



جامعة الموصل

كلية الإدارة و الاقتصاد

قسم العلوم المالية و المصرفية

**دور ضريبة الاتصالات في مستوى استهلاك الزبون  
بالتطبيق على عينة من شركات الاتصالات**

**ليث شاكر محمود**

**بإشراف**

**د. سراء سالم داؤد**

**مدرس**

**دور ضريبة الاتصالات في مستوى استهلاك الزبون  
بالتطبيق على عينة من شركات الاتصالات**

**رسالة تقدم بها  
ليث شاكر محمود**

**إلى  
مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل  
وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي التخصص في  
العلوم المالية**

**بإشراف  
الدكتورة  
سراء سالم داؤد**



﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ لِلَّهِ شُهَدَاءَ بِالْقِسْطِ وَلَا  
يَجْرِمَنَّكُمْ شَنَاٰنُ قَوْمٍ عَلَىٰ ءَلَّا تَعْدِلُوا ءَعْدِلُوا هُوَ أَقْرَبُ  
لِلتَّقْوَىٰ وَاتَّقُوا اللَّهَ ۚ إِنَّ اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ ﴾

صدق الله العظيم

(المائدة: 8)

### إقرار المشرف

أشهد بأن إعداد هذه الرسالة الموسومة ((دور ضريبة الاتصالات في مستوى استهلاك الزبون بالتطبيق على عينة من شركات الاتصالات)) جرى بإشرافي في جامعة الموصل/كلية الإدارة والاقتصاد، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب على قطاع الإتصالات.

التوقيع :

الاسم : د. سراء سالم داؤد

التاريخ : / / 2019م

### إقرار المقوم اللغوي

أشهد أن هذه الرسالة الموسومة ((دور ضريبة الاتصالات في مستوى استهلاك الزبون بالتطبيق على عينة من شركات الاتصالات)) تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها من أخطاء لغوية وتعبيرية، وبذلك أصبحت الرسالة مؤهلة للمناقشة بقدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير .

التوقيع :

الاسم : د. ثامر عبدالجبار نصيف

التاريخ : / / 2019م

### إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا في القسم

بناءً على توصيتي المشرف والمقوم اللغوي أشرح هذه الرسالة للمناقشة

التوقيع :

الاسم : أ. م. د. بشار أحمد العراقي

التاريخ : / / 2019م

### إقرار رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية

بناءً على توصيات المشرف والمقوم اللغوي ورئيس لجنة الدراسات العليا في القسم أشرح هذه الرسالة للمناقشة .

التوقيع :

الاسم : أ. م. د. بشار أحمد العراقي

التاريخ : / / 2019م

# الإهداء

باسم الخالق الذي أضاء الكون بنوره البهي وحده اعبد، وله وحده اسجد، خاشعا  
شاكرا لنعمة وفضله عليّ في اتمام هذا الجهد

إلى.....صاحب الفردوس الأعلى وسراج الأمة المنير وشفيعها النذير البشير  
محمد ( صلى الله عليه وسلم ) فخرا واعتزازا

إلى..... من سهر الليالي ونسي الغوالي وظل سندي الموالي وحمل همي غير  
مبالي بالظروف المحيطة بدر التمام

والدي الغالي

إلى..... من أثقلت الجفون سهرا وحملت الفؤاد هما وجاهدت الأيام صبيرا  
وشغلت البال فكرا ورفعت الأيادي دعاء وأيقنت بالله املاً أعلى الغوالي وأحب  
الأحاب

أمي العزيزة الغالية

إلى..... ورود المحبة وينايبع الوفاء إلى من رافقوني في السراء والضراء  
إلى اصدق الأصحاب

إخوتي وأخواتي

إلى..... القلعة الحصينة التي أجا إليها عند شدتي

أصدقائي الأعزاء

ليث شاكر

# شكر و عرفان

إلى كل مَنْ علمني علما نافعا ولو حرفا، إلى كل من أنار لي الطريق إلى النجاح، إلى من أرشدني وعلمني أتقدم بالشكر والعرفان الجزيل، لسعادة الدكتورة سراء سالم داود التي أفادتني من علمها مما ساعدني في إعداد هذا البحث وإخراجه بهذه الصورة التي اجتهدنا أن تكون بأفضل صورة قدر المستطاع.

والشكر موصول الى الكادر التدريسي في قسم العلوم المالية والمصرفية الذين أفادوني من علمهم، وساعدونا على إنجاز مشروع البحث لإظهاره بالصورة التي هو عليها الآن .

والشكر أيضا لكل من يقرأ هذا البحث بغرض الاطلاع والاستفادة منه ومن ثمّ السّعي الى التحديث والتطوير والوصول إلى الأفضل.

ليث شاكر

## تَبَّت المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الآية الكريمة
ب	إقرار المشرف
ج	الإهداء
د	شكر وعرقان
و	تَبَّت المحتويات
و	تَبَّت الجداول
ز	تَبَّت الاشكال
ح	المستخلص
1	المقدمة
<b>19-1</b>	<b>الفصل الاول منهجية الدراسة</b>
3	اولاً: مفهوم الضرائب
6	ثانياً: مفهوم الضرائب غير المباشرة
7	ثالثاً: مبادئ الضرائب غير المباشرة
9	رابعاً: انواع الضرائب غير المباشرة
14	خامساً: مميزات وعيوب الضرائب غير المباشرة
15	سادساً: التهرب من الضرائب غير المباشرة
<b>37-20</b>	<b>الفصل الثاني ضريبة الاتصالات</b>
20	اولاً: نبذة تاريخية
20	ثانياً: مفهوم الاتصالات ومراحل تطورها
22	ثالثاً: مفهوم ضريبة الاتصالات
25	رابعاً: اهداف ضريبة الاتصالات

الصفحة	الموضوع
26	خامساً: مزايا ضريبة الاتصالات
28	سادساً: انواع الرسوم و الضرائب المفروضة على الاتصالات
32	سابعاً: تحليل الآثار الاقتصادية لضريبة الاتصالات
36	ثامناً: مشاكل وصعوبات تطبيق ضريبة الاتصالات
54-38	<b>الفصل الثالث</b> <b>النظام الضريبي في العراق</b>
38	مقدمة
39	أولاً: انواع النظام الضريبي في العراق
44	ثانياً: الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي العراقي
46	ثالثاً: خصائص النظام الضريبي العراقي
49	رابعاً: الادارة الضريبية في النظام الضريبي العراقي
52	خامساً: المشاكل والصعوبات التي تواجه النظام الضريبي العراقي
66-55	<b>الفصل الرابع</b> <b>الجانب العملي</b>
55	أولاً: تحليل القوائم المالية الخاصة بشركات الاتصالات
60	ثانياً: مقابلات الباحث الشخصية الخاصة بمشروع بحثه
68-67	<b>الاستنتاجات والتوصيات</b>
76-69	<b>مصادر البحث ومراجعته</b>
A	الملخص باللغة الإنكليزية



### ثبّت الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
55	ضريبة الاتصالات لشركة آسياسيل للمدة 2014 - 2017	1
56	ضريبة الدخل لشركة الاتصالات آسياسيل للسنوات 2014-2017	2
57	ضريبة الاتصالات لشركة زين العراق مع الفوائد	3
58	ضريبة الدخل لشركة الاتصالات الاردنية	4
60	ضريبة الدخل للشركة المصرية للاتصالات (شركة مساهمة) للمدة من 2014 - 2017	5
60	خدمة الاتصال	6
60	خدمة الانترنت	7
60	خدمة الالعاب	8
61	التغير في عدد بطاقات تعبئة الاتصال تبعاً الاسعار بنسب مختلفة	9
63	التغير في عدد بطاقات تعبئة الاتصال تبعاً الاسعار بنسب مختلفة	10
65	التغير في عدد بطاقات تعبئة الاتصال تبعاً الاسعار بنسب مختلفة	11

### ثبّت الاشكال والرسوم

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	اوجه الاختلاف بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ومزاياهما وعيوبهما	1
14	مميزات وعيوب الضرائب غير المباشرة	2
46	هيكل النظام الضريبي في العراق	3

## المستخلص

تبحث الاقتصاديات الحديثة في المصادر المالية المتجددة، بغية تعزيز الإيرادات العامة لتغذية ميزانيتها. وقد تنوعت تلك المصادر المالية، يقف في مقدمتها الضرائب المفروضة على قطاع الاتصالات. وكان لتلك الضرائب دور مهم في مستوى استهلاك الزبون لخدمة الاتصالات التي بدورها تؤثر على نمو الشركات وعلى بعض القطاعات الأخرى، وعلى الرغم من سلبيات كثيرة أفرزتها عملية تطبيقها. وكان من أهم أسبابها أن النظام الضريبي في أغلب الدول، ولا سيما الدول النامية لم ينظم بصورة واضحة لبعض في عدد من قراراته التي أقرها على سبيل الإلزام. وكانت للضرائب على الاتصالات مفاهيم عدّة، من مثل (الرسم والرخصة والضرائب على الدخل وغيرها)، على الرغم من وحدة هدفها، وهو تحقيق مورد مالي للدولة، لكنّ هذا التنوع شابهته تشوهات عدّة، فضلاً عن عدم وضوح الرؤية إزاء الضرائب، على الرغم من أن ذلك التنوع في الضرائب والأموال التي تُجبي من قطاع الاتصالات كان له دور إيجابي في النهوض بميزانية الدولة. وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة تأثير الضرائب في مستوى استهلاك الزبون، من قطاعات الاتصالات. بهدف تقديم أفضل خدمة للمجتمع عامة، والفرد على وجه الخصوص، بغية تكوين مورد ثابت ومستمر للموازنة العامة للدولة بما لا يضر أو يتعارض مع مصلحة الفرد أو الزبون والشركات العاملة. ولهدف تحقيق رؤية واضحة في هذا المجال، فقد تبنت الدراسة أسلوب تحليل القوائم المالية لعينة من أربع شركات في ثلاث دول عربية، من خلال تحليل تلك القوائم، فضلاً عن إجراء بعض المقابلات الشخصية لعينة من الأفراد، لأجل الكشف عن تأثير ذلك بين كل من الضرائب المفروضة على قطاع الاتصالات. ومستوى استهلاك الزبون، وتأثير ذلك على الشركات وإرباحها، فضلاً عن الحدّ من استهلاك الأفراد لهذه الخدمة عند رفع كلفتها، مما يؤدي إلى خفضٍ في الحصيلة الضريبية على المدى البعيد، والحدّ من قلّة الاستثمار في هذا القطاع. وكشفت الدراسة عن وجود بعض من حالات التهرب في عددٍ من أوعية هذا القطاع، بسبب ضعف الدور الذي تمارسه الإدارة الضريبية في تحديد الأوعية المفروضة على هذا القطاع، وضعف الإجراءات والتنظيمات التي تنظم عمله، وضعف خبرة الكوادر الإدارية المكلفة بمراقبة سير العمل الضريبي.

## المقدمة

أظهرت الدراسات والابحاث العلمية والتطبيقات العملية أن الضرائب بكل انواعها وتقسيماته وأوعيتها المختلفة مصدر رئيس في تمويل النفقات العامة التي تشكل عنصراً رئيساً في الموازنة العامة واحدى ادوات السياسة المالية، وتعد ترجمة عملية لهذه السياسة من اجل تحقيق اهداف الدولة في بناء اقتصادها. والنظام الضريبي بمكوناته له دور مهم في دعم الخدمات العامة التي تقدمها الدولة لأفراد المجتمع من أجل تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية . والضرائب بأنواعها ومنها الضرائب المفروض على لاتصالات لها تأثيرات مباشرة وفي دراستنا سنركز مدى تأثيرها على الزبون وعلى شركات الاتصال. والتي بدورها تحدد او تزيد من مستوى الاداء او الارباح لتلك الشركات.

يكشف الفصل الاول الدور الكبير للضرائب وخاصة الضرائب غير المباشرة والتعرف على السلبيات وإيجابيات وبعض وسائل ألتهرب وسبل معالجتها. وتم التطرق ايضاً في الفصل الثاني للحديث على قطاع الاتصالات والدور المهم الذي يقدمه هذا القطاع للبلد وأهم المكونات والاعوية التي تفرض الضريبة عليها من هذا القطاع والتطرق ايضاً على اهم المميزات والاهداف التي تفيد منها الدولة على الرغم أن هنالك سلبيات مصاحبة لها. فضلاً عن التعرف ايضاً على الآثار التي تتركها على الاقتصاد.

أما ما يخص الفصل الثالث فوضّح البحث فيه بعض المفاهيم الخاصة بالنظام الضريبي العراقي، والدور الذي يؤديه في تقسيم الضرائب وتصنيفها ودور الادارة الضريبية في ادارة هذا النظام. واختصّ الفصل الرابع ببيان الجانب العملي للضرائب على قطاع الاتصالات في ضوء تحليل قوائم مالية لعينة من اربع شركات عربية للكشف عن طبيعة النمو في هذه الشركات والنسب المالية بغية التعرف على التأثير المصاحب لهذه الضريبة، في حين تناول الجانب الثاني من هذا المبحث بعض المقابلات الشخصية لشريحة معينة من الافراد، بهدف الكشف عن مدى التغير في مستوى استهلاك الزبون بالزيادة او النقص في السعر الضريبي.

## الفصل الاول

### منهجية الدراسة

#### اولاً: مشكلة الدراسة

ان كثير من الدول النامية ومن ضمنها الدول العربية تعاني من ضعف في التشريعات، الضريبية، ووسائل تحصيل الضريبية، وقوانين تسعير الضريبة، لذا كان دُخُل الانظمة الضريبية فيها محدود وخاصة في أنماط معينة منها كضريبة القيمة المضافة وضريبة الاتصالات وغيرها من الضرائب الحديثة التي فيها حصيلة وفيرة. وتعد ضريبة الاتصالات من الضرائب المهمة في النظام الضريبي لتعدد أوعيتها وتعدد الشركات الخاصة التي تعمل في هذا الجانب . لذا تظهر محدودية وجود ضريبة الاتصالات في الانظمة الضريبية التي تعد من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل وعائها المستهلك والذي بدوره وبما أن الاتصالات من الخدمات الرئيسة التي لا يمكن الاستغناء عنها فلا مجال للمفاضلة فيها مما يجعل من الطلب عنها غير مرن وتبرز هنا تساؤلات, هي

- هل لضريبة الاتصالات تأثير في الإيرادات الضريبية.
- هل هناك تأثير لمستوى الضريبة في مستوى استهلاك الزبون.

#### ثانياً: اهمية الدراسة

تأتي اهمية هذه الدراسة في تحديد الاثر المباشرة لضريبة الاتصالات على الاقتصاد وعلى خدمة الاتصالات وافراد المجتمع بكل مزاياها وعيوبها, ومدى قدرة الدولة على التوسع في قطاع الاتصالات من خلال الاهتمام المستمر بضريبة الاتصالات التي تعد من الايرادات الضريبية المستمرة و المستدامة ويعد هذا الموضوع من الموضوعات التي تتنافس فيها الحكومات بشدة وتتنازع عليه على اعتباره من القطاعات الرئيسة والحيوية في الاقتصاد ولكل دول العالم التي لها تاثير مباشر في مستوى استهلاك الزبون.

### ثالثاً: اهداف الدراسة

تهدف الدراسة الى وُضْع معرفة واضحة عن ضريبة الاتصالات, والدور الذي تؤديه في الايرادات الضريبية, ولا سيما في الضرائب غير المباشرة ومدى قدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي ومدى تأثير الضريبة في مستوى استهلاك الزبون.

### رابعاً: فرضية الدراسة

يفترض البحث ان الانظمة لضريبة الاتصالات لا تزال قاصرة وليس لها اوعية ضريبية تتناسب مع ما يتحملة الزبون من هذه الخدمات، بما يتناسب عكسياً او طردياً مع مستوى استهلاك الزين.

### خامساً: منهج الدراسة

تبنت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، بغية الوصول الى هدفها، الذي يقوم على  
أ- القوائم المالية الخاصة بالشركات في الاسواق المالية.  
ب-المقابلات الشخصية على فئة عمرية تتراوح اعمارهم بين 18 - 30 سنة.

### سادساً: الحدود المكانية والزمانية

الحدود الزمانية: تم اعتماد القوائم المالية لعينة من اربع شركات عربية للسنوات 2014-2017  
وتم ايضا اعداد المقابلات الشخصية في الأشهر الاخيرة من سنة 2019  
الحدود المكانية: لشركات الاتصالات (اسيايل, زين العراق, الاردنية للاتصالات, المصرية للاتصالات).

### أولاً: مفهوم الضرائب

#### الضرائب غير المباشرة أنواعها وسماتها ومبادئها

تعد الضرائب من أهم وأقدم المصادر المالية للدولة , نظرا لوفرة الأموال التي تحققها للدولة, وتستطيع الدولة من خلال هذه الايرادات الضريبية ان تغطي النفقات العامة ومنها الامن والدفاع والصحة وغيرها من النفقات العامة الضرورية لتلبية متطلبات الافراد التي لا تقف عند حد معين, وانما أخذت بالتوسع والنمو المطرد بسبب التوسع الكبير لأغلب الدول في مختلف المجالات. وتعد الضرائب إحدى القنوات الاساسية للدولة التي لم تظهر بمفهومها الحالي إلا بعد

أن مرّت بتطورات عديدة بسبب ارتباط موارد الدولة وتحديد الإيرادات الضريبية بالأنظمة الحاكمة فأجريت التعديلات بتغيير تلك الأنظمة. إن النظام الضريبي في العديد من الدول أجريت عليه الكثير من القوانين و التعديلات ومنها ما غير ومنها ما حذف, ولكن الغرض الأساسي منها هو مالي و اقتصادي لتلبية احتياجات الموازنة العامة للدولة من الإيرادات, ومحاولة تحقيق توازن اقتصادي للبلد, فضلاً عن النظام العام للبلد وخدماته. وللضريبة أثر عام في البلد وهذا الأثر يزداد مع اتساع نطاق دور الدولة على دور ضرائبها في تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية واجتماعية.

أن الإيرادات الضريبية بشقيها المباشر وغير المباشر تعد المصدر الرئيس لإيرادات الدول المتقدمة والنامية كونها تسهم في تمويل خطط التنمية التي تضعها الدول المتمثلة بمختلف الخدمات التي تساعد على تغطية نفقات القطاعات الاقتصادية والتي تعد المصدر الأساسي في الموازنة.

ومع تطور الدولة الحديثة بسياساتها وأدواتها تطور مفهوم الضريبة , وتنوعت تعريفاتها, إلا أن أغلبها اتفقت في مضمونها و طبيعتها, وهناك العديد من التعريفات للضريبة, أذ عرّفها بعضهم على أنها: « اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة, بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد, وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقاً لمقدرتها التكاليفية » (الجنابي، 2002، 136).

وعرّفها غيرهم على أنها « فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية » (العلي، 2002، 82)

وعرّفها آخرون على أنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة بصفة نهائية ساهماً منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة من دون الحصول على المقابل أو المنفعة.

وتقسّم الضرائب بطبيعة الحال على ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة ولكل واحدة من هذه الأنواع خصائصها ومميزاتها وعيوبها.

يحدد الفن المالي الضرائب المباشرة الى تحديد عنصر الثروة وهي تحد يد المكلف سواء كانت دخلاً ام رأس مال بحيث يتم فرض الضريبة عليها مباشرة , وفي هذه الحالة نستطيع ان نقول إن الضريبة تتضمن اوجه الثروة وهما راس المال والدخل. في حين ان الضرائب غير المباشرة تكون على تتبع عناصر الثروة عند استعمالها او تداولها, ومنها الاستهلاك او الانتاج او تداول الاموال و انتقالها, ونذكر هنا اوجه الاختلاف بينهما بغية التمييز بينهما.

أوجه الاختلاف بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ومزاياها وعيوبها.

هنالك عدة اختلافات في فرض الضرائب وسبل تحصيلها والقوانين التي تفرض عليها إذ من خلال هذه الاختلافات قسمت الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة ودراستنا هذه ستكون في اغلبها ضمن الضرائب غير المباشرة، وبهدف فهم اوجه التشابه والاختلاف بينها كما موضح في الشكل الآتي.

### الشكل (1)

#### اوجه الاختلاف بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ومزاياها وعيوبها

الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
1	تحصّل في جداول سنوية وتتضمن معلومات كاملة عن المكلفين بدفعها
2	تحصّل في وقت التصرفات او الوقائع التي يترتب القانون على حدوث استحقاقاتها
3	يدفع المكلف الى الدولة او الادارات الضريبية بصورة مباشرة دون تدخل أي وسيط
4	لا تتسم بالثبات والاستمرارية وغير متكررة
5	من الصعب نقل عبئها الى الآخر
6	يحصل تهرب ضريبي في حالة وجود ثغرات قانونية وخاصة ان الضرائب المباشرة تكون العلاقة مباشرة بين المكلف و الادارات الضريبية
7	خاصية العدالة تتميز بها لكونها تصاعدية وفيها العديد من الاعفاءات الضريبية
8	التأثير المباشر في التغيرات الاقتصادية الكلية ولها اسهامات كبيرة في خلق التوازن الاقتصادي

الضرائب غير المباشرة	الضرائب المباشرة
	والسماحات القانونية
تراعي خاصية العدالة ولكنها تحتاج الى ادارة ضريبية كفوءة في تصنيف السلع ولكنها ان كانت ضرورية او كمالية من اجل تحديد اسعارها الضريبية	7 تراعي المقدرة التكلفة بالدفع
لها تأثير مباشر في الاستهلاك والادخار والاستثمار حيث الاسعار الضريبية المرتفعة تقلل الاستهلاك والادخار والاستثمار العكس صحيح	8 يتوفر فيها العلاقة المباشرة بين المكلف بدفعها والادارة الضريبية مما جعل فيها الوضوح وسهولة التقدير
لها تاثير مباشر في انخفاض مستويات المعيشة وخاصة للأفراد ذوي الدخل المحدود لكونها المسبب الرئيس لارتفاع اسعار السلع والخدمات	9 تتأثر بالتقلبات والدورات الاقتصادية ولكن بشكل غير مباشر يحصل انخفاض قليل في قيمتها الحقيقية , وليس في قيمتها النقدية وسعرها وخاصة في فترات التضخم
	10 تؤثر احيانا في الاستثمار وخاصة عندما تفرض بأسعار على الاستثمارات المالية والاجنبية

(موسى، 2006، 31)

#### ثانياً: مفهوم الضرائب غير المباشرة

تعد الضرائب غير المباشرة من الضرائب التي تفرض على استعمالات الثروة كالإنتاج والاستهلاك وتعرف بأنها (ضرائب تفرض بصيغة غير مباشرة على المادة الخاضعة لها، بصفة متقطعة أو عرضية، لا تتطلب الجداول الاسمية وبإمكان المكلف بها نقل عبئها الضريبي الى الطرف الآخر) (نابتي، 2014، 35).

أو هي تلك الضريبة التي تفرض على التصرفات التي يقوم فيها المكلفون كالأنفاق والتداول أو الحصول على المنفعة أي الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر



الثروة كالدخل و رأس المال وليس على وجود الثروة وانما استخدامات الثروة (الأحمد، 2015، 16).

أو هي الضرائب التي تقع على التداول والإنفاق فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات، وبالتالي يتم تسديدها بطريقة مباشرة من المكلف والمستهلك لكافة السلع والخدمات أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل الضرائب على الواردات، كالببيع، وحقوق التسجيل كما أن المكلف يتم نقل عبئها إلى شخص آخر مثل الرسوم الجمركية والضرائب على الاستهلاك (امين وياسين، 2014، 10).

من المفهومين السابقين نستطيع ان نقول هو ذلك النوع من الضرائب التي يقوم المكلف بدفعها بنقل عبئها الى غيره اي يكون بمثابة وسيط، وهذا النوع من الضرائب ليس له مقاييس أو صفات ثابتة ولا يتمتع بالاستقرار والثابت والانتظام قياسا بالضرائب المباشرة ومن انواعها الضرائب الكمركية والضرائب على الاستهلاك والتداول .

ثالثاً: مبادئ الضرائب غير المباشرة (ناباتي، 2014، 20)

#### 1- مبدأ العدالة

يقصد به تحمل كل فرد عبء الضريبة وفقاً لمقدرته التكاليفية أي قدرته المالية حيث يتوزع عبء الضريبة على المكلفين بصورة عادلة دون محاباة أو تفضيل، ولذلك تتميز بالعمومية لا نها تفرض على الافراد دون تمييز ويجب ان تكون شخصية تناسب المقدرة الشخصية للمكلف، بالإضافة الى الاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وتقوم العدالة على ثلاث مبادئ وهي.

- **العدالة الأفقية:** هي مبدأ المساواة أي اولئك الافراد الذين يعيشون الظروف نفسها والدخل نفسه ويخضعون لنفس مبلغ الضريبة دون تمييز، أي معاملة المكلفين الذين تتحدد ظروفهم معاملة متشابهة

- **العدالة التصاعديّة:** يقصد بها هنا عدم المساواة في العدالة الضريبية، اي تكون الضريبة معتمدة على دخل المكلف، فكلما ارتفع دخل المكلف ارتفع بدوره عبء الضريبة

- **العدالة التبادلية:** هي التناسب الطردي بين ما يدفعه المكلف وما يحصله من خدمات، اي يحصل المكلف على خدمات مقابل ما يدفعه من ضرائب أو العكس صحيح، أي لا يدفع

المكلف أي مال ما دام لم يحصل من الدولة على خدمات, وتمثل مختلف الخدمات العامة والضرورية التي توفرها الدولة للفرد من طرق وتعليم و صحة, وغيرها .

## 2- مبدأ اليقين

يعني ان يكون الفرد على بيّنةٍ وعلم في كافة الجوانب المتعلقة بالضريبة من دون غموض او تشويه، ويقصد بالجوانب هنا هي الجوانب الادارية من ميعاد استحقاق وطريقة الجباية وغيرها حيث توضح هذه الجوانب وتوضع من خلال قوانين سهلة الفهم و الوضوح والتفسير لعامة الناس عن طريق نشرها بكافة الوسائل من قبل الجهات المختصة هنا وهي الدائرة الضريبية\* .

## 3- مبدأ الملائمة

هي استيفاء الضريبة في الوقت المناسب مع مراعاة وضع المكلف عند تنظيم احكام الضريبة بحيث لا تتقل على المكلف وتزيد من ضغطه النفسي، مثل ذلك يتم استيفاء الضريبة من المزارعين عند وقت الحصاد وليس قبل وقت الحصاد.

## 4- مبدأ الاقتصاد في النفقات

ويراد بها ان تكون نفقات جباية الضريبة في اقل قدر ممكن أي اقل هدر ممكن حيث تفضل كلفة منخفضة في التحصيل الضريبي. حتى لا يتم تبيد الضريبة المتحصلة وتقليل صافي الايراد الضريبي المتحصل وهذا يتطلب تسهيل اجراءات الضريبة. (انجاد، 2013، 121)

رابعاً. انواع الضرائب غير المباشرة

## 1- الضرائب على التداول

---

\* الادارة الضريبية: هي الجهاز الفني والاداري الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايتها، وان نجاح أية سياسة ضريبية يتطلب توفير ادارة ضريبية كفوءة وخبيرة ونزيهة تتبع اساليب مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.

هي تلك الضرائب التي تفرض على الأموال في حالة تداولها وانتقالها بين الأفراد. والتداول إما أن يكون قانونياً كالمعاملات القانونية من بيع وإيجار وهبات ووصايا، وإما أن يكون مادياً كعمليات نقل السلع من مكان إلى آخر. حيث تفرض على انتقال أصول الملكية من شخص إلى آخر مثل الضرائب على عمليات البورصة، وتفرض وفق فعل قانوني يدل على تكوين أو وجود ثروة للشخص تتميز هذا النوع بسهولة تحصيلها وسهولة جبايتها حيث تفرض في وقت انتقال رأس المال. وتقسم الضرائب على التداول على نوعين أساسيين هما:

#### أ- ضريبة الطابع

هي من أقدم أنواع الضرائب التي عرفت منذ زمن بعيد، وكان العراق من بين تلك الدول التي أقرها وتفرض وفق الاعراف القانونية أو وفق تصرف قانوني ويكون مبلغ هذا النوع من الضرائب قليل نسبياً قياساً بالضرائب الأخرى، كونها تتعلق بإنجاز المعاملات أو الأعمال القانونية للمكلف إزاء دفعه لها، وتجبى ضريبة الطابع وفق الأعمال القانونية التي تلصق على الورقة التي تخص العمل القانوني للمكلف ويمكن استيفاؤها بواسطة وصولات وفق قانون رسم الطابع رقم 16 لسنة 1974 المعدل ولا يخفى أن هذا النوع من الضرائب ذو نفع اقتصادي عالي (ثابت، 2006، 95).

#### ب- ضريبة التسجيل

ويسمى رسم التسجيل ويفرض عند التسجيل أو التوثيق القانوني للأعمال الخاصة بنقل الملكية، مثال ذلك التسجيلات القانونية الخاصة بتسجيل أو تحويل العقارات و مركبات النقل ومن مميزات هذا النوع من الضرائب قلة كلفتها للمعاملة الواحدة وذلك بسبب مصلحة الدولة للتنظيم القانوني أو التنظيم الصحيح للأعمال لإدارة البلد وحفظ ممتلكات المواطنين كون هذا العمل هو من واجبات الدولة التي ينتمي إليها، المواطن وتترتب بـذمتها حقوقه (خشيف، 2017، 87).

#### 2- الضرائب على الاستهلاك

هذا النوع من الضرائب غير المباشرة، ويفرض على السلع الاستهلاكية التي يتخذ منها وعاء لها و يكون ذات علاقة مباشرة مع الفرد لانه يمس المستوى المعاشي وتتصف بالاستمرارية بشكل يومي ومتكرر، وتفرض على اغلب السلع الاستهلاكية حيث تتفاوت نسبة الضريبة على تلك المواد من دولة الى اخرى. ويتميز هذا النوع من الضرائب بغزارة حصيلته وعدالتها و بكثرة الإعفاءات وخصوصا السلع الضرورية في بعض الدول التي تمس معيشة الفرد ويؤخذ عليها ترفع من مستوى الاسعار عموماً بسبب تعميم الضريبة على اغلب السلع هذا التعميم يرفع من سعر السلعة ويزيد العبء الضريبي على المستهلك ولاسيما الافراد ذوو الدخل المحدود. وبالإمكان اعطاء مفهوم لضريبة الاستهلاك على أنه تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل في الحصول على السلع الاستهلاكية، سواء أكانت في صورة ضرائب نوعية على الاستهلاك، أو في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك. أو هي تلك الضرائب التي تفرض لقاء استعمال الدخل أو التصرف به من خلال الانفاق او الاستهلاك. وعادة ما يتم تحميل نسبة مئوية من مبلغ على سلع استهلاكية يتم بيعها يتحمل المستهلك هذا المبلغ من كل عملية شراء منفردة ولذلك سميت الضرائب على الاستهلاك. (فاطمة، 2011، 26)

- ان اهم ما يلاحظ على هذا النوع من الضرائب غير المباشرة ما يأتي: (هيدوية، 2013، 43)
- تفرض على العديد من السلع الضرورية وشبه الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها لجميع طبقات المجتمع، مثل السكر والزيت وغيرها ومواد البناء مثل الاسمنت وهي سلع تتميز بأن الطلب عليها غير مرن، مما يؤدي الى ارتفاع سعرها و يجعل تطبيق هذا النوع بعيدا عن العدالة الضريبية بسبب ان الطبقة الغنية تنفق من دخلها اكبر مما يتم انفاقه من قبل الطبقة الفقيرة بالنسبة للسلع وبالتالي يكون العبء الضريبي على الطبقة الفقيرة اكبر من الطبقة الغنية.
  - هذا النوع من الضرائب من الممكن التهرب منها، وتحديدًا في قطاعات السياحة مثل الفنادق أو المطاعم لضعف النظام الرقابي أو القانوني الذي يلزم اصحاب المهن والقطاع الخاص بدفعها وخاصة في الدول النامية.

### 3- الضرائب على المبيعات

هي الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات في أثناء أدائها أي تفرض على كافة المواد عند بيعها أو من خلال المتاجرة بها وما يميز هذا النوع من الضريبة هو غزارة حصيلتها. كما تتميز بصعوبة التهرب منها و سهولة جبايتها (انجاد، 2013، 129).

كما تعرّف على انها الضريبة التي يدفعها المستهلك عند شرائه للسلعة أو الخدمة ويطلق عليها ضريبة البيع بالتجزئة اي انها تمس جميع المبيعات في اي دور من ادوار تداول البضاعة من مرحلة انتاجها الى مرحلة استهلاكها مما يؤدي الى ارتفاع الاسعار النهائية للسلع التي يستخدمها المستهلك (نابتي، 2014، 37).

#### 4- ضريبة القيمة المضافة

هي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات التي يتم شراؤها وبيعها من قبل المنشأة أو الجهات أو الافراد الذين يقومون بنشاط اقتصادي ويعتبر انتشار ضريبة القيمة المضافة من اهم التطورات في النظام الضريبي التي شهدتها الخمسون سنة الاخيرة، وتطبق ضريبة القيمة المضافة في أكثر من 160 دولة. حيث تسهم بربع ايرادات الضريبة الكلية ولا يزال العمل جارياً على تطوير هذا النوع من الضرائب غير المباشرة.

إن هذا النوع من الضرائب تراكمي لأنها تسري على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع والاستهلاك. ويكون المبلغ المحدد على السلع عبر كل مرحلة من مرحلة الانتاج بحيث لا يتجاوز سوى القيمة المضافة على قيمة الانتاج اي انها ضريبة تفرض على فرق السعر الذي تباع به السلعة و الخدمة المنتجة وبين تكاليف الانتاج السلعة او الخدمة.

ويمتاز هذا النوع من الضرائب برقابة داخلية شديدة قياسا بالضرائب الاخرى لأنها تفرض على كل مرحلة من مراحل انتاج السلعة ايضا فضلا عن جودتها العالية (هديوه، 2013، 67) ومن اهم السمات التي تمتاز بها ضريبة القيمة المضافة ما يأتي

- انها ضريبة ذات وعاء واسع كونها تفرض على مراحل الانتاج المتعدد، مع خصم الضرائب على مدخلات الانتاج من ضرائب مخرجات الانتاج مما تساعد أو تضمن على تحصيل الايرادات طوال مرحلة الانتاج، فضلاً عن ضمانها.
- انها ضريبة محايدة لا نها لا تحصر العبء الضريبي عند مرحلة واحدة من مراحل الانتاج.

- انها ضريبة تشجع الصادرات كونها لا تفرض على السلع المصدرة الى الخارج وان العبء الذي تتحمله السلع المحلية مساوٍ للعبء الذي تتحمله السلع المستوردة من الخارج .
  - ما يميز ضريبة القيمة المضافة عن ضريبة المبيعات أنها تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج بينما تفرض ضريبة المبيعات بشكل نهائي على المنتجات في نهاية الأمر .
- وان هذين النوعين لهما خاصية مشتركة بالنسبة للدولة وهو وفرة ما يتم تحصيله من إيرادات من هذين النوعين من الضرائب.
- (دليل ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، 2017، 9)

### 5- الضرائب الكمركية

هي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات المستوردة من الخارج ، وهي أقدم أنواع الضرائب التي عرفتها المجتمعات الإنسانية.

أو هي ضريبة تفرض على انتقال السلع بدخولها الدولة التي تمثل ضريبة الاستيرادات، أو عند خروجها من الدولة ضريبة الصادرات. وعادة ما تختلف ضريبة الصادرات عن ضريبة الواردات باختلاف سياسة البلد الذي يفرضها على البلد الآخر مستغلاً بذلك حق السيادة والارض (وارتان، 2015، 48).

ويتميز هذا النوع من الضرائب بوفرة حصيلته الكبيرة ويعدّ مورداً مهماً للدولة، لاسيما الدول النامية لسهولة جبايتها وكثرة مواردها، وتعدّد أوعيتها السلعية، فضلاً عن اعتمادها وسيلة حمائية للمنتجات الوطنية إزاء نضيرتها المستوردة، كما تعدّ وسيلة لحماية المجتمع من المنتجات الضارة مثل المشروبات الكحولية والدخان (السكراتر) حيث تفرض معظم البلدان ضريبة مرتفعة على هذا النوع من السلع نستطيع القول انها ذات اهداف اقتصادية و اجتماعية (انجاد، 2013، 129). وتتخذ اسعار الضرائب الكمركية ثلاثة أشكال:

- **الضرائب القيميّة:** هو ان تحدد قيمة الضريبة الكمركية لسلعة ما تبعاً لقيمتها، مضافاً إليها كلفة النقل والتأمين. فالضرائب القيميّة تفرض بنسبة مئوية من قيمة السلعة. ويتم تحديد قيمة السلعة اما بالتخمين بواسطة رجال الكمارك او بواسطة فاتورة الشراء .

- **الضرائب النوعية:** اما هذا النوع فقد يفرض على اساس نوع السلعة وليس على اساس قيمتها او وزنها اي يفرض مبلغ معين على نوع السلعة سواء أكانت رديئة ام جيدة ففي كلا الحالتين يكون السعر واحداً.
- **الضرائب المختلطة:** هذا النوع هو مزيج من النوعين السابقين، حيث تطبق الضرائب القيمة على سلعة وتطبق الضرائب النوعية على سلعة اخرى في بعض الحالات (العتابي، 2018، 91).

## 6- ضريبة البيئة

يسعى عالمنا اليوم الى ايجاد حلول وتشريعات مالية للحفاظ على البيئة لا سبب من اهمها استمرار الحياة والحفاظ على مستقبل الاجيال القادمة وهذا الامر يتطلب انفاقاً مالياً كبيراً لذلك كان لا بد للدول من استحداث مصدر مالي لتمويل عملية الحفاظ على البيئة، فضلاً عن الزام الافراد الذين يسيئون استخدام البيئة.

وتعدّ ضريبة البيئة اهم اداة في مجال حماية البيئة ضد مخاطر التلوث البيئية التي تبتتها منظمة التعاون الاقتصادي سنة 1992 حيث عرفها النظام الضريبي بشكل عام "على انها مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المختلفة انطلاقاً من تحديد المادة الخاضعة للضريبة وحسابها ومن ثم تحصيلها " (سارة، 2016، 28)

وكذلك عرفتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية " انها اقتطاعات نقدية اجبارية تقوم بها الدولة من دون مقابل يتم حسابها ضمن وعاء يمثل مصلحة بيئة خاصة. (سارة، 2016، 29)

وهذه النوع من الضرائب في الواقع صعب التطبيق، وتحديدًا في الدول النامية كونه يحدّ من عمل القطاعات الخاصة و تقويضها لذا يكون تطبيقها جزئياً او قد لا يكون موجوداً في النظام الضريبي في هذه الدول رغم من انها اهم الضرائب ذات اليرادات العالية ولا تؤثر بصورة مباشرة في المستهلك ( وهبة، 2010، 8).

## 7- الضرائب المفروضة على الخدمات العامة بمختلف أنواعها

يقصد بها خدمات التي تقدمها المراكز التعليمية أو البحثية في معظم الدول أو خدمات الصيانة والاستشارات الفنية أو الهندسية و غيرها (ثابت، 2006، 95)

## خامساً: مميزات وعيوب الضرائب غير المباشرة

سيتم إيجاز بعض المميزات والعيوب للضرائب غير المباشرة كما موضحة في الشكل

الآتي:

### الشكل (2)

#### مميزات وعيوب الضرائب غير المباشرة

المزايا	العيوب
1 عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها وبالتالي فلا يتهرب منها	لا تميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية، فالجميع متساوون في دفعها بغض النظر عن ارتفاعها أو انخفاضها
2 تشكل إيراداً دورياً ومستمرًا على مدار السنة للخزينة العامة	تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفوق الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب
3 تستعمل في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية، كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية، أو لحماية الصناعات الناشئة	تقل حصيلتها في وقت الكساد
5 سهولة تطبيقها قياساً بالضرائب الأخرى كما في الضرائب على الدخل فهي لا تحتاج إلى متابعة مستمرة دائماً	غالباً ما يدفعها شخص آخر يختلف عن المكلف القانوني الأصلي بدفعها
6 تشجع استهلاك سلع معينة وكذلك تشجع إنتاجها أو تقلل منها بحسب الضرورة	تدخلها في آلية عمل السوق من خلال التأثير في مسألتي العرض والطلب
7 مرونة حصيلتها. بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة وسريعة تبعاً للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء	عدم عدالتها فهي لا تأخذ بالاعتبار الظروف الشخصية للمكلف لا أنها تتميز بكثرة حصيلتها وفي بعض الأحيان لا تميز بين السلع الضرورية وغير الضرورية للفرد وهذا يؤثر في أصحاب الدخل القليلة مما يتعارض مع مبدأ العدالة

(امين وياسين، 2014، 11)



## سادساً: التهرب من الضرائب غير المباشرة

تعد عملية التهرب الضريبي من المشاكل الرئيسية التي يعاني منها النظام الضريبي، وتتجلى هذه العملية في الدول النامية إذ تسعى جميع الدول على وضع قوانين و تنظيمات تساعد في الحد أو التقليل من هذه الظاهرة من خلال المتابعة والتدقيق في كافة المجالات ان هذه الظاهرة لها تأثير سلبي كبير في الادارة الضريبية وفي موازنة الدولة، لأنّ الايرادات الضريبية تمثل الحصيلة الرئيسية في الايرادات العامة وتحديدًا غير المباشرة على اعتبار أنّ حصيلتها اكبر وتتميز بالشمولية وصعوبة التهرب منها فضلاً عن كونها الوسيلة التي تحقق التوازنات الاقتصادية والتهرب الضريبي له عدة أسباب ووسائل و مبررات، واولها ضعف النظام الضريبي في البلد و ضعف القوانين والتشريعات التي يُبنى عليه النظام الضريبي (عبد، 2013، 457).

ولما كانت الضريبة هي فريضة مالية يدفعها المكلف سواء كان طبيعياً ام معنوياً من دن مقابل لإسهامها في تحمل التكاليف والاعباء العامة للبلد نشأ التهرب الضريبي كونه وسيلة للتخلص من هذه الاعباء والتكاليف، ونخصّ هنا في دراستنا الضرائب غير المباشرة. إن التهرب هو محاولة المكلف من التهرب عن دفع الضريبة كلياً أو جزئياً متّبعا في ذلك أساليب وطرائق احتيالية تخالف القانون يعتمد من خلالها مخالفة القانون مستغل بذلك ضعف النظام الرقابي والقانوني.

ويعرّف على أنه تلك المخالفات القانونية المتمثلة بعدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلّص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والاشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، بغض النظر عن المبلغ الواجب دفعه كلياً أو جزئياً للخزينة العمومية كي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية (حيزية وكاهنة، 2018، 7).

ويمكننا القول إن المكلف يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدّم إقراراً كاذباً أو ناقصاً أو محاولة المكلف إخفاء أمواله بعد أن يحدد المبلغ الواجب دفعه إلى الإدارة الضريبية، أو تهريب أمواله حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة.

إن ظاهرة التهرب من الضرائب غير المباشرة يتخذ اشكالا وأنواعاً عدة، ويمكن ملاحظتها في الكثير من الأحيان في المناطق الجمركية مثل تحديد أسعار المواد لا تمثل سعرها الحقيقي،

ويمكن ملاحظة ذلك في الاسواق عموماً من خلال تسجيل ثمن شراء البضائع الشراء برقم غير رقمها الحقيقي، وكما يمكن ملاحظتها في كثير من البلدان النامية بكثرة في حالات مختلفة. وهناك عوامل عدة ساعدت على التهرب الضريبي، لا سيما في الضرائب غير المباشرة في الدول النامية وسنوجز بعض منها على النحو الآتي:

1- السعر الضريبي: إن ارتفاع أسعار الضرائب وتحديد الضرائب غير المباشرة يدفع المكلّف إلى التهرب أو عدم دفع الضريبة من خلال حيل قانونية لكي يتجنب دفع الضريبة (الحسناوي، 2015، 22)

2- الاسباب التشريعية: هي من اهم الاسباب التي تؤدي الي التهرب الضريبي بسبب عدم متابعة تنفيذ الاجراءات والقوانين التي تنظم عمل التشريعات الخاصة بالضرائب وعدم استقرارها وتميزها بين المكلفين احيانا، مما يؤدي الي تهربهم من دفعها حيث يرى الباحث ان تشريع قوانين غير منصفة وارتكازها على قطاع دون غيره من القطاعات تؤدي الى زيادة العبء الضريبي على المكلف بدفعها (العدي، 2015، 81)

3- ضعف الإجراءات العقابية المتخذة للحد من التهرب الضريبي: هذا بدوره يشجع على التهرب الضريبي. لان وجود قانون صارم واضح وملزم على المتهربين من الضرائب سيقبل من تهربهم الضريبي. وعندما يوازن المكلف بين عقوبة التهرب أو جزاء التهرب من مبلغ الضريبة وبين ما يكسبه او المنفعة المتحققة له سيفضل جانب العقاب في حالة كون العقاب أو الجزاء ضعيفاً ولا يوازي المنفعة المتحققة من التهرب. (حيزية وكاهنة، 2018، 25)

4- ضعف التنظيم الإداري والتقني: حيث يرى الباحث ان وجود كادر اداري غير مختص أو غير مدرب بصورة صحيحة سيضيع من فرص تحصيل الاموال أو عدم تقديرها بصورة صحيحة. كما ان غياب برامج أو إجراءات باستخدام ادوات تقنية حديثة يسهم في التهرب الضريبي، وعدم تقدير الوعاء بصورة خاصة في الضرائب غير المباشرة التي تعتمد في تحصيلها على الادوات الحديثة هذا مما نلاحظه في متاجر البيع في البلدان المتقدمة عند الشراء من اي متجر إذ تكون الفواتير المطبوعة الكترونيا مضافا اليها مبلغ الضريبة. ويتم تحصيل المبلغ ومراقبته عن طريق كادر اداري مختص من الدائرة الضريبية. في حين لا

نلاحظ وجود هذا الأمر في البلدان النامية.  
(القروي، 2011، 172)

5- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين وعدم قناعتهم بأن ما يدفعه المكلف يستخدم للصالح العام. فإن تم انفاق مبلغ الضرائب في مشاريع خدمية وتموية فإن المكلف سواء كان شخصياً ام معنوياً سيتشجع على الدفع والتقدير بصورة صحيحة، وان تم الانفاق بصورة غير صحيحة وتم هدر المبالغ المتحصلة فإن ذلك سيضعف من رغبة المكلف وسيشجعه على التهرب وذلك سيشره بالغبن وعدم الرضا. (حيزية وكاهنة، 2018، 21)  
(القروي، 2011، 174)

6- الاسباب الاخلاقية: وهي درجة الوعي والمستوى الاخلاقي لدى المكلفين وهذا الأمر يؤثر بشكل مباشر في مستوى وأداء الضرائب وتحديدًا غير المباشرة حيث يرى الباحث ان هذا النوع من الضرائب يكون بتماس مباشر ويمس مصلحة الفرد، لأنها تمس مستواه المعاشي فكلما زاد وعي المواطن وشعوره بالمسؤولية كلما كان أداء هذه الضرائب ومبلغها افضل من حيث التحصيل و طريقة التقدير، لان اغلب الضرائب غير المباشرة يتكون وعائها من اصحاب المهن ومحلات البيع، فتقديرها يكون عن طريق الفرد.(القروي، 2011، 172)  
(الحميد، 2012، 19)

ومن خلال الدراسة هناك وجهات نظر في علاج هذه السلبيات، نطرح بعض منها على النحو الآتي: (القروي، 2011، 176) (الحميد، 2016، 20)

1- نشر الوعي الضريبي من خلال وسائل الاعلام كافة لترشيد المواطن وحثه على تقدير الضريبة تقديراً جيداً من دون التضليل أو اخفاء المعلومات المحاسبية أو تزويرها للإثبات له ان تلك المبالغ التي سيدفعها تعود عليه بالنفع الخاص والعام.

2- تحديد سعر ضريبي بحيث يكون معتدلاً ويتناسب مع المقدرة التكلفة للدفع ويتحمل هذه الضريبة من دون تأثير كبير في مستواه المعيشي مما ينتج عنه تحصيل مبالغ من الضريبة

بنسبة اكبر وتهرب ضريبي اقل. تلك العملية ستحدّ من هجرة الاستثمار في بعض القطاعات ان صح التعبير دون غيرها من القطاعات ذات التأثير الضريبي الاقل.

3- على الجهات القانونية والضريبية ان توضح القوانين والتعليمات على نحو سهل ومفهوم لدافع الضريبة وعدم تشعب القوانين وتعقيدها وان تكون ذات تشعبات اقل وتكون موضوعة في لوائح تنظيمية خاصة تأخذ الادارة الضريبية على عاتقها نشر تلك القوانين وتفسيرها وتفضيلها.

4- تدريب كوادر ادارية بمستوى عالٍ ورفع كفاءتهم من خلال الدورات التدريبية وتوفير كافة المستلزمات والاحتياجات الضرورية لهم من اجهزة تقنية أو الكترونية حديثة تساعدهم على التقدير او الجباية، فضلاً عن توفير اجهزة الكترونية وبرامج حسابية لكافة المتاجر أو الشركات أو اصحاب المهن وحثهم على استخدامها لان ذلك سيزيد من فرصة التقدير والجباية بدقّة، دونما تضليل.

5- تفعيل الدور الرقابي من الجهات الرقابية مثل ديوان الرقابة المالية ولجان النزاهة وغيرها من الدوائر الرقابية واعطائها صلاحيات اكبر في تدقيق كافة الحسابات والوصول حتى الى الحسابات الشخصية للكوادر الادارية العاملة لمنع اي اختلاس أو تزوير من الطرفين.

6- تفعيل دور القضاء وربطها بصورة مباشرة بالدوائر أو الجهات الضريبة لتنظيم احكام المتهربين أو المتخلفين عن دفع الضريبة مما يسهل من عملية القبض على المتهرب بسرعة قبل الهرب مما يحدّ من التهرب الضريبي.

7- اعطاء دور مهم وفعال لوسائل الاعلام والمؤسسات الصحفية وعدم تحجيم أو تحديد عملهم أو عرقلة عملهم في التحقيق ومراقبة المتهربين من الضرائب غير المباشرة من اصحاب شركات أو رجال اعمال،

لان اغلب تلك الوسائل تبحث عن المعلومات الصحيحة وكسب الجمهور أو الرأي العام في هذه الحالة ستنتشر بيانات ومعلومات عن المتهربين وستحد من نشاط التهرب أو تقلله بصورة كبيرة.

## الفصل الثاني ضريبة الاتصالات

### اولاً: نبذة تاريخية

أُتخذت بداية مرحلة التواصل في مراحل الحياة الاولى اشكالاً عّدة، ووسائل متنوعة تمثلت منها في بداية الأمر بمجموعة من الأصوات منها الصراخ والمهمة والهدهة. حيث اتصف الإنسان في بداية الأمر بضعف التعبير، و صعوبة الكلام في مراحل عدة من تطور الإنسان، وقد واكب هذا التطور تطور في التواصل بما وصل لنا من رسومات وألواح حجرية ورسائل تمثلت خير دليل على ذلك حيث عرف المصريون الكتابة على أوراق البردي، وقبائل المايا على لحاء الأشجار، ولحقهم الصينيون حيث عرفوا الورق وكانت نقلة نوعية في التواصل والتخاطب وما إن وصلنا إلى القرن التاسع عشر حيث عرف التلغراف ووسائل اتصال متنوعة بعد ان قام الاتحاد السوفيتي بإطلاق أول قمر صناعي عام 1975 تبعهم الأمريكان أيضاً بعد ذلك، وكما كان للعرب نصيب من التطور في مجال الأقمار الاصطناعية سنة 1990 إذ أطلق العرب سات وبعدها النيل سات وابتدأت ثورة الانترنت وكان الاندماج والترابط بين الأقمار الاصطناعية والتكنولوجيا الحديثة ودخول الهواتف المحمولة حدثاً وتطوراً كبيراً في مجال الاتصال والتواصل وأصبح العالم بمثابة قرية صغيرة يسهل التواصل فيما بينهم.

### ثانياً: مفهوم الاتصالات ومراحل تطورها

أن الاتصالات في أبسط فهم أو تصوّر يمكن أن نوضحها في انها الترابط بين نقطتين مع اهمال المسافة أو البعد بينهما, ويمكن من خلال الاتصالات ان يتم نقل الصوت بين تلك النقطتين أو نقل المرئيات أو بيانات أخرى. ونقل تلك المعلومات عبر النقطتين باستخدام وسيط وهي اما الأسلاك او الهوائيات.

إذ كانت عبر الأسلاك فسميت بالاتصالات السلكية فضلاً عن الهوائيات تدعى بالاتصالات اللاسلكية. وكانت المرحلة الأولى مرتبطة بظهور الطاقة الكهربائية واستعمال أجهزة التلغراف والفاكس والهاتف. وبمرور الوقت ونتيجة التطور السريع ظهرت الاتصالات لاسلكية معتمدة على الموجات المتنوعة بتنوع الغرض المستخدم له. حيث تمثل هذه الشبكات الدعم لجميع المميزات الحديثة قياساً بالشبكات السلكية التقليدية حيث اعتمدت الشبكات اللاسلكية

ودخلت في الكثير من مراحل الانتاج الحديثة ومختلف المجالات مثل في الاعمال التكنولوجية ومختلف الخدمات المصرفية والحكومة الالكترونية وتطبيقات الانترنت، وحلول التجارة الالكترونية، لسهولة استخدامها وسعرها المنخفض.

وكان لا بد من إنشاء إدارة أو هيئة تابعة للدولة من خلالها يتم تنظيم إدارة الاتصالات وتنظيم عملها بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للدولة والسيطرة عليها لضمان عدم استخدامها بما يسيء الى المصلحة العامة للبلد. وعلى سبيل المثال كان بيان تأسيس الشركة العامة للاتصالات والبريد العراقية سنة 1998 أول نصّ قانوني يثبت عمل الاتصالات وفق القانون العراقي، وجاء في البيان إن من أهم أهداف الشركة هو الإسهام في دعم الاقتصاد الوطني في مجال الاتصالات والبريد وفق خطط التنمية والقرارات التخطيطية المناسبة والصحيحة. حيث تمارس الشركة الأنشطة الآتية:  
(القوانين والتشريعات العراقية، 2007، 75)

- 1- تقديم خدمات الاتصالات السلكية و اللاسلكية لدوائر الدولة والمواطنين داخل البلد وخارجه.
- 2- القيام بالنقل الإذاعي والتلفزيوني إلى جميع المحافظات عبر شبكات الاتصال.
- 3- نقل وتسليم الحقائق الاخبارية داخل العراق و خارجه.
- 4- تقديم الخدمات البريدية داخل العراق وخارجه.

ان هذا الخدمات التي وفّرتها الحكومة على وفق قانون وتنظيم خاصين نورد مثلاً توضيحاً عليها من خلال بيان تأسيس الشركة العامة للاتصالات العراقية، حيث كان من اهم الواجبات الرئيسة للشركة ما يأتي.

- اعداد الخطط القصيرة والمتوسطة وبعيدة المدى لمشاريع الاتصال والبريد لتأمين الخدمات المختلفة.
- ابرام العقود لتأمين الاجهزة و المعدات لتأمين خدمات الاتصال .
- تخطيط وتأهيل الملاكات المطلوبة لتنفيذ المهام في مجال الاتصال.
- تأمين النقل الاذاعي والتلفزيوني عبر شبكات الاتصالات القائمة و المستحدثة ومتابعتها.
- تخطيط وتنظيم استخدام الطيف الترددي ومنح الاجازات الخاصة بالاتصالات اللاسلكية.
- عقد الاتفاقيات مع الدول الاخرى لتحرير حركة الهاتف والتلكس والخدمات الاخرى.
- تحديد اجور الخدمات التي تقدمها الشركة لزيائنها.

- تقديم بعض الخدمات لزيائنها لقاء أجور أو عمولة.
  - اجراء المناقصات والمزايدات والدخول في مختلف التعهدات مع القطاعات الاقتصادية والمالية وابرام العقود بما يناسبها.
- ان الشركة العامة والوظائف التي تقوم بها لا تختلف كثيرا عن الاعمال والواجبات التي تقوم بها وزارة الاتصالات او الشركة العامة للاتصالات في أي بلد وهو تنظيم الاعمال على وفق معايير خاصة واصول تنظيمية رسمية.
- وعلى الرغم من اختلاف هذه الوظائف والواجبات وتنوعها فإن الغاية الاساسية منها هو تنظيمها وخلق ظروف جيدة للاستثمار، كذلك النهوض بالواقع التنموي للبلد لان أهم ما يساعد البلد على النهوض بالواقع التنموي هو البنية التحتية والتعليم والاتصالات والمواصلات التي تمثل مؤشر لتطور وازدهار البلد.
- وان وزارة الاتصالات او ما يمثلها في بعض الدول تعمل على تطوير وتنظيم قطاع الاتصالات للأسباب الآتية (تبيدي، 2010، 131):

- 1- اصدار القوانين والتشريعات التي من خلالها يتم تنظيم العمل بما يواكب التطور المتسارع.
- 2- ايصال خدمة الاتصال في كافة ارجاء البلد سواء كانت المناطق ريفية او حضرية بالسعر والجودة المناسبة.
- 3- تشجيع الاستثمار في مختلف القطاعات، فضلاً عن قطاع الاتصالات. حيث تعتمد اغلب الشركات متعددة الجنسية في استثماراتها على اختلاف قطاعاتها على الاتصالات فهي الوسيلة التي تستطيع من خلالها ان تدير اعمالها.
- 4- تعتبر الاتصالات من الوسائل التدريبية للمواطن، فمن خلال الاتصالات، لاسيما الانترنت يستطيع الفرد او الشخص الذي يرغب بتطوير قدرته المعرفية ان يستخدم الانترنت في تطوير تلك المعرفة من خلال الاطلاع على البحوث والتقارير المعنّية بهذا الشأن

### ثالثاً: مفهوم ضريبة الاتصالات

إن التقدم السريع والثورة الكبيرة في مجال الاتصالات والتكنولوجيا الحديثة المرتبطة بالمجال ذاته خلال السنوات الماضية حيث تحولت اغلب الشركات المختصة في مجال

الاتصالات من القطاع العام إلى القطاع الخاص وهو ما يعرف بالخصخصة حيث فسح هذا التحول المجال إلى دخول العديد من المنافسين والمختصين و المهتمين في هذا المجال إلى السوق وأصبح سوق الاتصالات ذا منافسة كبيرة. كل هذه الأحداث ابتدأت في عامي 2006 و2007 أي بعد انتشار خدمة الهاتف المحمول بصورة كبيرة وواسعة وتوسع اغلب الشركات في هذا المجال وما صحبه من تصاعد وتيرة الاستثمار في شبكات خدمات الاتصال والبنى التحتية. ونتيجة لهذا التطور ارتفع عدد مستخدمي تكنولوجيا الاتصالات سنة بعد أخرى وارتفع بذلك الإيرادات المتحققة نتيجة بيع الخدمة وتطلب ذلك إنشاء ما يعرف بضريبة الاتصالات والرسوم المفروضة على الخدمة. (تبيدي، 2010، 5)

ان انشاء او استحداث هذا النوع من الضرائب كان لا بد منه في الآونة الاخيرة، والسبب يعود الى الانفاق الكبير لمعظم الدول ولمختلف القطاعات منها التعليمية والصحية والعسكرية وقلة أو ندرة الموارد وتبديدها بمرور الوقت فكان لا بد من تمويل وازافة روافد مالية اضافية تعوض عن النقص الحاصل في الاموال أو اضافة اموال اضافية لخزينة الدولة فأنشأت معظم الدول هذا النوع رغم انهم اختلفوا في آلية التطبيق والقوانين الموضوعة وان تشابهت مع بعضها الا ان هنالك الكثير من الفروقات والتباين بين المبلغ الضريبي والوعاء المفروض، وغيرها من التفاصيل. (سارة، 2016، 31)

وبالإمكان اعطاء مفهوم لضريبة الاتصالات على وفق مفاهيم الضرائب غير المباشرة والتي تشابه تقريبا بعض المفاهيم لبعض أنواع الضرائب غير المباشرة مثل الضرائب على المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة وغيرها، ولم يكن هنالك تعريفاً واضحاً لهذا النوع من الضرائب ولكن من حيث الدراسة و الاستطلاع كانت جميع الضرائب غير المباشرة متشابهة الى حد كبير جدا.

ولا تختلف ضريبة الاتصالات عن هذه الأنواع من الضرائب غير المباشرة في التفسير والفهم ولكنها تختلف في الوعاء الذي تحتويه وبعض المفاهيم الأخرى الخاصة بالإدارة والتنظيم. ومن هنا يعرف الباحث ضريبة الاتصالات على انها الضريبة المفروضة على مستخدمي تكنولوجيا الاتصال والمعلومات وتشمل خدمات الاتصال السلكية واللاسلكية، بهدف تمويل النفقات العامة للدولة التي تفرض على وفق مقاييس تفرضها وزارة المالية وتحديد الدائرة



الضريبية بالتنسيق المباشر مع وزارة الاتصالات وفق إطار أو نص قانوني وتشريعي أقرته السلطة التشريعية.

وتختلف الأوعية الضريبية المفروضة بصورة شاملة على قطاع الاتصالات مع ما يرتبط بها فالوعاء الذي تفرض عليه يتكون من الآتي:

- 1- الضرائب المفروضة على مستخدمي الطيف أو الترخيص السنوية لقاء استخدام بعض الأجهزة التي تقوم بنقل الطيف. وتكون الأجهزة على عدة أنواع وأشكال إذ تكون هذه الأجهزة هي الأساس في نقل طيف المعلومات اللاسلكي (هوائي) بين مختلف المناطق، و تقوم إدارة الاتصالات بفرض الضريبة على بعض أنواع الشركات لقاء استخدام هذه الأجهزة أو استخدام تردد معين تكون الضريبة المفروضة عليه بشكل ترخيص سنوي يتم الاتفاق بين الشخص المعنوي مع دائرة الاتصالات لتحديد مبلغ الضريبة المستخدم. (خليل، 2015، 120)
- 2- الضرائب الجمركية المفروضة على الأجهزة أو المعدات السلكية واللاسلكية المستخدمة لأغراض الاتصالات. (وارتان، 2015، 48) (الاتحاد الدولي للاتصالات، 2011، 7)
- 3- الضرائب الثابتة على الاتصالات المستخدمة خلال مدة زمنية ومحددة بفترة مثل فاتورة الهاتف المحددة بشهر أو تأريخ معين (Matheson & petit, 2017, 2)
- 4 - الضرائب التي تفرض على النقل البريدي سواء كان الخدمة البريدية داخل العراق او خارجه (القوانين والتشريعات العراقية، 2007، 69).
- 5- محطات الاقمار الصناعية المباشرة المستخدمة في الأبحاث أو الاتصال وغيرها من الخدمات. (الاتحاد الدولي للاتصالات، 2011، 7)
- 6- الضرائب المفروضة على الاسلاك (الكابل الضوئي) المستخدم في نقل الحزم سواء المستخدمة للاتصالات الصوتية او المستخدمة للإنترنت. (الاتحاد الدولي للاتصالات، 2011، 7)
- 7- ضريبة الايجار السنوي وتسمى أيضا رسوم الايجار السنوي لشركات الاتصال التي تعتبر نوعاً من انواع الضرائب رغم تسميتها بالرسم لأنها متكررة سنويا. وهو مبلغ سنوي تفرضه وزارة الاتصالات على شركات الاتصال كنوع من انواع الحصول على رخصة العمل وتقوم الشركات بين الحين والآخر بتجديد هذا النوع من الرخصة وتعتبر من المبالغ الكبيرة

والثقيلة التي تتحملها اغلب الشركات والتي تثقل عليها وتحد من عملها وتطورها. (شركة  
آسياسيل للاتصالات، 2017، 69)

#### رابعاً: اهداف ضريبة الاتصالات

إن الهدف من ضريبة الاتصالات لا يختلف عن أيّ من أهداف الضرائب غير المباشرة  
فهي تعتبر في بعض الدول ومنها المملكة الاردنية الهاشمية العمود الفقري للخرينة ان صح  
التعبير، حيث تسعى بصورة عامة الى تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية  
للبلد وفي ما تم ملاحظته في اغلب البلدان المتقدمة أو التي تمتلك نظاماً ضريبياً متقدماً نلاحظ  
ان اغلب الإيرادات تأتي من الضرائب المفروضة على قطاع الاتصالات بخلاف ما نشاهده في  
الإيرادات الأخرى التي تأتي من الضرائب الأخرى مثل ضريبة الدخل لأهداف عدّة، هي.

1- تحقيق إيراد دوري مستمر للدولة: حيث يعتبر مورد ضريبة الاتصالات من الموارد الوفيرة  
للدولة ويكون ثابتاً والغرض منه هو ردف الموازنة العامة للدولة بالأموال لتحقيق الأهداف  
المرسومة للدولة. (نابتي، 2014، 14)

2- الغاية الاقتصادية: إن الانفتاح الواسع والتطور الكبير في مجال الاتصالات والتكنولوجيا  
المستخدمة لذلك وانفتاح الأسواق مع بعضها وانتشار الشركات وازدياد المنافسة بصورة كبيرة  
وواسعة دعت الحاجة إلى فرض معدلات ضريبية على هذا القطاع وحماية الشركات المحلية  
العاملة في هذا القطاع وان كان مبلغ الضريبة المفروض عليها بصورة متفاوتة ولكن الغاية  
هنا هو إعطاء دور أكبر للشركات المحلية من أجل الحصول على أكبر منفعة ممكنة  
(البدراي، 2010، 192)

3- تحقيق التنمية الاقتصادية: إن الغرض أو الهدف الأساس للبلدان النامية يتجلى بتعبئة  
الموارد من هذا النوع من الضرائب وتوجيهها لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية .  
(نابتي، 2014، 15)

4- من خلال تحقيق زيادة مستمرة في الإنتاج القومي للمجتمع ومن خلال إعادة توزيع  
وتخصيص الموارد العامة للدولة وإعادة التوجه نحو القطاعات الأخرى مثل دعم قطاع  
الصحة أو التعليم أو قطاع الصناعة لتوفير حياة أفضل للمواطن. (حميدة، 2016، 16)

حيث وصف احد الباحثين في هذا المجال الباحث (براهيما سانو) ضريبة الاتصالات أو قطاع الاتصالات بـ " الإوزة التي تضع البيضة الذهبية".

لما لها من مردود مالي تستطيع الدولة من خلاله تحقيق مفهوم التنمية الاقتصادية.  
(SANOU, 2013, 3)

5- الهدف الاجتماعي: إن إسهام هذا القطاع في توفير إيرادات مالية للدولة له تأثير مباشر في تحقيق التوازن الاجتماعي بين الأفراد من خلال النفقات التحويلية التي تقوم الحكومة بإنفاقها على أفرادها. (نابتي، 2014، 15)

6- الوقاية و الحماية: إذ تفرض مبالغ عالية على بعض انواع الهوائيات المستخدمة في الاتصالات الصوتية أو الانترنت الغرض منها حماية السكان لما تسببه هذه الهوائيات من امراض سرطنة ولما ينتج عنها من مضار. وتجدر الاشارة إلى أن بعض الدول المتقدمة قد منعت هذا النوع من الهوائيات من استعمالها داخل مدنها. (اذياب، 2018، 17)

#### خامساً: مزايا ضريبة الاتصالات

سهولة جمع وتحصيل مبلغ الضريبة بطبيعة الحال، إذ إن مشغلي خدمة الاتصالات (شركات الاتصال) هم معروفون لدى الدولة وتكون بياناتهم وسجلاتهم واضحة إزاء المبالغ المفروضة عليهم أو تلك التي تحصل من الضرائب الأخرى (SANOU, 2013, 1)

1- تعتبر ضريبة الاتصالات إحدى أهم الضرائب غير المباشرة انتظاماً في موعد التحصيل وواحدة من أهم الضرائب التي فيها حصيلة مستمرة ومتجددة وعالية قياساً بالضرائب الأخرى حيث يكون موردها مستمراً طوال السنة. (نبيل، 2008، 22)

2- تمثل مورداً اقتصادياً مهماً وتحديداً في البلدان النامية. حيث تعدّ مورداً بديلاً عن الموارد الطبيعية، إذا ما تم فرضها وتحديث أسعارها وطريقة جبايتها (حالة قطاع الاتصالات في العراق، 2006، 10).

3- لا يشعر المكلف بعبء الضريبة عند دفعها لأن المبلغ المفروض على خدمة الاتصالات بشقيها الصوتي و النطاق العريض (الانترنت) يخصم من شركات الاتصالات بصورة مباشرة او من خدمة البيع وان المكلف يقوم بدفع الضريبة عن طريق استغلال او شراء الخدمة

- بصورة غير مباشرة ولذلك لا يشعر عند الدفع بمبلغ الضريبة وان شعر بصورة قليلة قياس بالضرائب المباشرة مثل ضريبة الدخل وغيرها. (الاتحاد الدولي للاتصالات، 2011، 11)
- 4- المرونة: في حالة ارتفاع سعرها الضريبي تؤثر في استهلاك الافراد ذوي الدخل المحدود والمنخفض ولا تؤثر في استهلاك الافراد ذوي الدخل المرتفع واصحاب الاعمال. ولكن حصيلتها للدولة سترتفع او ربما تبقى ثابتة. (الاتحاد الدولي للاتصالات، 2011، 11)
- 5- المرونة في الفترات الاقتصادية حيث تتأثر حصيلتها في اوقات الانتعاش الاقتصادي فتزيد حصيلتها بخلاف فترة الكساد إذ تنخفض حصيلتها (امين وياسين، 2014، 11).
- 6- كثرة وتنوع الأوعية المفروضة عليها ما يفرض على تراخيص المستخدمة في نقل الطيف (الترددات)، ومنها ما يفرض على فواتير الاتصال وثالثة تفرض على محطات نقل الإذاعي ورابعة تفرض على خدمة الكابل لنقل الفيديو (خدمة TV الموجودة في بعض الدول) وقد تساعد هذا التنوع على ثبات المورد الاقتصادي واستقراره مستقرة قياسا بالموارد الضريبية الأخرى (ASANOU, 2013, 31)
- 7- تسهم ضريبة الاتصالات في تعزيز الاقتصاد الوطني، من خلال توجيه الأموال التي استحصلت من خلال الضرائب إذ هو قطاع فعال يتميز بتعدد الأوعية الضريبة بالنسبة إلى قطاعات أخرى تعاني من محدودية الأوعية الضريبية. (الاتحاد الدولي للاتصالات، 2011، 4)

#### سادساً: انواع الرسوم والضرائب المفروضة على الاتصالات

يسهم قطاع الاتصالات برفد ميزانية الدولة بالأموال من خلال الرسوم و الضرائب المفروضة على المشغلين وتنوع الطرق و الأوعية المفروضة فيه فلكل خدمة أو خاصية عمل نوع من الضرائب أو الرسوم تميزها عن غيرها. ويختلف الرسم عن الضريبة، فالرسم هو عبارة عن مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له يترتب عليه نفعا خاصاً له إلى جانب النفع العام.

أو هو مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة الى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة اظهار حقه عن طريق القضاء، ورسوم تسيير سيارة لمن يطلب من الدولة الانتفاع بتسيير سيارته بالطريق العامة أو رسوم التسجيل بالجامعة (نابتي، 2014، 15)

### خصائص الرسم: (البدراي، 2010، 87)

- 1- الرسم يدفع جبرا.
  - 2- الرسم يدفع إزاء منفعة، فلا رسم من دون منفعة.
  - 3- النفع الخاص مقترن بالنفع العام.
- من خلال معرفتنا بطبيعة الرسم بصورة عامة لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بمقتضى قانون تشمل أحكامه جميع المكلفين حيث لا تفرض على شخص دون آخر لقاء انتفاعه بخدمة يتمتع قرينه الآخر بالخدمة نفسها.

### أولاً: أنواع الرسوم المفروضة على قطاع الاتصالات

#### 1- رسوم التراخيص الهواتف النقالة والثابتة

تفرض اغلب دول العالم الرسوم على شركات الاتصال سواء أكانت شركات اتصال، الهواتف النقالة، أم الثابتة ويكون الرسم بمثابة التكلفة الذي يدفعه جهاز الخدمة للدولة أو اللجنة التنظيمية للعمل ويكون الرسم في العادة على شركات الهواتف إما رسماً مفروضاً على الإيجار، أو ما يسمى رسم مزاولة العمل داخل البلد أو رسماً مفروضاً لقاء استخدام الأجهزة التقنية المستخدمة لنقل الطيف. ويكون رسم التراخيص في العادة ثابتاً ويدفع مقدماً أو بشكل دوري، مثل ذلك رسوم تراخيص شركات الاتصال العراقية التي تكون في العادة كل 15 سنة ( Smith, 2007, 18)

وتتحدد الأسعار إدارياً في معظم البلدان حيث حققت رسوم التراخيص إيرادات كبيرة للموازنة على الرغم من أن هذه الرسوم يتحملها بصورة غير مباشرة المستفيد النهائي في حالة الرسوم المرتفعة أو التي تكون بصورة دورية بناء على الخدمات المتجددة وهذا أمر طبيعي نتيجة المنافسة الكبيرة في قطاع الاتصالات ودخول شركات أجنبية لهذا القطاع ( Matheson & petit, 2017, 2)

ومن الأمثلة على ذلك ما قامت به الحكومة العراقية في سنة 2007 بمنح تراخيص العمل لثلاث شركات لمدة 15 سنة وهي كل من شركة الاتصالات المتنقلة الكويتية (ام تي سي - اثير) وشركة آسياسيل وشركة كوريك تيلكوم العراقية (دليل المستثمر الصناعي في العراق، 2012، 40) و (هيئة الاعلام والاتصال، 2007، 16).

وفي مثال على رسوم التراخيص ما قامت به آسياسيل بدفع رخصة عملها بالكامل وبمبلغ 1250000000 دولار امريكي (شركة آسياسيل للاتصالات، 2017، 69)

## 2- رسوم تراخيص شركات الانترنت ISP

ان السلطة التنظيمية المتمثلة بهيئة الإعلام والاتصالات هي المخولة بمنح تراخيص مزاوله عمل شركات الانترنت ذات النطاق العريض التي تخول اصحاب الشركات استخدام كافة الوسائل والأدوات السلكية واللاسلكية أو استخدام الطيف الترددي. وتكون صلاحية الرخصة في العادة ثلاث سنوات في العراق مع اختلافها في بقية الدول وتكون قابلة للتمديد أو الإلغاء ولا يحصل المجهز على الرخصة إلا بعد دفع كافة الرسوم المعمول بها (اللائحة التنظيمية الخاصة بمنح تراخيص مجهزي خدمات الانترنت isp في العراق، 2012)

## 3- رسوم تراخيص البث الإذاعي والتلفزيوني

تفرض هيئة الإعلام والاتصالات بعضاً من أنواع الرسوم الخاصة بشبكات البث الإذاعي والتلفزيوني تتمثل هذه الرسوم بحيازة التراخيص لمزاوله العمل من التردد أو الطيف الترددي أو ربما يكون أيضاً من الرسوم الخاصة من إيجار يدفع لغرض مزاوله العمل داخل ارض البلد. وتتمثل هذا الأجر أو الرسم المفروضة بما يأتي.

- أجر تقديم طلب الترخيص سواء نجح الطلب أم لم ينجح.
- أجر رخصة توزيع الإشارة التي تدفع مرة واحدة.
- الأجر السنوية للترددات الراديوية وفقاً لآلية احتساب أجر الطيف الترددي (وليد، 2016، 14)

وتتمثل هذه الأجر أهم الرسوم التي تحصلها وتنظمها الادارة الضريبية على اختلاف انواعها، بحسب المفاهيم التي تتبناها وكانت أوجه التشابه فيما بينها بحيازة الرخصة سواء كانت رخصاً للتسجيل أو رخصاً البث او ما يطلق عليها الطيف الترددي.

## ثانياً: الضرائب المفروضة على قطاع الاتصالات

تتعدد انواع الضرائب المفروضة على قطاع الاتصالات ويتميز كل نوع عن الآخر في طريقة التقدير وتتعدّد مصادرها ولكن الغاية منها واحدة هو تمويل الموازنة العامة للدولة والمحافظة على الاقتصاد الوطني . وتختلف معظم الدول في تفسير ضريبة الاتصالات والأنواع المفروضة عليها بحكم عملها والإيرادات التي تحصلها عليها. ويمكن تقسيم انواع ضريبة الاتصالات بما يأتي.

### أولاً: الضرائب على دخل الشركات

ويعرّف الدخل على انه الإيراد الصافي للمكلف الذي يحصل عليه من المصادر المبيّنة في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982. والذي يشمل الشخص الطبيعي أو المعنوي (الشركات) أما الشركات فهي الشركات المساهمة او المؤسسات محدودة المسؤولية داخل البلد أو خارجه وتمارس الأعمال التجارية أو لها دائرة او محل عمل او مراقبة في العراق (قانون ضريبة الدخل 113).

من هذه النصوص القانونية نستطيع ان نقول ان شركات الاتصال تدفع ضريبة الدخل نتيجة للأرباح التي حصلت عليها الى دائرة الضرائب أو الجهة الادارية الرسمية التابعة للحكومة ومن الامثلة على المبالغ المدفوعة لضريبة الاتصالات ما قامت بدفعه شركة آسياسيل الى الحكومة العراقية من مبالغ ضريبية لمختلف السنوات. (شركة آسياسيل للاتصالات، 2017، 69).

وينشأ الحق بدفع المكلف مبلغ الضريبة عند انتهاء السنة المالية التي يمارس فيها المكلف نشاطه الذي يتحقق من خلاله الدخل بما يتلاءم مع موعد اكتمال السنة الحسابية للمكلفين (شركات الاتصال) المشمولين بتقديم الحسابات الختامية من خلال هذه الحسابات بغية الوصول إلى نتيجة النشاط للسنة المعنية. (قانون ضريبة الدخل 113)

### ثانياً: ضريبة المبيعات على خدمات الاتصال والانترنت

1) تعتبر المبيعات من أهم الضرائب غير المباشرة على شركات الاتصال، وتتمثل هذه المبيعات ببيع خدمة الاتصال (بطاقات الشحن) وأيضا مبيعات خدمة الانترنت وتختلف نسبة الضريبة المفروضة من بلد إلى آخر وتطبق ضريبة المبيعات على وفق الفقرة (أ) من المادة (33)

من الموازنة الاتحادية لسنة 2015 والتعليمات رقم (5) لسنة 2015 بحسب توجيهات وزارة المالية، والهيئة العامة للضرائب حيث فرضت نسبة 20% من القيمة الاسمية المثبتة على بطاقات الشحن والألعاب الالكترونية والتطبيقات عن خطوط الدفع المسبق والفواتير عن خدمة الدفع الأجل كضريبة مبيعات من المشتركون (شركة آسياسيل للاتصالات، 2017، 69) (شركة كورك للاتصالات، 2017، 69) و(شركة زين للاتصالات، 2017، 69)

### ثالثاً: الضرائب على المكالمات الدولية الواردة والصادرة

تعتمد بعض الدول فرض ضرائب على بعض أنواع المكالمات الدولية سواء كانت المكالمات واردة إلى البلد أو صادرة منه بفرض مبالغ إضافية تختلف عن المكالمات المحلية ويعتبر هذا نوع من أنواع الاستثمار الدولي أو نوعاً من أنواع التجارة الدولية. من سلبيات هذا النوع من الضرائب إذ ما فرضت الضريبة على المكالمات الصادرة و الواردة معا يعتبر تكلفة إضافية كبيرة يتحملها المتصل ويعتبر نوعاً من أنواع الازدواج الضريبي كون ان المتصل يدفع ضريبة الاتصال مرة واحدة عند شرائه بطاقة التعبئة على سبيل المثال. على الرغم من الحلول والتوصيات التي وصى بها المؤتمر الدولي لتقييس الاتصالات الدولية (WCIT) المنعقد في الإمارات سنة 2012 حيث استعرض لوائح الاتصالات التي اعتبرت بمثابة معاهدة عالمية ملزمة تهدف إلى تسهيل عملية ربط الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات فضلاً عن ضمان كفاءتها و فائدتها العامة وتوفرها على نطاق واسع (Brahim Asanou, 2013, 13).

### رابعاً: ضريبة التكافل الاجتماعي

هناك نوع آخر من الضرائب المفروضة على شركات الاتصال وهي من الضرائب الحديثة التي ظهرت مؤخراً في بعض البلدان النامية ومنها الأردن حيث فرضت الحكومة الأردنية ما يقرب من 1% من صافي أرباح الشركات، بهدف تعزيز البحث العلمي ومكافحة الفقر. (ديوان الراي والتشريع الاردني، 2018، 69)

### خامساً: ضريبة خدمات الهواتف النقالة



هذا النوع من الضرائب يفرض على بعض انواع الخدمات الحديثة التي تقدمها شركات الاتصال مثل خدمة 3G و 5G وهو نوع من التكاليف الضافية التي تتحملها شركات الاتصال، وفي نهاية الامر تعتبر تكلفة اضافية يتحملها المشترك اي المكلف. مثل ذلك ما دفعته شركة آسياسيل هو مبلغ (370) مليون دولار امريكي للدولة العراقية بوصفه هو اجر خدمات الجيل الثالث (شركة آسياسيل للاتصالات، 2017، 69) وهو مبلغ مضاف الى مجموع المبالغ المدفوعة التي تدفعها شركات الاتصالات للدولة. ان هذا النوع من الضراب المفروضة على هذه الخدمات رغم جوانبه الايجابية التي تستفاد منها الدولة كونه مورداً اضافياً يضاف الى مجموعة الايرادات التي تموّل الموازنة الا ان هناك جانباً سلبياً وهو ان هذه المبالغ الاضافية على الخدمات الحديثة ستحدّ من انتشارها وتطورها ويجعل شركات الاتصال قبل طرح أية خدمة جديدة أو اضافية يدفعها الى أن تتروى بطرحها، مما يقلل من تطور قطاع الاتصالات ويقلل من الاستثمار فيه، لان اساس نجاح قطاع الاتصالات هو السرعة و مدى انتشار التقنية الحديثة و الواسعة. (شركة آسياسيل للاتصالات، 2017، 69).

#### سابعاً: تحليل الآثار الاقتصادية لضريبة الاتصالات

تفرض الضرائب في العادة لتحقيق أهداف مالية واقتصادية اجتماعية للدولة بوصفها اقتطاعاً نقدياً قانونياً على المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً. وفي دراستنا هذه نخص الاقتطاع النقدي على شركات الاتصالات وأثره وأبعاده الاقتصادية من خلال فرض الضرائب أو فرض المبالغ النقدية الأخرى مثل الرسوم أو أية صفة كانت على هذا القطاع.

حيث تؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة في استهلاك الفرد من ضرائب أو رسوم الاتصالات بسبب انتقال العبء الضريبي عليه حيث تعمل الضريبة المفروضة على قطاع الاتصالات على زيادة التكاليف على مزودي الخدمة وقد يعمل مزودو الخدمة على تحميل العبء كلياً أو جزئياً على مستهلك الخدمة، كما تؤثر تؤثر بصورة مباشرة في الاستثمار والمقصود هنا الاستثمار في قطاع آخر غير قطاع الاتصالات.

وأيضاً يكون أثرها في التوسع و الانتشار الجغرافي حيث تمثّل عائقاً امام دخول مستثمرين جدد او مزودين للخدمة من شركات إضافية مما يحدّ من انتشار وتوسع في الخدمة. مما يؤدي بدوره لزيادة الاحتكار نتيجة قلة الاستثمار في هذا القطاع ويكون له اثر سلبي على المستهلك الأخير أي الفرد. (المسعود، 2006، 196)

وهناك بعض الدراسات التي أجراها أشخاص أو منظمات دولية تهتم بشؤون الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات والضرائب المفروضة عليها وسيتم إيجازها بطريقة مختصرة.

- تؤثر الضرائب المفروضة في خدمات الصوت والانترنت في الدول النامية على النمو الاقتصادي للبلد، إذ يمكن أن يمتد تأثيرها غير المباشر على بقية القطاعات الأخرى في الاقتصاد.

- كذلك أجريت دراسة على معدلات الانتشار وتغطية الانترنت او الاتصال وكانت هنالك علاقة سببية للانتشار والضريبة المفروضة. وهذا بدوره يؤثر في زيادة الاستثمار أو الحد منه ومستوى فاعلية هذا القطاع. (العدوان والزعبي، 2015، 579)

هذه كانت من أهم الآثار الضريبية على قطاع الاتصالات، وسنقسم الآثار الاقتصادية على قطاع الاتصالات من خلال الآتي: (العبودي، 2011، 160-163) (مسعود، 2006، 195-196)

أولاً: الآثار المترتبة على الاستهلاك والادخار

ثانياً: أثر الضرائب في الإنتاج

ثالثاً: أثر الضرائب في التوزيع

رابعاً: أثر الضرائب في المستوى العام للأسعار

أولاً: الآثار المترتبة على الاستهلاك والادخار

من خلال ما سبق تؤثر الضرائب غير المباشرة المفروضة على قطاع الاتصالات بصورة أو بأخرى في المستهلك من خلال تأثيرها على الاستهلاك، أو الادخار حيث إن الاستهلاك يتوقف على عاملين هما حجم الدخل و الميل الحدي للاستهلاك اما الادخار فهو جزء من الدخل الذي لم يستهلك لذلك فإن العوامل المحددة للاستهلاك هي ذاتها التي تحدد الادخار. ولمعرفة اثر الضريبة عليها نفرضها في حالة الضرائب غير المباشرة، حيث يكون أثرها ظاهرياً على أصحاب الدخل المنخفضة، لأنها كما نعلم تصيب الإنفاق أو التداول، فإذا فرضنا ضريبة على قطاع الاتصالات فإن مزودي الخدمة تلقائياً سوف يقومون برفع سعرها لتعويض المبلغ المدفوع للضريبة وفي الوقت نفسه يكون دخل المستهلك محدد ذلك الارتفاع في سعر الخدمة سوف

ينعكس على دخله الحقيقي الذي يبدأ بالانخفاض مع ثبات دخله النقدي لذا ستحقق مرونة الطلب دوراً مهماً في الحالات الآتية. (صالح، 2007، 32)

أ- السلع الضرورية: مرونة الطلب عليها منخفضة، فارتفاع الأسعار لا يؤدي الى انخفاض كبير عليها لأهميتها

ب- السلع الكمالية: الطلب عليها مرن، حيث ارتفاع سعرها، سيقل الطلب عليها. وبما ان خدمة الاتصالات تعتبر من الحاجات الكمالية للفرد فهي ليست بمسكن ومأكل لكي لا يستطيع الفرد الاستغناء عنها، فان ارتفاع اجورها على المستهلك يؤدي الى انخفاض الطلب عليها. اذا نستطيع القول ان الضرائب غير المباشرة وتحديد الضرائب على قطاع الاتصالات تؤثر على اصحاب الدخل المنخفضة الذين ينخفض استهلاكهم بصورة عامة وبشكل خاص من السلع الكمالية نتيجة فرض الضريبة. (مسعود، 2016، 196)

#### ثانياً: اثر الضرائب في الانتاج

ان كان فرض الضرائب على قطاع الاتصالات يؤثر على الاستهلاك فهو حتماً سيؤثر على الإنتاج وعلى حركة عناصر الإنتاج بين القطاع و القطاعات المختلفة وعلى تكوين رؤوس الأموال وهو ما سنبحثه على النحو الآتي.

#### أ) الأثر المباشر في الإنتاج

عندما يقل الإقبال على خدمة الاتصالات ينخفض الطلب عليها ويتأثر الإنتاج فالأخير مرتبط بالاستهلاك وهذا الأمر يتحدد وفق مرونة الطلب وأهمية السلعة فإذا فرضت الضرائب غير المباشرة سترتفع أسعار السلع والخدمات من قبل المنتجين (أسعار خدمة الاتصالات بأنواعها) لمحاولة نقل العبء الضريبي الى المستهلك وبافتراض ثبات الدخل النقدي للمستهلك سينخفض الدخل الحقيقي وسينخفض الطلب الاستهلاكي في حالة اذا كانت السلعة كمالية ومرونة الطلب عليها كبيرة. أما في حالة كون السلع ضرورية ومرونة الطلب عليها معدوم أو غير مرن فان ارتفاع سعرها سيؤثر بشكل طفيف على الطلب ولا يتأثر الإنتاج. (مسعود، 2016، 196)

## ب) أثر الضريبة في حركة عناصر الإنتاج

حين تستهدف الدولة قطاعاً معيناً ينتج سلعة معينة ولاسيما قطاع الاتصالات بالضريبة سيرفع هذا من تكلفة إنتاجها أو تشغيلها ما يشكل عاملاً طرداً لعوامل الإنتاج المشتغلة بها وتتجه نحو سلعة أخرى غير مستهدفة بهذه الضريبة أو معفاة من اية ضريبة ، وفي هذه الحالة تتجه حركة عناصر الانتاج نحو تلك القطاعات المعفاة مما يترك اثراً سلبياً على قطاع الاتصالات. (مسعود، 2016، 196)

## ثالثاً: أثر الضريبة في التوزيع

ان فرض الضرائب لها اثر مباشر على المستهلك وهذه الآثار تختلف من مستهلك إلى آخر باختلاف نوع الضرائب سواء كانت مباشرة او غير مباشرة ففي حالة الضرائب غير المباشرة ونخص هنا الضرائب على قطاع الاتصالات يكون تأثيرها على الطبقات الفقيرة وتترك تأثيراً سلبياً على الاقتصاد بخلاف الضرائب المباشرة التي ستفرض على المستهلكين ذات الدخل العالية لتكون فيما بعد عبارة عن نفقات تحويلية ذات تأثير ايجابي على الاقتصاد لتقليص الفوارق بين الطبقات و الدخل. اي ان الضرائب غير المباشرة وتحديدًا قطاع الاتصالات تفرض بصورة واسعة وشاملة على كل افراد المجتمع من دون تمييز، وعند ارتفاع سعرها الضريبي ينتج عنه اثر سلبى على الاقتصاد وعلى الافراد. (العبيدي، 2011، 163)

## رابعاً: أثر الضريبة في المستوى العام للأسعار

تؤثر الضرائب في دخول الأفراد وعلى طلبهم خدمات الاتصالات فتتجه الاسعار إلى الانخفاض ويزيد هذا الأثر ان لم تطرح الدولة حصيلة الضرائب للتداول كما لو حوّلت حصيلة الضرائب إلى احتياطات بعيدة عن التداول أو إلى تسديد قروض خارجية، إما ان حولتها الى أموال متداولة بالإنفاق العام (شراء سلع وخدمات، زيادة الأجور، دفع الإعانات) فلا يتأثر المستوى العام للأسعار والأثمان، والواقع ان كل ضريبة تُفرض على سلعة ستؤثر في ثمنها ارتفاعاً أو انخفاضاً. (ابراهيم، 2007، 17)

## ثامناً: مشاكل وصعوبات تطبيق ضريبة الاتصالات

## 1- خبرة الكادر الوظيفي

يؤدي الكادر الوظيفي في الادارة الضريبية دوراً مهماً في تقدير وحساب الضرائب المفروضة على هذا القطاع (العبودي، 2015، 35)

حيث يعتمد مقدار المبالغ المحصلة من هذه الضرائب بطريقة أو بأخرى على الخبرة او الكفاءة، فغالبا ما يتم يقدّر المبلغ بغير التقدير الحقيقي أو الصحيح وأحيانا يكون الكادر غير مؤهل ولا يحسن استخدام الأدوات الحديثة في الحساب وتحديدًا في مجال الاتصالات الذي يتطلب كادراً أو إدارة ضريبية متطورة للتقدير والحماية والرقابة .

## 2- التأثيرات السياسية

يكون هذا من اهم التأثيرات ذات التأثير المباشر في الحصيلة الضريبية، لاسيما في البلدان النامية ذات الصراعات السياسية غير المستقرة، حيث يطغى نفوذ أو ولاء بعض العاملين في السلك الضريبي لولاء الاحزاب أو السياسيين الذين غالبا ما يكونون مالكو شركات الاتصالات أو يرغبون في تحقيق عائد غير مشروع من خلال تأثيرهم في العاملين في الدائرة الضريبية أو الجهة المختصة بالضرائب. بفضل السلطة التي يملكونها، ولذلك غالبا ما يقدّر المبلغ الضريبي بشكل غير دقيق، أو يحصل التهرب الضريبي، فيكون التأثير السياسي هنا هو الغالب بتأثير قوة الفساد الإداري و المالي في التقدير والحماية.

(القروي، 2011، 174)

## 3- تهريب رأس المال (التهرب الدولي)

هو نوع من التهرب غير المشروع تمارسه بعض الشركات ومنها شركات الاتصالات بتهريب رؤوس اموالها أو ارباحها الناتجة من اعمالها داخل البلد، المنشئ للضريبة منه الى خارج حدود البلد، وذلك لمنع دفع الضرائب وتضليل السلطة الادارية المختصة وتحقيق ارباح غير مشروعة. وتفضل بعض الشركات هذا النوع في شراء موجودات مالية في دول اجنبية او شراء عقارات او ايداع بعض الاموال في البنوك خارجية. (حبو، 2011، 420) ورغم المحاولات الكبيرة لبعض الدول لتجنب هذا النوع من التهرب وضعت بعض الدول بعض الاتفاقيات المشتركة تتّـع رؤوس الاموال مثل تلك الاتفاقيات بين بعض

دول الخليج مثل الامارات العربية المتحدة و المملكة العربية السعودية  
(وزارة المالية الامارات العربية المتحدة، 2017، 69)

#### 4- التباين والتلاعب في المعلومات المحاسبية

ان هذا المفهوم هو عام في اغلب الشركات ويكون بصورة استثنائية في شركات الاتصالات وذلك بسبب تعدد وانتشار الفروع التابعة لها وتنوع أوجه الإنفاق والتخصيص حيث نستطيع أن نستخدم مصطلح آخر للتعبير عن هذه الحالة وهو مصطلح المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الاحتياطية .

حيث تستخدم بعض الشركات أسلوب التلاعب في الحسابات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة ومنها التهرب الضريبي اي إعطاء معلومات غير دقيقة للعمليات الحسابية وهذه السلوكيات هي من أهم المعوقات التي تعيق عمل الضريبة في العراق بصورة عامة وتقلل من الإيراد الضريبي . (حمودي وسعيد، 2018، 435).

#### 5- الثغرات القانونية

هي نوع من التهرب الضريبي المشروع وتستخدمها معظم الشركات باستخدام وسائل قانونية من خلال ثغرات في القانون الضريبي حيث تستفيد من هذه الثغرات لكي تقلل أو تتجنب دفع مبلغ الضريبة وهذا النوع هو من أهم الوسائل أو المعوقات التي تقف عائقاً أمام الجهات الضريبية وهو ناتج من عدم توضيح بعض الفقرات في القانون أو الإدارة الضريبية غير الفعالة في تطبيق أحكام القوانين الضريبية في الشركات. (حيزية، 2018، 17)

### الفصل الثالث

## النظام الضريبي في العراق

### مقدمة

ان النظام الضريبي هو مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وفي زمن معين الى تحقيق اهداف السياسة المالية. التي اكتسبت اهمية بالغة في الأونة الاخيرة كونها تعكس رغبة الدولة والهدف الذي تريد ان تصل إليه. و يعد النظام الضريبي في البلد عامل قوة مهم، فهو الذي يزيد من كفاءة الاقتصاد الوطني. والنظام الضريبي يؤدي دوراً

مهماً في الموازنة العامة للبلد لما له من فعالية في تنظيم عملية تحقيق الإيرادات التي تؤثر في الميزانية. كما يؤدي النظام الضريبي دوراً مهماً في تحقيق العدالة الضريبية من خلال تحديد المسؤول عن الكلفة الضريبية الأكبر أو من يستحق الإعفاء الضريبي، كما يهدف إلى تحديد حجم الإيرادات التي تهدف الدولة إلى جمعها وإلى الأوعية التي تخضع إلى الضرائب وحجم الانفاق التي تستطيع الدولة أن تنفقها على الخدمات الأساسية، فضلاً عن دوره في تشجيع الصناعات والاستثمارات، وتحقيق النمو الاقتصادي للبلد. كما يوفر مورداً مالي بهدف تحقيق وتطوير التنمية الاقتصادية. وبهدف التعرف على النظام الضريبي بصورة أكثر وضوحاً يمكن أن نصوره على أنه إطار في داخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

(شهاب، 2011، 40)

يختلف النظام الضريبي من بلد إلى آخر باختلاف ثقافات الشعوب واختلاف المصادر المالية والأوضاع السياسية حيث نلاحظ أن النظام الضريبي في دولة مستقلة يختلف عن النظام الضريبي في دولة مستعمرة، وكذلك يختلف بين الدول التي تطبق نظاماً مركزياً أو نظاماً اتحادياً فقد تستخدم بعض الضرائب على أنواع معينة من السلع ولا تفرضه دولة أخرى على نفس السلع. وما يلاحظ على الدول التي تمتلك مصادر مالية مستمرة (ربعية) يكون نظامها الضريبي على الأغلب واسع ولا يضم في خصائصه تفرعات، أي يكون قليل الأوعية وهذا ما يميز النظام الضريبي العراقي، أما الدول التي لا تمتلك مصادر مالية ثابتة فنلاحظ أن النظام الضريبي الخاص فيها يتكون من عدة أوعية تستطيع من خلالها أن تحقق إيرادات كبيرة يضاف إلى إيرادات الدولة.

ومعلوم أن العراق من أوائل البلدان التي أسست أو شرعت النظام الضريبي بشكله المعاصر، فقد أصدر القانون الأول لضريبة الدخل سنة (1927 م) ذي العدد 25، إلا أن هذا القانون لم يبق على حاله كما وصلنا اليوم، فقد عدل لعدة مرات وكل تعديل كان يحصل في الغالب بسبب تغير الأنظمة السياسية والأنظمة الحاكمة بما يخدم تطلعات هذا النظام. والمصالح التي يبني عليه سياسته. وكان التعديل الأخير لقانون ضريبة الدخل في سنة (1982) ذي العدد 113. أما فيما يخص العقارات فقد صدر أول قانون لها ذي العدد (11) لسنة

(1923م) وقد غيرَ هذا القانون لمرات عدة للأسباب المذكورة آنفاً وكان آخر تعديل له قانون ضريبة العقار ذا العدد (162) لسنة (1959م).

وقد صدرت قوانين اخرى تنظم امور ضريبة المبيعات والعرضات وقد اتخذت الهيئة العامة للضرائب على عاتقها تنظيم، امورها واصبحت الهيئة العامة الكمارك المسؤولة عن البضائع التي تدخل الى داخل البلد و خارجه (العبودي، 2015 ، 71)

يعتبر دور النظام الضريبي في العراق رغم قدم التشريعات والقوانين لا تلبى المستوى المطلوب من الايرادات لعدة اسباب هي عدم الاستقرار الاقتصادي للبلد وتدمير اغلب البنى التحتية ومنها الدوائر الضريبية في الحروب و المنازعات والسبب الرئيسي لاعتماد العراق على المورد النفطي بصورة رئيسية في تمويل النفقات الخاصة للبلد. ويعاني النظام الضريبي العراقي من عدة مشاكل منها تعدد الطرق في التقدير وكثرة الإعفاءات الضريبية والسماحات والسبب الالهم هو كثرة التهرب الضريبي.

#### اولاً. انواع النظام الضريبي في العراق

للنظام الضريبي في العراق اشكالاَ عدّة، وفي البدء يجب فهم معنى النظام الضريبي. حيث يعرّف النظام على انه مجموعة من العناصر المادية و المعنوية (الافراد , آلات) المتفاعلة فيما بينها للعمل على تحقيق هدف من خلال تحويل مجموعة العناصر الواردة الى مخرجات (كافي، 2016، 17).

ويعرّف النظام الضريبي بمفهومه العام على انه مجموعة العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تجميعها وتفاعلها الى تحقيق كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام التي تختلف ملامحها بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع غير متقدم.

ويعرف النظام الضريبي بمفهومه المحدود على انه هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المتتالية من التشريع الى ربطه ثم تحصيله (ناباتي، 2014، 5).



ويعرف النظام الضريبي بصورة عامة : على انه مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن ومكان معين وهي تمثل أداة فعّالة بيد الدولة لتحقيق الاهداف التي تصبو اليها. ويتأثر هذا النظام بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. واهم مقومات النظام الضريبي هي السلطة التشريعية التي تختص بإصدار القوانين الضريبية وكذلك السلطة التنفيذية الادارية التي تقوم بتنفيذ هذه القوانين والنظام القضائي الذي يتولى الفصل بين المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين و الادارة الضريبية عند تنفيذ هذه القوانين (انجاد، 2013، 120).

ويعرف ايضاً عل انه الاطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة، ويتم تحديدها استنادا الى اسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية وادارية (شياح وكاظم، 2015، 137).

من خلال الدراسة توصل الباحث الى تعريف النظام الضريبي على انه مجموعة القوانين المترابطة بعضها مع البعض الآخر التي تصدرها الدولة وتنفذها الجهات التنفيذية التابعة لها التي تنظم عملية تحصيل و تقدير الضرائب والتنظيم، مع الاخذ بنظر الاعتبار كافة الظروف المحيطة بالبلد أو المكلف من اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية بما يتم اقراره من سياسة مالية للبلد لتحقيق الاهداف المرسومة له.

فالنظام الضريبي هو مجموع خطط استراتيجية ترسم السياسة المالية للبلد، وتخدم في الوقت نفسه توجهات البلد الاقتصادية ويتألف هذا النظام من مجموعة خطط منسقة ومترابطة، منها تخصّ قطاع الخدمات واخرى قطاع الاستثمار واخرى قطاع الاقتصاد بهدف توفير بيئة خصبة للاستثمار ومعيشة كريمة للمواطن وحماية صناعة البلد الوطنية ومنتجاتها. وتوفير سيوله نقدية.

ويتكون النظام الضريبي في العراق من نوعين، هما: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

وتعرف الضرائب المباشرة: على انها الضرائب التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف أو ما يمتلكه من عناصر رأس المال ويتحملها المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبء هذه الضريبة الى غيره.

اما الضرائب غير المباشرة: المذكورة آنفاً وفصل الكلام فيها آنفاً، فتعرّف على أنها: الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات، اما الحديث عن انتاجها أو بيعها أو تداولها وغيرها من الانواع الضريبية فالمشروع لا يكتفي بفرض الضريبة على الدخل عند تحقيقه انما يصاحبه ليفرضها عليه مرة اخرى عند انفاقها أو تداولها. (العزاوي واخرون، 2018، 368).

### اولاً: الضرائب المباشرة في النظام الضريبي العراقي

يقسم النظام الضريبي العراقي الضرائب المباشرة على نوعين، هما. (شهاب، 2011، 50)

أ- الضرائب على الدخل

ب-الضرائب على رأس المال

أ- الضرائب على الدخل

ويشمل هذا النوع قسمين، هما

- **الضرائب على الدخل:** هي نوع من انواع الضرائب المباشرة التي تُفرض على الدخل أي دخل المكلف عند واقع حدوث المنشئ وفق القانون العراقي ذي الرقم 113 لسنة 1982، يكون هذا النوع من الضرائب ذات طابع، تصاعدي اي يزداد مبلغ الضريبة كلما ازداد الدخل. ويمثّل في بعض حالات نسبة معينة ضريبة الدخل ايراداً سنوياً لمختلف الانشطة الاقتصادية.

وهو مورد يتمتع بنوع من الثبات وأيضاً يكون مضموناً وسهل الجباية والتقدير، لأن دخل المكلف معلوم. ان الضرائب على الدخل هو الغالب والمهيمن على القطاع الضريبي العراقي ويتمتع هذا النوع من الضرائب بكثرة المكلفين الذين يدفعون الضرائب وبقلة الايرادات قياساً بدول العالم بسبب ان دخل المكلف بالعراق او الدول النامية هو أقل مما يحصل عليه بالدول المتقدمة.

- **الضرائب على العقار:** يفرض هذا النوع من الضرائب على ايراد المكلف لقاء استغلال عقاره في عمل تجاري يدر عليه نفعاً خاصاً مدته سنة من مجموع ايراده.

وينص قانون ضريبة العقار ذو الرقم 162 لسنة على فرض الضريبة على العقار 1959 وهي ضريبة اساسية على العقار المؤجر بنسبة (10%) من بدل الايجار السنوي للعقار بعد خصم (10%) من مصاريف صيانة وانذار (قانون ضريبة العقار 162 بسنة 1959)

**وتعرف ضريبة العقار:** مبلغ من النقود تفرضه الإدارة الضريبية على إيراد المكلف من الأملاك العقارية وفق أسس مثبتة قانونا. (كداوي، 2010، 125)

**وقد عرفها بعض المختصين على:** أنها الضرائب النوعية. على الدخل وهنا تقسم مصادر الدخل بحيث تفرض ضريبة نوعية على كل مصدر بصورة مستقلة عن المصدر الآخر. فالإيراد العقاري مصدر للدخل يخضع لضريبة العقار اي ضريبة الدخل على المكلفين الذين يحققون دخولهم أملاكهم المؤجرة (ابراهيم، 2015، 166). **ويتميز هذا النوع من الضرائب بما يأتي:** (الحساني، 2018، 189)

1- العدالة في توزيع العبء الضريبي ينطلق هذا النوع من انه يفرض على الاشخاص الذين يتمتعون بدخول عالية نسبيا أو مورداً اضافياً، ولا يفرض على الاشخاص الذين يتمتعون بدخول منخفضة مراعاةً للظروف الشخصية للمكلف. ويتميز هذا النوع من الضرائب بوجود نسبة الانذار التي تبلغ 10% يتم تنزيلها من المبلغ المدفوع.

2- انها ذات حصيلة ثابتة نسبيا ذلك لانها لا تتأثر بالظروف والتقلبات الاقتصادية، لأنها مبلغ مقطوع من الايراد الضريبي.

3- انها اكثر ملائمة اداريا من الضرائب غير المباشرة ذلك لان المكلفين بالدفع لديهم سجلات رسمية لدى الادارة الضريبية، اي يكون التهرب فيها محدوداً.

4- ذات نفقات جباية قليلة إذ يكون كادرها قليلا من ناحية التفطيش والمراقبة، ومن ثم تكون تكلفتها الادارية قليلة.

#### **ب- الضرائب على رأس المال**

يفرض هذه النوع على الاموال التي يمتلكها الشخص في وقت معين وعلى الزيادة في كمية رأس المال. والاموال هنا اما تكون مخصصة للاستثمار او الادخار أو الاستهلاك أي حتى ولو كانت الاموال لم تنتج دخلا اي غير مستغلة مثل فرضها على الاموال المودعة في البنوك

لغرض الادخار وكذلك المجوهرات والحلي المحفوظة أيضا في البنوك ومن اهم انواع الضرائب على رأس المال. (شهاب، 2011، 50)

#### - الضرائب على ملكية رأس المال

يتكون هذا القسم من مفهومين هما الضريبة العادية على راس المال والضريبة الاستثنائية على رأس المال. ان هذين المفهومين متشابهان من حيث الوعاء، فكلاهما يكون الوعاء الخاضع له هو رأس المال، لكن الاختلاف في النظام الضريبي العراقي يكون في السعر الضريبي حيث ان الضرائب العادية على راس المال غالبا ما تكون اسعارها قليلة نسبيا، لكن ما يميزها هو غزارة حصيلتها والسبب هو كثرة المكلفين بالدفع.

**تعرف ضريبة العرصات:** على انها ضريبة تُفرض على الاراضي التي تقع داخل حدد البلدية أو ضمن حدود امانة العاصمة في مركز المحافظة إذا لم تكن مستغلة استغلالا اقتصاديا، وينظم احكامها قانون ضريبة العرصات ذو العاد 26 لسنة 1962 (انجاد، 2013، 126).

وتعرف ايضا على انها مبلغ نقدي تستأديه السلطة المالية من اصحاب العرصة عن القيمة المقدرة للعرصة أو العرصات التي يملكها داخل العراق، ووفق أسس مثبتة قانونا. (كداوي، 2010، 175)

اما الضرائب الاستثنائية على رأس المال فيكون سعرها الضريبي أعلى من الضرائب العادية والسبب في ذلك هو ان الدولة تفرضها في ظروف استثنائية يمر بها البلد مثل الحروب، حيث تقوم الدولة بفرض مالية على رؤوس الاموال الكبيرة إزاء تعويض النقص الحاصل، او لغرض الاعمار على الرغم من النقد الشديد الذي وجّه الى هذا النوع بسبب تفتيت رؤوس الاموال الكبيرة (نابات، 2014، 34) أو ان تفرض الدولة ضريبة لغرض اجراء تحسينات على العقار وزيادة سعره. مثال ذلك مدّ الحكومة شبكة طرق جديدة في منطقة معينة او انشاء جسر أو أي فعل من هذا القبيل، فمن حق الحكومة فرض ضريبة على صاحب الدار لان العقار الخاص به قد ارتفع سعره او ازدادت قيمته (جمام، 2010، 33)

#### - الضرائب على التركات

هي تلك الضرائب التي تُفرض على مجموع ما يملكه المكلف ساعة وفاته، وتكون على نوعين اما مبلغ التركة التي يحصل عليها المكلف او المبلغ الموزع على كل وارث شرعي (البدراي، 2010، 206).

### ثانياً: الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي العراقي

قسّم المبحث هذا النوع الى صنفين هما الضرائب على السلع والخدمات، والضرائب على التداول وتشمل الضرائب على السلع والخدمات وهي الضرائب على الانتاج والمبيعات، والضرائب الكمركية في حين تشمل الضرائب على التداول نوعين، هما: الضرائب على الطابع وضرائب التسجيل بشقيها العقاري والسيارات.(العبودي، 2015، 101)

#### أ- الضرائب على السلع والخدمات

يعتبر هذا الصنف من اهم الاصناف في الضرائب غير المباشرة واكثرها مردوداً مالياً وهو من اكثرها تعقيداً وفيها العديد من الالوعية الضريبية نذكرها على النحو الآتي:

#### 1- الضرائب على الانتاج والمبيعات

##### - الضرائب على الانتاج (الغزوي واخرون، 2018، 369)

هي ضريبة تفرض على ما يصنّع محلياً، ويضاف إليه مبلغ الضريبة، الى سعر المنتج. ويتحمل هذا العبء المستهلك الاخير. وفرض هذا النوع من الضرائب في العراق سنة 1979. وغالبا ما تستخدم الدولة إعفاءات على بعض انواع البضائع المنتجة لغرض تحقيق اهداف تنموية واقتصادية واجتماعية.

#### - الضرائب على المبيعات

يُفرض هذا النوع من الضرائب على السلع في اثناء التداول بها ويكون سعر الضريبة ممزوجاً مع سعر السلعة ويستوفى مبلغ الضريبة عند بيع السلعة، ويمكن ان تشمل جميع السلع او سلعة معينة. ولكن ما يميز النظام الضريبي العراقي هو ان مبلغ الضريبة على السلع الضرورية التي تمس معيشة الفرد تكاد تكون معدومة أو قريبة الى الصفر، اما السلع الكمالية وشبه الكمالية فيختلف سعرها الضريبي من سلعة الى اخرى. حيث فرضت بموجب القرار رقم

(36) لسنة 1997 إذ نصت المادة الاولى منه على فرض ضريبة المبيعات بنسبة (10%) على جميع الخدمات التي تقدمها الفنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة و الاولى طبقا للبند الاول من القرار. وتتولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية هذه الضريبة و استحداث شعبة تسمى شعبة ضريبة المبيعات وفق ما حددته التعليمات رقم (7) لسنة 1997 في المادة الاولى.(خشيف، 2017، 87)

## 2- الضرائب الكمركية

عرف هذا النوع من الضرائب قديما وكان العراق من اوائل الدول التي عملت في الضرائب الكمركية وتعرّف على أنها الضريبة التي تفرض على السلع و الخدمات الخارجة من البلد والداخلة إليه، وقد جرت العادة بفرضها على السلع و الخدمات الداخلة الى البلد. واهم ما يميز الضرائب الكمركية في العراق هو كثرة حصيلتها، لان العراق يتمتع بأكثر من منفذ حدودي. وفي العراق نظمت احكام الضريبة الكمركية وفق القانون المرقم 77 لسنة 1957 المعدل، وقد أوقف العمل به و حلت مكانه الضريبة الكمركية المتمثلة بضريبة اعمار العراق التي فرضت بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقت رقم 28 لسنة 2003 التي فرضت مبلغ 5% على اجمالي الاستيرادات عدا الدواء و الغذاء (السامرائي وآخرون، 2012، 128).

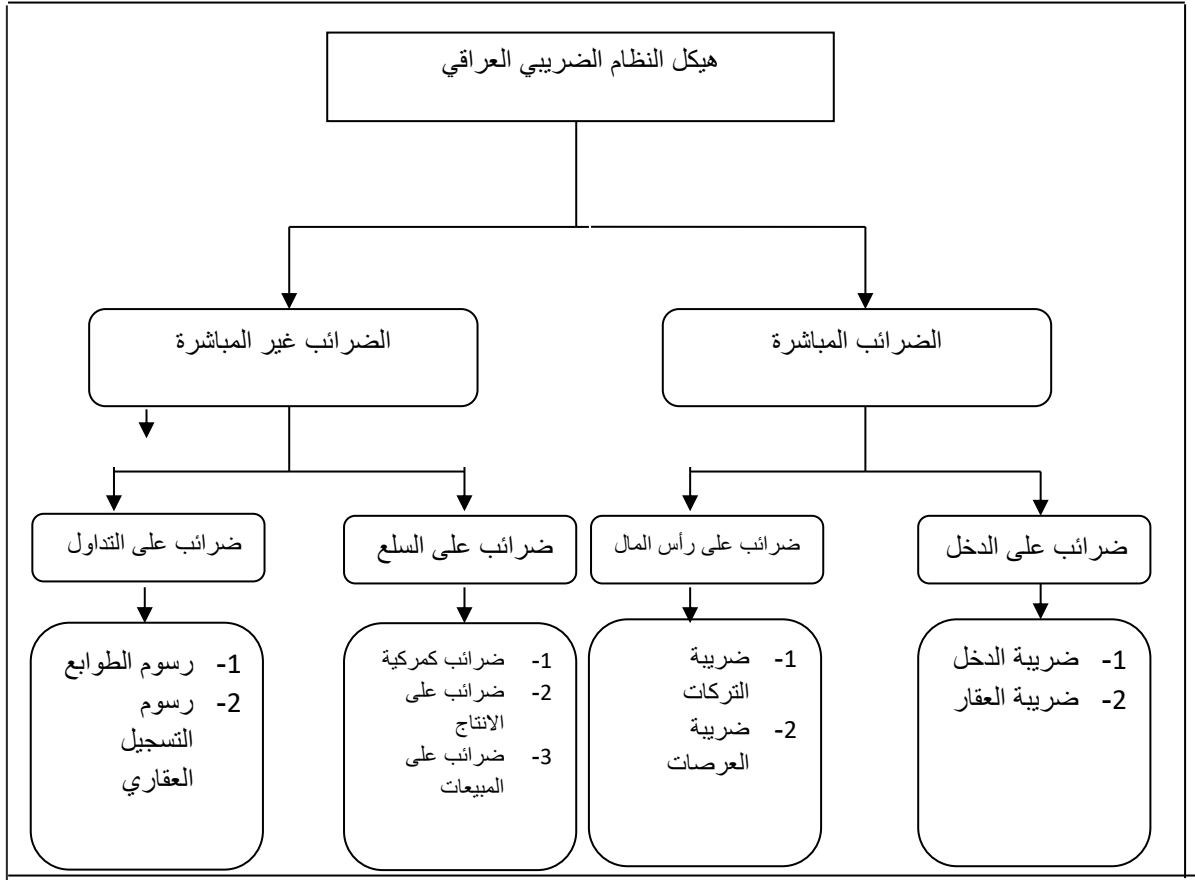
## ب-الضرائب على التداول

هو مبلغ يدفعه المكلف الى الدولة لقاء منفعة تعود عليه بنفع خاص ويتكون الضرائب على التداول من الرسوم المفروضة على الطوابع ورسوم التسجيل العقاري والسيارات. وتكون ضريبة الطابع عن مبلغ يدفع نقدا مقابل اجراء معين منظم بقانون ضريبة الطابع ذي الرقم (16) لسنة 1974 وتعديلاته.

اما فيما يخص رسوم التسجيل العقاري فهي مبلغ يتم جبايته عند انتقال ملكية شخص الى شخص آخر أيا كانت طبيعة التصرف، بموجب قرار قيادة الثورة المنحل ذي الرقم (80) لسنة 1998 (السامرائي وآخرون، 2012، 130) في ضوء ما سبق من الحديث عن النظام الضريبي العراقي وتقسيماته يمكن تفسيره بصورة اكثر وضوحاً من خلال الشكل الآتي.

## الشكل (3)

## هيكل النظام الضريبي في العراق



(علي وداؤد، 2018، 49)

### ثالثاً: خصائص النظام الضريبي العراقي

لكل نظام ضريبي في اية دولة خصائصه ومميزاته عن الانظمة الضريبية الاخرى. والنظام الضريبي العراقي له بعض الخصائص يتطرق اليها فيما يأتي:

#### 1- اختلال معيار الخضوع للضريبة

يتكون هذا الاختلال من صنفين، اولهما: ما يطلق عليها التبعية الاقتصادية، اي علاقة المكلف وارتباطه بالنظام الضريبي اقتصاديا بحكم مزاولته العمل وتحقيقه ايراداً في داخل بلده مثل الضرائب المفروضة على الدخل والعقارات.

اما الصنف الثاني الذي يخضع للضريبة فعلى اساس التبعية السياسية ونقصد بها هنا علاقة المكلف من حيث ارتباطه بالدولة العراقية بحكم الجنسية التي يحملها ، ومثال ذلك ضريبة

العرصات (شهاب، 2011، 52)

## 2- كثرة وتعدد السماحات والإعفاءات والتنزيلات الضريبية

### أ- السماحات

يقصد بالسماح الضريبي هو استبعاد جزء من الدخل الخاضع للضريبة نظرا لظروف معينة يمر بها المكلف بناء على وضعه الاجتماعي من اعباء شخصية او عائلية وغيرها من خصوصياته.

ويفرض السماح الضريبي في القانون العراقي بناء على اعتبارين، هما

- صعوبات معاشية: اي لا تفرض اية ضريبة في حالة كون دخل المكلف لا يسد احتياجاته المعيشية الضرورية

- أعباء عائلية: وهي مختلفة التكاليف والاعباء المعيشية التي يتحملها المكلف بناء على اعتبارات اجتماعية او اخلاقية يلتزم بها المكلف تجاه اهله أو اقاربه نتيجة الاعراف و التقاليد، مثل الانفاق على الزوجة و الاولاد ومن تربطه بهم صلة قرابة.  
(البدراي، 2010، 282)

- السن القانوني للمكلف.

- طبيعة المكلف. (كداوي، 2010، 48)

### ب- الإعفاءات

يمثل الاعفاء الضريبي في النظام الضريبي العراقي في مفهومه مفهوم السماح الضريبي، ولكن الاعفاء تفرضه الدائرة الضريبية لعدة اعتبارات تختلف عن الاعتبارات في السماح الضريبي. وهذه الاعتبارات تكون اقتصادية وسياسية، وفي بعض الاحيان تكون اجتماعية لكن الغالب في الاعفاء ان تكون لاعتبارات سياسية واقتصادية. والغاية من الاعفاء الضريبي تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية وتشجيع النشاط الاقتصادي المتمثل بقطاع الانتاج وحتى قطاع الاستيراد و التصدير المتمثل بالضرائب الكمركية لبعض المنتجات و السلع او اعفاء بعض قطاعات الاستثمار، لتشجيع هذا القطاع والمساعدة في توسيعه. وهناك اعفاء تفرضه الدولة لاعتبارات سياسية، مثل ما تبرمه الحكومة مع حكومة اخرى للتبادل التجاري، او ما تفرضه حكومة من اعفاء لبعض المنتجات كدعم لسياسة الحكومة وتقوية مركزها عند المجتمع لكسب الجمهور العام (البدراي، 2010، 279)



### ج-التنزيلات

يفرض التنزيل الضريبي على المكلف في حالة تعرض المكلف، او مصدر دخله الى حدث خارج عن الإرادة ناجم عنه خسارة مادية، فسمح المشرع الضريبي بتنزيل ضريبته من مصادر دخله عند تحقيقه الارباح اي تنزيلها من مبلغ الضريبة. ويتم التنزيل الضريبي وفق شروط نص عليها القانون الضريبي وهي:

- ان تكون الخسارة التي لحقت بالمكلف خسارة حقيقية اي خسارة متحققة فعلا
- ان تكون الخسارة موثقة بوثائق ومستندات حقيقية مقبولة من الناحية القانونية وتقتنع بها السلطة المالية. (كداوي، 2010، 44)

### 3- اختلال الهيكل الضريبي

يختلف تصنيف الهيكل الضريبي العراقي من حيث الاوعية المفروضة على الضرائب المباشرة وغير المباشرة ان هذا الاختلاف في الاوعية يتأثر بالأوضاع الاجتماعية والسياسية والاقتصادية للبلد. فالإيراد الضريبي يختلف ويتباين بين النوعين السابقين حيث هناك تباين واضح وفرق بين الإيراد الذي يتم تحصيله من الضرائب المباشرة وغير المباشرة حيث تكون حصيلة الضرائب غير المباشرة هي الاعلى، ان هذه الفرق او التباين يرجع الى عدة اسباب منها ادارية من نقص الكوادر أو قلة الخبرة الوظيفية، ومنها قانونية تتمثل بضعف الاجراءات العقابية. على أن هناك سبب آخر هو سوء توزيع السعر الضريبي بين القطاعات وبين السلع المفروضة عليها تشملها الضريبة. (شهاب، 2011، 52)

ان النظام الضريبي العراقي يفتقر الى امرين مهمين هي قلة مرونته تجاه التغيرات الاقتصادية، فضلاً عن قلة حصيلته المالية. وترجع قلة الحصيلة هذه الى عدم الوعي الضريبي للمكلف، وغياب الية ادارية واضحة في العمل ، فضلاً عن عدم انزال عقاب بحق كل من يتهرب من الضرائب. (شهاب، 2011، 52)

اعتماد ضريبة الدخل في العراق على السعر التصاعدي، الا في حالات معينة تعتمد فيها على السعر النسبي. (شهاب، 2011، 52)

اعتماد الضرائب في العراق على عدة طرق في التقدير حسب المادة و الوعاء الذي يتم تحصيل الاموال منه . فعلا سبيل المثال يتم تقدير الوعاء الضريبي في الضرائب الكمركية على

ثلاث انواع هي ،الضرائب القيمة و النوعية و المختلطة وقد تم التطرق اليها آنفاً بشكل مفصل.  
(شهاب، 2011، 52).

ومرة تعتمد على التقدير الاداري عن طريق مسك سجلات الدفتر او السجلات المحاسبية وثالثة يتم التقدير في الضرائب الشخصية على المكلف بشكل عشوائي مثل بيت المكلف او عدد السيارات التي يمتلكها، وغير ذلك. ان هذه التقدير فيه شيء من العدالة لكن فيه الكثير من التهرب، اذا لم تمتلك الادارة الضريبية كادراً متخصصاً وملتزماً بعمله على الوجه الأمثل.

4- يتميز النظام الضريبي العراقي بكثرة التهرب الضريبي، مردّه اسباب عدة ، كضعف القانون وعدم وجود كوادر ادارية ذات كفاءة ومسؤولية وعدم تفعيل دور القضاء العراقي وعمله بصورة مباشرة مع الدوائر الضريبية والتدخلات السياسية وضعف التنسيق بين العراق ومحيطه الخارجي (العبودي، 2015، 77).

#### رابعاً: الادارة الضريبية في النظام الضريبي العراقي (الحميد، 2014، 32)

ان الادارة الضريبية في النظام العراقي لا تختلف كثيرا عن اي مفهوم من المفاهيم الادارية الضريبية في اية دولة. فالإدارة الضريبية تتكون من اقسام ادارية وشعب مترابطة مع بعضها البعض لكي تحقق الاهداف الادارية للنظام الضريبي. ولكي نفهم الادارة الضريبية في النظام العراقي يجب اولاً ان نفهم معنى الادارة لكي نجزي مفهوم الادارة الضريبية حيث يمكن ان نوضح مفهوم الادارة على أنها تجميع الموارد من مختلف المصادر، واستخدامها بطريقة منظمة ذات كفاءة وفعالية لتحقيق الهدف المرسوم له والوصول الى الانتاج المطلوب.

والمصادر الاساسية للإدارة، هي

- التنظيم

- الميزانية

- الايدي العاملة

- المعدات وأجزائها ( برامج واجهزة)

وتعرف الإدارة: بأنها تحديد ما يجب أن يؤديه العاملون، بغية تحقيق الأهداف المحددة، ثم التأكد من أنهم يقومون بذلك على افضل وجه، وبأقل كلفة (قبلان، 2010، 11).

من هذا المفهوم يمكن ان نوضح ان اهم اهداف الادارة في أية منشأة أو منظمة تكمن في رسم خطة في المرحلة الاولى، للوصول الى هدفها في المرحلة الاخيرة، مما يستوجب على الباحث توضيح هذه العملية فيما يأتي:

1- التخطيط: هي المرحلة الاولى في أي برنامج اداري، من خلال تحديد الهدف ورسم المسار ووضع خطة عمل للوصول الى الهدف المرسوم في وقت محدد.

2- التنظيم: يتكون من قواعد عمل وسياقات متفق عليها قوامها هيكل تنظيمي، وظيفتها تحدد المسؤوليات والسلطة المشرفة عليها.

3- التوجيه: هي الارشادات والتعليمات التي يوضّحها رؤساء العمل لكادرها الوظيفي، للسير على المسار الصحيح وصولاً الى تحقيق الهدف المنشود.

4- الرقابة: هي عملية الوقوف على سبل الاجراءات المتبعة في الخطوات السابقة وتحديد الخطأ او الانحراف في العمل ومحاولة تصحيحه وضمان عدم تكراره مستقبلاً.

ان العمليات المذكورة آنفاً لا تتم الى بوجود قرار اداري، او ما يعرف بعملية اتخاذ القرار، تتمثل بوضع الخطط ورسم الهيكل التنظيمي وغيرها من عمليات اتخاذ القرار (النجار، 2008، 7)

من خلال فهمنا للإدارة و الخطوات التي تبني عليها يمكن ان نفهم الآن الادارة الضريبية على أنها تتكون من كوادر ادارية تهتم بعملية التسجيل واجراء الحسابات واعداد التقارير، ومن ثم فإننا نعرّف

الادارة الضريبية: بأنها التي تختص بتطبيق القوانين الضريبية وتنفيذها على اكمل وجه. حماية لحقوق كل من الخزينة العامة والمكلف. ومن الناحية الاخرى تعمل على تطوّر هذه القوانين بما يتماشى مع تطوير المجتمع و أهدافه (الدحلة، 2004، 48).

ويعرّف الباحث الادارة الضريبية كذلك على أنها الجهة الرسمية المخولة قانونياً التي تهدف الى تطبيق السياسة المالية من خلال ادواتها الضريبية في البلد، وتتكون من عملية التخطيط والتقدير والجباية ومراقبة الاعمال الضريبية وتنفيذها على أكمل وجه وبأفضل طريقة ممكنة واقل كلفة ممكنة. وتقسم الادارة الضريبية على قسمين رئيسيين هما:

اولاً: الادارة المركزية (الحميد، 2014، 32)

هي مركز القيادة التي تهتم بوضع الخطط طويلة الاجل، وتنظيم الاعمال وتقسيمها وتدريب واختيار الكوادر الضريبية ومتابعة ومراقبة الادارات والاقسام والشعب المسؤولة عن مراقبة الدوائر التنفيذية. وأهم الاعمال التي تقوم بها الادارة المركزية يمكن توضيحها من خلال النقاط الآتية:

1- أعداد الخطط طويلة الاجل، واعداد البحوث والتقارير الدورية وغير الدورية وجمع المعلومات وتوفيرها من كافة الاقسام التابعة لها ومراكزها المنتشرة مما من شأنه ان ينظم العمل بين الوحدات ويقلل تكاليفها.

2- اصدار القوانين والتوجيهات الفنية التي من شأنها ان تدير العمل بين الوحدات، ومنع اختلال او تشابك العمل من خلال اصدار التوضيحات والتفسيرات والمنشورات، مما يزيد من قوة العمل بين الوحدات.

3- كذلك من اهم الوظائف التي تجربها الادارة المركزية هي اختيار الكوادر الكفوءة، فضلاً عن مسؤوليتها عن التدريب والتأهيل الاداري، كما تكون مسؤولة عن عملية الترقيات والترفعات الادارية، ومعاينة وفصل كل من يسهم او يدير الفساد في الادارة الضريبية ومختلف فروعها.

## ثانياً: الادارة التنفيذية

هي الوسيط الاداري بين الادارة المركزية، وبين المكلف بدفع الضريبة حيث تعمل وفق القوانين والتوجيهات الفنية التي تصدرها الادارة المركزية. وتتكون الادارة التنفيذية او الادارات التنفيذية من مكاتب وشعب للموظفين ينفذون أعمالاً تحددها الادارة التنفيذية.

ان هذه الادارة التنفيذية يمكن ان نطلق عليها الإدارة الساندة للإدارة المركزية، كونها هي المسؤولة عن حصر مصادر للمكلفين وتقديرها، فضلاً عن مراقبة ومراقبة وتدقيق كل من تقارير مراقبي الحسابات والمعلومات وتدقيق العقود المبرمة مع التجار والمقاولين وكذلك تدقيق عمليات البيع والشراء وفحص وتدقيق عمليات الاستيراد والتصدير بكافة ادواتها الحسابية، والفحص والسيطرة النوعية في مراكزها المنتشرة، ولا تفوتنا عملية مراقبة وتدقيق حسابات الشركات

المساهمة والمحدودة العراقية والاجنبية المنتشرة في العراق (سرحان، 2018، 367). ويمكن تقسيم واجبات الادارات التنفيذية على النحو الآتي:

1- اعداد الخطط قصيرة الاجل ورفع التقارير الى الادارة المركزية، وتوصيل صورة عن وضع المكلف كون ان هذه الادارة بتماس مباشر مع المكلف.

2- القيام بأعمال التقدير الضريبي من خلال الموظفين التابعين لها، وكذلك الجباية الضريبية.

3- مراقبة اعمال التهرب الضريبي من خلال مراقبة المكلف لحساباته، وادارة النقاط التي تتمتع بالتقديرات الضريبية او جبايتها مثل المراكز الجمركية في المطارات والنقاط الحدودية (الدحلا، 2004، 49)

### خامساً: المشاكل والصعوبات التي تواجه النظام الضريبي العراقي

إن اي نظام ضريبي في العالم يواجه مجموعة من الصعوبات والمعوقات بسبب أن النظام الضريبي يكون بتماس مباشر مع المحيط الخارجي ويتأثر بالأحداث الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. فإذا ارادت المؤسسات المعنية او الحكومية ان تجتاز هذه المعوقات وجب عليها ان تحدد هذه السلبيات لكي تستطيع تصحيح مسارها وستتعرف على اهم المشاكل والصعوبات بشكل موجز فيما يأتي (شهاب، 2011، 57).

#### 1- المشاكل التشريعية

تفرض الضريبة بناء على قانون أو تشريع من السلطة المختصة يخول الجهة المعنية بالإدارة الضريبية بالتقدير أو الجباية. وهذه القوانين اذا كانت واضحة و مفهومة من قبل السلطة المختصة أو المكلف بالدفع كانت العملية واضحة، وان كانت غير مفهومة فإن ذلك يؤدي الى معوقات. ان ما يميز النظام الضريبي العراقي هو وجود الكثير من السماحات والاعفاءات الضريبية مما يؤدي الى تعدد القوانين والتشريعات والنصوص ويكون في الغالب صورة غير واضحة للفرد او الادارة الضريبية مما يصدر عنه تشوه في التشريع الضريبي. (العداي، 2015، 76)

#### 2- المشاكل والصعوبات الادارية

أن التسلسل الهرمي والتعدد الوظيفي في اية دائرة وظيفية مهم، لأنه تساعد في توزيع مهامها وإدارتها بصورة سريعة وجيدة، والمساعدة في الرقابة واعطاء الاقتراحات والتوصيات. في حالة التسلسل الهرمي مرتباً بصورة جيدة وإدارتها تمتلك كوادرات ذات تخصص وإدارة كفوءة. لكن اذا لم يكن كذلك ستترك مجموعة من التراكمات والمعوقات الادارية من شأنها ان تعيق العملية الادارية. ان الصعوبات والمعوقات الادارية في الادارة الضريبية متعددة ومتسلسلة من الهيئة العامة للضرائب وما يتبعها من مكاتب وادارات فرعية متسلسلة وموزعة في مختلف المناطق الجغرافية للبلد، وبسبب تعدد وتنوع هذه الادارات وتوزيعها كان لا بد من ان يكون فيها كوادرات ذات كفاءة ومصداقية وشعور وطني وفني واداري لإدارة البرنامج الضريبي. وفي العراق نجد هذه الادارة الكفوءة والمصدقية في العمل ليست بالمستوى المطلوب لأسباب خارجية واسباب داخلية.

أما الاسباب الخارجية فهي الوضع الاقتصادي و المعاشي المنخفض الذي دفع الى الاختلاس والتزوير في مختلف معاملات التقدير الضريبي.

أما الاسباب الداخلية فهو عدم وجود دورات تدريبية للعاملين في الادارة الضريبية، وضعف الرقابة الادارية وقلة الكوادرات المختصة التي لديها الخبرة في استخدام التكنولوجيا في التقدير والجباية وتعدّد اساليب الازدواج الضريبي او عدم التقدير والجباية بصورة مهنية. مما أدت الى اضطراب دور الادارة الضريبية وعدم عملها بصورة سليمة وكفوءة. (العبود، 2015، 32)

### 3- المعوقات الاقتصادية

أن المشاكل والصعوبات الاقتصادية المتركمة الناتجة من الحروب في البلد والحصار الاقتصادي على مر السنين خلف واقعاً اقتصادياً صعباً على البلد وادخال العراق في مشاكل اقتصادية وما خلفه من تراجع قيمة العملة فأسهمت في نتائج سيئة على الاقتصاد وصعوبة تطبيق السياسة الضريبية في البلد بصورة كاملة وان طبقت في جانب فإن ما طبق من تلك السياسة هو جزئي فقط ينص على بعض من انواع الضرائب لغرض تحصيل الاموال لتمويل الموازنة. ان عدم وجود اقتصاد منظم وكفوء أسهم في انتشار شركات غير منظمة وهذا بدوره

صَعَّب من عملية الادارات الضريبية وعدم فعاليتها فهذه الاسباب هي من اهم المعوقات التي اسهمت في تقليل الايراد الضريبي أو ضعف تطبيق السياسة الضريبية. (العداي، 2015، 76)

#### 4- المشاكل الاجتماعية

أن ابرز الظروف التي مرَّ بها العراق من احداث تتمثل في الحروب والظروف الاقتصادية المتمثلة في الحصار الاقتصادي على العراق وانخفاض اسعار النفط وقيمة العملة العراقية خَلَّف اثراً سلبياً على المجتمع العراقي. حيث اسهم في انتشار البطالة وتحجيم دور القطاع الخاص في مجارة القطاعات الخاصة في العالم، اي خسارة العراق موارد وواعية ضريبية جديدة وهذا بدوره أسهم في ظهور مشكلة اجتماعية كون ان الايراد الذي يتم تحصيله من الايراد الضريبي من المفترض ان تقوم الدولة بتحويله الى نفقات تحويلية. ان انخفاض الوعي الضريبي وقلة الاجور والرواتب لدى العاملين في المؤسسات الضريبية وارتفاع اسعار المواد الضرورية لمعيشة الفرد أسهمت في تراكمات اجتماعية سيئة انعكست سلباً على فعالية الدور الضريبي في البلد. (جمام، 2010، 94)

## الفصل الرابع

### الجانب العملي

#### اولاً: تحليل القوائم المالية الخاصة بشركات الاتصالات

لقد تم استخدام تحليل ضريبة الاتصالات وضريبة الدخل في اربع شركات عربية للاتصالات هي (شركة آسياسيل وشركة زين العراق والشركة المصرية للاتصالات والشركة الاردنية للاتصالات) خلال المدة 2014 - 2017 من خلال معرفة معدل نمو ضريبة الاتصالات في الشركات الاربعة المذكورة، وتم استخدام طريقة المقابلات الشخصية ل 100 فرد من مستخدمي شبكة الاتصالات الخلوية مثلت عينة عشوائية تراوحت اعمارهم بين 18 - 30 سنة وهم من عناصر الشباب واكثر استخداما للاتصالات الخلوية والانترنت.

وتم طرح اسئلة على العينة من خلال حجم التغير الذي يحصل في استهلاكهم لبطاقات الاتصالات الخلوية وشبكة الانترنت ولبطاقة الالعاب في حالة التغير في سعر البطاقة بسبب التغير في السعر الضريبي في بطاقات الشحن في حالات التغير 10% , 20% , 40% , 100%.

### 1. معدل النمو في ضريبة الاتصالات في شركة آسياسيل

تأسست شركة آسياسيل سنة 1999 ومنحت اجازة التشغيل في العراق وكانت البداية في شماله في سنة 2003 وقد حصلت الشركة على رخصة التشغيل لمدة 15 سنة في عام 2007. وكانت تلك البداية في دفع التكاليف الرسمية لمزاولة العمل في العراق. وتعتبر الشركة مساهمة خاصة تقدم خدمات الاتصالات النقالة ولديها عدة فروع في العراق واخذت بالتطور سنويا في تقديم خدماتها في العراق وخارجه. وتمتلك شركة آسياسيل حاليا بما يقرب من 12 مليون مشترك، والحصة السوقية لها ثابتة حيث في سنة 2015 كانت 37% واصبحت 38% في سنة 2018. وبالإمكان ان نوضح معدل النمو لضريبة الاتصالات و ضريبة الدخل لشركة آسياسيل لمدة 2011 - 2017. من خلال الجدول الآتي:

### الجدول (1)

#### ضريبة الاتصالات لشركة آسياسيل للمدة 2014-2017

السنة	ضريبة الاتصالات	معدل النمو بالمئة
2014	294,138,000,000	
2015	240,250.000,000	-18,32
2016	194,730.000,000	-18,32
2017	229,757.000.000	17,98

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على القوائم المالية لشركة آسياسيل للسنوات (2014 - 2017)، سوق العراق للاوراق المالية، دليل الشركات



يتضح من الجدول ان ضريبة الاتصالات للشركة المذكورة في سنة 2014 كانت مرتفعة جدا وانخفضت بشكل كبير جدا في سنة 2015 بمعدل نمو قدره 18.32- % وارتفعت بشكل طفيف في سنة 2016 عن سابقتها بمعدل نمو 18.32- % واخذت مرة اخر بالارتفاع في السنوات 2016\_2017 بحيث اصبحت بمعدل نمو 18.32- و 17.98 وكذلك الحال بالنسبة لضريبة الدخل لشركة آسياسيل للسنوات 2014 - 2017 كما موضحة في الجدول (2).

## الجدول (2)

### ضريبة الدخل لشركة الاتصالات آسياسيل للسنوات 2014-2017

السنة	ضريبة الدخل	معدل النمو
2014	68,811,000.000	
2015	21,721,000.000	68,43-
2016	13,995,000.000	35,56-
2017	17,331,000.000	23,83

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على القوائم المالية لشركة آسياسيل للسنوات (2014 - 2017)، سوق العراق للاوراق المالية، دليل الشركات.

انخفضت الضريبة في سنة 2016 بمعدل نمو قدره 35.56- % عن سنة 2015 واخذت بالارتفاع تدريجياً خلال السنة التي تليها 2017 بمعدلات نمو موجب 23.8 % عن سنة 2016. وهذا يدل على عدم وجود نظام ضريبي واضح في العراق بحيث يجعل من ضريبة الاتصالات ضريبة متذبذبة في حصيلتها مرة في ارتفاع واخرى في انخفاض على الرغم من ان ضريبة الاتصالات يفترض ان تكون بحصيلة مرتفعة ومستمرة، ولكن بسبب الاوضاع السياسية والاقتصادية التي تعرض لها العراق خلال الفترة 2014 - 2016 ساءَ التذبذب والتغيرات الكبيرة ومعدل النمو السالب في حصيلة ضريبة الدخل والاتصالات لشركة آسياسيل.

## 2. معدل نمو ضريبة الاتصالات في شركة زين في العراق

تقدم شركة زين في العراق خدماتها منذ 2003 وتعتبر اكبر مشغل للاتصالات المتنقلة في العراق إذ كانت حصتها السوقية في سنة 2015 بمقدار 39% وارتفعت الى 44% في سنة 2015 ولديها قاعدة عملاء كبيرة وبلغت 24% من اجمالي قاعدة العملاء في العراق في نهاية 2015 وارتفعت نسبة العملاء من نهاية سنة 2017 الى 41% من الحصة السوقية.

وأن عدم تحقّق الاستقرار السياسي والاقتصادي في العراق وحدث نزوح جماعي داخلي جعل الشركة تعاني انقطاعات مؤقتة ومتكررة و اغلاقات في شبكتها في بعض المناطق مما تسبب في ارتفاع تكاليف التشغيل وكذلك ارتفاع مستويات المنافسة السعرية وتطبيق ضريبة المبيعات بنسبة 20% على خدمات الاتصالات وارتفاع في الضرائب الأخرى على الشركة مما ترك أثراً سلبياً على مؤشراتها المالية الرئيسية.

### الجدول (3)

#### ضريبة الاتصالات لشركة زين العراق

السنة	ضريبة الاتصالات	معدل النمو
2014	322	
2015	385	-11,18
2016	389	-8,65
2017	352	-9,511

المصدر: من اعداد الباحث اعتماد على القوائم المالية لشركة زين العراق للسنوات (2014 - 2017)

يتضح من الجدول في اعلاه ان معدل نمو الضريبة مع الفوائد كانت سالبة خلال السنوات 2014-2017، واكثر السنوات انخفاضا كان في سنة 2015 بسبب الاوضاع السياسية والاقتصادية التي مر بها العراق.

### 3. معدل نمو ضريبة الدخل للشركة الأردنية للاتصالات

ويوضح الجدول (4) في ادناه مقدار ضريبة الدخل للشركة الاردنية للاتصالات بالدينار الاردني خلال المدة من 2014 - 2017.

### الجدول (4)

#### ضريبة الدخل لشركة الاتصالات الاردنية

السنة	ضريبة الدخل	معدل النمو
2014	16,552,646	
2015	9,174,255	-44,57

24,33-	6,941,735	2016
4,92	7,283,850	2017

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على القوائم المالية للشركة الاردنية للاتصالات للسنوات (2017 - 2014)

ويتضح من الجدول السابق ان ضريبة الدخل تنمو بمعدل سلبي خلال الفترة 2015-2016 وهذا يعني انخفاضاً في الضريبة خلال السنوات المذكورة، وقد اخذت بالارتفاع خلال السنة التي تليها 2017

#### 4. معدل نمو ضريبة الدخل للشركة المصرية للاتصالات

##### الجدول (5)

ضريبة الدخل للشركة المصرية للاتصالات ( شركة مساهمة) للفترة من 2014-2017

السنة	ضريبة الدخل	معدل النمو
2014	1,663,976	
2015	44,350	97,33-
2016	604,576	1263,16
2017	659,152	9,02

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على القوائم المالية للشركة المصرية للاتصالات للسنوات (2017 - 2014)

يتضح من الجدول ان ضريبة الدخل ترددت بين معدل نمو سالب و موجب خلال الفترة 2014 - 2017 وقد ارتفعت بشكل ملحوظ في سنة 2016 بحيث اصبحت بمعدل نمو 1263% عن السنة التي سبقتها. ومن خلال الموازنة بين الشركات الاربعة كعينة للدراسة في الدول العربية: العراق ومصر و الاردن اتضح ان معدلات نمو ضريبة الاتصالات والدخل متذبذبة بين معدل نمو سالب وموجب، وليست معدلات مستقرة و متزايدة وهذا يدل على عدم اعطاء هذه الدول اهمية كبيرة لهذه الضريبة في انظمتها الضريبية، التي من المفترض ان يكون لها دور كبير في الضرائب غير المباشرة. وان شركات الاتصالات فيها سلوك من التهرب الجزئي في دفع الضريبة وعدم وضوح شركات الاتصالات بما يخص ارباحها وتعاملاتها وعملائها وغير ذلك من الامور التي تسهل على الادارة الضريبية تحديد الاسعار الضريبية ووعائها بشكل واضح، فضلا عن ذلك ان هذه الشركات تحاول ان تستغل العملاء في طريقة تقديم الخدمات المختلفة لغرض زيادة مبيعاتها بطريقة او باخرى عن طريق توفير خدمات متنوعة او في بعض الاحيان عدم العدالة في احتساب سعر بعض الخدمات كون ان السعر يحتسب عن برامج او ادوات تكنولوجيا من الصعب على المستهلك ان يدقق او يحتسب طريقة استهلاكه للخدمة المتعلقة بها.

#### ثانيا. المقابلات الشخصية

1. استهلاك الزبون لبطاقة التعبئة لعدد من الخدمات التي تقدمها شركات الاتصالات نتيجة التغير في مستوى الضريبة.

#### الجدول (6)

##### خدمة الاتصالات

%100	%40	%20	
15	24	40	ثابت
85	76	60	متغير
100	100	100	المجموع

#### الجدول (7)

### خدمة الانترنت

%100	%40	%20	
25	43	52	ثابت
75	57	48	متغير
100	100	100	المجموع

### الجدول (8)

### خدمة الالعاب

%100	%40	%20	
15	23	39	ثابت
63	55	39	متغير
78	78	87	المجموع

يتضح من الجدول (6) انه في حالة التغير في مستوى الضريبي بمقدار 20% فإن افراد العينة سوف يتغير حجم استهلاكهم نتيجة ارتفاع سعر البطاقة بمقدار 20% حيث ان 40% من افراد العينة البالغ عددهم 100 فرد لم يتأثر استهلاكهم في حالة هذه الزيادة و 60% يتأثرون بذلك.

وعند زيادة السعر بمقدار 40% يزداد عدد الزبائن الذين يتأثرون بارتفاع مستوى الضريبي، فيصبح 76%، وينخفض استهلاك الافراد بمقدار اكبر في حالة ارتفاع مستوى الضريبي 100% ويصبح سعر البطاقة ضعف سعرها الحالي، فيصبح عدد الزبائن المتأثرين 85% و 15% لم يتأثر استهلاكهم لكون الشركة من افراد المجتمع، ولديها دخل مرتفع او مستخدمون هذه الخدمة في أنشطتهم اليومية.

ويتضح من الجدول (7) الذي يوضح فيه عدد افراد العينة ب 100 فرد حصل حالة تغير في عدد كارتات التعبئة المستهلكة بمقدار 84% نتيجة تغير السعر بمقدار 20% و 52% لم

يحصل لديهم اي تغيير في استخدامهم نتيجة ارتفاع السعر بمقدار النسبة التي تمثل هذه الزيادة في ارتفاع مستوى سعرها الضريبي بمقدار 20% . وعند ارتفاع النسبة الى 40% يحصل انخفاض في عدد المستخدمين الى 57%، واذا ارتفعت النسبة الى 100% يحصل انخفاض في عدد المستخدمين الى 75% و 25% لم يحصل لديهم اي تغيير.

اما ما يخص الجدول (8) فيوضح عدد افراد العينة المستخدمين لخدمة الالعاب بواقع 78 فرداً لكون 22 فرداً منهم لم يستخدم اصلاً هذه الخدمة، فعند ارتفاع السعر بمقدار 20% يحصل ان 39% منهم يتأثرون بهذا الارتفاع. و 39% منهم لم يتأثروا ولم يقللوا استخدامهم لبطاقات التعبئة. ولكن عندما يزداد الى 40% ينخفض عدد الافراد الى 55% ويبقى 23 منهم لم يتأثر بذلك الارتفاع، وعند ارتفاع نسبة الضريبة الى 100% فيرتفع عدد غير المستهلكين ليصل الى 63% ويبقى 15% منهم لم يتأثروا بذلك الارتفاع.

### الجدول (9)

التغير في مستوى استهلاك الزبون لخدمة الاتصال تبعاً لتغير مستوى الضريبة بنسب مختلفة

التغيير في عدد بطاقات التعبئة	20%	40%	100%
1 - صفر	16	17	13
2 - صفر	4	10	12
1 - 2	18	15	9
3 - صفر	4	10	8
1 - 3	2	5	14
2 - 3	12	10	4
4 - صفر	--	--	6
1 - 4	--	7	9

التغيير في عدد بطاقات التعبئة	%20	%40	%100
2 - 4	6	5	6
3 - 4	14	10	4
5 - صفر	--	1	4
1 - 5	--	1	5
2 - 5	--	8	1
3 - 5	10	1	1
4 - 5	6	--	1
6 - صفر	--	--	--
1 - 6	--	--	--
2 - 6	--	5	--
3 - 6	--	1	--
4 - 6	2	1	--
5 - 6	5	--	--
5 - 7	2	--	--
3 - 7	--	1	--
6 - 20	--	1	1
10 - 20	2	--	--

يتضح من الجدول (9) التغييرات التي تحصل في استهلاك بطاقات التعبئة تبعاً لتغير في مستوى الضريبة نتيجة الزيادة التي تحصل في الضريبة الذي يؤدي الى رفع سعر بطاقة التعبئة في ثلاث مستويات من التغيير 20% , 40% , 100% ان هذا التغيير مرده الى الاستهلاك الحالي للخدمة في سعرها الحالية، وان الافراد يتغير استهلاكهم في حالة ارتفاع السعر 20% و 40% مما يؤدي الى انخفاض في عدد البطاقات المستهلكة الى 16% , 17% من افراد العينة وعند ارتفاع السعر 100% يقلص المستهلك تعامله من ثلاث بطاقات الى بطاقة واحدة وبنسبة 14% من افراد العينة. و 9% من افراد العينة يتغير استهلاكهم من 4 بطاقات الى بطاقة واحدة

في حالة ارتفاع السعر 100% وتحصل تغيرات بسيطة في حالة ارتفاع الاسعار بمستوى 20% وتعتبر قريبة من اسعار البطاقات المستهلكة الحالية لكونها لا تضيف سعرا مرتفعا على السعر الحالي ولكن عندما ترتفع النسبة الى 40% و 100% يقل استهلاك البطاقات تدريجيا عن المستوى الحالي للاستهلاك. ( كما موضح في الملحق)

### الجدول (10)

التغير في مستوى استهلاك الزبون لخدمة الانترنت تبعاً لتغير مستوى الضريبة بنسب مختلفة

التغير في عدد بطاقات التعبئة	20%	40%	100%
1 - صفر	--	--	18,6
2 - صفر	10,4	17,5	17,3
1 - 2	18,7	10,5	14,6
3 - صفر	--	3,5	6,6
1 - 3	2	7	4
2 - 3	14,5	10,5	1,3
4 - صفر	--	-	--
1 - 4	--	3,5	12
2 - 4	--	10,5	2,6
3 - 4	18,7	3,5	--
5 - صفر	--	3,5	4



التغير في عدد بطاقات التعبئة	%20	%40	%100
1 - 5	--	--	5
2 - 5	--	5	--
3 - 5	4	5	--
4 - 5	10,4	1,70	1,3
6 - صفر	--	-	--
1 - 6	--	--	1,3
2 - 6	--	--	--
3 - 6	--	1,7	--
4 - 6	--	--	--
5 - 6	2	--	--
5 - 10	2	--	--
6 - 8	2	1,7	--
25 - 30	6	5	4

يوضح جدول (10) التغيرات التي تحصل في استهلاك البطاقة الخاصة بهذه الخدمة في حالة التغيرات في اسعار البطاقات بثلاثة مستويات 20%، 40%، 100% نتيجة ارتفاع مستوى الضريبة المفروضة عليها كضريبة الاتصالات التي تفرضها الدولة على شركات الاتصال، وفي الوقت نفسه يتم تحويلها الى المستهلك باعتبارها ضريبة غير مباشرة. حيث شكلت اعلى نسبة بانخفاض استهلاك افراد العينة من استهلاك بطاقة في حالة ارتفاع سعرها 20% إذ تخفّضها من استهلاك 2 بطاقة للتعبئة الى بطاقة واحدة شكلت النسبة 18%، ومن 3 بطاقات الى بطاقتين اثنتين بنسبة 14% ومن 4 بطاقات الى 3 بطاقات بنسبة 18% وكذلك الحال في استهلاك ينخفض بشكل بسيط في حالة الارتفاع لسعر البطاقة 20%، ولكن عند ارتفاع الاسعار بنسبة 40% يأخذ بالانخفاض للاستهلاك من 4 بطاقات الى 2 بطاقة بنسبة 10% ومن 2 بطاقة الى غياب الاستهلاك وشكلت 17%، وكذلك الحال بالنسبة لارتفاع الاسعار بنسبة 100% حيث ينخفض الاستهلاك من 4 بطاقات الى بطاقة واحدة وتشكل 12% ومن بطاقة واحدة الى بدون استهلاك وبنسبة 18% وهذا يعني ان ارتفاع السعر الضريبي سوف يؤدي الى انخفاض مستوى استهلاك الافراد لمحدودية دخل الفرد، وارتفاع اسعار بطاقات التعبئة بالنسبة له .

## الجدول (11)

التغير في مستوى استهلاك الزبون لخدمة بطاقات الالعاب تبعاً لتغير مستوى الضريبة بنسب مختلفة

%100	%40	%20	التغير في عدد بطاقات التعبئة
25	25	15,3	1 - صفر
17	16,3	10	2 - صفر
9	7	12,8	1 - 2
3	3,6	--	3 - صفر
11	--	2,5	3 - صفر
--	9	10	1 - 3
6,3	1,8	--	2 - 3
9,5	9	--	4 - صفر
--	7	2	1 - 4
--	--	23	2 - 4
--	--	--	3 - 4
9,5	--	--	5 - صفر
1,5	5	--	1 - 5
--	7	5	3 - 5
1,5	1,8	10	4 - 5
--	--	--	6 - صفر
--	--	--	1 - 6
1,5	--	--	2 - 6
--	1,8	--	3 - 6
--	--	2	4 - 6
--	--	2	5 - 6

يوضح جدول (11) ان خدمة الالعب التي تقدمها شركات الاتصالات تأخذ نفس طريقة التصنيف لعدد بطاقات التعبئة المستخدمة من قبل افراد العينة ولكن ليس بواقع 100 زبون من افراد العينة ولكن 78 فقط من استخدم هذه الخدمة و 22 لم يستخدم هذه الخدمة، ويلاحظ ان الارتفاع بالأسعار بالنسب 20%، 40%، 100% يدفع المستهلكين الى تقليل استهلاكهم لبطاقات التعبئة، حيث عند استخدام 2 بطاقة وارتفاع مستوى الضريبة بنسبة 20% يصبح 10% من افراد العينة يقللون استهلاكها الى الصفر (أي يستغنون عن هذه الخدمة)، وعند ارتفاعها الى 40% يصبح 16% منهم لا يستغني عن استخدامها، وعند ارتفاع السعر الى 100% اي ضعف سعرها يجعل 17% من افراد لعينة يستغنون عن خدمة الالعب.

## الاستنتاجات:

### اولاً: الجانب النظري

- 1- تعاني الدول العربية، لا سيما العراق من ضعف كبير ونظام ضريبي تقليدي غير فاعلٍ واوعية ضريبية محدودة مما يجعل من الایرادات الضريبية غير ذات اهمية كبيرة ملموسة في الایرادات العامة.
- 2- التركيز على الایرادات النفطية في العراق التي تعتبر موارد ناضبة غير محددة واهمال الایرادات الضريبية التي تعتبر ايراداتها متجددة و مستديمة في الميزانية العامة.
- 3- عدم وضوح القوانين و التشريعات الضريبية بحيث تجعل المكلف بدفع الضريبة يسهل عليه ان يتهرب منها او يدفعها بشكل جزئي.
- 4- عدم وجود قاعدة بيانات لدى الهيئة العامة للضرائب يجعل الادارة الضريبية بعيدة عن الدقة في تحصيل وجباية الضرائب ومحاسبة المتهربين منها.
- 5- عدم وجود ملاكات ضريبية مؤهلة علمياً وعملياً للقيام واداء اعمالها في التقدير والتنظيم والرقابة للنظام الضريبي.

### ثانياً: الجانب العملي

- 1 - ارتفاع مستوى الضريبة في خدمة الاتصالات تؤثر عكسياً في استخدام خدمة الاتصالات والخدمات الأخرى المتعلقة بها.
- 2 - ان التغيير في مستوى استهلاك الزبون لخدمة الاتصالات في الزيادة او النقصان يأتي نتيجة التناسب العكسي لمستوى الضريبة ، حيث في حالة الزيادة في مستوى الضريبة يقل مستوى استهلاك الزبون والعكس صحيح.
- 3 - ضريبة الاتصالات لعينة الشركات (اسياسيل، زين العراق، الاردنية للاتصالات، المصرية للاتصالات). سجلت نمواً بطيئاً خلال فترة هذه العينة من (2014 الى 2017)

### التوصيات:

- 1- تهيئة بيئة قانونية واضحة و ملائمة، وتبسيط قوانين الضرائب واجراءات تنفيذها لتسهيل على الادارة الضريبية القيام بعملها بشكل كفوء وترفع من الوعي الضريبي لدى الافراد والمكلفين بدفع الضريبة.
- 2- العمل على اصلاحات اقتصادية تبدأ من الاصلاح في النظام الضريبي بهدف زيادة في الايرادات الضريبية والتركيز على الضرائب بكل انواعها (المباشرة وغير المباشرة المفروضة على القطاع الخاص).
- 3- ضرورة قيام الادارة الضريبية بدور كبير وحملة توعية إعلامية مسموعة ومقروءة من اجل نشر الثقافة الضريبية وتباين اهمية الضرائب بكل انواعها في الاقتصاد والمجتمع.
- 4- رفع كفاءة الادارة من خلال الدورات التدريبية خارج القطر للاطلاع على الانظمة الضريبية في دول العالم المتقدم من اجل زيادة خبرتهم ورفع كفاءتهم.
- 5- العمل على مبدأ تخصيص الضرائب بغية الافادة من الايرادات الضريبية في الانفاق، والعمل على تحسين وتطوير جزء معين من هذا القطاع، بدلاً من ان تجمع الضرائب جميعها والسعي على اعادة توزيعها على القطاعات والمرافق العامة للدولة.

6- تحديد مستوى ضريبي يكون ثابت ومدروس بحيث لا يؤثر على مستوى استهلاك الزبون ولا يؤثر بصورة سلبية على ارباح الشركات

#### المراجع العربية

#### اولاً. القرآن الكريم

#### ثانياً. النشرات الرسمية

1. احمد، احمد وليد، 2016 ، اللائحة التنظيمية لمنح تراخيص البث التلفزيوني الرقمي، العراق
2. بورصة عمان، القوائم المالية للسنوات (2013 – 2017)، الشركة الاردنية للاتصالات
3. دليل المستثمر الصناعي في العراق، 2012، وزارة الصناعة والمعادن، العراق
4. دليل ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، 2017، النسخة الاولى
5. سوق العراق للاوراق المالية، دليل الشركات، القوائم المالية للسنوات (2011 – 2017)، شركة آسياسيل للاتصالات
6. شركة آسياسيل للاتصالات في العراق، (www.asiacell.com)
7. الشركة المصرية للاتصالات، القوائم المالية للسنوات (2014 – 2018)
8. شركة زين للاتصالات في العراق، (www.alsumaria)
9. شركة زين للاتصالات، القوائم المالية للسنوات (2013 – 2018)
10. شركة كورك للاتصالات في العراق، (www.korektel.com)

11. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ( 113 ) لسنة 1989 وتعديلاته
12. القوانين والتشريعات العراقية، (wiki.dorar-aliraq.net)
13. هيئة الاعلام و الاتصالات، 31 / كانون الاول (ديسمبر) 2006، حالة قطاع الاتصالات في العراق لعام 2006، بغداد، العراق
14. هيئة الاعلام والاتصالات، 2012، اللائحة التنظيمية الخاصة بمنح تراخيص مجهزي خدمات الانترنت (ISP) في جمهورية العراق، العراق.
15. الهيئة العامة للضرائب في العراق، الموقع الرسمي على الانترنت،(tax.mof.gov.iq)
16. وزارة المالية الامارات العربية المتحدة، 2018،(www.mof.gov.ae.aq)

### ثالثاً: الإطار والرسائل

1. الأحمد، صخر وائل، 2005، ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية ، كلية الدراسات العليا.
2. الحميد، غيف عبد، 2014، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2011-2012)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة فرحات عباس-سطيف1، كلية العلوم الاقتصادي والتجارية وعلوم التسيير .
3. امين، خلادي محمد و ياسين، كامش محمد، 2014، الغش و التهرب الضريبي، رسالة ليسانس(غير منشورة)، جامعة ابي بكر بلقايد، الملحقة الجامعية - مغنية -، قسم العلوم التجارية.
4. تبيدي، محمد حنفي محمد نور، 2010، أثر الإدارة الاستراتيجية على كفاءة وفعالية الاداء (دراسة قطاع الاتصالات السودانية)، أطروحة دكتوراه(غير منشورة)، جامعة النيلين، قسم إدارة الأعمال.
5. ثابت، ناديا خالد نعمان، 2006، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، رسالة ماجستير(منشورة)، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد.

6. جمام، محمود، 2010، النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة محمود منتوري - قسنطينة -، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير.
7. حميدة، اوكيل، 2016، دور الموارد المالية العمومية في تحقيق التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر -، اطروحة دكتوراه (منشورة)، جامعة محمد بوقرة - بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
8. حيزية، بوزرورة و كاهنة، بوزيدي، 2018، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية
9. الدحلة، سمر عبد الرحمن محمد ، 2004، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي " دراسة تحليلية مقارنة "، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية ، كلية الدراسات العليا.
10. سارة ، بوجمعة ، 2015 - 2016، دور الضرائب البيئية في الحد من التلوث البيئي (دراسة حالة الجزائر ولاية بسكرة) ، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير.
11. العبودي، علاء حسين مونس، 2015، تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (1990 م - 2010م) بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، رسالة دبلوم عالي المعادل للماجستير (منشورة)، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
13. فاطمة، شنة، 2010-2011، دور الرقابة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة، بحث ليسانس، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
14. قبلان، زياد خليل، 2010، الادارة في المنظور الاستراتيجي المعاصر، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، الاكاديمية العربية البريطانية للتعليم المفتوح.
15. موسى، عمرو عبد العزيز محمود، 2006، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا.

16. مسعود، دراوسي، 2006، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر: 1990-2004، اطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية.
17. نابتي، رحمة، 2014، النظام الضريبي بن الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي - دراسة مقارنة-، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة قسنطينة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
18. نبيل، قطاف، 2008، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات دراسة ميدانية لبلدية بسكرة الفترة 2000 - 2006، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير
19. هديوة، ندى، 2013، الضريبة على القيمة المضافة (VAT) وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، اطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

#### رابعاً: المجالات

1. ابراهيم، خليل اسماعيل، 2007، الاثار الاقتصادية للضرائب في العراق خلال المدة (1985-2002)، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد (66)
2. أنجاد، عبد الستار حمد، 2013، تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع والطموح) ضريبة الدخل أنموذجاً، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد (2)، العدد(6)، كركوك.
3. حبو، زهرة، 2011، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 17، العدد الاول، سوريا.
4. الحساني، احمد كاظم سندو، 2017، دور الايرادات العقارية في تمويل الموازنة العامة للدولة، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، العراق.
5. الحساوي، احمد كاظم سندو، 2015، أثر تغير الأسعار الضريبية والسماحات الشخصية في الحصيلة الضريبية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 3، العراق.



6. حمودي، كبرى محمد طاهر وسعيد، سوسن احمد، 2018، دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة جامعة جيهان، العدد 2 (الجزء - A) ، اربيل.
7. السامرائي، يسرى مهدي حسن والعبيدي، زهرة خضير عباس، 2012، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4، العدد 9 ، بغداد.
8. شهاب، علي طالب، 2001، النظام الضريبي في العراق (الواقع والتحديات)، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 7، العدد 28، البصرة.
9. شياع، عبد الامير عبد الحسين، كاظم، حيدر عودة ، 2015، امكانية تطبيق القواعد الضريبية للنهوض بواقع النظام الضريبي العراقي، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، بغداد.
10. عبد، سهاد كشكول، 2013، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 24، بغداد.
11. عذاب، عمر، 2018، الموجات الكهرومغناطيسية وتأثيرها على صحة الانسان، مجلة المدار للاتصالات وتقنية المعلومات وتطبيقاتهما ، المجلد (4) الاصدار(1)
12. العتايي، صادق جعفر كاظم، 2018، اثر الضرائب الجمركية في دعم الموازنة العامة للدولة، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للجمارك العراقية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 3، الديوانية.
13. العداي، ابراهيم، اثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في بيئة الاعمال السورية) ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد الاول، دمشق.
14. العدوان، نايل خالد والزعبي، بشير خليفة، 2015، الأثر الضريبي على الكفاءة الاقتصادية لأسواق الاتصالات في الأردن ، دراسات العلوم الادارية، المجلد 42، العدد 2، الاردن.
15. العزاوي، فيصل سرحان واخرون، 2018، أثر الموازنة التقديرية على الحصيلة الضريبية الفعلية للفترة (2014 - 2016)، مجلة جامعة جيهان، العدد 2 (الجزء - C)، اربيل.

16. علي، عدي سالم، داؤد، سراء سالم، 2018، ضريبة القيمة المضافة وامكانية تطبيقها في النظام الضريبي العراقي، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 37، العدد 118، الموصل.
17. العواد، اسعد محمد علي وهاب وخشيف، عبد الامير صبار، 2017، دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة للدولة، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد 13، العدد 54، كربلاء
18. عواد، قيس حسن، 2003، أثر العولمة في الضرائب، مجلة الرافدين للحقوق، السنة الثامنة، العدد 17، الموصل.
19. القروي، نجم عبد عليوي، 2011، التهرب الضريبي في العراق: الاسباب وسبل المعالجة دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (13) ، العدد (3)
20. محمود، مروه ضياء ابراهيم وحمدان، خولة حسين، الخصخصة والنظام الضريبي في العراق، مجلة الادارة و الاقتصاد، المجلد 2، العدد 7، العراق.
21. هيئة الاعلام والاتصالات، 2007، مجلة تواصل، العدد 16، السنة الثانية، بغداد.
22. وارتان، سونيا أرزروني، 2015، الدور الاقتصادي للضرائب الكمركية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 11، العدد 33، البصرة.

#### خامساً: المؤتمرات

1. وهبه، محمد سليم، 26-27- تموز / يوليو 2010، التهرب الضريبي - واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية.

#### سادساً: الكتب

1. البدراني، قيس عواد ، 2010، المالية العامة والتشريع المالي، العراق، دار ابن الاثير للطباعة والنشر.
2. الجنابي، طاهر، علم المالية والتشريع المالي، العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل.

3. العلي، عادل فليح، 2002، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر.
4. خليل، مصطفى طلاع، 2019، التنظيم القانوني لحرية الاعلام المرئي والمسموع، المركز العربي للنشر والتوزيع
5. العبيدي، سعدي علي، 2016، اقتصادات المالية العامة، دار دجلة للطباعة والنشر.
6. عمارة، رانيا محمود، 2015، المالية العامة: الايرادات العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع.
7. كافي، مصطفى يوسف، 2016، نظم المعلومات المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان.
8. كداوي، طلال محمد، 2010، المحاسبة الضريبية أسس وتطبيقات، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، الموصل.
9. النجار، عبد العزيز، 2008، الادارة الذكية، المكتب العربي الحديث، مصر.

**Official Reaulation**

- a. Brhima, Sanou, 2013, Taxing telecommunication ICT Services: an, 2013, Telecommunication Development Bureau, overview
- b. Smith, Mark, 2006-2007, Golbal mobile tax review.
- c. Thornton Matheson & Patrick petit, 2017, Taxing telecommunications in developing in developing countries, IMF working peper, international monetary fund.

## الملحق

### مقابلات شخصية

#### خدمة الاتصال

التغير في مستوى استهلاك الزبون لخدمة الاتصالات تبعاً لتغير مستوى الضريبة بنسب

مختلفة (10% \_ 20% \_ 40% \_ 100%)

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستمارة
1	3	3	3	.1
1	2	3	3	.2
1	2	3	3	.3
1	2	2	2	.4
2	3	3	3	.5
2	3	4	4	.6
4	5	5	5	.7
5	5	5	5	.8
1	2	3	5	.9
0	2	4	6	.10
3	6	10	20	.11
0	2	6	4	.12
1	1	1	2	.13
2	4	4	4	.14
1	2	3	4	.15
1	2	3	4	.16
0	0	1	1	.17
0	0	2	4	.18

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستمارة
0	0	2	3	.19
0	0	0	1	.20
0	0	0	1	.21
1	1	2	2	.22
1	1	2	3	.23
2	3	3	4	.24
2	3	5	7	.25
0	1	1	1	.26
1	2	5	6	.27
0	0	1	2	.28
3	4	5	6	.29
1	2	3	4	.30
3	1	2	4	.31
1	2	5	6	.32
1	2	4	5	.33
1	2	3	4	.34
4	3	3	2	.35
1	3	3	4	.36
1	1	1	4	.37
3	3	4	4	.38
0	1	2	2	.39
2	3	3	3	.40
2	4	4	5	.41
1	1	2	2	.42

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستمارة
0	0	1	2	.43
0	0	0	1	.44
0	0	0	2	.45
0	0	0	1	.46
3	4	5	5	.47
1	1	2	3	.48
1	1	1	1	.49
1	1	1	1	.50
0	1	2	4	.51
1	2	3	5	.52
1	1	2	3	.53
1	1	1	2	.54
0	1	1	2	.55
1	1	1	1	.56
3	3	3	3	.57
4	4	4	4	.58
2	2	2	2	.59
1	1	2	2	.60
1	1	2	4	.61
0	0	1	2	.62
0	0	1	3	.63
0	0	2	5	.64
0	0	1	1	.65
1	2	3	3	.66

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستمارة
0	2	3	5	.67
2	2	2	2	.68
2	2	2	2	.69
2	2	2	2	.70
2	2	2	2	.71
1	2	3	3	.72
0	0	2	3	.73
0	0	1	3	.74
1	2	3	3	.75
1	2	3	3	.76
0	0	1	2	.77
1	3	6	5	.78
0	1	1	2	.79
0	0	2	2	.80
1	1	1	1	.81
1	1	1	2	.82
0	3	4	5	.83
1	2	3	5	.84
0	0	0	3	.85
0	0	0	3	.86
0	0	0	1	.87
0	0	0	1	.88
0	0	0	0	.89
0	0	0	1	.90



نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستمارة
0	0	0	2	.91
2	2	2	2	.92
1	2	2	2	.93
3	3	3	3	.94
1	1	2	3	.95
0	1	2	2	.96
1	1	1	1	.97
2	43		4	.98
3	4	4	4	.99
2	3	3	3	.100

## خدمة الانترنت

التغير في مستوى استهلاك الزبون لخدمة الانترنت تبعاً لتغير مستوى الضريبة بنسب مختلفة

(%100 \_ %40 \_ %20 \_ %10)

نسبة %100	نسبة %40	نسبة %20	الاستهلاك الحالي	رقم الاستمارة
1	1	2	2	.1
1	2	2	2	.2
1	1	2	2	.3
1	2	2	2	.4
1	1	1	1	.5
1	2	2	2	.6
4	4	5	5	.7
4	4	4	4	.8
1	3	5	7	.9
0	1	2	3	.10
5	9	11	13	.11
0	1	2	3	.12
1	1	1	1	.13
1	2	2	2	.14
1	2	3	4	.15
1	2	3	4	.16
0	0	1	2	.17
0	0	0	2	.18
0	0	1	3	.19
0	0	0	2	.20
1	2	3	4	.21

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستثمار
0	0	0	2	.22
1	2	3	4	.23
1	3	4	5	.24
1	2	3	5	.25
0	1	1	1	.26
1	1	3	4	.27
0	0	1	2	.28
1	3	4	5	.29
1	2	3	4	.30
1	3	4	2	.31
0	1	2	3	.32
4	5	6	7	.33
1	3	5	6	.34
4	3	2	2	.35
2	3	5	10	.36
0	3	4	5	.37
2	3	4	4	.38
0	1	2	2	.39
1	2	2	2	.40
2	2	3	3	.41
0	0	0	1	.42
0	0	0	1	.43
0	0	0	1	.44
0	0	0	2	.45

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستثمار
0	0	0	1	.46
1	2	3	4	.47
1	1	1	1	.48
0	1	1	1	.49
1	2	4	5	.50
2	3	3	4	.51
1	1	1	2	.52
1	1	2	3	.53
1	1	2	3	.54
0	0	0	1	.55
3	3	3	3	.56
2	2	2	2	.57
5	5	5	5	.58
1	1	1	1	.59
2	4	6	8	.60
1	2	4	5	.61
0	0	0	1	.62
0	0	0	1	.63
0	0	0	1	.64
0	0	0	1	.65
0	0	1	1	.66
0	0	1	1	.67
2	2	2	2	.68
0	0	0	0	.69

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستثمار
0	0	0	0	.70
0	0	1	1	.71
5	15	25	30	.72
0	0	1	2	.73
0	0	1	2	.74
5	15	25	30	.75
16	18	20	24	.76
0	0	1	2	.77
1	1	3	4	.78
0	1	1	2	.79
0	0	2	3	.80
1	1	1	1	.81
1	1	1	2	.82
0	1	1	2	.83
1	3	4	6	.84
0	0	3	5	.85
0	0	3	5	.86
0	0	1	2	.87
0	0	0	2	.88
0	0	0	0	.89
0	0	0	2	.90
0	0	0	1	.91
1	1	1	1	.92
1	1	1	1	.93

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستثمار
1	1	1	1	.94
1	1	1	1	.95
1	1	1	1	.96
1	1	1	1	.97
1	1	2	2	.98
1	2	2	2	.99
1	2	2	3	.100

## خدمة Apple Store او Google Play

التغير في مستوى استهلاك الزبون لخدمة الالعب تبعاً لتغير مستوى الضريبة بنسب مختلفة

(%100 \_ %40 \_ %20 \_ %10)

نسبة %100	نسبة %40	نسبة %20	الاستهلاك الحالي	رقم الاستمارة
0	0	0	1	.1
0	0	0	0	.2
0	0	1	1	.3
1	1	1	1	.4
0	0	1	1	.5
0	0	0	0	.6
1	1	2	2	.7
1	1	1	1	.8
1	1	3	4	.9
0	0	1	2	.10
3	6	9	10	.11
0	2	3	4	.12
0	0	0	0	.13
1	1	1	1	.14
1	2	3	4	.15
1	2	3	4	.16
0	0	1	1	.17
0	0	0	0	.18
0	0	2	4	.19
0	0	0	1	.20
0	0	0	1	.21

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستثمار
1	1	1	1	.22
1	1	1	1	.23
1	2	2	3	.24
2	3	4	6	.25
0	1	1	1	.26
1	3	5	5	.27
0	0	1	2	.28
2	3	4	5	.29
1	3	4	5	.30
1	4	2	3	.31
1	3	4	5	.32
1	2	4	5	.33
1	2	3	5	.34
0	0	0	0	.35
1	3	5	8	.36
1	2	3	5	.37
1	2	3	3	.38
0	1	1	1	.39
1	1	2	2	.40
1	2	3	3	.41
0	0	0	1	.42
0	0	0	0	.43
0	0	0	2	.44
0	0	0	0	.45



نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستثمار
0	0	0	1	.46
4	4	5	5	.47
1	1	3	4	.48
0	0	0	0	.49
0	1	1	1	.50
1	2	2	3	.51
0	1	2	2	.52
0	0	1	1	.53
0	0	1	2	.54
0	0	0	1	.55
2	2	2	2	.56
1	1	1	1	.57
1	1	1	1	.58
5	5	5	5	.59
1	2	3	4	.60
1	1	3	4	.61
0	0	0	0	.62
0	0	0	0	.63
0	0	0	0	.64
0	0	0	0	.65
0	0	1	3	.66
0	0	2	3	.67
0	0	0	0	.68
0	0	0	2	.69

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستثمار
1	2	3	3	.70
0	1	3	4	.71
0	0	0	0	.72
0	0	1	2	.73
0	0	1	2	.74
0	0	0	0	.75
0	0	0	0	.76
0	0	0	2	.77
0	0	0	0	.78
0	0	1	1	.79
0	0	0	0	.80
1	1	1	1	.81
1	1	1	1	.82
1	1	3	4	.83
1	1	1	1	.84
0	0	0	0	.85
0	0	0	0	.86
0	0	0	0	.87
0	0	0	2	.88
0	0	0	0	.89
0	0	0	0	.90
0	0	0	1	.91
1	1	1	1	.92
0	0	1	1	.93

نسبة 100%	نسبة 40%	نسبة 20%	الاستهلاك الحالي	رقم الاستثمار
0	0	0	0	.94
0	0	1	1	.95
0	0	0	0	.96
0	0	0	0	.97
1	1	2	2	.98
1	1	2	2	.99
1	1	2	2	.100

## **Abstract**

Modern economies investigate renewable financial resources; to increase public revenues and boost their budget. These financial resources are varied and the imposed taxes on communications sector come first. These taxes play a vital role in the consumer's consumption for communication service which in turn affects the company's growth and some other sectors, however, there are many negative points in application. The main reason is that the system of taxes in most countries has not regulated resolutions approved by that system, especially in the developing countries. in spite of the specific objective which is achieving a financial resource for the country, taxes imposed on communicates sector include several concepts, such as (fee, license, income taxes, etc.) however, its goal unity, there are many defects accompany varied of resources, in addition to the foggy state of imposing these taxes. yet, varying the obtained taxes has a positive role in boosting the budget. The current study aims at clarifying the impact of taxes on communications sector and the benefits the state may obtain . thus, the alternate objective is providing the best service for the community in general and the individual in particular in order to create a constant and continuous resource for the budget of the state, the study adopts the procedure of analyzing financial statements of four companies in three Arab countries through analyzing those statements. Additionally, personal interviews have been made with some individuals to identify the impact of such analysis on imposed taxes and fees on communications sector Moreover, the study shows the effect of these taxes and fees on the consumption of individual and companies and their benefits. Also , it identifies the effect of reducing consumption of individuals when the cost is high which leads term, and increasing the opportunities of investment. Finally , the study concludes that there are cases of evasion in some sections of this sector and this is due to the weak role played by taxes administration in specifying these sections, and the weak measures and regulations which organize this sector. Also there is insufficient experience of the staff responsible for monitoring taxes management.

**University of Mosul**

**College of Administration & Economy**

**Dept. of Financial and Bank Sciences**



**Role of Communication Tax according to the  
consumer's consumption applied on a sample  
of communication companies**

**Laith Shakir Mahmoud**

**Supervised by**

**Dr. Saraa' Salim Dawood**

**1441AH.**

**2019 AD.**

**Role of Communication Tax in the Tax  
Revenues in Iraq A comparative Study With a  
Number of Selected Countries**

**A thesis submitted by  
Laith Shakir Mahmoud**

**To**

**The Council of College of Administration & Economy /  
University of Mosul**

**In**

**Partial Fulfilment of the Requirements for the Degree of  
High Diploma in Tax revenues on communication**

**Supervised by  
Dr. Saraa' Salim Dawood**

**1441AH.**

**2019 AD.**