود السياسية للدولة وليس داخل اقليمها كما وتتخذ الاجراءات المناسبة لفرض السلطات الاتحادية وجودها على الحدود الكمركية الشمالية في اقليم كردستان لضبط فرض وجباية الضريبة الكمركية وهي ضريبة اتحادية.

ح. تشريع نظام الفاتورة الضريبية في حالة اعتماد ضريبة المبيعات على نطاق واسع حيث تتضمن هذه الفاتورة دفاتر تجارية تعتمد من قبل الهيئة العامة للضرائب يذكر فيها اسم البائع والمشتري ورقم البطاقة الضريبية وقيمة المبيع متضمن الضريبة وهي مطبقة في مصر بالنسبة لضريبة القيمة المضافة وسابقا بالنسبة لضريبة المبيعات.

المبحث الخامس

زيادة الوعي ونشر الثقافة القانونية الضريبية

Increase awareness and dissemination of tax legal culture

أولاً: مشكلة الدراسة: أكدت العديد من الدراسات النظرية والتطبيقية على أن السبب الرئيس لانخفاض الإيرادات الضريبية هو بسبب ضعف الوعي ضريبي وغياب الثقافة القانونية الضريبية. وإذا كانت دول عديدة متقدمة ونامية ذهبت إلى اتباع سبل شتى في سبيل تعزيز هذين العاملين فإن العراق ما زال حسب ما نعتقد يعاني من تدني مستوى الوعي والثقافة القانونية حتى عند الكثير من الموظفين في شؤون بحسب ما أوضحت ذلك بعض الدراسات الاستبائية^{٢٦} فما بالك بالنسبة للمواطن أو المكلف وكان ذلك لعدة أسباب ذكرنا بعضها سابقاً وهي تشتت الأحكام الضريبية وتعددتها وعدم استقرار التشريعات الضريبية وكثرة تعديلها ووجود تعارض في فرض الضريبة والاعفاء منها وعدم وجود قضاء يؤصل المبادئ القانونية ويحدد أحكامها وضعف ثقة المكلف بالإدارة الضريبية.

ثانياً: الحلول التنظيمية للمشكلة: نرى أن تعظيم الموارد الضريبية يحتاج جهوداً حثيثة وإجراءات عملية تتبعها مؤسسات الدولة المختلفة بشكل عام والإدارات الضريبية المختصة بشكل خاص بغية نشر الثقافة القانونية الضريبية داخل المجتمع وهو ما يقلل من نسب المتهربين من دفع الضريبة ويلقي نوع من المصداقية والثقة في النظام المالي والضريبي للدولة ولعل من بين ما تلك الجهود والإجراءات ما يلي:

- ١- تعريف المواطنين بالنظام الضريبي للدولة من خلال وسائل الإعلام المقروءة والمسموعة والمكتوبة بأسلوب توضيحي بسيط وغير معقد يبين مفهوم الضريبة ومبررات دفعها والقوانين التي تنظمها والية احتسابها أو جبايتها والطرق الكفيلة بالاعتراض عليها والسند الدستوري في تقريرها.
- ٢- استحداث قسم في الهيئات الضريبية المختصة الهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للكمارك يكون فيه موظفي ذوي خبرة واختصاص ولباقة في الأسلوب للإجابة على استفسارات الخاضعين للضريبة إبان كان نوعها وطبيعتها واستجلاء جوانب الغموض الابهام التي تترأى لهم في إجراءات فرض الضريبة أو تقديرها أو حسابها أو الاعفاء منها أو جبايتها سواء عن طريق الاتصال بالهاتف أو بالبريد الإلكتروني، وهذا مهم جداً وسبيل ناجح في جذب المكلفين نحو الأداء الطوعي للضريبة وتعزيز ثقته بالإدارات الضريبية، ومن خلال ذلك سيكون المكلف على بينة من الضريبة التي سيدفعها وطريقة احتسابها ولا

يكون ضحية لابتزاز بعض ضعاف النفوس من الموظفين والمحاسبين الماليين والذي يتحقق بسبب اظهار حجم الصعاب والمشاكل التي سيواجهها في التحاسب الضريبي وهو ما يدفعه الى سلوك السبيل غير المشروعة للتخلص من دفعها، او دفع مبالغ اقل من حقيقتها بمقابل رشا او ما في حكمها، علما ان وسيلة الاستعلام تلك استخدمت في اليابان على نطاق واسع وكان لها نتائج مهمة في سبيل رفع الوعي الضريبي.

٣- نشر دليل ارشادي متكامل على المواقع الالكترونية الخاصة بصيغة سؤال وجواب عن ابرز المسائل العامة والمحاسبية الخاصة بكل ضريبة، فمثلا بالنسبة لضريبة الدخل تكون الاجابة عن ماهية الضريبة ووعاءها وكيفية تطبيق احكامها على مختلف الخاضعين لها ومن المشمول بها والجهة المعنية بدفعها وكيفية جبايتها والية تقسيطها وطريقة احتسابها بأمثلة تطبيقية والاعفاءات المتعلقة بها وماهية المبالغ التي يمكن تنزيلها والخسائر الضريبية وكيفية فرضها على شركات الاموال والاشخاص وما هي الفرق بينها وبين الضرائب الاخرى فهذه الاجابات سوف تخلق ثقافة قانونية عند المكلفين فضلا عن موظفي الادارات الضريبية ممن لم يملك بعد خبرة في مجال عمله . واذا كانت الهيئة العامة للضرائب قد خطلت هذه الخطوة الا انها تحتاج الى تطوير وتفصيل اكثر كما ينبغي تعميمها على كل انواع الضرائب التي تلزم بتحصيلها كما ان الهيئة العامة للكمارك يحتاج منها الكثير في هذا الاطار.

٤- اتباع السبل الكفيلة لاستخدام نظم المكننة والبرامج الالكترونية في سبيل اداء المكلفين التزاماتهم الضريبية مثل ملئ الاقرارات الضريبية المذيلة بالتوقيع الالكتروني، لا سيما وان المشرع العراقي اصدر منذ عام ٢٠١٢ قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات الالكترونية ويمكن ان يشجع الاقرار بتحميل الوثائق والدفاتر التجارية والسندات التي تثبت صحة اقراره فضلا عن ابتكار برامج لاحتساب الضريبة الكترونيا، وهذا يحتاج الى جهود كبيرة في مجال الحاسوب والامتة لفحص ذلك الاقرار واجابة المكلف عليه. علما ان هذه الخطوة تتبعها مصر حاليا وهي تعد احدى وسائلها الناجحة لإصلاح النظام الضريبي حيث يوجد على الموقع الالكتروني لمصلحة الضرائب نماذج لاستخراج البطاقة الذكية بالتوقيع الالكتروني خاص بالمول او جهة الالتزام ونماذج اخر خاص بمكاتب المحاسبة والمحاماة وتم تخصيص موقع الكتروني للتدريب على خدمات التوقيع الالكتروني .

ونرى ان هذا السبيل يحقق اكثر من غاية فمن جانب يخفض من حلقات الاتصال المباشر مع موظفي الادارات الضريبية وهو ما يقلل من نسب الفساد المالي التي ربما تسلك من قبل بعض الموظفين الذين يعتاشون على ابتزاز المكلفين وسلب اموالهم مما اضروا بمصداقية النظام الضريبي للدولة. ومن جانب ثاني يساعد في انجاز المعاملات الضريبية واحتساب الضريبة وتحصيلها بشكل اسرع فضلا عن انه يقلل من الاعباء النفسية والجسدية التي تواجه المكلف عند مراجعته الادارات الضريبية بسبب الاجراءات البيروقراطية والروتين الوظيفي والتي تعد احدى اسباب تهرب المكلفين من دفع الضريبة.

٥- الموافقة على اعتماد اقرارات المكلف كأساس في احتساب الضريبة ودفعها لاسيما اذا كانت مصادقة من محاسب او مراقب حسابات مع تقديم الدفاتر والسجلات التي تؤيدها، وهجر اسلوب التقدير الجزافي الذي تنتهجه الهيئة العامة للضرائب مثلا بالاعتماد على الضوابط السنوية ، والذي لا يعبر عن حقيقة ارباح المكلف، كما انه يقلل من ثقة المكلف بالإدارة الضريبية ومصادقية اجراءاتها. وبالمقابل لذلك ينبغي تشديد العقوبات الضريبية وتغليظ احكامها على من يخالف القوانين الضريبية.

٦- ادخال موظفي الهيئة العامة للضرائب والكمارك في دورات توعوية عن كيفية التعامل مع المكلفين واستخدام الاسلوب الحسن وغير المتشنج والبعيد عن التعالي والتهكم والاسلوب الارشادي وهوما يشعر المكلف بالتقدير والاحترام وبما يستحقه لا سيما وهو مقبل على اقتطاع جزء من امواله ودفعها الى الدولة لتغذية النفقات العامة.

المبحث السادس

عدم تضمين الاحكام الضريبية ضمن نصوص الموازنة العامة

Not to include tax provisions within the general budget texts

سلك المشرع العراقي منذ فترة مسلكا غير محمود من الناحية القانونية والمالية تمثل بتضمين قوانين الموازنة العامة العديد من التشريعات الضريبية التي تفرض ضرائب جديدة او ترفع من اسعار الضرائب القائمة او تقرير اعفاءات ضريبية او احداث تغييرات وتعديلات على القوانين الضريبية النافذة، ومثال ذلك ما نص عليه قانون الموازنة لسنة ٢٠١٦ في المادة (٢٤) منه بفرض ضريبة مبيعات على كارتات الموبايل والانترنت وفرض ضريبة المطار على تذاكر السفر وضريبة المبيعات على البضائع المستوردة وضريبة على السكائر والتبغ والشروبات الكحولية^{٢٧}. وفي قانون الموازنة ٢٠١٧ نص على فرض ضريبة المبيعات على كارتات الموبايل والانترنت^{٢٨} كما نص على تعديل سعر ضريبة العقار من ١٠% الى ١٢%^{٢٩}، وغير ذلك من الامثلة .

ويجدر الذكر ان هذا الطريق منتقد من قبل الفقه المالي والقانوني^{٣٠} لكونه ينال من قاعدة اليقين الضريبي على اساس ان قوانين الضرائب هي قوانين دائمة لا يضرب لها اجلا في السريان في اغلب الاحوال ، بينما قوانين الموازنة هي مؤقتة تطبق احكامها لمدة سنة ومن ثم فان صفة الاستقرار التشريعي والتي هي احدى عناصر تحقق اليقين الضريبي سوف لا تتحقق طالما القوانين الضريبية يدركها التعديل او الزيادة او النقصان مع كل قانون موازنة يصدر مما يتعذر على المكلف التعرف على حقيقة القاعدة الضريبية التي تحكم مركزه القانوني، كما ان مثل هذا النهج يحدث الكثير من المشاكل حتى بالنسبة للإدارات الضريبية

المكلفة بتطبيق الضريبة لما تحدثه من ارباك واضطراب في القواعد القانونية الواجب تنفيذها بين تلك الواردة في القوانين الضريبية الدائمة او غيرها الواردة في قوانين الموازنة الصادرة سنويا، مما يدفعها الى بناء قراراتها على اجتهادات خاطئة وبعيدة عن المشروعية قد تضر بمصالح الخزينة العامة للدولة او مصالح المكلف دون سند من القانون. وهو ما تحقق فعلا على ارض الواقع عندما تناول قانون موازنة ٢٠٠٨ نصوصا تقضي بمضاعفة السماحات الضريبية للموظف ومضاعفة مقياس الضريبة والمنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، اي تقليل العبء الضريبي بالنسبة للمكلف. وكان من المفترض بالجهات المختصة وبناء على تعليمات تصدرها الهيئة العامة للضرائب تطبيق الاحكام تلك لغاية ٢٠٠٨/١٢/٣١ كون ان مدة تطبيق الموازنة هي (١٢) شهرا تنتهي بنهاية السنة المالية، لكن الذي حصل هو استمرار الجهات الرسمية باستقطاع الضريبة عند المنبع بتطبيق احكام قانون الموازنة المذكور للسنوات ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ و ٢٠١١ بخلاف الاحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل، وهو ما يعني خسارة الخزينة العامة إيرادات مالية كان يمكن تحصيلها من المكلف في حالة عدم مضاعفة السماح الضريبي او مضاعفة مقياس الضريبة. ويجدر الذكر انه لما ادركت الحكومة هذا الخطأ في التطبيق حاولت معالجته بتضمين مشروع قانون الموازنة لسنة ٢٠١٢ والمقر من قبل مجلس النواب نصا يفيد بإطفاء الديون المستحقة للحكومة بذمة المكلفين بدفع الضريبة جراء استمرار الجهات الرسمية بتطبيق المادة (٢٠) من قانون الموازنة لسنة ٢٠٠٨ للمدة من ٢٠٠٩/١/١ ولغاية ٢٠١١/١٢/٣١ وما زال هذا النص يرد ذكره في كل قوانين الموازنة اللاحقة ومنها قانون موازنة ٢٠١٧.^{٣١}

ولذا فأنا نتمنى على السلطة التشريعية وكذا السلطة التنفيذية بعدها التي تعد مشروع قانون الموازنة العامة ان لا تضمنان الاخيرة اية نصوص واحكام تتعلق بالشؤون الضريبية للمحافظة على استقرار النظام الضريبي وثبات احكامه وهو ما يساهم في تحقيق قاعدة اليقين الضريبية كما ان الاشخاص بطبيعة الحال يجبلون ويعتادون على الضريبة حتى وان كانت مرتفعة ويطوعون الادارة في تطبيقها افضل من تخفيضها سنة وزيادتها سنة اخرى كون ذلك يصيب مراكزهم بالاضطراب والارباك فضلا عن ذلك ان استقرار الاحكام الضريبية مهم جدا بالنسبة للادارات الضريبية لكي يكون تطبيقها للتشريع الضريبي على نمط واحد ونسق ثابت.

الخاتمة

Conclusion

لقد بان من ثنايا البحث ان المشاكل التي تحيط بالنظام الضريبي العراقي متشعبة وعميقة ولها اكثر من بعد بعضها يتعلق بالقوانين والتشريعات الناظمة للشؤون الضريبية وبعضها تخص جهات الفصل في الخصومات الضريبية وثالثة تمس جوهر عمل السلطات الضريبية، ومن ثم فانه اذا ما اردنا استخدام الضريبة كأساس في تعظيم موارد الدولة وتوجيه الاقتصاد بما ينسجم مع فلسفتها واهدافها لا بد من اجراء عملية اصلاح ضريبي متكاملة تمس كل الجوانب تلك. ولذا نقترح في سبيل ذلك مجموعة من التوصيات التي نراها مناسبة لتحقيق عملية الاصلاح تلك وعمل على تعزيز الثقة بالنظام المالي والضريبي للدولة وهي تضاف الى ما سبق ان طرحناه من حلول وعلى النحو الاتي:

- ١- توحيد القوانين الضريبية المتناثرة الاحكام في تشريعات مختلفة في قانون واحد او اثنين على وفق الالية التي طرحناها سابقا عند دراسة المشكلة.
- ٢- اناطة جميع المنازعات الضريبية ايا كان نوع الضريبة بالقضاء سواء كان القضاء الاداري ام انشاء قضاء ضريبي مستقل مع الغاء اللجان ذات الاختصاص القضائي وفق ما طرحناه في ثنايا البحث.
- ٣- الالتزام بعدم فرض اية ضريبة او تعديلها او الاعفاء منها او جباتها الا بقانون دون تفويض او انابة، وعدم ترتيب الضرائب باثر رجعي اتساقا مع احكام الدستور والغاء كل التشريعات والقرارات الادارية المخالفة لذلك.
- ٤- نقترح على السلطات الضريبية اليات جديدة ومبتكرة لتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي بحيث يخضع للضريبة فعلا كل من يشملها حكمها لكي لا تكون هوة بين القانون والواقع مثل ربط قاعدة بيانات المؤسسات الرسمية ذات العلاقة بالإدارات الضريبية وتوسيع الية المسح الضريبي ومد اليات الحجز عن المنبع المعمول بها في ضريبة الدخل بالنسبة للرواتب والاجور بشكل اكبر لتشمل اوعية وضرائب اخرى.
- ٥- نشر الثقافة الضريبية داخل المجتمع الضريبي وعلاوة على ما ذكرناه من حلول في طيات البحث نقترح على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ان تدخل مادة منهجية باسم الضريبة تدرس في كل الكليات تحتوى على مفردات بسيطة تتعلق بمفهوم الضريبة واهميتها وضرورتها للمحافظة على الدولة وتعظيم مواردها واساسها الدستوري وانواعها والقوانين التي تنظمها في العراق والهيئات المعنية بجبايتها. كما نقترح تخصيص وحدات او ساعات دراسية مستقلة لمادة القوانين الضريبية في العراق والتي تتكون من ثمان قوانين او اكثر ضمن المواد المنهجية لكليات القانون بمعزل عن مادة المالية العامة لكي تنال تلك المادة اهتمام اكبر في مجال الدراسات القانونية من قبل طلبة القانون وتدرسيها على حد سواء وهو ما

يعمق الثقافة القانونية للمجتمع في الشؤون الضريبية. يجدر الذكر ان دراسة مادة المالية العامة في كليات القانون مخصص لها وحدتين دراسيتين فقط وهي غير كافية لتغطية جميع مفرداتها المتمثلة بالنفقات العامة والايرادات العامة والموازنة العامة والتشريع الضريبي للعراق بما ينطوي عليه من قوانين ضريبية عديدة هي قانون ضريبة الدخل والعقار والعرصات والكمارك والانتاج والمبيعات والطابع والتسجيل وغيرها.

الهوامش

Margins

^١ نظر في ذلك

Louis Trotabas ,Precis de science et technique fiscal edition 2, Libraire

Dalloz,Paris,1960,p95

وكذلك د.حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب ، ط١ ، القاهرة ، دار المعارف ، ١٩٧٣ .

^٢ انظر الموقع الالكتروني الاتي:

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> تاريخ الزيارة في ٢٥/٨/٢٠١٧

^٣ انظر تفاصيل احكام تلك الضرائب كتابنا الموسوم علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٢)، العاتك للكتاب، القاهرة ، ٢٠١٢ ، ص ١٣٠ - ٢٠٩ .

^٤ انظر في تفصيل ذلك اطروحتنا الموسومة : القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق/جامعة النهريين، ٢٠٠٤ ، ص ٦٥-٨٦ ،

^٥ انظر المواد سبع وثلاثون-اربعون من قانون ضريبة الدخل النافذ.

^٦ انظر المادة (عشرون) من قانون ضريبة العقار والمادة (السابعة) من قانون ضريبة العرصات.

^٧ انظر المواد (٧٤ و ٢٤٥ و ٢٤٦ من قانون الكمارك

^٨ ينظر المواد (الثامنة والتاسعة) من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨ النافذ

^٩ ينظر تفصيل ذلك في كتابنا علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مصدر سابق، ص ١٩٣ .

^{١٠} وقائع عراقية ع (٤٣٥٤) في ٢/٣/٢٠١٥

^{١١} غير منشور

^{١٢} غير منشور

^{١٣} غير منشور

^{١٤} ينظر في ذلك البيانات الصادرة عن وزير العدل والمتضمنة تعيين قضاة لرئاسة الهيئة التمييزية الخاصة

بضريبة الدخل وعدد من الجان الاستثنائية في بغداد والمحافظات والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية

ع(٤٤٣٢) في ٢٣/١/٢٠١٧

^{١٥} نشر في الوقائع العراقية عدد (٤٤٥٦) في ٧/٨/٢٠١٧ .

^{١٦} ينظر في تفصيل المبدأ بحثنا الموسوم احوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية

في ظل الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥) ، بحث موعود بالنشر في مجلة بيت الحكمة ، في ٢٩/٤/٢٠١٥ و عثمان

سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة الى

- كلية الحقوق /جامعة النهريين، ٢٠٠٣. و د. محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي (دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا) ، ط١، مطبوعات جامعة الكويت ، ١٩٩٩.
- ^{١٧} ينظر في تفصيل المبدأ بحثنا مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، ع(٢)، س(١)، ٢٠٠٩.
- ^{١٨} كان ذلك بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) والمنشور في الوقائع العراقية ع(٣٥٨١) في ١٨/٩/١٩٩٥.
- ١٩ قرار مجلس الوزراء رقم (٧٧٤٩) في ١٣/٤/٢٠٠٨ اشار اليه د. عباس مفرج فحل ، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي(دراسة قانونية مقارنة) ، ط١، مكتبة زين الحقوقية والادبية، بيروت ، ٢٠١٦، ص٣٦.
- ^{٢٠} مثال ذلك ما دستور ١٩٧٠ وصدر في ظله كل من قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ وقانون الكمارك لسنة ١٩٨٤ نص في المادة (٣٥) منه على ان (اداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى الا بقانون)
- ^{٢١} ويحسب بعض الفقه المالي حصة الحكومة من شركات النفط الاجنبية بمثابة ضريبة. ينظر في ذلك د. عبد العال الصكبان ، الميزانية والخصومات المباشرة ، ط١، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٦٧، ص١٧٩، هـ ١.
- ^{٢٢} ينظر في تفصيل ذلك : طالب محسن جابر، ناجحة عباس علي، فاطمة علي جواد، الاثار الاقتصادية للضرائب في العراق للمدة من ١٩٧١- ٢٠٠٥، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، ٢٠٠٦، ص١١-١٧.
- ^{٢٣} د. احمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، ك١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥، ص٥٢٤.
- ^{٢٤} جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق/ جامعة عين شمس، ١٩٨٢، ص٥٤٦.
- ^{٢٥} د. السيد عطية عبد الواحد ، شرح احكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين والضريبة على ارباح شركات الاموال، ط١، النهضة العربية، ١٩٩٥، ص٥٢١-٥٢٣.
- ^{٢٦} انظر في ذلك دراسة قدمها كريم سالم كماش، الوعي الضريبي في العراق اسباب التذني وسبل النهوض، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، ٢٠٠٦، ص ٢٥ حيث بين فيها ان نسبة ٥٩% من عينة موظفي الهيئة العامة للضرائب لم يتمكنوا من ايضاح تصورهم لمفهوم الضريبة واهدافها او كان تصورهم عنها خاطئا.
- ^{٢٧} انظر المادة (٢٤) من قانون موازنة ٢٠١٦
- ^{٢٨} انظر المادة (٢٣) من قانون موازنة ٢٠١٧
- ^{٢٩} المادة (٣٧) من قانون الموازنة.
- ^{٣٠} ينظر في تفصيل ذلك:
- د. هشام محمد البدري ، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف ، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص١٥١-١٥٢.

المصادر

Sources

أولاً: الكتب العربية والاجنبية

- I. د. احمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، ك١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥.
- II. د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب ، ط١، القاهرة ، دار المعارف ، ١٩٧٣.
- III. د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٢)، العاتك للكتاب، القاهرة ، ٢٠١٢.
- IV. د. السيد عطية عبد الواحد ، شرح احكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين والضريبة على ارباح شركات الاموال، ط١، النهضة العربية، ١٩٩٥.
- V. د. عباس مفرج فحل ، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي(دراسة قانونية مقارنة) ، ط١، مكتبة زين الحقوقية والادبية، بيروت ، ٢٠١٦.
- VI. د. محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي (دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا) ، ط١، مطبوعات جامعة الكويت ، ١٩٩٩.
- VII. د. هشام محمد البدري ، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف ، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
- VIII. د. عبد العال الصكبان ، الميزانية والضرائب المباشرة ، ط١، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٦٧، ص١٧٩، هـ ١.
- IX. Louis Trotabas ,Precis de science et technique fiscal edition 2, Libraire Dalloz,Paris,1960.

ثانياً: البحوث

- I. رائد ناجي احمد، احوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في ظل الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥) ، بحث موعود بالنشر في مجلة بيت الحكمة ، في ٢٩/٤/٢٠١٥.
- II. رائد ناجي احمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية ، ع(٢)، س(١)، ٢٠٠٩.
- III. طالب محسن جابر، ناجحة عباس علي، فاطمة علي جواد، الاثار الاقتصادية للضرائب في العراق للمدة من ١٩٧١- ٢٠٠٥، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي ، ٢٠٠٦.
- IV. كريم سالم كماش، الوعي الضريبي في العراق اسباب التدني وسبل النهوض، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، ٢٠٠٦.

ثالثاً: الرسائل والاطاريح

- I.** جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق/ جامعة عين شمس، ١٩٨٢.
- II.** رائد ناجي احمد، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق/جامعة النهريين، ٢٠٠٤.
- III.** عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق /جامعة النهريين، ٢٠٠٣.

رابع: الدساتير والقوانين

- I.** دستور ١٩٧٠
- II.** دستور ٢٠٠٥
- III.** قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
- IV.** وقانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.
- V.** وقانون ضريبة العرصات رقم (١٦٩) لسنة ١٩٦٢
- VI.** قانون الكمارك (٢٣) لسنة ١٩٨٤.
- VII.** قانون التعريف الكمركية رقم (١٢) لسنة ٢٠١٠
- VIII.** قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨ النافذ.
- IX.** قانون موازنة ٢٠١٦
- X.** قانون موازنة ٢٠١٧
- XI.** قانون استيراد وبيع المنتجات النفطية رقم (٩) لسنة ٢٠٠٦