امكانية تغطية العجز الحاصل في الموازنة العامة للدولة عن طريق زيادة الضرائب والرسوم (دراسة تطبيقية في المديرية العامة للضرائب / السليمانية)

م.م. داركو محمد جزا عثمان
قسم التقنية الإدارية - الكلية التقنية الإدارية - جامعة السليمانية التقنية - كوردستان العراق
الايميل: darko.othman@spu.edu.iq

م. آرينا مصطفى فرج
قسم التقنية الإدارية - الكلية التقنية الإدارية - جامعة السليمانية التقنية - كوردستان العراق
الايميل: areenafarag@yahoo.com

الملخص

تعد الضريبة إحدى أهم أدوات السياسة المالية للدولة، وهي ليست فقط مورداً أساسياً للخزينة العامة فحسب، بل وسيلة فعالة لتدخل الدولة في مستوى الحياة المعيشية والاجتماعية لمواطنيها عن طريق إعادة توزيع الدخل، وهي تنقسم على نوعين أساسيين، هما الضرائب المباشرة من أهمها ضريبة الدخل والضريبة غير المباشرة من أهمها ضريبة القيمة المضافة، إذ إن الضريبة تعتبر مصدراً مالياً مهماً في أكثر من 136 بلداً، وخلال السنوات الأخيرة تم في العديد من الدول النامية الاعتماد على الضريبة في إطار برامج الإصلاح الضريبي، وبعد التضخم بمعدلاته غير الطبيعية إحدى أبرز الظواهر الاقتصادية غير المرغوبة التي يعاني منها أغلب اقتصاديات دول العالم لما لهذه الظاهرة من تأثير في مجمل المجالات الاقتصادية والاجتماعية وتمتد إلى السياسية أيضاً، فضلاً عن تماسها مع حياة المواطن اليومية ولقد شهد الاقتصاد العراقي وإقليم كوردستان العراق منذ عقد التسعينيات ولحد الآن موجة تضخمية حادة ومستمرة الأمر الذي دفع أسعار الكثير من السلع والخدمات نحو الزيادة المستمرة، إذ أخذ بنظر الاعتبار ارتفاع الأسعار الذي يُعد أحد العوامل الرئيسية التي تحكم القرارات الاستهلاكية والادخارية والإنتاجية والاستثمارية للوحدات الاقتصادية والاجتماعية، وفي عام 2012 شهد العراق بصورة عامة وإقليم كوردستان بصورة خاصة انخفاض في أسعار النفط أذا سبب عجز كبير في الموازنة العامة للدولة لأن العراق يعتمد والى حد كبير على عائدات النفط الخام المصدر، ومن هنا تأتي أهمية الدراسة أذ درس الباحثان مدى إمكانية الاعتماد على عوائد أخرى لتحل ولو بدرجة صغيرة محل عائدات النفط.

الكلمات المفتاحية: الموازنة العامة، الضرائب والرسوم، تغطية، عجز.

The Possibility of Covering the Deficit in the State Budget by Increasing Taxes and fees

(An applied study at the General Directorate of Taxes / Sulaymaniyah)

Darko Mohammed Jaza Othman

Department of Administrative Technology – Administrative Technical College -
Sulaimani Polytechnic University
Email: darko.othman@spu.edu.iq

Arina Mustafa Faraj

Department of Administrative Technology – Administrative Technical College -
Sulaimani Polytechnic University
Email: areenafarag@yahoo.com

ABSTRACT

Tax is one of the most important tools of the financial policy of the state, and it is not only an essential resource for the public treasury, but also an effective means for the state to enter the standard of living and social life of its citizens by redistributing income, and it is divided into two basic types, namely direct taxes, the most important of which are income tax and tax is not Directness is among the most important of the value-added tax, since the tax is an important financial source in more than 136 countries, and in recent years, in many developing countries, the tax has been relied on within the framework of tax reform programs, and inflation at its abnormal rates is one of the most prominent phenomena Economic undesirable suffered by most of the economies of the countries of the world because of this effect of the overall economic and social areas and extends to the political as well, as well as its contact with the daily life of the citizen. The Iraqi economy and the Kurdistan Region of Iraq have witnessed since the nineties and until now a sharp and continuous inflationary wave, which Paying the prices of many goods and services towards the continuous increase, taking into account the high prices, which is one of the main factors governing consumer, savings, production and investment decisions for economic and social units, 2012 Iraq witnessed in general and the Kurdistan Region in particular a decrease in oil prices if the cause of a large deficit in the state budget because Iraq depends to a large extent on the revenues of the source crude oil, hence the importance of the study as the researchers studied the possibility of relying on other returns to be resolved even to a degree Small replaces oil revenue .

Keywords: budget, taxes and fees, coverage, deficit.

المبحث الأول : منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث :

تكمن مشكلة الدراسة في التساؤل الاتي " هل يمكن تغطية العجز في الميزانية العامة للدولة من خلال رفع نسبة الضرائب؟ " في العراق وإقليم كردستان العراق خاصة .

ثانياً : أهمية البحث :

تعد الضرائب أحد الموارد الرئيسية للإيرادات في إقليم كردستان العراق، فالضريبة بشكل عام تزيد من خزانة السلطة ، وهذه الدراسة تساهم في بيان السياسات الضريبية المتبعة من قبل السلطات المالية في حال الازمات الاقتصادية ومنها رفع النسب الضريبية في حالة انخفاض اسعار النفط مثلاً لتغطية العجز الحاصل في الموازنة العامة للدولة " بإقليم كردستان العراق انموذجاً .

ثالثاً: أهداف البحث :

يسعى البحث إلى تحقيق الاهداف الآتية :

1. التعرف على المحاسبة الضريبية .
2. التعرف بماهية الموازنة العامة للدولة .
3. التعرف على كيفية استخدام الضريبة لرفع إيرادات الدولة وتغطية العجز الحاصل في الموازنة العامة للدولة في إقليم كردستان العراق.

رابعاً: فرضية البحث :

يمكن صياغة الفرضية الأساسية للدراسة كالآتي : " ان زيادة النسب الضريبية يساهم الى حد ما في تغطية العجز الحاصل في الموازنة العامة للدولة "

خامساً : مصادر جمع المعلومات

- الجانب النظري : لقد تمت تغطية الجانب النظري بما يأتي :

1. المصادر العربية من(الكتب والمقالات والبحوث والرسائل والأطاريح الجامعية من المكتبات العلمية مثل مكتبة كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة السليمانية والكلية التقنية في السليمانية) .
2. شبكة المعلومات العالمية (الإنترنت) والتي تم الاستعانة بها في توفير بعض المصادر الخاصة بموضوع البحث.

- الجانب العملي : تم تنفيذ الجانب العملي للبحث وذلك بالاستفادة من البيانات التي تمكن الباحثان من جمعها في مديرية العامة للضرائب ومديرية الجمارك في محافظة السليمانية وذلك من خلال:

1. القوانين والتعليمات الخاصة بالضريبة في محافظة السليمانية.
2. جداول التخمين السلع والخدمات في دائرة ضريبة الدخل.
3. قانون التعرفة الجمركية في محافظة السليمانية للسلع والخدمات المستوردة من الخارج.
4. المشاهدة والاستفسار والمعايشة والملاحظة حول كيفية تطبيق الضريبة بشكل عام في محافظة السليمانية.

سادساً: حدود الدراسة :

- 1- الحدود الزمنية : من السنة المالية 2017 – 2019 .
- 2- الحدود المكانية : تم اختيار المديرية العامة للضرائب ، فرع ضريبة دخل الافراد خاصة وتم تحليل الجداول التي تعمل عليها مديرية الضريبة - ضريبة دخل الافراد ومديرية كعينة البحث.

سابعاً: الهيكل التنظيمي لمديرية الضريبة القيمة المضافة في محافظة السليمانية:

الشكل رقم (1)

الهيكل التنظيمي لمديرية الضريبة القيمة المضافة في محافظة السليمانية

المصدر : إعداد الباحثان استناداً إلى سجلات مديرية الضريبة العامة والجمارك للسنة 2019.

المبحث الثاني : مدخل الى مفهوم الضريبة

أولاً: التطور التاريخي للضرائب :

ارتبط ظهور الضرائب بأشكالها الاولى في المجتمعات البدائية و الي يومنا هذا بتطور اهداف الدولة ودورها في المجتمع اذ تعد من وسائل تجسيد التكافل الاجتماعي المهمة بين افراد ، عليه يمكن القول ان هناك علاقة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي والاجتماعي والساسي السائد والمطبق عند فرض الضرائب، فالإنسان بطبعه كائن اجتماعي يسعى لايجاد تنظيم يحكم علاقات الافراد بعضهم مع البعض ، لذلك فالقبيلة قد تكون هي اول هذا النوع من التنظيمات اذ كان المبرر الاول للضرائب هو الاشتراك في الدفاع عن القبيلة و كان كل شخص قادر يقدم طوعية و باختياره لرئيس القبيلة او قائدها ما يستطيع ان يقدمه من خدمات سواء كانت نقدية ام عينية، ويقوم الرئيس او القائد بتوجيه هذه المتحصلات لمصلحة القبيلة التي قد تكون متهينة في رد الاعتداد عنها والمحافظة على كرامتها (ججاوي،عنيكي،2016:17) .

ثم تطور دور الدولة بان اصبحت الي جانب تطبيق الامن والنظام الداخلي والحماية من الاعتداءات الخارجية مسؤولة عن تحقيق الرخاء العام بشكله الاوسع مما فرض على الدولة التزامات هائلة من الصعب تحقيق هذا الرخاء دون معرفة تأثير الضرائب على الاقتصاد ، و بقي الامر كذلك حتي القرن التاسع عشر اذ توسعت رقعة المجتمعات وظهرت الحكومات و تزايدت الخدمات التي تؤديها وبات واضحا لدى المختصين و السياسيين بان الضريبة لا تقف عند حد البعدين الاساسيين لها (المالي و الساسي) المتمثلين بتوزيع الابعاء المالية اللازمة الأنفاق العام بين افراد المجتمع على وفق مبدأ المقدرة التكاليفية وذلك ليس لتأمين الحاجات العامة التقليدية لا بناء المجتمع

فحسب، وانما اصبحت لها ابعاد اخرى بعد ان وجد فيها المختصون والسياسيون احدى اهم ادوات التدخل في توجيه حركة الاقتصاد بعد ان اخفقت النظرية الاقتصادية التقليدية في تحقيق التوازن الاقتصادي والاستخدام الكامل، واثار الركود الاقتصادي العالمي سنة 1929 فأصبحت متعددة الابعاد (البعد المالي، البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي والبعد السياسي) وفي ضوء ما سبق يمكن تصور المراحل التي مرت بها الضرائب و فرضها الى : (ججاوي، عنبكي، 2016 : 19-21)

1. المرحلة التقليدية والبدائية :

وهي مرحلة ما قبل نشوء الدولة التقليدية : بتنظيماتها المعروفة والتي كانت ممثلة في القبيلة او العشيرة وكان الاعتماد على ما يعطيه افراد تلك المجتمعات الي قائدهم طوعية و اختيارا سواء كان نقدا او عينا للمساهمة في تحسين اوضاع ذلك التنظيم.

2. مرحلة نشوء و تطوير الدولة التقليدية :

وتشتمل هذه الفترة على ظهور تنظيمات اكثر تطورا من سابقتها كنظام سياسي اذ اصبحت الدولة هي الاساس ضمن هذه الفترة ليس القبيلة او العشيرة، واصبح الهدف من فرضها هو الحصول على موارد مالية مع عدم اخذ اثار الضرائب الاخرى في الاعتبار وقد فرضت الضرائب على الاراضي و المواشي و الرؤوس والانتاج الزراعي و غيرها .

3. المرحلة التالية لظهور الدولة :

نظرا لتطور العلاقات الاقتصادية بين الدول بعضها مع الامر الذي جعل الحكومات تلجا الي تخفيف عبء الضرائب المباشرة المفروضة في فترات سابقة و فرض ضرائب غير مباشرة لها علاقة بتجاريتها الخارجية اذا فرضت تلك الضرائب علي الصادرات و الواردات للبلاد.

4. مرحلة سعي الدولة لتحقيق الرفاهية :

بعد ان اصبحت الدولة تتمتع باحترام جميع مواطنيها اتسعت اهدافها اذ انها تسعى لتحقيق اكبر قدر من الرخاء و الرفاهية للجميع لذا اخذت الدولة تستخدم الضرائب لا كونها موردا ماليا فقط وانما استخدمتها لتحقيق ما تصبو اليه من اهداف تصب في الرفاهية المنشودة، وقد ظهرت هذه المرحلة بشكل واضح بعد ظهور المشروعات الكبيرة التي ادت بدورها الي حدوث التطورات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية مما العوده الي الضرائب المباشرة بشكل اوسع علي حساب التقليل من الضرائب غير المباشرة لسهولة وامكانية معرفة اثار الضرائب المباشرة في تحقيق الرفاهية .

ثانيا : مفهوم الضريبة

تحتل الدراسات الخاصة بالضرائب مكان الصدارة في الدراسات المالية ضمن نطاق علم المالية العامة. ولا تأتي أهمية الضرائب من كونها أهم الإيرادات العامة للدولة فحسب. وإنما أيضا لما تثيره الدراسات الضريبية من مشاكل اقتصادية وقانونية واجتماعية بل وسياسية أيضا هذا من ناحية، ولما ينتج عنها من آثار اقتصادية تلعب دوراً بارزاً في الاقتصاديات القومية مهما اختلفت الازواضع الاقتصادية التي تعمل في ظلها الانظمة الضريبية في نظمها(رأسمالية اشتراكية) وبنينها(متقدمة أو نامية) بل يمكن القول أن الساسة الضريبية لما تلعبه من دور مهم تعد من أهم أدوات السياسة الاقتصادية وأكثرها عمقاً في تأثيرها . ولذا فلا غرو أن تتال الضرائب جل اهتمام الدارسين والباحثين في علم المالية العامة (الحلي، 2003: 9) .

إن مفهوم النظام الضريبي يتسم بأنه أكثر شمولاً من مجرد مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع مع الربط إلى التحصيل، حيث ينبغي النظر إليه من منظور واسع على أساس أنه يتضمن كافة العناصر الإيدولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تركيبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، ومن هنا يصبح النظام الضريبي صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع من أجل تحقيق أهدافها الخاصة بتحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل النفقات العامة للدولة بالإضافة إلى رفع الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة ولإسراع بمعدلات التنمية الاقتصادية وتحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع، فالنظام الضريبي يهدف إلى تحقيق عديد من الأهداف السياسية والضريبية، ومجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة بالإضافة إلى مجموعة من التشريعات الضريبية ومايصاحبها من لوائح تنفيذية وتعليمات تفسيرية وتنفيذية والتي تمثل في مجموعها آليات

محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة وتتفاعل وتتداخل مع الممولين الخاضعين للضريبة. (لطفي، 2007: 2).

ثالثاً : تعريف الضريبة

تتعدد التعريفات التي أوردها الكتاب للضريبة وبرغم ذلك التعدد تبقى الخصائص لعامة المستقاة من تلك التعاريف ومنها الآتي :

1. فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل بما يمكن الدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع . (صيام والأخرون، 1997: 15).
2. فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية (الحلي، 2003: 92).
3. أنها اقتطاع إجباري غير عقابي تحدده الدولة ويلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بأدائها للدولة بصفة نهائية وبلا مقابل، تمكينا للدولة من القيام بوظائفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (أبو حشيش، 2004: 14).
4. فريضة إلزامية و نقدية تحصل عليها الدولة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفقاً لقدراتهم التكاليفية طبقاً لقواعد محددة كما أنها اقتطاع إجباري غير عقابي تحدده الدولة بغرض تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وبطريقة نهائية وليس لها مقابل مباشر (العلي ، 2007: 91).

رابعا : القواعد الأساسية للضريبة

لا شك أن تقوم الضرائب على أسس وقواعد معينة لكي تحقق الغرض المقصود. كان آدم سميث أول من وضع هذه القواعد في كتابه ثروة الأمم "wealth of nation" الصادر سنة 1776، وقد حددها في أربع قواعد وهي : العدالة، اليقين، الملاءمة والاقتصاد وتعّد القواعد التقليدية للضريبة. تمثل هذه المفاهيم قاعدة رئيسية في الفكر الاقتصادي و الضريبي السائد و رغم ذلك فقد يتم الخروج عنها في بعض التشريعات الضريبية، وقد أضيفت لها قواعد أخرى، مثل قاعدة الكفاءة و الانتاجية، و القاعدة السنوية و قاعدة المقدرة و الاستقرار ومن أهم هذه القواعد : (الججاوي ، عنبكي ، 2006 : 26- 28)

1- قاعدة المساواة : تعني القاعدة أن يتساوى جميع أفراد المجتمع امام الضريبة وهذا لا يعني يدفع الأفراد مقدار واحد من الضريبة وإنما يعني أن يسهم جميعهم في النفقات العامة بحسب مقدرتهم علي الدفع قدر الإمكان أن المساواة في هذه الحالة تصبح مرادفة للعدالة، فالعدالة تتطلب أن يتحمل الأغنياء عبء ضريبي أكبر من الفقراء، لذلك فإن النظام الضريبي يجب أن يتضمن سعراً ضريبياً تصاعدياً يكون على أساس قابلية المكلفين على الدفع والتضحية .

2- قاعدة المرونة : وتعني هذا الإنتاجية: الضريبة يجب أن تكون مرنة بطبيعتها أي يمكن الحصول على إيرادات أكثر من الضريبة بصورة تلقائية كلما ارتفعت دخول الأشخاص أو رؤوس أموالهم أو نشاطهم .

3- قاعدة الإنتاجية : وتعني انا لبساطة : قدم الضريبة إيرادات كافية للدولة من دون إحداث تأثير غير ملائم على عملية الإنتاج في الاقتصاد الوطني.

4- قاعدة البساطة : أن القاعدة : تفرض أن نظام أي ضريبة يجب أن يكون بسيطاً يمكن فهمه وإدراكه ولا يكون معقداً يصعب فهمه من قبل الإنسان العادي .

5- قاعدة المناسبة : وتعني هذا الرأسية: انه يجب فرص الضريبة على ضوء قاعدة اقتصادية واجتماعية وسياسية مناسبة لذا التشريعات الضريبية يجب أن تأخذ بنظر الاعتبار الحالة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية السائدة في ذلك البلد .

6- قاعدة التنوع : وهذا يعني أن النظام الضريبي يجب أن يكون متنوعاً بطبيعته ولا يعتمد علي ضريبة واحدة ، لأنه في حالة اعتماد النظام الضريبي على ضريبة واحدة فإن عبئها سيتحملها عدد محدود من المكلفين، بينما في النظام الذي يعتمد علي ضرائب متنوعة سوف يتوزع عبء الضريبة بين عدد أكبر .

7- قاعدة اليقين : يرى آدم سميث أن الضريبة الجيدة هي تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا تحكم أي أن تكون الضريبة معينة و صريحة و غير مفروضة بصورة كيفية فسر لها معروف و وعائها معلوم وأسلوب ومواعيد جبايتها محددة بوضوح.

8- قاعدة الملائمة : وتعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تجبي في أنسب الاوقات وبالاسلوب الانسب للمكلف حتي تتجنب از عاجه ويكون التكليف سهلاً عليه فأنسب الاوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف

بها على دخله ومن هذا القبيل أن تجببي الضريبة على حاصلات الارض بعد جني المحاصيل والضريبة على الارباح بعد الحصول عليه وبالطريقة التي تتناسب مع طبيعة المادة الخاضعة للضريبة كطريقة الحجز عند المنبع بالنسبة للمرتبات والاجور ودخل الاوراق المالية والتحصيل المباشر بالنسبة للارباح .

خامساً : أهداف الضريبة

من المعروف أن للنظم الضريبية أهدافاً متنوعة ومتعددة ، ويمكن تحديد أهم أهداف النظم الضريبية بالآتي : (عفانة ، القطاونة ، 2008 : 8-9)

(1) الأهداف المالية : الهدف المالي هو من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة هي إحدى غايات السلطات الحكومية ومن هنا نشأت قاعدة (وفرة حصيلة الضرائب) ، وإن الأهداف المالية تتمثل في (توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة ، تحصيل الضريبة بأقل تكلفة ممكنة) .

(2) الأهداف الاجتماعية : يمكن تلخيص أبرزها بما يلي :

- أ- إعادة توزيع الثروة بين المواطنين
- ب- الحد من بعض العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع
- ت- تنظيم النسل في المجتمع

(3) الأهداف الاقتصادية : تتمثل بما يلي :

- ث- العمل على تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية
- ج- توجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب بها
- ح- وسيلة لتشجيع النشاط الاقتصادي
- خ- وسيلة لتحسين المركز المالي وزيادة حجم الاستثمارات

سادساً : أنواع الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان، ولكل نوع من هذه الأنواع مزاياه وعيوبه، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من أنواع الضرائب دون سواه بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجاً متكاملأ من أنواع الضرائب وأن تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع. وهذا هو سر اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة لأخرى، ويتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كاملة بأيدولوجيات المجتمع ، (أبو حشيش، 2004 : 17) .

وتفرض الدول والحكومات الضرائب في ضوء ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وعادة ما يلجأ الباحثون في مجال الضرائب إلى تصنيف أنواع الضرائب لكي تسهل دراستها، ويمكن تصنيف أنواع الضرائب المختلفة إلى مايلي: (عفانة و القطاونة، 2008 : 10)

- أ- من حيث التقسيم التقليدي
- ب- من حيث حساب الضريبة المستحقة
- ت- من حيث أنواع الضريبة الرئيسية
- ث- من حيث ضريبة على الأموال

أ- من حيث تقسيم التقليدي :

- **الضريبة الوحيدة :** حيث تفرض الدولة نوعاً واحداً فقط من الضرائب تحاول من خلاله إلى تحقيق الأهداف التي تسعى لها كأن تفرض ضريبة مبيعات بنسبة محددة على مشتريات كل المواطنين والمقيمين دون أن يكون هناك نوع آخر يفرض بشكل خاص .

- **الضرائب المتعددة :** حيث يتم فرض عدة أنواع من الضرائب مثل فرض ضريبة مبيعات الشركات والمؤسسات، وضريبة دخل على الأرباح الناتجة من الاستثمار، وضريبة على الأبنية والأراضي وبشكل مستقل في الدولة الواحدة لكل ضريبة عن الأخرى .

ب- من حيث حساب الضريبة المستحقة : بموجبها تنقسم أنواع الضرائب كالآتي :

- **الضرائب التصاعدية :** تقسم الضرائب التصاعدية الدخل الخاضع للضريبة على شرائح وتفرض الضريبة على كل شريحة بسعر متصاعد يختلف عن السعر المطبق على الشريحة السابقة، أي أن الضرائب التصاعدية تقوم على زيادة مقدار الضريبة المستحقة على المكلف كلما زاد دخله فمثلاً إذا كان سعر الضريبة على الشريحة الأولى الواقعة بين دينار و1000 دينار 5% وأن السعر على الشريحة الثانية الواقعة بين 1001 و2000 دينار 10% فإن مقدار الضريبة المستحقة على الشخص الذي يحقق له دخل خاضع للضريبة وقدره 1500 دينار هو 100 دينار. وتُعدّ الضرائب التصاعدية من أكثر الضرائب عدالة، بالإضافة إلى أنها تتمشى مع مبدأ القدرة على الدفع الذي يقوم على أن الأغنياء هم الأقدر على دفع الضرائب فإن لها بعداً اقتصادياً مفاده أن المنفعة الحدية للنقود عند ذوي الدخل المرتفعة متدنية مقارنة مع ذوي الدخل المنخفضة وطالما الحال كذلك فيجب أن يتحمل هؤلاء ضرائب أكثر.

- **الضرائب التنازلية :** تقسم الضرائب التنازلية الدخل الخاضع للضريبة على شرائح وتفرض الضريبة على كل شريحة بسعر متنازل يختلف السعر المطبق على الشريحة السابقة أي أن الضرائب التنازلية تقوم على تخفيض مقدار الضريبة المستحقة على المكلف كلما زاد دخله، بمعنى أن العلاقة بين الضريبة المستحقة والدخل الخاضع لها علاقة عكسية فكلما زاد دخل الشخص قلت الضريبة المفروضة عليه.

- **الضرائب النسبية :** تفرض الضريبة وفقاً للضرائب النسبية على الدخل الخاضع للضريبة بسعر نسبي محدد، فمثلاً يفرض على الدخل الخاضع للضريبة المتحققة للشركات المالية بما فيها البنوك 35% من ذلك الدخل ونسبة 15% من الدخل الصافي المتحقق من الصناعة وهكذا بمعنى أن الضرائب النسبية لا تقسم الدخل الخاضع للضريبة إلى شرائح ثم تفرض الضريبة على كل شريحة بسعر متنازل أو متصاعد كما هو الحال في الضرائب التنازلية أو الضرائب التصاعدية بل تحدد الدخل الخاضع للضريبة ثم تقتطع نسبة منه يتم تحديدها تبعاً لسياسة الدولة، فمثلاً إذا تحقق دخل لأحد البنوك مقداره 10000 دينار وكان سعر الضريبة على هذا النشاط 35% فإن الضريبة المستحقة على البنك تبلغ 3500 دينار.

ت - من حيث أنواع الضريبة الرئيسية :

- **الضرائب على الأشخاص:** وهي الضريبة التي تفرض على الشخص لاعتباره "شخصاً" ولمجرد وجوده على أرض الدولة، أي أن الضريبة التي تجعل من الشخص محلاً ووعاءً لها، وكانت تعرف بأسماء مختلفة كضريبة الرؤوس أو ضريبة الفرد أو الجزية .

- **الضرائب على الأموال:** وهي الضرائب التي يكون وعائها أموال المكلف دون النظر لذاته وأما يؤخذ بنظر الاعتبار ما يملكه من ثروة أو ما يحققه من دخل.

ث - من حيث ضريبة على الأموال :

- **الضرائب المباشرة:** وهي من ضرائب الأموال أي وعائها المال وتفرض عليه بصورة مباشرة، وعلى نحو يسمح تتبع المادة الخاضعة للضريبة بدقة مع مراعات مصدره ومعاملته بأسلوب ملائم كضريبة الدخل أو ضريبة العقار . وتُعدّ الضريبة مباشرة إذا كانت تفرض على وجود الدخل نفسه فضريبة الرواتب والأجور تُعدّ ضريبة مباشرة لأنها تفرض عند ظهور دخل الفرد من الراتب أو الأجر وضريبة الأرباح أيضاً تُعدّ ضرائب مباشرة كونها تفرض على الربح عند وجوده في نهاية الفترة المالية، وحسب معيار التحصيل قد تفسر الضرائب المباشرة على أساس أنها ما تحصل بشكل مباشر من قبل دائرة ضريبة الدخل من المكلفين دون وجود حلقات وسيطة لنقل أعباء تحمل الضريبة من مكلف إلى آخر.

وتنقسم الضريبة المباشرة الى قسمين :

➤ **الضرائب على الدخل :** وهي الضريبة التي تفرض على القيمة النقدية التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال مدة زمنية معينة مثل الرواتب والأجور والعلاوات أو الأرباح والمكاسب لأي عمل أو تجارة .

➤ **الضرائب على رأس المال:** وهي الضرائب التي تفرض على الثروة أو رأس المال ونقصد بها ما يمتلكه الفرد من أموال عقارية أو منقولة في لحظة معينة، سواء كانت هذه الأموال منتجة أو غير منتجة كالأراضي

والعقارات المبنية والنقود والأسهم والسندات والضريبة تفرض على رأس المال نفسه وليس على الدخل الناجم منه .

- **الضرائب غير المباشرة:** وهي من ضرائب الأموال أيضاً ولكن لا تفرض عليه بصورة مباشرة بل تتخذ من حادثة معينة تحدث على الأموال وتفرض الضريبة عليها كتداول السلعة أو إنفاق الأموال.

وتنقسم الضريبة غير المباشرة الى ثلاثة أقسام :

➤ **الضرائب على التداول:** وهي الضريبة التي تفرض عند حصول واقعة انتقال شيء من ملكية شخص إلى شخص آخر ومن أمثلة ذلك رسم التسجيل في حالة انتقال ملكية عقار، ويرى البعض أن ضريبة التركات هي ضريبة على التداول ويرى البعض الآخر أنها ضريبة مباشرة على رأس المال. وضريبة الدمغة هي من الضرائب على التداول وتفرض على عملية تداول الأسهم والسندات وعلى المعاملات والطلبات المقدمة إلى جهات إدارية وحكومية.

➤ **الضرائب على الاستهلاك :** تفرض على أنواع معينة من السلع المستهلكة أو على كافة السلع المستهلكة بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية أو مالية أو تسمى بالضريبة على الإنفاق وهي التي تفرض على استثمارات الدخل والثروة بمناسبة إنفاقه ، وهي ثلاثة أنواع:

🚩 **الضرائب الجمركية:** وتفرض على السلع المستوردة من خارج الدولة (الواردات) كما قد تفرض على السلع المصدرة إلى الخارج (الصادرات) وعند فرض ضريبة على الواردات لا بد من التمييز بين بعض السلع والبعض الآخر فلا تفرض ضريبة على السلع الضرورية وإلا فإنه ستندم المساواة في التضحية بين أفراد المجتمع حين يدفع كل فرد فيه قدراً واحداً من الضريبة سواء كان قادراً أو عاجزاً وقد تفرض الضرائب الجمركية بقصد تطبيق سياسة الحماية وذلك بهدف تشجيع الصناعات المحلية الناشئة وحمايتها. أما الضريبة الجمركية على الصادرات فتلجأ إليها الدولة بقصد إعاقه السلع المحلية عن التصدير أو التخفيف من حجم الصادرات، وتحقق الضرائب والرسوم الجمركية حصيلة ضخمة للخزينة ومصدراً غزيراً من مصادر إيرادات الدولة.

🚩 **الضرائب على الإنتاج :** وتفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها (رسوم الإنتاج) وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك.

🚩 **الضريبة على المبيعات :** وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع الصناعية المستوردة والمصنعة محلياً، وعلى مجموعة من الخدمات، وتستوفي في المرحلة الأولى من تطبيقها من المستورد مباشرة ومن الصانع عند البيع ومن مؤدي الخدمات عند تقديمها، ويستثنى من ذلك السلع المعفاة المنصوص عليها في قائمة الإعفاء وقد فرضت لتحل محل الضريبة على الاندثار .

- ويمكن توضيح أنواع الضرائب مباشرة وغير مباشرة في الشكل التالي :

الشكل رقم (2)

أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة

إعداد الباحثان استناداً إلى : (كراجه والعبادي، عبد الحليم، هيثم ، المحاسبة الضريبية، 15، 2002) و(نور الشريف، عبد الناصر إبراهيم، عليان، الضرائب ومحاسبتها، 2002، 18-19) و(علي، عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، 135، 2007)

هناك عدة معايير للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ومن هذه المعايير : (الججوي والعنكي، 2014: 35)

1. المعيار الإداري :

طبقاً لهذه المعيار تكون الضريبة مباشرة إذا كانت تجبى بواسطة جداول اسمية، أو سجلات تضعها الإدارة المالية مقدماً، يقيد بها اسم الممول ومقدار الوعاء الضريبي والسعر الذي تفرض به الضريبة، وميعاد دفعها، إلى غير ذلك من العناصر المؤدية إلى تحديد الالتزام الضريبي، بحيث يقوم اتصال مباشر بين الممول والإدارة الضريبية بشأن تحديد أبعاد الضريبة ربطاً وتحصيلاً. في حين أن الضريبة تكون غير مباشرة إذا كانت لا تجبى بناءً على هذه الجداول الاسمية، أي إذا كان فرضها وتحصيلها يتمان بمناسبة بعض الوقائع أو التصرفات كاجتياز البضاعة للحدود (ضريبة جمركية) أو قيام الأفراد بإنتاج سلعة معينة وبيعها (ضريبة على المبيعات) ففي هذه الحالات لا يكون هناك اتصال مباشر بين الممول والإدارة الضريبية، حيث لا يمكن معرفة أشخاص المكلفين الذين سيدفعون الضريبة مقدماً.

2. معيار راجعية الضريبة (معيار انتقال العبء الضريبي):

طبقاً لهذا المعيار تكون الضريبة مباشرة إذا تحمل الشخص الذي دفعها إلى الخزانة عبأها بصفة نهائية وتكون غير مباشرة إذا نقل دافع الضريبة عبأها إلى شخص آخر. أي أن التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة طبقاً لهذا المعيار يكون على أساس قدرة المكلف الأصلي (أي الملتزم قانوناً بدفع الضريبة) على إلقاء

عبء الضريبة على الغير، فالضريبة المباشرة هي التي يستقر عبؤها على المكلف قانوناً بدفع الضريبة، بينما الضريبة غير المباشرة هي التي يدفعها المكلف بها، ولكنه يستطيع أن يتخلص منها بنقلها إلى الغير.

3. معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة :

يستند هذا المعيار في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة إلى مدى ما يتمتع به الوعاء الضريبي من ثبات واستقرار. فالضرائب المباشرة هي التي تفرض على وعاء يتمتع بالثبات والاستقرار النسبي، بينما الضرائب غير المباشرة هي التي تفرض على وقائع أو تصرفات عرضية ومتقطعة لا تتمتع بالثبات أو الاستقرار كما في استيراد بضاعة أو إنتاجها. (الشافعي، 2006: 46-47)

يتبين مما سبق أنّ لكل من النظامين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة مزاياه وعيوبه لذلك نجد المشرع في كافة الدول يجمع بينهما للحصول على مزاياها وتجنب عيوبها وتتوقف نسبة الأخذ بأي من النظامين في كل دولة على ظروفها الاقتصادية والسياسية والاعتبارات الفنية الأخرى فإن كانت الثروة والدخل موزعة بين أفراد الجماعة توزيعاً عادلاً بحيث لا يحصل كل فرد إلا على دخل صغير فلا تستطيع الحكومة في هذه الحالة أن تعتمد على الضرائب المباشرة، أما إن كانت الثروة والدخل مركزهما في أيدي عدد محصور من المواطنين فالدولة تتمكن في هذه الحالة من فرض الضرائب المباشرة على دخول هؤلاء بشكل يحقق لها ما تحتاج إليه من إيرادات وكذلك عندما تكون السلطة بأيدي الطبقة الغنية أو الأحزاب الرأسمالية فهي عادة ما تغلب الضرائب غير المباشرة وذلك حماية لمصالحها إما إن كانت السلطة بأيدي الطبقة الضعيفة اقتصادياً والأحزاب الاشتراكية فإنها تلجأ إلى الضرائب المباشرة بم يتفق مع مصالح غالبية الشعب.

المبحث الثالث : الموازنة العامة

أولاً : مفهوم الموازنة العامة

إن توسع وتغير مفهوم ودور الدولة في المجتمع وانتقاله من دور الوسيط إلى دور المحرض لسائر الفعاليات الاقتصادية والاجتماعية، أدى إلى تغير مفهوم الموازنة العامة للدولة، فأصبح يأخذ اتجاهات جديدة تعبر بشكل رئيس عن طبيعة الهياكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المالية في الدولة من جهة، وعن الخيارات والبدائل التي تقوم عليها السياسة المالية والنقدية للدولة من جهة أخرى، سواء أكان ذلك في اقتصاديات الدولة المخططة مركزياً، أم في الاقتصاديات الرأسمالية والمشاركة.

يمكن تعريف الموازنة العامة بأنها خطة مالية قصيرة الأجل (السنة المالية) تحتوي على كلفة نشاطات الوحدات الحكومية خلال سنة مالية لاحقة ومصادر تحويلها.

ولابد من التوضيح بأن اصطلاح الموازنة العامة يستخدم للتعبير عن تقديرات الإيرادات والنفقات (الموارد والاستخدامات) للدولة بدلاً من اصطلاح الميزانية التقديرية التي تستخدم في المحاسبة التجارية (الحجوي، 2004 : 159).

ولما كانت الموازنة العامة تمثل نظاماً يتصل بحياة البشر لذلك تتشابه وتتكامل فيه ثلاثة جوانب رئيسية ، يتناول الجانب الأول منها الجانب النظري كونها أداة اقتصادية ، والجانب الثاني يتناول الوجه السياسي للموازنة العامة ، والجانب الثالث يتناول النواحي الفنية أذ تعتبر أداة إدارية تنفيذية وأداة للرقابة العامة والمسؤولية .

تعددت تعريفات الموازنة العامة وهذا بسبب اختلاف نظرة كل باحث أو مؤلف إلى الموازنة ، وما يحاول أن يبرزه، والزوايا التي يرى من خلالها ، وفيما يأتي عدد من التعريفات الواردة في هذا الصدد :

1. هي خطة مالية تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها لفترة مقبلة تكون سنة واحدة في الغالب من أجل تحقيق أهداف السلطة السياسية (عصفور، 2015: 65).

2. هي تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها عن فترة زمنية مقبلة عادة سنة، معتمدة من السلطة التشريعية المختصة، تمثل تعبيراً مالياً عن الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها (السامرائي ، 2013 : 42).

3. خطة تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها خلال فترة قادمة غالباً سنة، ويتم هذا التقدير في ضوء الأهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية (عساف ، 1999 : 17).

ثانياً : إدارة الموازنة العامة

إدارة الموازنة ينصب اهتمامها على عملية حصر الموارد المتاحة بقصد تحقيق الأهداف التي ترنو لها السلطة السياسية ، وعملية الموازنة ذات طبيعة معقدة وصعبة وحركية وبهذا المعنى فهي ليست عملية فورية ولا تلقائية

وإنما تتداخل فيها عناصر عديدة : سياسية واقتصادية واجتماعية وتقع ضمن النظام السياسي لعملية اتخاذ القرارات في الدولة.

بذلك فإن إدارة الموازنة العامة تمثل أداة تخطيط وأداة توزيع لاختيار مصادر الإيرادات وعملية توزيع فيما يتعلق بتحديد النفقات، وأداة تنفيذ فيما يخص اختيار المشروعات والخدمات التي تريد الدولة تمويلها وعندئذ فهي أداة لنظرية الأموال المخصصة كاعتمادات (شكري ، 1990 : 28) .

ثالثا : مبادئ الموازنة العامة

أقررت المالية العامة التقليدية جملة من المبادئ التي تنظم وتحكم الموازنة العامة وعملية تقديمها إلى السلطة التشريعية لاعتمادها وتترجم هذه المبادئ الطبيعة الإدارية والسياسية للموازنة وهي أربعة مبادئ : (الدوري ، 2014 : 37)

1. **مبدأ وحدة الموازنة:** يقصد بها أن تدرج جميع نفقات الدولة وإيراداتها في موازنة واحدة والمقصود بالموازنة هنا هي موازنة الدولة وحدها.

2. **مبدأ سنوية الموازنة:** يقصد بها أن يتم التحضير والإعداد والتصديق لنفقات الدولة وإيراداتها بصورة دورية أي كل عام، أي أن الموازنة ينبغي أن تعتمد السلطة التشريعية سنوياً وفي حالة ما إذا لم يحدد الاعتماد فإن الحكومة لا تستطيع إنفاق أي مبلغ.

3. **مبدأ عمومية الموازنة:** يقصد بها أن تظهر جميع تقديرات النفقات والإيرادات العامة في وثيقة واحدة دون إجراء مقاصة بين الاثنين وإذا كانت وحدة الموازنة تهدف إلى إعداد وثيقة واحدة لموازنة الدول، فإن مبدأ العمومية يهدف إلى أن يسجل في هذه الوثيقة وبالتفصيل كل تقدير لنفقه أو إيراد دون أن يحدث مقاصة بين نفقات بعض المرافق وبين إيراداته.

4. **مبدأ توازن الموازنة:** أقرت النظرية التقليدية التوازن السنوي بين النفقات العامة والإيرادات بشكل مطلق واعتبرت أن حسن الإدارة المالية يتطلب التوازن بين جانبي الموازنة (النفقات والإيرادات) من جهة وإلى الرغبة في تفادي مخاطر العجز في الموازنة وما قد يترتب على تغطيته من أثر تضخمي أو فائض لا تستطيع الدولة التصرف به من جهة أخرى.

رابعا : تطورات الميزانية وأنواعها

إن مرور الموازنة في مراحل واتجاهات متعددة وفي ظل أنظمة متطورة، لا يعني إنها انتقلت من مفهوم في مرحلة معينة إلى مفهوم آخر يلغي صلتها بأساسيات الموازنة أو استخداماتها، وإنما يعني أن وظائفها واستخداماتها قد تطورت وتعددت في اتجاهات سياسية ، اذ رافق التطور الحديث لاتجاهات الموازنة في ظل نظامها للأداء ثم البرامج ، وهنا يجب الإشارة الى أساسيات الموازنة التقليدية وكالاتي : (ال شبيب ، 2009 : 98)

1. **الموازنة التقليدية (موازنة البنود):** أن الموازنة التقليدية ، أو ما يطلق عليها موازنة البنود هي تلك الموازنة التي تأخذ بتقسيم نفقاتها على أساس الوحدات الإدارية للدولة، ثم يتم توزيع هذه النفقات داخل هذه الوحدات في فصول أو أبواب وهذا التوزيع يعتمد على تخصيص الإعتمادات على الأغراض المرصودة من أجلها هذه الإعتمادات في الموازنة ، أي أن النفقات تخصص وفقا لأغراض صرفها وسبق أن أشرت في تصنيف هذا النوع من التوزيع إلى أنه يأخذ بالتصنيف الأفقي بالنسبة للوحدات الإدارية (الوزارات والإدارات العامة)، أما التصنيف العمودي فيتم فيه تخصيص النفقات وتوزيعها على البنود والفقرات على أساس التصنيف النوعي لهذه النفقات الذي يعرف بالتخصيص النمطي ، أي المتكرر في مختلف الوحدات الإدارية.

ويتضح مما تقدم أن التخصيصات في موازنة البنود تركز على تحديد عدد العاملين في الوحدات الإدارية ورواتبهم وتوعيصاتهم والمبالغ المطلوب صرفها للسفر والطباعة واللوازم المكتبية ومشترى السلع والخدمات وغيرها .

ويعتمد نظام الموازنة التقليدي بدرجات متفاوتة من التفصيل تبعا لموضوع الإنفاق مع تبويب تفصيلي للعديد من لعناصر المختلفة اللازمة لعمل الوحدة الإدارية من حيث الحاجة إلى الأفراد والوقود والإيجار والتجهيزات المكتبية وغيرها من الحاجات. وهذا الوضع الذي ساد في تصنيف الموازنة وتبويباتها يفى بأغراض تحقيق وسائل الرقابة على التنفيذ المالي والمحاسبي وهو الطابع الذي يميز هذا النوع من الموازنة (أي طابع الاتجاه الرقابي).

2. موازنة الأداء: أخذت تظهر بعد الحرب العالمية الأولى بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام الموازنة التقليدية التي تتميز في اتجاهها الرقابي وفي استنادها إلى أساس تبويب النفقة وفقاً لأغراض الصرف وجاءت هذه الانتقادات تشير إلى عدم ملائمة هذا النظام لمستلزمات العصر وخاصة بعد أن تطورت مفاهيم العلوم الإدارية وتشعبت أعمال الإدارة ووظائفها واحتياجاتها لاستخدام الموازنة في العملية الإدارية وفي تقييم الانجازات التي تؤديها الإدارات الحكومية .

أظهرت بعض اللجان لدراسة الأنظمة المتعلقة بتنظيم الحكومة وإدارتها وأكدت على الحاجة إلى تحسين الأساليب الفنية لموازنة الحكومة وأوصت بأن يعاد النظر في كل ما يحيط بمفهوم الموازنة وذلك بإتباع نظام للموازنة يقوم على أساس المهام الوظيفية والأنشطة والمشروعات، واستخدمت اللجنة عنواناً جديداً لنظام الموازنة باسم موازنة الأداء.

ويغلب على هذا النظام طابع الاتجاه الإداري إذ يركز على الاهتمام في معاونة المديرين في الحكم على كفاءة العمل في الإدارات التنفيذية وذلك وفقاً لـ:

- تصوير تقسيمات الموازنة في إطار وظيفي.
 - توفير المقاييس لتكلفة العمل للمساعدة في انجاز الأنشطة المحددة بكفاءة.
- وتستمد موازنة الأداء فلسفتها ومعظم مقومات أساليبها من محاسبة التكاليف والإدارة العلمية، وتعتبر إحدى أدوات العمل الإداري، وتستهدف تحسين وسائل العملية الإدارية عن طريق الربط بين تكاليف الإنتاج وقياس العمل ومعايير الأداء.

3. موازنة البرمجة والتخطيط: لا تنفصل العوامل والمؤثرات التي أدت إلى نشأة ميزانية التخطيط والبرمجة عن تلك العوامل والمقدمات التي ساعدت على التحول من النظام التقليدي في إعداد الموازنة إلى نظام موازنات الأداء بل إنها تعتبر في الواقع نفس العوامل والمؤثرات . كما أنه لا يوجد فاصل زمني واسع وملحوس بين بدء الأخذ بميزانيات الأداء والأخذ بميزانيات البرامج .

فمن ناحية أولى / نجد فهماً لا يرى في هذا الأسلوب أكثر من محاولة لإعادة جداول الميزانية وتجميع تكاليفها في تبويب تبدو مخرجاته وأهدافه أكثر وضوحاً وتحديداً .

ومن ناحية ثانية / هناك من يرى أن هذه الميزانية لا تختلف إلا في أنها تغطي مدة زمنية أكل الأمر الذي يفرض على واضعي هذه الميزانية أن ينهجوا منهجاً تخطيطياً يأخذ بالاعتبار البدائل والاختيارات المناسبة .

ومن ناحية أخرى / هناك من رأي أن هذا النموذج يقوم على أساس استخدام أسلوب تحليل تكلفة المنفعة الذي يحكم علاقة المدخلات بالمخرجات بطريقة موضوعية منطقية .

4. الموازنة الصفريّة : هو نظام يفترض عدم وجود أية خدمات أو نفقات في البداية ، ويعمل من أجل الحصول على مجموعة من النتائج أو المخرجات مع الأخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة ، وتقييم مدى فاعلية الإنفاق وفقاً على هذا الاعتبار . ويمكن تلخيصها فيما يلي :

- تحديد الأهداف العامة التي تسعى المنظمة المعنية إلى تحقيقها .
- تحديد وحدات اتخاذ القرارات .
- أن تقوم كل وحدة من وحدات القرار بتحديد الأعمال أو النشاطات أو البرامج .
- تحليل هذه الأعمال أو النشاطات والعمل على تقييمها وتحديد أولوياتها على ضوء أهميتها .

خامساً : دورة الموازنة العامة

أن الخوض في موضوع الموازنة العامة يبدو من أعقد المسائل نظراً للتداخل الواضح بين الاعتبارات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والإدارية في هذا الموضوع .

ونؤكد في هذا المقام على أن بروز هذه الاعتبارات وتزاحمها وتفاعلها يتم أثناء عملية الموازنة العامة ، أو ما أسميناه بدورة الموازنة العامة بكافة مراحلها أو خطواتها ، بدءاً من مرحلة إعداد الموازنة العامة أو تحضيرها ومروراً بمرحلة المصادقة عليها، وانتهاء بمرحلة التنفيذ والمتابعة والتقييم وإعداد الحسابات الختامية (الدوري ، 2014 : 80) .

سادساً : مراحل اعداد الموازنة العامة :

أشار شكري أن الموازنة تمر بعدة خطوات وكالاتي : (شكري ، 1990 : 29)

1. **إعداد الموازنة العامة :** تعتبر عملية الموازنة العامة وتحضيرها من أدق وأهم المراحل التي تحكم دورة الموازنة برمتها . يؤكد ذلك الباحثين والمشرعين الذين يشيرون بوضوح إلى أن (وثيقة الموازنة) تعتبر الأساس الذي تقوم على ضوئه معظم مشروعات القوانين والقرارات التي تضعها السلطات العامة في أية دول الدول ، كما تعتبر الإطار الرئيسي التي تحتكم إليه العمليات التنفيذية الخاصة بهذه التشريعات أو القرارات عند صدورها . وتختلف عملية إعداد الموازنة العامة من مجتمع لآخر ، أو من حالة الأخرى لإختلاف المحددات أو الاعتبارات التي تتدخل وتفرض نفسها أثناء هذه المرحلة كما تختلف حسب أنواع الميزانيات وما يفرضه كل نوع من تقنيات ومهارات وملابس خاصة به .

2. **المصادقة على الميزانية العامة :** تعتبر مرحلة المصادقة على الميزانية العامة من الناحيتين القانونية والفنية مسألة إجرائية لا يلفها غموض ، ولا يحق بها أي تعقيد ، ويمكن تنفيذها خلال فترة بسيطة أو وجيزة من الوقت ، والأصل أن يقوم السلطة السياسية العليا ، وهي غالبا السلطة التشريعية بمحاولة دراسة مدى تمثيل الميزانية للمصالح العامة والقواعد السياسية العامة للدولة ومن هنا تبدأ الأبعاد السلوكية الأخرى بالبروز .

3. **تنفيذ الميزانية ومتابعتها وتقييمها :** يميل بعض الباحثين إلى الفصل بين عمليتي التنفيذ والمراقبة وإبرازهما كمرحلتين في دورة الميزانية العامة وإن عمليات المتابعة والتقييم للموازنة العامة التقليدية تبقى خاضعة إلى حد كبير لعدد من المحددات الأساسية المختلفة ومن أبرزها : المحددات القانونية والسياسية والفنية والسلوكية .

4. **الحساب الختامي :** يعتبر الحساب الختامي آخر خطوة أو مرحلة في دورة الموازنة العامة وتهدف إعداد الحساب الختامي إلى بيان الإيرادات والنفقات العامة الفعلية للسنة المالية وتحديد مقدار العجز والفائض في الموازنة وبذلك فإنه يتم إنجاز هذه الخطوة في نهاية السنة المالية .

سابعا : أهداف الموازنة العامة للدولة

تتضمن الموازنة العامة السياسات والقوانين اللازمة لتحقيق الأهداف العامة والمحددة للدولة لسنة مالية مقبلة، ضمن مؤشرات خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وأهدافها، وذلك ضمن خطة محكمة ومتربطة. تختلف أهداف الدولة تبعاً لاحتياجات المجتمع المتغيرة عبر الزمن، لابد من أن نشير هنا إلى أن أي دولة مهما عظمت امكانياتها وحجم إيراداتها، فهي لا تستطيع تلبية جميع الحاجات العامة لمواطنيها، لذلك لابد من اختيار أنشطة كل فترة مالية حسب أولوياتها، وضمن الامكانيات المتوفرة . وفيما يلي شرح لكل هدف من أهداف الموازنة العامة للدولة : (عصفور ، 2015 : 92)

1. **أهداف الاقتصادية :** تتضمن الموازنة العامة للدولة برامج لتحقيق الأهداف الاقتصادية مثل توزيع موارد الدولة، والرقابة على المال العام، وتوجيه الاقتصاد الوطني.

➡ **توزيع موارد الدولة :** تبين الموازنة العامة للدولة طريقة توزيع موارد الدولة وتخصيصها على الأنشطة والخدمات العامة للمواطنين حسب أولوياتها، والمناطق الجغرافية المختلفة لتنميتها، وامكانيات الدوائر الحكومية المختلفة، والكفاءات المتوفرة في كل دائرة حكومية لتحقيق الأهداف العامة للدولة .

➡ **إدارة رقابية على المال العام :** تمكن الموازنة العامة الجهات الرقابية المختلفة، والجهات ذات العلاقة من الرقابة على تحصيل الإيرادات المقدرة ، وإنفاق التخصيصات المعتمدة على الأهداف المحددة لها، ضمن المدة والوصف المحددين، والمساءلة عن أية انحرافات في التنفيذ ، حماية للمال العام.

➡ **توجيه الاقتصاد الوطني :** تضمن الحكومة الموازنة العامة سياساتها المقترحة اللازمة لتوجيه الاقتصاد الوطني .

كما يتطلب استقرار الاقتصاد الوطني ونموه ضخ اموال للسوق في اوقات الكساد، بتخفيض الضرائب وتشجيع الاقتراض بتخفيض معدل الفائدة على القروض، وتشجيع الادخار بزيادة معدل الفائدة على الودائع، أما في اوقات التضخم فيتم امتصاص النقد الزائد في السوق لتخفيض الاسعار، بزيادة الضرائب وتقليل الإنفاق.

2. **تحقيق أهداف اجتماعية :** تشمل الموازنة العامة برامج لتحقيق الأهداف الاجتماعية، مثل معالجة ظاهرتي الفقر و البطالة، وإعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة، وبالتالي الحد من تفاوت الطبقات في المجتمع، وتشجيع العادات الحسنة، والحد من العادات السيئة .

- **معالجة ظاهرتي الفقر و البطالة :** تتضمن الموازنة العامة للدولة سياسات تسعى إلى إقامة مشاريع لتنمية المناطق الفقيرة في الدولة، وتشجيع إقامة المشاريع الصغيرة المستخدمة للعمالة، وتأهيل قوى العمل، ورفع مستوى الخدمات الاجتماعية والصحية و الاسكانية، وتحفيز القطاع الخاص على الاستثمار فيها.

- إعادة توزيع الدخل : تتضمن الموازنة العامة سياسات تعمل على زيادة تمويل الطبقة الغنية لخزينة الدولة العامة، وتوجيه الانفاق لصالح الطبقات الفقيرة، وبالتالي تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع.

- الحد من بعض العادات السيئة : تسعى الدولة ، من خلال تضمين الموازنة العامة سياسات معينة، الى الحد من بعض العادات السيئة، مثل التدخين والمسكرات، ومن هذه السياسات زيادة الضرائب والرسوم على الانتاج والمتاجرة في مثل هذه السلع، والقيام بحملات اعلانية، تبين اخطار هذه العادات على المجتمع والمواطن.

- تشجيع بعض العادات الحسنة : تتضمن الموازنة العامة سياسات تشجع بعض العادات الحسنة لتحقيق اهداف التنمية الاجتماعية، وذلك بتنظيم النسل حسب مصلحة المجتمع من خلال سياسات ضريبية مثلاً " أو من خلال الوعي الصحي واعتمادات الانفاق العام المخصصة لهذه الغاية".

3. تحقيق أهداف صحية : تتضمن الموازنة العامة برامج ترفع من مستوى خدمات الرعاية الصحية، وتخفيض معدل وفيات الاطفال، والحد من الآثار الجانبية الضارة للمبيدات والاسمدة الزراعية.

4. تحقيق أهداف علمية : تتضمن الموازنة العامة للدولة سياسات تشجع البحث العلمي، واستخدام التقنية الحديثة، بهدف النهوض بالمجتمع والحرص على استمرار تقدمه.

5. تحقيق أهداف بيئية : تضمن الموازنة العامة للدولة سياسات تحد من تلوث البيئة، وتحافظ على الرقعة الزراعية وتزيدها، وتواجه العجز المائي .

6. تحسين عملية التخطيط : يعتمد إعداد الموازنات العامة المقبلة على دراسة نتائج تنفيذ الموازنات العامة السابقة، ضمن عوامل أخرى متعددة، وتمكن الموازنة العامة من بيان مدى دقة تقدير تحصيل الإيرادات وكفاءتها، كما تكمن الموازنة العامة من تحليل نفقات الأنشطة والخدمات العامة المنفذة. وخلاصة القول ان بيانات للموازنات العامة السابقة، ودراسة مدى دقة تقدير وكفاءة تحصيل الإيرادات، وفعالية الانفاق العام تساعد في تحسين عملية التخطيط.

7. مصدر معلومات : تبين موازنة الدولة العامة توجهات سياسات الدولة (التنمية، الاقتصادية، والاجتماعية ، والسياسية...) وتعد الموازنة العامة لدولة مصدراً من مصادر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل جميع الاطراف ذات العلاقة، وتوفر البيانات اللازمة للابحاث والدراسات).

ثامناً : وظائف الموازنة العامة للدولة

من وظائف الموازنة العامة الاتي : (عساف ، 1999 : 18)

- 1- أداة تخطيط للدولة .
- 2- أداة رقابة مالية وقانونية علي أنشطة الوحدات الحكومية.
- 3- أداة تنسيق بين الوزارات والمصالح الحكومية.
- 4- أداة توصيل المعلومات للوحدات الحكومية .
- 5- أداة تخطيط للدولة: لأنها تعكس خطة الدولة في تقديم الخدمات للمواطنين من خلال نفقاتها وإيراداتها ليوّديان نمو اقتصادي في المجتمع.
- 6- أداة رقابة مالية وقانونية علي أنشطة الوحدات بتحديد أرقام نفقات وإيرادات كل وحدة ويحكم العمل بها القوانين واللوائح والتعليمات المالية.
- 7- أداة تنسيق بين الوزارات والمصالح الحكومية لأنها تفرض برامج الحكومة بشكل كلي وعلي مستوى القطاعات لتحقيق تنمية اقتصادية و اجتماعية لتجري رغبات المجتمع في هذه التنمية.
- 8- أداة توصيل المعلومات للوحدات الحكومية: لأنها تجعل كل وزارة أو وحدة حكومية تعرف أهدافها المطلوبة لتحقيقها ضريب فترة الموازنة و ماهي المخصصات المسموح بحرفها وما هي الموارد الواجبة التحصيل .

تاسعاً : الخصائص الرئيسية للموازنة العامة :

تمتاز الموازنة العامة للدولة بعدد من الخصائص ومنها : (السامرائي ، 2013 : 61)

- 1) ان الموازنة العامة تعتبر وثيقة رسمية تحدد مستقبل النشاط المالي للحكومة .
- 2) الموازنة العامة تصدر بقانون حيث يتوجب مصادقة السلطة التشريعية على الموازنة العامة.
- 3) الموازنة العامة تعتبر وسيلة للتخطيط المالي قصير الاجل حيث تشمل خطة مالية للسنة القادمة.

4) الموازنة العامة وسيلة رقابية تمثل الموازنة الاداء المخطط له، ويتوجب مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط له وحصر الانحرافات واسبابها ومعالجتها والاستفادة من ذلك في عمليات التخطيط اللاحقة. ويمكن من خلال الوظيفة الرقابية للموازنة العامة للدولة تحديد الاشخاص والجهات المسؤولة عن الاخطار والانحرافات وبالتالي تحقيق مبدأ المساءلة او المحاسبة لجميع المستويات الادارية.

5) الموازنة العامة للدولة تعكس السياسات المالية العامة والاولويات والطموحات التي تسعى الحكومة الى انجازها خلال السنة اللاحقة.

عاشراً: القواعد الاساسية للموازنة العامة

يعتمد اعداد الموازنة العامة للدولة على مجموعة من القواعد الاساسية : (الحجاوي، 2004: 160-161).

1- **قاعدة السنوية** : بموجب قاعدة السنوية يتم تقدير نفقات وايرادات الدولة عن سنة مالية وبحيث يمكن ذلك من تحديد احتياجات الدولة لفترة قصيرة ويساعد على تحقيق نظام رقابة فعال لجوانب صرف النفقات وتحصيل الايرادات.

2- **قاعدة العمومية (عدم التخصيص)** : بموجب قاعدة عدم التخصيص فانه لايجوز تخصيص ايرادات معينة لمقابلة نفقات معينة وإنما كافة الايرادات من الوحدات الحكومية تقدر ، وكذلك النفقات .

3- **قاعدة وحدة الموازنة** : بموجب قاعدة وحدة الموازنة فإنه يجب تقدير كافة ايرادات الدولة ونفقاتها العامة في وثيقة موازنة واحدة مما يساعد على تحقيق الرقابة على الاموال العامة ويسهل عملية حصر العجز في الموازنة.

4- **قاعدة شمول الموازنة** : بموجب قاعدة شمول الموازنة فإنه يجب عدم اجراء اي تقاص بين الايرادات العامة والنفقات العامة التي صرفت في سبيل تحصيل هذه الايرادات بحيث يمكن ذلك من الرقابة على التنفيذ ومنع الاسراف والتبذير في الاموال العامة للدولة.

5- **قاعدة توازن الموازنة** : بموجب قاعدة توازن الموازنة فإنه يتوجب ان يتساوى جانباً الموازنة العامة للدولة حسابياً من خلال العلاقة بين النفقات العامة والايرادات العامة سواء كانت قيمتهما متساويتين او زيادة النفقات العامة عن الايرادات العامة بأثبات الفرق كعجز أو زيادة الايرادات العامة عن النفقات العامة بإثبات الفرق كفائض.

المبحث الرابع : الجانب العملي للبحث

بعد أن استعرضنا الإطار المفاهيمي العام للضريبة والإطار المفاهيمي للموازنة العامة ضمن ما تقدم في الفصول التي كانت مدار بحث دراستنا هذه. حيث ظهرت أن الضريبة الحديثة ومن أهم الوسائل لتمويل الإنفاق العام وإلى تحقيق التنمية الاقتصادية، إذ تعد أداة لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ومن خلال ما تقدم يدور في الإذهان بعض التساؤلات حول مدى ملائمة هذه الضريبة لوضع اقتصادنا الوطني ولواقعنا الاجتماعي كونها أحد أقتصاديات الدول النامية، وإن دراسة هذا الموضوع تتطلب التعرف على طبيعة النظام الضريبي في العراق من خلال إعطاء صورة توضيحية عن هيكلته ودراسة كيفية تطبيق الضريبة القيمة المضافة في ظل ظاهرة التضخم في العراق وإقليم كردستان، ولكن بالرغم من ذلك فإن الأخذ بهذه الضريبة وتطبيقها في إقليم كردستان العراق يحتاج إلى دراسة جوانب أخرى تتعلق بانعكاس الضريبة وتحديد الشخص المتحمل النهائي لهذا العبء. ثم دراسة العوامل التي تتأثر عند تطبيق هذه الضريبة كونها ضريبة جديدة لم تطبق في العراق في ظروف التضخم الذي يعاني منه البلد وذلك من أجل تحديد كيفية التخطيط والتنظيم الفني المقترح لهذه الضريبة وذلك بالشكل الذي نعتقد أنه يتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية في البلد. ولأهمية إيضاح ذلك نقسم دراستنا ضمن هذا الفصل على النحو الاتي :

- الضرائب في إقليم كردستان العراق.
- إمكانية زيادة نسبة الضريبة في إقليم كردستان العراق .
- الضرائب في إقليم كردستان العراق :

أولاً: نشأة الضريبة وتعريفها في إقليم كردستان والعراق:

تعد الضرائب في العصر الحديث من الموارد المهمة للدولة حيث تعتمد عليها إلى حد كبير في النفقات العامة، إلا أن هذا لا يعد في الوقت نفسه الهدف الوحيد للدولة بل يمكن اعتباره في كثير من الأحيان هدفاً ثانوياً أو موازياً للأهداف الاجتماعية والاقتصادية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها عن طريق الضرائب. وأن الانظمة المالية تتغير باستمرار وذلك نتيجة لتغير الأوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية، فإن النظام المالي يختلف من دولة إلى أخرى تبعاً لاختلاف هذه الأوضاع، كما يختلف ضمن الدولة الواحدة كلما حدث تغيير في أوضاعها السياسية والاجتماعية والاقتصادية. ويقوم النظام الضريبي في العراق على الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بمعنى اعتماد هذا النظام على نظام الضرائب المتعددة وليس على نظام الضريبة الواحدة، والضرائب المباشرة في العراق هي الضرائب المفروضة على الدخل إذ أقدم الضريبة في العراق هي ضريبة الدخل فرضت لأول مرة بموجب القانون رقم 52 لسنة 1927 في 1927/5/28 وعدل عدة مرات كان اخرها قانون رقم 113 في 1982 (عبد الروؤف الصافي، بدون سنة النشر: 27، 22، موقع أنترنيت، www.iasj.net) وضريبة العقار الذي عرفت ضريبة العقار منذ زمن العثمانيين حيث صدر القانون بأسم ضريبة الأملاك سنة 1839 وعدل عدة مرات كان آخرها قانون رقم 66 لسنة 2001 (قانون تعديل ضريبة الدخل المرقم 162) لسنة 1959. (تنمية الرافدين، المجلد العاشر، كانون الثاني 1988: 280) والضريبة المفروضة على رأس المال كضريبة العرصات وعرفت ضريبة العرصات لأول مرة في العراق سنة 1940 بصور القانون رقم 15 وعدل عدة مرات كان آخرها في سنة 1962 إذ ظهر قانون ضريبة العرصات رقم 26 والذي نافذاً اعتباراً من 1962/7/1 (العبودي، 2006: 137). أما الضرائب غير المباشرة فتضم كلاً من الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول وهناك ثلاثة أنواع من الضرائب على الاستهلاك هي الضرائب الجمركية الذي اصدر قانون الكمارك رقم 56 لسنة 1931 وقد اجرت عليه تعديلات كثيرة كان اخرها اصدار قانون الجديد رقم 23 لسنة 1984. (تنمية الرافدين، المجلد العاشر، كانون الثاني 1988: 280) والضرائب على الإنتاج تعتبر ضريبة الإنتاج من أقدم الضرائب في العراق حيث شرع أول قانون وطني للمكس وهو قانون مكس تبغ رقم 22 لسنة 1923 ثم تعددت قوانين مكس حتى بلغ عدد السلع الخاضعة لهذه الضريبة في سنة 1978 (العلي، 2006: 222). والضريبة على المبيعات فرضت ضريبة المبيعات لأول مرة في العراق في 1997/5/4، تتولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية استيفاء ضريبة المبيعات ومتابعة جبايتها بنسبة 10% عشر من المئة من اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى (تعليمات رقم 7) لسنة 1997 لاستفاء ضريبة المبيعات، موقع انترنت (www.iraq-lg-law.org) .

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للضرائب في العراق :

الشكل رقم (3)

الهيكل الضريبي الحالي في العراق

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى (الججاوي، طلال محمد علي، والعنكي، هيثم علي محمد، المحاسبة والتحاسب الضريبي، 2014: 60-67)

وتم اختيار المديرية العامة للضرائب في محافظة السليمانية كعينة البحث

ثانياً: الدوائر المسؤولة عن جباية الضرائب والرسوم الجمركية في المحافظة السليمانية

1. المديرية العامة للضرائب في المحافظة السليمانية : وهي مسؤولة عن جباية جميع أنواع الضرائب في حدود المحافظة من مصادرها المختلفة هذا وتنقسم هذه المديرية العامة إلى المديريات الآتية :

➤ مديرية ضريبة الدخل (بموجب قانون رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاتها)

➤ مديرية ضريبة العقار (آخر تعديل بموجب قانون رقم 66 لسنة 2001)

➤ ضريبة الدخل الشركات (بموجب قانون رقم 49 لسنة 2004)

2. المديرية العامة للجمارك في محافظة السليمانية : وهي تختص بفرض الرسوم الجمركية على السلع المستوردة والسلع الصادرة طبقاً لقانون 23 لسنة 1894 وتعديلاتها

ثالثاً: الهيكل التنظيمي الحالي لكل مديرية الضرائب في محافظة السليمانية:

إن أنواع الضرائب الموجودة في المديرية العامة للضرائب في محافظة السليمانية يتضمن الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وإن الضريبة المباشرة تتضمن ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة الشركات وإن الضريبة غير المباشرة تتضمن الضرائب على الاستهلاك وتشمل الضرائب الجمركية

وإنّ الشكل التالي يبين أنواع الضرائب في محافظة السليمانية.

الشكل رقم (4)

أنواع الضرائب في مديرية العامة للضرائب في محافظة السليمانية

المصدر : إعداد الباحثان استناداً إلى سجلات مديرية الضريبة العامة والجمارك.

- الضرائب المباشرة :

- 1- **ضريبة الدخل:** ويقصد بالدخل الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 وكما يلي: تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية :
 - ✓ أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صيغة تجارية والصناعات أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف.
 - ✓ الفوائد والعمولات والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات.
 - ✓ بدلات إيجار الأراضي الزراعية.
 - ✓ 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 أو المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة مع ملاحظة ما جاء في فقرة (4) من المادة الحادية والستين من هذا القانون وهي تنص على أن تعيين ماهية الرواتب والمخصصات والأجور التي تستوفي عنها الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر.
 - ✓ كل مصدر آخر غير معفي بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق بشرط أن لا تكون حصة الربح بالرغم مما جاء في هذه المادة دخلاً خاضعاً للضريبة إذا كانت أية شركة يحق لها تنزيل الضريبة منها بموجب المادة الخامسة عشرة¹ من هذا القانون على أن تؤخذ الحصة الموزعة من قبل الشركات ذات المسؤولية المحدودة

غير المعفاة بموجب قانون تنمية الاستثمار الصناعي وتنظيمه كأساس لاحتمساب تصاعد نسب الضريبة على المدخولات الأخرى . (1)

ويوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لمديرية ضريبة الدخل في محافظة السليمانية

الشكل رقم (5)

الهيكل التنظيمي لمديرية ضريبة الدخل في محافظة السليمانية

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى بيانات دائرة ضريبة الدخل.

2- **ضريبة الشركات:** ووفقاً للأمر المرقم (49) لسنة 2004 الصادر من سلطة الائتلاف السابقة في العراق ، عمل المشرع على تشجيع تأسيس شركات مساهمة وتخفيض العبء الضريبي على الشركات القائمة منها فقد تم توحيد نسبة الضريبة على دخل شركات الاموال والشركات المساهمة المحدودة ، واصبحت بنسبة (15%) من الدخل الخاضع للضريبة ، فيما كانت بموجب القانون رقم (113) لسنة 1982 متباينة طبقاً للقوانين لكل شركة كما شمل التعديل الشركات الاجنبية المسجلة في العراق أو تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق ، حيث يخضع دخلها بنسبة (15%) . وتقصد بالشركة الشركات المساهمة والمحدودة والتضامنية والشركات الفردية والبسيطة والفردية المحدودة المسؤولية وشركات الاستثمار المالي والتي تمارس عملاً أو لها فرع أو مكاتب أو دائرة أو محل عمل أو مراقبة داخل العراق.

- الخاضعون لضريبة الشركات:

➤ كافة الشركات المسجلة بموجب قانون الشركات المرقمة (21) لسنة 1997 المعدل وقانون الشركات العامة والأمر المرقم (64) لسنة 2004 الخاضعة بتعديل قانون الشركات بكافة تقسيماتها الخاصة والمختلطة والعامة وبكافة أنواعها المساهمة والمحدودة والتضامنية والمشروع الفردي والبسيطة والشركات الفردية المحدودة المسؤولية وشركات الاستثمار المالي.

➤ كافة فروع الشركات (الوطنية أو الأجنبية) التي تمارس أعمالها داخل العراق أو إقليم ولها فرع أو مكاتب ادارية فيها.

➤ كافة المنظمات غير الحكومية (الوطنية أو الأجنبية) والتي تمارس نشاطها داخل العراق أو الإقليم والتي تهدف إلى الربح أو النفع الشخصي.

ويتم تقدير الشركات بالشكل الآتي:

1. احتساب الضريبة للشركات داخل إقليم كردستان على أساس المقر الرئيسي للشركة.

2. احتساب الضريبة على فروع الشركات المؤسسة خارج إقليم على أساس الموقع الجغرافي لفرع الشركة وحسب المشاريع المنجزة في إقليم، وفي هذه الحالة تؤخذ بنظر الاعتبار ضريبة الاستقطاع المباشر المدفوعة في فرع آخر.
وفي الشكل التالي نبين الهيكل التنظيمي لضريبة الدخل للشركات في دائرة ضريبة الشركات :

الشكل رقم (6)

الهيكل التنظيمي لمديرية ضريبة الشركات في محافظة السليمانية

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى سجلات دائرة ضريبة الشركات.

- **الضرائب غير المباشرة:** من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة هي الضريبة على الاستهلاك التي تمثل الضريبة الجمركية التي تطبق في المديرية العامة للضرائب في محافظة السليمانية حيث إنّ الضريبة الجمركية تفرض على السلع المستوردة من خارج الدولة (الواردات) كما قد تفرض على السلع المصدرة إلى الخارج (الصادرات). وإن الشكل رقم (10) يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الكمارك في محافظة السليمانية.

رابعاً: تحديد نسبة الضرائب والسماحات عند فرض الضريبة

ومن خلال الزيارات الميدانية للباحثة لمديرية العامة للضرائب في محافظة السليمانية تبين لنا أنّ هناك مجموعة تعليمات وقوانين تتعلق بسماعات الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل إذ تستوفي الضريبة بعد تنزيل هذه السماحات حسب التعديلات للضريبة لسنة 2013 وتتمحور في الآتي:

1. إنّ ضريبة الدخل تحتسب حسب صافي الدخل في نهاية الفترة المالية أي في نهاية السنة 12/31 وحسب الميزانية التي تقدم إلى دائرة الضريبة التي تم ختمها من قبل المحاسب القانوني (مراقب الحسابات) وأن هناك مجموعة السماحات قبل احتساب الضريبة عليها وهي مايلي: (وهي حسب التعديلات للضريبة لسنة 2013)

- (250000) دينارسماح للشخص المكلف أن تدفع الضريبة أي الشخص صاحب الدخل.
- (250000) دينارسماح لزوج الشخص المكلف بدفع الضريبة إذا كانت الزوجة ليس لديها مصدر الدخل وأن هذا السماح يرتبط مع سماح المكلف.

- (300000) دينار سماح للطفل المكلف إذا كان قاصراً.
- (500000) دينار سماح إذا كان سن أكثر من 63 سنة.
- (320000) دينار سماح للمطلق أو الأرملة.

وبعد ذلك يتم احتساب ضريبة الدخل للشخص المقيم داخل العراق حسب النسب الآتية :

- ✓ %حتى (200000) الدينار العراقي.
- ✓ %5 من (200000) إلى (400000) الدينار العراقي.
- ✓ %10 من (400000) إلى (600000) الدينار العراقي.
- ✓ %15 أكثر من (600000) الدينار العراقي.

والنسبة نفسها للشخص غير المقيم في العراق.

اتضح من خلال الزيارات الميدانية للباحثة أنَّ هناك بعض المكلفين لا يرغبون ببيع السلع إلى الجهات الحكومية بسبب تحديد مبالغ هذه السلع بشكل دقيق ودفع الضريبة عن هذه السلع مما لا يمنح أي مجال للتهرب الضريبي.

2. إنَّ ضريبة الشركات يتم تحديدها على أساس صافي الدخل لكل أنواع الشركات بنسبة 15% بغض النظر عن نوع الشركة سواء كانت الشركة المحدودة أو المساهمة أو المساهمة المختلطة، ويتم تحديد صافي الربح للشركة على أساس الميزانية التي تقدم لدائرة الضريبة وفي حالة رفض دائرة الضريبة الربح المبين في الميزانية يتم تشكيل لجنة إيرادات وتخمين المشروع وتحدد نسبة 5% من إيرادات المشروع كربح وتحديد 15% من هذا الربح كضريبة الشركات. وبالنسبة للشركات المقاولات يتم احتساب الضريبة في المديرية العامة للضرائب في محافظة السليمانية كما ان بعد رسو المناقصة على شركة المقاولات المعنية تقوم المديرية باحتساب نسبة معينة حسب نوع المشاريع ، باعتباره صافي الربح ومن ثم احتساب الضريبة بموجب نسب الضريبة المحددة إذ تم تحديد نسبة 15% كنسبة ضريبة لكافة شركات المقاولات بغض النظر عن طبيعة النشاط الذي تمارسه شركات المقاولات.

3. بالنسبة للضرائب الجمركية قام المشرع العراقي بتحديد نسبة الضريبة الجمركية لكل السلع المستوردة إذ أعفي مجموعة من هذه السلع ، بالإضافة إلى ما ذكر فإذا تم شراء السلع لصالح الدوائر الحكومية فإنها تعفي من الضرائب الجمركية. كل ما ذكر أعلاه يتضمن الإجراءات والقوانين الضريبية النافذة في المديرية العامة للضرائب في محافظة السليمانية

خامساً : عيوب تطبيق النظام الضريبي في محافظة السليمانية :

تبين أنَّ النظام الضريبي يواجه مجموعة من العقبات يمكن تحديدها كما يلي:

1. تبين أنَّ معظم قوائم الدخل كانت نتيجتها تحقيق صافي الخسارة إلا أنَّ مديرية الضريبة لا تعترف بهذه الخسائر وتقوم بتشكيل لجنة لتخمين صافي الربح لهذه الشركة وهذا يدل على أنَّ الشركة تتحمل الضريبة على الخسارة أيضاً لأنَّ واقع السجلات المحاسبية يؤكد تحقيق صافي الخسارة وليس الربح، وهذا يدل على أنَّ هذه المبالغ غير حقيقية وبالتالي إنَّ مبلغ الضريبة أقل بكثير من المبلغ المستحق.
2. عدم تسجيل معظم الجهات الخاضعة للضريبة مصدر دخلهم في دائرة الضريبة لغرض التهرب (2) من الضريبة.
3. عدم وجود قانون أو تشريع يجبر المكلفين القائمين بالأعمال الحرة بزيارة مديرية الضريبة لدفع مستحقات الضريبة لذا تقوم المديرية بتشكيل لجان تزور الأسواق لغرض تحديد المكلفين مما يدفع بهؤلاء بغلق محلاتهم أو أسواقهم.
4. إنَّ هناك بعض الجهات الضريبية تتعاطي عن التهرب الضريبي¹ الذي يمارسه بعض المكلفين من خلال تخفيض الوعاء الضريبي.

- إمكانية زيادة نسبة الضريبة في إقليم كردستان العراق

الجدول رقم (1)
نسبة الضريبة الواجبة عن الارباح المخمّنة للنشاطات التجارية

ت	نوع الربح	2017	2019	نسبة التغير
1	مقاولات التجهيز / ما عدا المواد الغذائية	11%	13%	2%
2	مقاولات اخرى / بناء ، ترميم ، صباغة ، صيانة ، نصب ، المواصلات بشكل عام ، حدادة ، نجارة ، حمالة ، تنزيل ، كافة انواع المقاولات .	10%	10%	0%
3	(نصب و تجهيز).	11%	15%	4%
4	ارباح المؤجرين و مقاولات ساحة الحيوانات و سمك و مكتب مؤجرين تلفونات و تأجير ساحة الحيوانات او خضروات .	11%	11%	0%
5	تجهيز تبغ الفلاحين و كل المحاصيل الزراعية الداخلية	5%	5%	0%
6	اجور المواد البلاستيكية من اي مصدر كان (المحلية)	7%	7%	0%
7	تجهيز المأكولات بكل انواعها لكل المؤسسات	6%	6%	0%
8	مقاولات بحوث و دراسة الجدوى واشراف و المكاتب العلمية و الهندسية والوكالة الخ	25%	25%	0%
9	مقاولات الحراسة	15%	15%	0%
10	شراء النفط ومشتقاته بكل انواعها في وزارة النفط او من اي جانب اخر لأغراض البيع في الداخل	6%	15%	9%
11	الشراء من مؤسسات الدولة ما عدا مشتقات النفط	10%	10%	0%
12	عقد الرياضيين والفنيين (هذا النوع تم اضافتها في السنة المالية 2019)	0%	75%	

المصدر : اعداد الباحثان

و عند تحليل نقاط الجدول أعلاه نرى الآتي :

1. في الفقرة (1) (مقاولات التجهيز / ما عدا المواد الغذائية) كانت 11% في سنة 2017 و أصبحت 13% في سنة 2019 ، إي أن نسبة التغير كانت بالزيادة 2% فأذا أخذنا مبلغ 1000,000 دينار مثلاً فنرى بأنه نسبة التغير هي 20000 دينار بالزيادة.
2. و في الفقرة (3) (النصب و التجهيز) كانت 11% في سنة 2017 و أصبحت 15% في سنة 2019 أي أن نسبة الزيادة كانت 4% ، فأذا أخذنا مبلغ 1000,000 دينار فإن الزيادة هي 40000 دينار.
3. في الفقرة (10) (شراء النفط بغرض البيع في الداخل) كانت 6% في سنة 2017 و أصبحت 15% في سنة 2019 ، إي أن نسبة التغير كانت بالزيادة 9% فأذا أخذنا مبلغ 1000,000 دينار مثلاً فنرى بأنه نسبة التغير هي 90000 دينار بالزيادة.
4. لاحظنا عدم وجود ضريبة عند نشاط (عقود الرياضية و الفنانة) إذ لم تكن موجودة في سنة 2017 تمت زيادتها في سنة 2019 و بنسبة 75% ، وإذا أخذنا مبلغ 1000,000 دينار فإن الضريبة التي تم زيادتها من الصفر أصبحت 750000 دينار.
5. إما باقي الفقرات الأخرى لم تتغير و كانت كما هي :

الجدول رقم (2)

243	DOI: 10.33193/JALHSS.48.15
-----	----------------------------

نسبة الضريبة الواجبة عن الارباح المخمنة للأعمال التجارية

ر	مصادر الدخل	ربح / دينار للسنة 2017	ربح / دينار للسنة 2019	نسبة التغيير
1	بنجرجي	8,000,000	8,000,000	0%
2	بنجرجي و تبديل الدهن	10,000,000	10,000,000	0%
3	كهربائي سيارات	9,500,000	9,500,000	0%
4	بلانص وميزانية	10,000,000	10,000,000	0%
5	تصليح زجاج و باب السيارة	9,000,000	9,000,000	0%
6	دوشمجي	9,000,000	9,000,000	0%
7	تصليح عادم السيارة	9,000,000	9,000,000	0%
8	تصليح راديو	9,000,000	9,000,000	0%
9	حدادة السيارات	9,500,000	9,500,000	0%
10	تصليح الادوات الزراعية	9,500,000	9,500,000	0%
11	تصليح ماكينة و ادوات سيارات الديزل	9,500,000	9,500,000	0%
12	صبغة سيارات البنزين	10,000,000	10,000,000	0%
13	سمكرة السيارات	10,000,000	10,000,000	0%
14	فيترجي ماكينة سيارات بنزين	10,000,000	10,000,000	0%
15	رايمر	11,000,000	11,000,000	0%
16	خراط	11,000,000	11,000,000	0%
17	تصليح انجيكترات والمضخات	9,000,000	9,000,000	0%
18	كراج غسل و تبديل دهن السيارات	9,000,000-	9,000,000-	0%
19	بيع ادوات السيارات والماكينة	10,500,000	10,500,000	0%
20	كماليات السيارات	9,000,000	9,000,000	0%
21	بيع بطاريات والعجلات	9,000,000	9,000,000	0%
22	بيع سكراب السيارات بكل انواعها	9,000,000	9,000,000	0%
23	شحن بطارية	7,500,000	7,500,000	0%
24	مكتب تأجير السيارات	9,000,000	9,000,000	0%
25	محل بيع اصباغ السيارات	9,000,000	9,000,000	0%
26	محلات تعبئة غاز السيارات	9,000,000	9,000,000	0%
27	محل تصليح زجاج السيارة	9,000,000	9,000,000	0%
28	مكاتب تأجير حفارة ، شوفل ، كريدور وانواعها	10,500,000	10,500,000	0%
29	فحص السيارة بالكمبيوتر	11,000,000	11,000,000	0%
30	فحص هزة Opv	عدد السيارة * سعر الفحص آلي للسيارة - 75% مصاريف	عدد السيارة * سعر الفحص آلي للسيارة - 75% مصاريف	0%

31	محل لتصلح المولدات الصغيرة	9,000,000	9,000,000	0%
----	----------------------------	-----------	-----------	----

المصدر : اعداد الباحثان

و عند تحليل نقاط الجدول أعلاه نرى الآتي : لم تتغير أي فقرة و كانت كما هي .

الجدول رقم (3)

نسبة الضريبة الواجبة عن الارباح المخمئة للسيارات

ت	مصادر الدخل	الربح / دينار للسنة 2017	الربح / دينار للسنة 2019	التغير
1	سيارة (5،1) و (2) طن	7,000,000	7,000,000	0%
2	(٤)طن	7,500,000	7,500,000	0%
3	(٦)طن	8,000,000	8,000,000	0%
4	سيارة حمل (٩و٨) طن	9,000,000	9,000,000	0%
5	١٠ الى ١٢ طن	9,500,000	9,500,000	0%
6	اكثر من (١٢)طن (قاطرة ومقطورة)	10,500,000	10,500,000	0%
7	سيارة حمل لنقل المياه	7,000,000	7,000,000	0%
8	سيارة لنقل المياه (ماء شرب) والنفط	حسب الطن	حسب الطن	0%
9	ماكينة لحفر البئر - بلدوزر - فارشة شوفر - كريد - حفارة (كل انواع ادوات الطرق والبناء)	11,500,000	11,500,000	0%
10	شوفل و حفارة صغيرة و انواعها	10,000,000	10,000,000	0%
11	مضخة اسمنت	15,000,000	15,000,000	0%
12	(رافعة) أ- ١ طن الى ٣٠ طن ب- ٣١ طن الى ٥٠ طن ج- ٥١ طن الى ٧٠ طن د- ٧٠ طن واكثر.	أ. 12,000,000 ب. 15,000,000 ج. 20,000,000 د. 25,000,000	أ. 12,000,000 ب. 15,000,000 ج. 20,000,000 د. 25,000,000	0%
13	كرين صغير (لحمل السيارات الصغيرة او لسحبها)	8,500,000	8,500,000	0%
14	سيارة سائلو	10,500,000	10,500,000	0%
15	سيارة براد	حسب الطن	0%	هذا النوع تم أزلتها في سنة 2019.

المصدر : اعداد الباحثان

- و عند تحليل نقاط الجدول أعلاه نرى الآتي : لم تتغير أي نقاط ما عدا حذف نقاط 15 في سنة 2019.

الجدول رقم (4)

نسبة الضريبة الواجبة عن الارباح المخمنة لأدوات التصنيع

ر	مصادر الدخل	الربح / دينار للسنة 2017	الربح / دينار للسنة 2019	التغير
1	(محل لبيع التأسيسات كهربائية)	9,000,000	10,000,000	1,000,000
2	بيع و تصنيع الخزان و الدكتات	8,000,000	10,000,000	2,000,000
3	بيع اصباغ و ادوات نجارة ، حدادة و ادوات يدوية	8,500,000	10,000,000	1,500,000
4	محل لنصب القرميت	8,000,000	9,000,000	1,000,000
5	ساحة لبيع الأسمنت ، حديد ، ادوات انشائية	12,000,000	الى 500 متر مربع 14,000,000 له 18,000,000 متر مربع اكثر	أضيفت في سنة 2019 حسب المساحة
6	بيع الاخشاب المحلية و الاجنبية	7,500,000	10,000,000	2,500,000
7	لباعة ، تبييض ، كاشي ، شتاكرات	7,500,000	7,500,000	0%
8	خلفة بناء، نجارة ، خلاطة الأسمنت	7,500,000	7,500,000	0%
9	صباغ المنازل ، كهربائي المنازل ، نصب ادوات صحية	7,500,000	7,500,000	0%
10	بيع ادوات انشائية (اسمنت، الزلط ، الرمل)	8,500,000	10,000,000	1,500,000
11	خلاطة الأسمنت	7,500,000	7,500,000	0%
12	بيع ادوات صحية(تأسيسات صحية)	10,000,000	10,000,000	0%

المصدر : اعداد الباحثان

و عند تحليل نقاط الجدول أعلاه نرى الأتي :

1. في فقرة (1) كانت 9,000,000 دينار في سنة 2017 و أصبحت 10,000,000 دينار في سنة 2019 ، أي أن نسبة زيادة 1,000,000 دينار .
2. في فقرة (2) كانت 8,000,000 دينار في سنة 2017 و أصبحت 10,000,000 دينار في سنة 2019 ، أي أن نسبة زيادة 2,000,000 دينار .
3. في فقرة (3) 8,500,000 دينار في سنة 2017 و أصبحت 10,000,000 دينار في سنة 2019 ، أي أن نسبة زيادة 1,500,000 دينار .
4. في فقرة (4) كانت 8,000,000 دينار في سنة 2017 و أصبحت 9,000,000 دينار في سنة 2019 ، أي أن نسبة زيادة 1,000,000 دينار .
5. في فقرة (5) تم زيادة من 12,000,000 الى 14,000,000 و 18,000,000 حسب مساحة (متر مربع).
6. في فقرة (6) كانت 7,500,000 دينار في سنة 2017 و أصبحت 10,000,000 دينار في سنة 2019 ، أي أن نسبة زيادة 2,500,000 دينار .
7. اما فقرة(7،8،9) لم تتغير .
8. في فقرة (10) كانت 8,500,000 دينار في سنة 2017 و أصبحت 10,000,000 دينار في سنة 2019 ، أي أن نسبة زيادة 1,500,000 دينار .
9. و فقرة(11،12) لم تتغير .

الجدول رقم (5)

نسبة الضريبة الواجبة عن الارباح المخمنة للنشاطات المتنوعة

ر	مصادر الدخل	الربح / دينار للسنة 2017	الربح / دينار للسنة 2019	التغير
1	وكيل اخراج غومركي	1,100,000	40% منها تدرج كإيراد بشرط ان لا تكون أقل من 1,100,000	في سنة 2019 حددت نسبة من الارباح الثابتة
2	مساعد وكيل اخراج غومركي	900,000	40% منها تدرج كإيراد بشرط ان لا تكون أقل من 900,000	في سنة 2019 حددت نسبة من الارباح الثابتة
3	عقد تأجير السيارات	15%	15%	0%
4	ساحة كرة القدم	12,000,000	12,000,000	0%
5	مكاتب بيع التذاكر السياحية والطيران	8,000,000	10,000,000	2,000,000
6	معمل لتصنيع الأكل الجاهز	10,000,000	0%	هذا النوع أزيلت في سنة 2019

المصدر : اعداد الباحثان

و عند تحليل نقاط الجدول أعلاه نرى الآتي :

1. في فقرة (1) (وكيل اخراج غومركي) لم تتغير نسبة الربح المخمنة ما عدا للسنة 2019 التي يتم تضاف النسبة المؤية .
2. في فقرة(2) (مساعد وكيل اخراج غومركي) لم تتغير نسبة الربح المخمنة ما عدا للسنة 2019 التي يتم تضاف النسبة المؤية .
3. و فقرة(3,4) لم تتغير.
4. في الفقرة (5) كانت 8,000,000 في سنة 2017 و أصبحت 10,000,000 في سنة 2019 ، إي أن نسبة التغير كانت بالزيادة 2,000,000 دينار .
5. في فقرة(6) التي يتم حذفه هذه الفقرة في سنة 2019.

المبحث الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

يعرض هذا المبحث أهم الاستنتاجات التي توصل إليها البحث استناداً إلى ما تم عرضه وتحليله في الإطارين النظري والتطبيقي للبحث، ويمكن إيجاز أهم الاستنتاجات التي توصل اليه بالآتي :

1. هناك عدد من العقوبات تحول إزعان المكلف بدفع الضريبة في العراق ، وعدم التزامه طوعية بالافصاح عن الدخل المتحقق له وحجم التعاملات المالية التي يمارسها، وكذلك عدم تقديم البيانات الضريبية والإقرار الضريبي بشكل صحيح وفي موعده المحدد، ومن هذه العقوبات وجود حالات من التعسف
2. وضعف برامج الوعي الضريبي، وعدم التوافق والأنسجام في نظام العقوبات وكذلك الفساد الإداري، ولم يصل المكلف بدفع الضريبة في العراق بالوعي إلى الدرجة التي يدرك فيها أهمية الموازنة بين الحقوق والواجبات التي تدفعه إلى الإذعان الضريبي الطوعي، ويعود ذلك إلى عدم تفهم البعد الوطني للضريبة.

3. خضعت الأسعار السائدة في الأسواق بصورة عامة وإقليم كردستان بصورة خاصة إلى العديد من العوامل الاقتصادية وغير الاقتصادية، أسهمت في عدم استقرار الأسواق المحلية، وفي مقدمة هذه الأسباب الأوضاع الأمنية والحروب وضعف حصيلة الإيرادات الضريبية والنفطية لما لهذه الأسباب من تأثير واضح في زيادة معدلات التضخم، والتعديلات الحاصلة في أسعار المشتقات النفطية أثرت بشكل سلبي في المستهلك العراقي حيث إن آثار هذه الزيادة في أسعار انتقلت إلى بقية القطاعات الأخرى مما أدى إلى تقليل استهلاك العائلة من مختلف المواد والتي تعيش دون مستوى خط الفقر بسبب عدم قدرتها على تغطية الزيادة السعرية الناتجة عن الارتفاع المستمر في أسعار المشتقات النفطية لمحدودية دخلها.
4. من المعروف أنه في حالة مرور الاقتصاد بتضخم نقدي تعمل الدولة على رفع حصيلة الضرائب لغرض امتصاص أكبر قوة شرائية ممكنة، وإيقاف طرح قوة شرائية من خلال تفعيل الإيرادات الضريبية التي لها دور مهم في امتصاص القوة الشرائية من أصحاب الدخل العالية للتخفيف من آثار التضخم وتقليل الفوارق الدخلية بين أفراد المجتمع .
5. اتضح ان زيادة النسب الضريبية والرسوم تخطي جزءا جيد من الموازنة .

ثانيا : التوصيات

- بناءً على ما ورد من استنتاجات يعرض أهم توصيات البحث كالآتي :
1. معالجة الخلط الظاهر في هيكل الاقتصاد العراقي والعمل على توسيع القاعدة الإنتاجية، بناءً على القدرات الذاتية لمؤسسات الدولة لتمكينها من تقديم الخدمات الأساسية للمواطنين، والعمل على الحد من ظاهرة البطالة من خلال رفع درجة الاستثمار.
2. فرض ضرائب جديدة ومن هذه الضرائب ضريبة القيمة المضافة وذلك لمنع الزيادات المستمرة لظاهرة التضخم وكذلك لزيادة الإيرادات الضريبية.
3. تشكيل لجنة تحضيرية يفترض أن تتكون من الأشخاص المختصين من الناحيتين المحاسبية والضريبية وعضو من كل من وزارة المالية ومديرية الجمارك وكذلك المختصين من مديرية الضريبة وكذلك يمكن الاستعانة بشخص خبير من الدول التي تطبق هذه الضريبة.
4. يجب القيام بالإصلاح الضريبي الذي يهدف إلى تحديث الإدارة الضريبية بأن تأخذ إدارة الضريبة القيمة المضافة من حيث التنظيم والتخطيط وإعداد الطاقات البشرية ورفع مستواها الفني والعلمي والأخذ بالتكنولوجيا الحديثة والمعلومات المتطورة.
5. إعداد قائمة باسم السلع والخدمات الخاضعة لهذه الضريبة بما فيها السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة والسلع والخدمات التي تخضع للنسب المختلفة من هذه الضريبة حسب السلع الضرورية والسلع غير الضرورية والسلع الكمالية وذلك لتحقيق العدالة الضريبية.
6. توفير الموارد المالية اللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة مع ضرورة وجود نظام دقيق لتسجيل المكلفين بها من خلال إصدار رقم تعريف خاص لكل مكلف لتسهيل التشغيل الآلي وضبطه للنظام الضريبي، فضلاً عن وجود النظام الكفوء للتشغيل الآلي للبيانات بحيث يتيح توفير البيانات الدقيقة في الأوقات الملائمة.
7. إعداد السجلات والمستندات المحاسبية ونماذج الفواتير والتصاريف اللازمة لتطبيقها، وإقامة ورش العمل المكثفة للتدريب على مسكها، فضلاً عن طرائق احتساب الضريبة ووسائل التصريح عنها، وإعداد التصميم المحاسبي الملائم لتطبيق تلك الضريبة من خلال إعداد نظام محاسبي يتضمن حسابات جديدة تتلائم مع نظام الضريبة على القيمة المضافة، وتشكيل فريق العمل يتابع تعديلاته.
8. تعزيز الثقافة الضريبية لدى المواطنين عبر وسائل الإعلام والندوات من خلال إعداد برنامج يتضمن نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين ولاسيما فيما يتعلق بأهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وكذلك عقد الندوات وإقامة الحوارات بين جميع المعنيين أي السلطة المالية (الإدارة الضريبية) والمكلفين فضلاً عن توزيع المنشورات والكتب التي توضح الجوانب الفنية والاقتصادية المتعلقة بهذه الضريبة والتواصل مع المواطنين من خلال نشر المعلومات وإنشاء وحدات متخصصة بخدمات المكلفين.
9. يفترض من السلطات الحكومية عند تطبيق هذه الضريبة أن تكون على استعداد للتعرف على رد فعل المكلفين بدفع هذه الضريبة حتى لا يجري استغلال هذه الضريبة في رفع أسعار السلع والخدمات بما يؤدي إلى

زيادة التضخم في العراق بصورة عامة وإقليم كردستان بصورة خاصة وتشكيل لجنة لمتابعة الأسواق والجهات التي لها صلة بتطبيق هذه الضريبة والجمارك من أجل معرفة التغييرات التي تحدث نتيجة تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

10. يتطلب زيادة الضرائب في إقليم كردستان، أن يكون لدى المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة سواء أكانوا مكلفين طبيعيين أم معنويين، أنظمة محاسبية تجارية جيدة بما في ذلك القوائم والسجلات وفق النماذج الرسمية، والالتزام بنظام مسك الدفاتر وسجلات لإغراض الضريبة.

الهوامش

- (1) المادة الخامسة عشرة: تنص على :
➤ للشركات المسجلة في العراق أن تنزل الضريبة المدفوعة أو الواجب دفعها عن مجموع دخلها بموجب هذا القانون من حصص الأرباح التي تدفعها لحاملي الأسهم ويقتصر التنزيل على الحصص الأرباح التي دفعت عنها الضريبة أو التي وجب دفعها على الشركة.
➤ على الشركات المسجلة من هذه المادة أن تزود حاملي الأسهم عند دفع حصص الأرباح بشهادة تبين مقدار حصة الربح المدفوعة لكل منهم ومقدار الضريبة الذي نزلته أو يحقق لها تنزيله من حصة الربح المذكورة وعلى أن تزود الشركات ذات المسؤولية المحدودة السلطة المالية بصورة من هذا الشهادة.
- (2) يقصد بالتهرب الضريبي اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء. (النعي، 2005: 19)

المصادر

- أولاً : القوانين العراقية والعربية والأنظمة والتعليمات والوثائق الرسمية:
1. جمهورية العراق، قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) المعدل .
 2. جمهورية العراق، قانون الشركات رقم (21) لسنة (1997) المعدل، وقانون شركات العامة رقم (64) لسنة (2004).
 3. جمهورية العراق، قانون ضريبة المبيعات تعديلات رقم (7) لسنة (1997) منشور على -www.iraq-ig-law.org موقع الأنترنيت تحت عنوان
 4. لبنان. قانون ضريبة على القيمة المضافة قانون رقم (379) بتاريخ (14) كانون الأول (2001) المراسيم المتعلقة به قرار رقم 2002/1/31 تاريخ 2002/1 الصادر على المجلس الدستوري، (القرار الذي أبطل بعض مواد قانون رقم 379).
 5. جمهورية العراق، التعليمات، جداول التخمين لسنة (2013) في ضريبة الدخل.
 6. جمهورية العراق، قانون تعرف الجمركية كردستان- عيراق رقم (21) لسنة (1993) طبع (2011).
- ثانياً: الكتب العربية:
1. أبو حشيش، خليل عواد . (2004) . دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية: حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة . (ط 1) . عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع .
 2. آل شبيب ، دريد كامل . (2009) . مقدمة في ادارة الموازنة . عمان : دار المسيرة للطباعة والنشر .
 3. الجاوي، طلال محمد علي، والعنبيكي، هيثم علي محمد . (2014) . المحاسبة والتحاسبات الضريبي . (ط 2) . كربلاء : دار الكتب موزعون ناشرون .
 4. الجحيشي، عبد الباسط علي جاسم . (2008) . الإعفاءات من الضريبة الدخل- دراسة مقارنة . (ط 1) . عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع .
 5. الحسيني، قاسم إبراهيم . (2000) . المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق . عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع .
 6. حنان، رضوان حلوة . (2003) . بدائل القياس المحاسبي المعاصر . (ط 1) . عمان : دار وائل للنشر .
 7. الدوري ، مؤيد عبد الرحمن ، الجناني ، طاهر موسى . (2014) . إدارة الموازنات العامة . عمان : دار زهران للنشر والتوزيع .
 8. السامرائي ، عدنان . (2013) . الإدارة المالية والموازنة العامة للدولة . (ط 1) . عمان : دار زهران للنشر والتوزيع .

9. السيد عوض ، خالد عبد العليم . (2007) . *الضريبة على القيمة المضافة* . (ط . 1) . القاهرة : إيتراك للنشر والتوزيع .
10. الشافعي، جلال. (2008) . *مبادئ المحاسبة الضريبية* . (ط . 1) . عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع .
11. شحاتة، أحمد بسيوني، وبدوي ، محمد عباس. (2006) . *المحاسبة المالية المتقدمة* . الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث .
12. شكري ، فهمي محمود . (1990) . *الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق* . (ط . 1) . بغداد : المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر .
13. صيام، وليد زكريا، وآخرون . (1997) . *الضرائب ومحاسبتها* . (ط . 2) . عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة .
14. عثمان، سعيد عبد العزيز، والعشماوي، شكري رجب . (2007) . *أقتصاديات الضرائب- سياسات- نظم- قضايا معاصرة* . الإسكندرية: دار الجامعية .
15. عساف ، عبد المعطي . (1999) . *الإدارة المالية العامة والموازنة العامة* . (ط . 1) . عمان : دار زهران للنشر والتوزيع .
16. عصفور ، محمد شاكر. (2015) . *أصول الموازنة العامة* . (ط . 7) . عمان : دار الميسرة للطباعة والنشر .
17. عفانة ، عدى ، والقطاونة، عادل. (2008) . *المحاسبة الضريبية* . (ط . 1) . عمان : دار وائل للنشر .
18. علوان، قاسم نايف، والزياني، نجية ميلاد . (2008) . *ضريبة القيمة المضافة* . (ط . 1) . عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع .
19. العلي، عادل فليح. (2006) . *المالية العامة والتشريع المالي والضريبي* . (ط . 1) . عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع .
20. كراجة ، عبد الحلیم، والعبادي، هيثم . (2002) . *المحاسبة الضريبية* . (ط . 2) . عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع .
21. لطفي، أمين السيد أحمد. (2007) . *فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل* . الأسكندرية : الدار الجامعية .
22. نور، عبد الناصر إبراهيم، والشريف، عليان . (2002) . *الضرائب ومحاسبتها* . (ط . 1) . عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة .
23. ياسين، فؤاد توفيق، ودرويش، أحمد عبد الله. (1996) . *المحاسبة الضريبية* . (ط . 1) . عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع .
- ثالثاً: الرسائل الجامعية :**
1. الشمري، فرح علي جسام . (2009) . *دراسة تحليلية لـ دور السياسة النقدية في الحد من ظاهرة التضخم في الاقتصاد العراقي* . رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، بغداد .
2. صالح، محمد عبد الفتاح حسين صالح . (2007) . *العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة* ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة .
3. العبودي، على خلف نجم عبد الله. (2006) . *الإطار المفاهيمي لضريبة القيمة المضافة* . رسالة دبلوم عالي ، جامعة بغداد ، بغداد .
4. النعيمي، رشا عبد المجيد سعيد . (2005) . *التهرب الضريبي في المهن الطبية* . أطروحة دكتورا ، جامعة بغداد ، بغداد .
- رابعاً : المجلات ومقالات والصحف والادلة والدوريات وندوات والدراسات :**
1. ابو يوسف، يعقوب بن ابراهيم . (1976) . *أضواء على قانون ضريبة الدخل في العراق* . المجلة المالية لوزارة المالية . 3 (4) .
2. فضلية، عابد . (2010) . *آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة- خصائصها ومعوقاتهما في الجمهورية العربية السورية* . مجلة جامعة دمشق للعلوم والاقتصادية والقانونية . 26 (2) .

References

First: Iraqi and Arab laws, regulations, instructions, and official documents:

1. The Republic of Iraq, Income Tax Law No. (113) for the year (1982) amended.
2. The Republic of Iraq, Companies Law No. (21) of (1997) amended, and General Companies Law No. (64) of (2004).
3. The Republic of Iraq, Sales Tax Law Amendments No. (7) of (1997) published on www.iraq-ig-law.org website under the title
4. Lebanon. Value-Added Tax Law Law No. (379) of December (14) of December (2001) Decrees related to it Resolution No. 1/2002 of January 31, 2002 issued to the Constitutional Council, (the decision that nullifies some articles of Law No. 379).
5. The Republic of Iraq, Instructions, Schedule of Estimation for the Year (2013) in Income Tax.
6. The Republic of Iraq, Kurdistan-Iraq Customs Tariff Law No. (21) for the year (1993), printed (2011).

Second: Arabic books:

1. Abu Hashish, Khalil Awad. (2004). *Advanced studies in tax accounting: practical cases and applications in the measurement of taxable income*. (E.1). Amman: Al-Hamid House for Publishing and Distribution.
2. Afaneh, Adi, and Al-Qatawneh, Adel. (2008). *Tax Accounting*. (E.1). Amman: Wael Publishing House.
3. Al-Ali, Adel Fali. (2006). *Public finance, fiscal and tax legislation*. (E.1). Amman: Al-Hamid House for Publishing and Distribution.
4. Al-Douri, Moayad Abdel-Rahman, Al-Jinani, Taher Musa. (2014). *Public Budget Management*. Amman: Zahran Publishing and Distribution House.
5. Al-Hussaini, Qasim Ibrahim. (2000). *Tax accounting between theory and practice*. Amman: Al-Warraaq Institution for Publishing and Distribution.
6. Al-Jijawi, Talal Muhammad Ali, Al-Anbaki, Haitham Ali Muhammad. (2014). *Accounting and tax accounting*. (E.2). Karbala: Dar Al-Kutub Publishers.
7. Al-Juhaishi, Abdul Basit Ali Jasim. (2008). *Income Tax Exemptions-A Comparative Study*. (E.1). Amman: Al-Hamid House for Publishing and Distribution.
8. Al-Shabib, Duraid Kamil. (2009). *Introduction to budget management*. Amman: Al Masirah House for Printing and Publishing.
9. Al-Shafei, Jalal. (2008). *Principles of tax accounting*. (E.1). Amman: Al-Hamid House for Publishing and Distribution.
10. Alwan, Qassem Nayef, and Al-Zayani, Najia Milad. (2008). *VAT*. (E.1). Amman: House of Culture for Publishing and Distribution.
11. Asfour, Mohamed Shaker. (2015). *The Origins of the General Budget*. (E.7). Amman: Al-Maisarah House for Printing and Publishing.
12. Assaf, Abdel-Moaty. (1999). *Public financial management and budget*. (E. 1). Amman: Zahran Publishing and Distribution House.
13. Hanan, Radwan Helwa. (2003). *Alternatives to contemporary accounting measurement* (E.1). Amman: Wael Publishing House.

14. Karajeh, Abdel-Halim, Al-Abadi, Haitham. (2002). *Tax Accounting*. (E.2). Oman: Dar Safaa for Publishing and Distribution.
15. Lotfi, Amin El Sayed Ahmed. (2007). *Accounting philosophy for income tax*. Alexandria: University House.
16. Mr. Awad, Khaled Abdel-Alim. (2007). *VAT* . (E.1). Cairo: Track for publication and distribution.
17. My thanks, Fahmy Mahmoud. (1990). *The general budget of its past, present and future in theory and practice*. (E.1). Baghdad: University Institute for Studies and Publishing.
18. Nour, Abdel Nasser Ibrahim, Al Sharif, Alyan. (2002). *Tax and accounting*. (E.1). Amman: Al Masirah House for Publishing, Distribution and Printing.
19. Othman, Saeed Abdul-Aziz, and Al-Ashmawi, Shukri Rajab. (2007). *Tax Economics-Policies-Regulations - Contemporary Issues*. Alexandria: University House.
20. Samurai, Adnan. (2013). *Financial management and the state budget*. (E.1). Amman: Zahran Publishing and Distribution House.
21. Shehata, Ahmed Bassiouni, and Badawi, Mohamed Abbas. (2006). *Advanced financial accounting*. Alexandria: The Modern University Office.
22. Siyam, Walid Zakaria, and others. (1997). *Tax and accounting*. (E.2). Amman: Al Masirah House for Publishing, Distribution and Printing.
23. Yassin, Fouad Tawfiq, Darwish, Ahmed Abdullah. (1996). *Tax Accounting*. (E.1). Amman: Al-Yazouri Scientific House for Publishing and Distribution.

Third: University theses:

1. Al-Aboudi, on the back of Najm Abdullah. (2006). *Conceptual framework for value added tax*. Higher diploma, Baghdad University, Baghdad.
2. Al-Nuaimi, Rasha Abdul Majeed Saeed. (2005). *Tax evasion in the medical profession*. PhD thesis, Baghdad University, Baghdad.
3. Al-Shammari, Farah Ali Jassam. (2009). *An analytical study of the role of monetary policy in reducing the phenomenon of inflation in the Iraqi economy*. Master Thesis, University of Baghdad, Baghdad.
4. Saleh, Mohamed Abdel-Fattah Hussein Saleh. (2007). *Factors contributing to increasing the Palestinian Authority's value-added tax (VAT)*, Master Thesis, Islamic University, Gaza.

Fourth: magazines, articles, newspapers, guides, periodicals, seminars and studies:

1. Abu Yousef, Yaqoub bin Ibrahim. (1976). *Spotlight on the income tax law in Iraq*. Financial Journal of the Ministry of Finance. 3 (4).
2. Fadliya, Abed. (2010). *The mechanism of calculating value-added tax - its characteristics and constraints in the Syrian Arab Republic*. Damascus University Journal for Science, Economic and Legal. 26 (2).