



**Proposed Framework for Imposing a Tourism Tax in the Kurdistan Region of Iraq
Comparative analytical legal study**

¹ **Mohammed Abdulqader Saleh**

¹ **College of Law / Salahaddin University, Erbil**

Abstract:

Imposing a tourism tax in the Kurdistan Region of Iraq represents an important step toward boosting the region's revenues and developing the tourism sector sustainably, this tax aims to finance infrastructure development projects, improve the quality of tourism services, and support efforts to protect the environment and cultural heritage. The tax includes services provided to tourists, such as hotel accommodation, entrance tickets to tourist sites, and tourist transportation services. Moderate rates of 5-10% are set to ensure no negative impact on tourist attraction or investment. Despite the expected benefits, this step may face challenges, such as objections from investors in the tourism sector or a negative impact on tourist arrivals if rates are high. However, these challenges can be overcome by ensuring transparency in the collection process, involving the private sector in drafting legislation, and adopting a modern digital system to simplify procedures, the successful implementation of the tourism tax will improve the quality of services, create new job opportunities, and promote economic and social development in the region.

1: Email:

Mohammed.saleh@su.edu.krd

2: Email:

DOI

<https://doi.org/10.37651/aujpls.2025.166786.1674>

Submitted: 19/10/2025

Accepted: 9/11/2025

Published: 1/09/2026

Keywords:

Public revenues
Tourism infrastructure
Sustainable development
Environmental protection
Tourism services
Tourism investment.

©Authors, 2026, College of Law University of Anbar. This is an open-access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).



الإطار المقترح لفرض ضريبة السياحة في إقليم كردستان -العراق
دراسة قانونية تحليلية مقارنة
١ م.م. محمد عبدالقادر صالح
١ كلية القانون/ جامعة صلاح الدين_ أربيل

الملخص:

فرض ضريبة السياحة في إقليم كردستان العراق يمثل خطوة مهمة لتعزيز إيرادات الإقليم وتنمية القطاع السياحي بشكل مستدام، تهدف هذه الضريبة إلى تمويل مشاريع تطوير البنية التحتية، تحسين جودة الخدمات السياحية، ودعم جهود حماية البيئة والتراث الثقافي، تشمل الضريبة الخدمات المقدمة للسياح مثل الإقامة في الفنادق، تذاكر دخول الأماكن السياحية، وخدمات النقل السياحي، مع تحديد نسب معتدلة تتراوح بين ٥-١٠٪ لضمان عدم التأثير السلبي على جذب السياح أو الاستثمار، ورغم الفوائد المتوقعة، قد تواجه هذه الخطوة تحديات مثل اعتراضات المستثمرين في القطاع السياحي أو التأثير السلبي على أعداد السياح الوافدين إذا كانت النسب مرتفعة. ومع ذلك، يمكن التغلب على هذه التحديات من خلال ضمان شفافية عملية التحصيل، وإشراك القطاع الخاص في إعداد التشريعات، واعتماد نظام رقمي حديث لتبسيط الإجراءات، التطبيق الناجح لضريبة السياحة سيؤدي إلى تحسين جودة الخدمات، خلق فرص عمل جديدة، وتعزيز التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الإقليم.

الكلمات المفتاحية:

لإيرادات العامة ، البنية التحتية السياحية ، التنمية المستدامة ، حماية البيئة ، الخدمات السياحية ، الاستثمار السياحي.

المقدمة

تعتبر السياحة من القطاعات الحيوية التي تساهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في العديد من الدول، بما في ذلك إقليم كردستان العراق، الذي يمتلك ثروات سياحية متنوعة من معالم تاريخية وطبيعية. ومع تزايد أعداد السياح، أصبحت الحاجة إلى تبني آليات قانونية لتنظيم وتطوير هذا القطاع أمراً حتمياً لضمان استفادة الإقليم من هذه الصناعة بشكل مستدام.

في هذا السياق، تبرز **ضريبة السياحة** كأداة قانونية تهدف إلى تحقيق إيرادات إضافية للموازنة العامة، وتحسين الخدمات السياحية، وتعزيز الاستدامة البيئية. ويعد فرض هذه الضريبة خطوة ضرورية تتطلب إطاراً قانونياً مناسباً ينظم كيفية تطبيقها على الخدمات

السياحية المختلفة، بما في ذلك الإقامة، النقل، والدخول إلى المواقع السياحية. القانون المقترح لفرض الضريبة يجب أن يتسم بالمرونة والعدالة لضمان التوازن بين تحقيق الأهداف الاقتصادية وعدم التأثير سلباً على تدفق السياح أو استثمارات القطاع السياحي.

يهدف هذا البحث إلى تقديم إطار قانوني مقترح لفرض ضريبة السياحة في إقليم كردستان العراق، من خلال دراسة جوانبها القانونية، والأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى لتحقيقها. كما يتناول البحث التحديات القانونية المحتملة في تطبيق هذا النظام، مثل التأثيرات على حقوق المستثمرين والسياح، ويقدم حلولاً قانونية لتجاوز هذه التحديات. من خلال هذا الإطار، يسعى البحث إلى تحديد الأسس القانونية التي تضمن تنفيذ الضريبة بشكل فعال، بما يتماشى مع التشريعات المحلية والدولية المعمول بها في الإقليم.

أولاً: أهمية موضوع البحث وأسباب اختياره:

فرض ضريبة السياحة في إقليم كردستان العراق يعد موضوعاً مهماً من الناحية الاقتصادية والقانونية. اقتصادياً، تساهم الضريبة في زيادة الإيرادات العامة وتطوير البنية التحتية السياحية. قانونياً، تساهم في تنظيم القطاع السياحي وضمان العدالة في التطبيق، مما يعزز استدامته وجودته.

ثانياً: أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع بسبب الأهمية المتزايدة للسياحة في الإقليم والحاجة إلى مصادر تمويل جديدة لتطوير القطاع، كما أن وجود إطار قانوني واضح لتنظيم ضريبة السياحة يمكن أن يحل العديد من التحديات الاقتصادية والقانونية المرتبطة بتطبيقها، مما يعزز النمو المستدام ويضمن حماية حقوق جميع الأطراف.

- ثالثاً أهداف البحث:

١. تحديد الأبعاد القانونية لفرض ضريبة السياحة:

استكشاف القوانين والأنظمة التي يجب أن تُنفذ لتنظيم ضريبة السياحة، وضمان تطبيقها بشكل عادل وشفاف وفقاً للتشريعات المحلية والدولية.

٢. تحليل الآثار الاجتماعية والاقتصادية للضريبة:

دراسة تأثير فرض الضريبة على تدفق السياح والمستثمرين في القطاع السياحي، وتقديم حلول للتحديات المحتملة.

٣. اقتراح إطار قانوني فعال لفرض الضريبة:

تقديم إطار قانوني مستدام يضمن تطبيق ضريبة السياحة بشكل فعال ويعزز من الاستدامة الاقتصادية والبيئية في الإقليم.

٤. التوصية بحلول لتجاوز التحديات المحتملة:

تقديم توصيات عملية للتعامل مع التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي قد تواجه تطبيق ضريبة السياحة في الإقليم.

رابعاً- إشكالية البحث :

تتمثل إشكالية البحث في السؤال عن كيفية تطبيق ضريبة السياحة في إقليم كردستان العراق بشكل قانوني وفعال، مع مراعاة التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي قد تطرأ. وتتمحور الإشكالية حول:

١. كيفية تحديد وتطبيق الضريبة بشكل عادل:

كيف يمكن تحديد نسبة الضريبة على الخدمات السياحية (مثل الإقامة، النقل، والتذاكر) بطريقة لا تؤثر سلباً على تدفق السياح أو تجعل الإقليم غير جذاب للاستثمارات السياحية؟

٢. التحديات القانونية المرتبطة بتنظيم الضريبة:

ما هي الصعوبات القانونية التي قد تواجه تطبيق ضريبة السياحة في الإقليم؟ وهل يتطلب الأمر تحديث التشريعات القانونية الحالية أو وضع قوانين جديدة لضمان تطبيق الضريبة بشكل منظم؟

٣. دور الضريبة في تحسين السياحة المستدامة:

هل ستساهم هذه الضريبة في دعم تطوير البنية التحتية السياحية وحماية البيئة، أم أنها ستؤدي إلى تحميل القطاع السياحي عبئاً إضافياً يعوق نموه؟

يهدف هذا البحث إلى حل هذه الإشكاليات من خلال تقديم حلول قانونية واقتصادية تساهم في إنشاء إطار ضريبي مناسب يعزز من استدامة القطاع السياحي دون التأثير على نموه.

خامساً- نطاق البحث:

يغطي هذا البحث النطاق الجغرافي لإقليم كردستان العراق، حيث يتم تحليل تطبيق ضريبة السياحة في هذا الإقليم بشكل خاص. يشمل البحث دراسة:

١. الإطار القانوني: دراسة التشريعات القانونية الحالية المتعلقة بالضرائب، مع التركيز على السياحة وكيفية توافقها مع قوانين الضرائب المحلية والدولية.
٢. القطاع السياحي في إقليم كردستان: تحليل مكونات القطاع السياحي في الإقليم من حيث الخدمات السياحية المتاحة، نوعية السياح الوافدين، وأثر السياحة على الاقتصاد المحلي.
٣. التحديات الاقتصادية والاجتماعية: استكشاف التحديات التي قد تواجه تطبيق ضريبة السياحة، مثل تأثيراتها على الاستثمار السياحي، الأسعار، وتدفق السياح.
٤. التطبيقات الدولية: مقارنة النظام الضريبي للسياحة في إقليم كردستان مع بعض التجارب الناجحة في دول أخرى من حيث الإطار القانوني وأثار الضريبة على القطاع السياحي

سادسا- منهجية البحث:

سيتم هذا البحث منهج تحليلي والمقارن ، حيث سيتم جمع البيانات وتحليلها من مصادر قانونية، اقتصادية، وتجارب دولية. تشمل المنهجية تحليل تأثير فرض ضريبة السياحة على الاقتصاد المحلي والقطاع السياحي، بالإضافة إلى دراسة الآثار القانونية المترتبة على تطبيق هذه الضريبة. سيتم أيضاً تحليل العوامل المؤثرة في تطبيق الضريبة مثل البنية التحتية، السياسة الضريبية، وحقوق المستثمرين، ثم حيث قام الباحث بدراسة النصوص القانونية السائدة في تشريعات الدول محل المقارن

سابعاً- خطة البحث:

المبحث الأول: الأسس القانونية والشرعية لفرض ضريبة السياحة في إقليم كردستان:
المطلب الأول: المفهوم القانوني لضريبة السياحة.

فرع الاول: تعريف ضريبة السياحة من منظور قانوني.

فرع الثاني: الفرق بين أنواع الضرائب السياحية (مثلاً: ضريبة الإقامة، ضريبة الدخول، إلخ).

المطلب الثاني: التشريعات القانونية المحلية والدولية المتعلقة بالضرائب السياحية

فرع الاول: تحليل القوانين المحلية الخاصة بالضرائب في إقليم كردستان (قوانين الإقليم أو العراق بشكل عام).

فرع الثاني: الاتفاقيات الدولية التي قد تؤثر على تطبيق ضريبة السياحة في الإقليم.

المبحث الثاني: الأثر القانوني للضريبة على حقوق الأفراد والجهات المعنية:

المطلب الأول: حماية حقوق السياح والمستثمرين في إطار الضريبة:

فرع الاول: حقوق السياح في ظل تطبيق ضريبة السياحة: تأثير الضريبة على السياح من حيث التكلفة وجودة الخدمات.

فرع الثاني: حماية حقوق المستثمرين في القطاع السياحي: التأثير القانوني للضريبة على استثمارات القطاع السياحي.

المطلب الثاني: ضمانات العدالة الضريبية في تطبيق ضريبة السياحة:

فرع الاول: كيف يمكن ضمان أن فرض ضريبة السياحة يتسم بالعدالة والمساواة في التطبيق.

فرع الثاني: دراسة القوانين التي تضمن عدم التمييز في فرض الضريبة.
فرع الثالث: وسائل تطبيق الضريبة بطريقة شفافة وعادلة لجميع الأطراف (سياح، مستثمرين، الحكومة).

المطلب الثالث: آليات الرقابة والامتثال الضريبي في تطبيق ضريبة السياحة:

فرع الاول: دور الجهات الحكومية في مراقبة تطبيق الضريبة وتحصيلها.
فرع الثاني: استخدام التكنولوجيا ووسائل الرقابة الحديثة في تعزيز الامتثال للضريبة.

I. المبحث الأول

الأسس القانونية والشرعية لفرض ضريبة السياحة في إقليم كردستان:

تعد الضريبة أداة قانونية ومالية مهمة تعتمد عليها الدول لتحقيق أهداف متعددة، من بينها زيادة الإيرادات العامة وتمويل المشاريع الحكومية. في هذا السياق، أصبحت ضريبة السياحة واحدة من الوسائل الحديثة التي تلجأ إليها الدول لتنظيم القطاع السياحي، ودعم البنية التحتية، وتعزيز التنمية المستدامة، سنقسم هذه المبحث الى المطلبين نتناول في المطلب الاول المفهوم القانوني لضريبة السياحة و ثم نتطرق في المطلب الثاني الى التشريعات القانونية المحلية والدولية المتعلقة بالضرائب السياحية.

I.أ. المطلب الاول

المفهوم القانوني لضريبة السياحة

I.أ.١. الفرع الأول

تعريف ضريبة السياحة من منظور قانوني:

تُعدّ ضريبة السياحة أحد أنواع الضرائب النوعية التي تفرض على قطاع محدد وهو قطاع السياحة، ولفهم ماهيتها لا بد من الوقوف أولاً على المفهوم العام للضريبة في التشريع الضريبي. فقد عُرفت الضريبة بأنها "مبلغ من المال تستوفيه السلطة المالية من المكلف لحساب الخزينة العامة وتمثل جزء من الدخل الصافي (الربح) الذي يتحقق له خلال السنة السابقة للسنة التقديرية"^(١)

تعرف ضريبة السياحة من الناحية القانونية بأنها "فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة أو الإقليم على الأنشطة والخدمات السياحية المختلفة، سواء كانت مرتبطة بالإقامة، النقل، أو زيارة المواقع السياحية، وذلك بهدف تمويل المشاريع العامة وتطوير البنية التحتية للقطاع السياحي"^(٢). وهي تختلف عن الرسوم العامة في كونها لا ترتبط بخدمة محددة يحصل

(١). دليل ضريبة الدخل، الهيئة العامة للضرائب جمهورية العراق <https://tax.mof.gov.iq>.

(٢). عبد الباسط علي جاسم، العدالة الضريبية، دراسة مقارنة، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٥)، ص ١٤٣.

عليها دافع الضريبة مباشرة، بل تذهب إلى الخزينة العامة لتمويل مختلف جوانب التنمية السياحية^(٢).

استناداً إلى هذا التعريف العام، يمكن تعريف ضريبة السياحة بأنها مبلغ نقدي تفرضه السلطة المالية المختصة على الأنشطة والخدمات المرتبطة بالقطاع السياحي، بهدف تمويل النفقات العامة وتطوير البنية التحتية السياحية وتعزيز استدامة هذا القطاع. وتتسم ضريبة السياحة بخصائص عامة تشترك فيها مع باقي أنواع الضرائب من حيث كونها:

فريضة إلزامية: حيث يتعين على المكلف (سواء كان منشأة سياحية أو السائح نفسه) أدائها دون مقابل مباشر.

ذات طابع نقدي: تُدفع في صورة مبالغ نقدية وليس عينية.

تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة: حيث تستخدم حصيلاتها في تغطية النفقات العامة وتحسين الخدمات السياحية بوجه خاص.

تفرض بقانون: لا يمكن فرض أي ضريبة إلا بموجب قانون صادر من السلطة التشريعية المختصة.

أما من الناحية القانونية، فإن الأساس الشرعي لفرض ضريبة السياحة في إقليم كردستان ينبع من صلاحيات الإقليم في إدارة شؤونه الاقتصادية والمالية وفقاً للدستور العراقي والقوانين المنظمة للعلاقة بين الحكومة الاتحادية وحكومة الإقليم، وعلى الرغم من عدم وجود تشريع محدد لضريبة السياحة في الإقليم، إلا أنه يمكن الاستناد إلى القوانين العامة للضرائب مثل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، مع الحاجة إلى تشريعات خاصة تنظم آليات فرض وتحصيل الضريبة على الأنشطة السياحية.

وتجدر الإشارة إلى أن فرض ضريبة السياحة يتسق مع مبدأ "التبعية الاجتماعية" الذي يعني وجوب مساهمة المستفيدين من خدمات الدولة في تغطية أعبائها المالية. فالسائح يتمتع بالبنية التحتية والخدمات العامة التي توفرها الدولة، مما يبرر فرض ضريبة عليه للمساهمة في تكاليف هذه الخدمات، وهذا ما يتماشى مع معيار الإقامة (التبعية الاجتماعية).

وتتميز ضريبة السياحة بعدة خصائص قانونية أساسية:

١. **الإلزامية القانونية:** تفرض بموجب قانون ولا يمكن التهرب منها، وهي تستند إلى سلطة الدولة أو الإقليم في فرض الضرائب.

٢. **الهدف التنموي:** تهدف إلى تمويل تطوير القطاع السياحي وتحسين البنية التحتية وليس فقط زيادة إيرادات الدولة.

٣. **الارتباط بالنشاط السياحي:** تفرض على الأنشطة المرتبطة بالسياحة، سواء كانت خدمات إقامة، نقل، أو زيارة مواقع سياحية.

٤. **العدالة والتناسب:** ينبغي أن تراعى مبدأ العدالة الضريبية، بحيث تتناسب مع طبيعة الخدمة وقيمتها^(١).

٥. **ضريبة غير المباشرة:** أن هذه الضريبة تفرض عادةً على السلع والخدمات السياحية (مثل الإقامة في الفنادق، تذاكر الدخول إلى المواقع السياحية، خدمات النقل السياحي، وغيرها)، ويتحملها المستهلك النهائي (السائح) عند دفع ثمن الخدمة، بينما يقوم المقدم (الفندق أو شركة السياحة) بتحويلها ثم توريدها إلى الدولة

ومن الناحية الدستورية، تستمد ضريبة السياحة شرعيتها في إقليم كردستان من صلاحيات الإقليم في إدارة موارده وفرض الضرائب المحلية، وفقاً للمادة (١١٠) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، والتي تحدد اختصاصات الحكومة الاتحادية الحصرية، وتترك للأقاليم صلاحية إدارة شؤونها الداخلية ومنها السياحة. كما أن قانون السياحة رقم (٩) لسنة ٢٠٠٧ الصادر في إقليم كردستان يوفر الإطار القانوني لتنظيم القطاع السياحي، ويمكن تعديله أو إصدار تشريع خاص لتنظيم ضريبة السياحة.

I.٢.١. الفرع الثاني

الفرق بين أنواع الضرائب السياحية

تتنوع الضرائب السياحية بحسب الغرض منها ونطاق تطبيقها والخدمة التي تفرض عليها. ومن أبرز أنواع الضرائب السياحية التي يمكن تطبيقها في إقليم كردستان:

ضريبة الإقامة الفندقية: وهي ضريبة تفرض على الليالي التي يقضيها السائح في المنشآت الفندقية والسياحية، وتحتسب عادة كنسبة من قيمة الإقامة (تتراوح بين ٥-١٠%) كما ورد في الملخص المقدم) أو ك مبلغ مقطوع على كل ليلة. تتميز هذه الضريبة بسهولة تحويلها حيث تضاف مباشرة إلى فاتورة العميل. وقد تتباين نسبة الضريبة حسب تصنيف المنشأة الفندقية (فنادق ٥ نجوم، ٤ نجوم، الخ).

ضريبة دخول المواقع السياحية: وهي المبالغ التي تفرض على تذاكر دخول المتاحف والمواقع الأثرية والتاريخية والمنتزهات الطبيعية. ويمكن أن تفرض بنسبة من قيمة التذكرة أو بإضافة مبلغ محدد إلى سعرها الأصلي. تتميز هذه الضريبة بارتباطها المباشر بالاستفادة من المرفق السياحي.

(١) حسن عواضة، *المالية العامة والتشريع الضريبي*، (بيروت: دار النهضة العربية، ٢٠١٨)، ص ١٧٦.

ضريبة النقل السياحي: وتشمل الضرائب المفروضة على خدمات النقل الخاصة بالسياح، سواء كانت رحلات جوية (ضريبة مغادرة المطار) أو خدمات النقل البري السياحي. وتتميز بكونها مرتبطة بحركة السياح وتنقلاتهم.

ضريبة الخدمات السياحية: وهي ضريبة تفرض على الخدمات المقدمة للسياح مثل المطاعم والمقاهي والمرافق الترفيهية. وتحسب عادة كنسبة من قيمة الفاتورة.

رسوم التأشيرات السياحية: وهي المبالغ التي تفرض على إصدار تأشيرات الدخول للسياح، وتختلف عن الضرائب السابقة كونها تدفع مقدماً قبل وصول السائح إلى البلد.

تختلف هذه الأنواع من الضرائب السياحية من حيث:

الأساس القانوني: تستند كل منها إلى قوانين ولوائح تنظيمية مختلفة، فبعضها قد يندرج تحت قوانين الضريبة على القيمة المضافة، وبعضها قد يصنف كرسوم مقابل خدمة، والبعض الآخر قد يفرض بموجب قوانين خاصة بالمنشآت السياحية.

آلية التحصيل: تختلف طرق تحصيل هذه الضرائب، فضريبة الإقامة تحصل من خلال المنشآت الفندقية، بينما تحصل ضريبة دخول المواقع السياحية عند شراء التذاكر، أما رسوم التأشيرات فتحصل من خلال السفارات والقنصليات أو عند نقاط الدخول.

الفئات المستهدفة: بعض الضرائب تستهدف جميع السياح دون تمييز (مثل ضريبة دخول المواقع السياحية)، بينما قد تستثني ضرائب أخرى فئات معينة كالمواطنين المحليين أو الأطفال أو كبار السن.

الغرض من الضريبة: تختلف الأغراض التي تخصص لها عائدات هذه الضرائب، فقد توجه ضريبة الإقامة لتطوير البنية التحتية السياحية، بينما قد تخصص عائدات ضريبة دخول المواقع التاريخية للحفاظ على التراث الثقافي وترميم المواقع الأثرية.

ومن الأهمية بمكان التنويه إلى أن تحديد نوع وهيكل الضريبة السياحية في إقليم كردستان ينبغي أن يراعي خصوصية القطاع السياحي في الإقليم وتنافسيته مقارنة بالمناطق المجاورة، مع ضمان تحقيق التوازن بين تعظيم الإيرادات العامة وتشجيع النمو السياحي المستدام.

وتجدر الإشارة إلى أن الهيكل القانوني لهذه الضرائب يجب أن يتماشى مع القوانين والأنظمة السارية في الإقليم والمبادئ العامة للنظام الضريبي العراقي، مع مراعاة مبدأ عدم الازدواج الضريبي بحيث لا يخضع النشاط السياحي لضريبة مزدوجة على المستويين الاتحادي والإقليمي.

وفي سياق إقليم كردستان، يمكن الاستفادة من الأحكام العامة للضريبة في العراق، حيث يعرف قانون ضريبة الدخل العراقي المقيم بأنه الشخص الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة أو منفصلة خلال السنة التي نجم فيها الدخل، وهو ما يمكن أن يشكل أساساً لتحديد الأشخاص الخاضعين لضريبة السياحة، مع التمييز بين المقيم وغير المقيم، والسائح المحلي والأجنبي، وكما يمكن تطبيق مزيج من هذه الضرائب بما يتناسب مع طبيعة القطاع السياحي في الإقليم واحتياجاته التنموية، مع مراعاة عدم فرض أعباء ضريبية مرتفعة قد تؤثر سلباً على تدفق السياح أو الاستثمارات في هذا القطاع. ويتطلب ذلك دراسة دقيقة لمختلف أنواع الضرائب السياحية وتحديد الأنسب منها للتطبيق في الإقليم، مع مراعاة الخصوصية الاقتصادية والقانونية للإقليم.

I.ب. المطلب الثاني

التشريعات القانونية المحلية والدولية المتعلقة بالضرائب السياحية

I.ب.١. الفرع الأول

تحليل القوانين المحلية الخاصة بالضرائب في إقليم كردستان

يستند فرض ضريبة السياحة في إقليم كردستان العراق إلى أساس دستوري وقانوني يتمثل في الصلاحيات الممنوحة للإقليم بموجب دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥، والذي أقر نظام الحكم الفيدرالي في العراق. فقد نصت المادة (١٢١) في الفقرة الاولى من الدستور على أن " لسلطات الاقاليم، الحق في ممارسة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية وفقاً لأحكام هذا الدستور، باستثناء ما ورد فيه من اختصاصات حصرية للسلطات الاتحادية ".

وبالنظر إلى المادة (١١٠)^(١) من الدستور التي حددت الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية، نجد أنها لم تشمل تنظيم قطاع السياحة أو فرض الضرائب المحلية المرتبطة به، مما يعني أن هذا المجال يقع ضمن الصلاحيات المشتركة أو صلاحيات الأقاليم. كما نصت المادة (١١٥) على أن " كل ما لم ينص عليه في الاختصاصات الحصرية

(١). المادة (١١٠)، من الدستور العراقي سنة ٢٠٠٥: تختص السلطات الاتحادية بالاختصاصات الحصرية الاتية أولاً:- رسم السياسة الخارجية والتمثيل الدبلوماسي والتفاوض بشأن المعاهدات والاتفاقيات الدولية وسياسات الاقتراض والتوقيع عليها وإبرامها ورسم السياسة الاقتصادية والتجارية الخارجية السيادية. ثانياً:- وضع سياسة الامن الوطني وتنفيذها، بما في ذلك انشاء قوات مسلحة وادارتها لتأمين حماية وضمان امن حدود العراق، والدفاع عنه . ثالثاً :- رسم السياسة المالية والكمركية واصدار العملة ،تنظيم السياسة التجارية عبر حدود الاقاليم والمحافظات في العراق ووضع الميزانية العامة للدولة ورسم السياسة النقدية وانشاء بنك مركزي وادارته. رابعاً:- تنظيم امور المقاييس والمكاييل والاوزان . خامساً:- تنظيم امور الجنسية والتجنس والاقامة وحق اللجوء السياسي. سادساً:- تنظيم سياسة الترددات البثية والبريد .سابعاً:- وضع مشروع الموازنة العامة والاستثمارية .ثامناً:- تخطيط السياسات المتعلقة بمصادر المياه من خارج العراق وضمان مناسيب تدفق المياه و توزيعها العادل داخل العراق . وفقاً للقوانين والاعراف الدولية. ثاسعاً:- الاحصاء والتعداد العام للسكان.

للسلطات الاتحادية يكون من صلاحية الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم والصلاحيات الاخرى المشتركة بين الحكومة الاتحادية والاقاليم تكون الأولوية فيها لقانون الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم في حالة الخلاف بينهما".

بناءً على هذه النصوص الدستورية، يمتلك إقليم كردستان صلاحية تشريعية في مجال تنظيم السياحة وفرض الضرائب المرتبطة بها، طالما أنها لا تتعارض مع الدستور الاتحادي، وقد أكد قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم (١٦/اتحادية/٢٠٠٨) على حق الأقاليم في فرض ضرائب ورسوم محلية ضمن حدودها الإدارية طالما لا تتعارض مع السياسة المالية العامة للدولة^(١).

علاوة على ذلك، يستند الإقليم في فرض ضريبة السياحة إلى قانون إدارة إقليم كردستان رقم (٣) لسنة ١٩٩٢ المعدل، والذي منح سلطات واسعة للإقليم في إدارة شؤونه الداخلية بما فيها الشؤون المالية والاقتصادية. كما أن قانون رقم (٥) لسنة ١٩٩٣ الخاص بتفويض سلطات إقليم كردستان منح الإقليم صلاحية إصدار التشريعات المالية والضريبية اللازمة لتنظيم الموارد المالية للإقليم.

أولاً: القوانين الاتحادية المطبقة في الإقليم:

في إقليم كردستان العراق، تُنظم الضرائب بشكل عام وفقاً للتشريعات العراقية، مع وجود بعض الاستثناءات والصلاحيات الممنوحة للإقليم بموجب الدستور العراقي، ومن أبرز القوانين المحلية التي يمكن أن تؤثر على تطبيق ضريبة السياحة:

1. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل:

يعد هذا القانون الإطار العام للضرائب المباشرة في العراق، ويطبق في إقليم كردستان مع بعض التعديلات التي أدخلها الإقليم^(٢). ينظم القانون ضريبة الدخل المفروضة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، بما في ذلك المنشآت السياحية والفندقية^(٣). وتنص المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل ١١٣ رقم وتعديلاته ١٩٨٢ لسنة على أن "1- تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه 2- تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق

(١). قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم (١٦/اتحادية/٢٠٠٨) على حق الأقاليم في فرض ضرائب ورسوم محلية ضمن حدودها الإدارية طالما لا تتعارض مع السياسة المالية العامة للدولة

(٢). قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، جمهورية العراق.

(٣). محمد سعيد فرهود، النظام الضريبي في العراق، (بغداد: دار النهضة العربية، ٢٠١٨)، ص ٩٢.

ويحدد القانون نسب ضريبة الدخل على الشركات والمؤسسات بنسبة متفاوتة كما جاءت في المادة (١٣) و (١٤) من هذا القانون ^(١)، وهي نسبة تطبق على الشركات والمنتجات السياحية. غير أن القانون لا يتضمن أحكاماً خاصة بضريبة السياحة، مما يستدعي تعديله أو إصدار تشريع خاص بهذا النوع من الضرائب.

ومناطق الاصطيفاف ضمن اطار الخطة العامة للسياحة في الاقليم وتتبع الوسائل التالية لتحقيق اهدافها^(١)، وهو ما يشكل الأساس القانوني المباشر لفرض ضريبة السياحة في الإقليم.

كما تضمن القانون تصنيف المنشآت السياحية وتحديد معايير جودتها، وهو ما يمكن الاستناد إليه في تحديد فئات ضريبة السياحة حسب تصنيف المنشأة السياحية. غير أن القانون لم يحدد نسب الضريبة أو آليات تحصيلها، مما يتطلب إصدار تعليمات تنفيذية أو تشريع خاص بذلك.

2. قانون الاستثمار في إقليم كردستان رقم (٤) لسنة ٢٠٠٦ المعدل:

يهدف هذا القانون إلى تشجيع الاستثمار في مختلف القطاعات بما فيها القطاع السياحي. وتنص المادة (٥) منه على أن " أولاً: يعفى المشروع من جميع الضرائب والرسوم غير الكمركية لمدة (١٠) عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء المشروع بتقديم الخدمات أو تاريخ الانتاج الفعلي ". وهذا يعني أن المشاريع السياحية المرخصة وفق قانون الاستثمار تتمتع بإعفاءات ضريبية، وهو ما يجب مراعاته عند فرض ضريبة السياحة لضمان عدم التعارض مع الحوافز الاستثمارية.

3. قانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ قانون حماية و تحسين البيئة في إقليم كردستان -

العراق

يهدف هذا القانون إلى حماية البيئة وتحسينها، وهو يرتبط بالسياحة البيئية ويؤثر في تنظيمها. وتنص المادة (٤٢) منه على فرض رسوم على الأنشطة التي قد تسبب تلوثاً بيئياً، وهو ما يمكن ربطه بضريبة السياحة البيئية لضمان استدامة المناطق السياحية الطبيعية.

(١). المادة (٢)، تمارس الوزارة مهام التخطيط ومتابعة الحرية السياحية ومناطق الاصطيفاف ضمن اطار الخطة العامة للسياحة في الاقليم وتتبع الوسائل التالية لتحقيق اهدافها : اولا : استغلال وتطوير استثمار الطاقات السياحية والمصادر الطبيعية والمناطق الاثرية والتاريخية والمزارات الدينية بما يخدم الاغراض السياحية بالتنسيق مع الجهات المعنية بذلك .ثانيا : تشجيع اقامة المدن والمجمعات السياحية والمنتجعات والفنادق ودور السياحة .ثالثا : تشييد وتاجير واستئجار المطاعم والكازينوهات والمقاهي ومحلات التسلية والمنتزهات والمساح الاصطناعية والطبيعية ومحلات التزلج والتزلج وغيرها . رابعا : التعاون مع النقابات والمنظمات المهنية والجماهيرية وتقديم كافة التسهيلات الممكنة لها لخلق حركة سياحية واسعة . خامسا : الموافقة على منح الاجازات للشركات والمكاتب ووكالات السفر والسياحة الداخلية وتشجيع السفرات السياحية . سادسا : تقديم الخدمات الصيرفية الضرورية في المناطق والمنشآت السياحية وبالتنسيق والاتفاق مع الجهات ذات العلاقة. سابعا : التعاقد مع الهيئات والشركات والافراد داخل الاقليم وخارجه بعد استحصال موافقة رئاسة مجلس الوزراء. ثامنا : التنسيق مع الوزارات والجهات المختصة في مجالات السياحة. تاسعا : التعاون والتنسيق مع هيئة الاستثمار في الاقليم لجذب المستثمرين الى داخل الاقليم ضمن الخطط والقوانين المسنة لهذا الغرض.

٤. قرارات وتعليمات وزارة المالية والاقتصاد في الإقليم:

أصدرت الوزارة عدة تعليمات وقرارات تتعلق بتطبيق القوانين الضريبية في الإقليم، وتحدد الإجراءات التنفيذية لتحصيل الضرائب المختلفة.

ثالثاً: الفجوات القانونية في التشريعات الحالية:

رغم وجود العديد من التشريعات الضريبية والسياحية في الإقليم، إلا أن هناك فجوات قانونية تتطلب المعالجة لضمان تطبيق فعال لضريبة السياحة:

١. غياب تشريع خاص بضريبة السياحة:

لا يوجد حالياً قانون خاص ينظم ضريبة السياحة في الإقليم، ويحدد نطاقها ونسبها وآليات تحصيلها²⁵. ويتطلب الأمر إما إصدار قانون جديد أو تعديل القوانين القائمة لتتضمن أحكاماً خاصة بضريبة السياحة.

٢. عدم وضوح العلاقة بين الإعفاءات الاستثمارية والضرائب السياحية:

هناك تداخل محتمل بين الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمشاريع الاستثمارية وفق قانون الاستثمار، وضريبة السياحة المقترح فرضها. ويتطلب الأمر تنظيمياً قانونياً واضحاً للعلاقة بينهما.

٣. غياب آليات تحصيل محددة:

لا توجد آليات محددة لتحصيل ضريبة السياحة، سواء من حيث الجهة المسؤولة عن التحصيل أو إجراءات التحصيل أو توريد الحصيل إلى الخزينة العامة

٤. عدم وجود نظام رقابي فعال:

تفتقر التشريعات الحالية إلى نظام رقابي فعال لضمان الالتزام بدفع الضرائب السياحية ومنع التهرب الضريبي في هذا القطاع، لمعالجة هذه الفجوات القانونية، يقترح إصدار قانون خاص بضريبة السياحة في إقليم كردستان، يتضمن تحديداً واضحاً لنطاق الضريبة ونسبها وآليات تحصيلها ورقابتها، مع مراعاة عدم التعارض مع التشريعات القائمة وخاصة قانون الاستثمار.

I. ب. ٢. الفرع الثاني

الاتفاقيات الدولية التي قد تؤثر على تطبيق ضريبة السياحة في الإقليم

تتأثر السياسات الضريبية المحلية، بما فيها ضريبة السياحة، بالاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تكون الدولة طرفاً فيها. وفي حالة إقليم كردستان العراق، هناك عدة اتفاقيات دولية قد تؤثر على تطبيق ضريبة السياحة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر:

١ - اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي:

وقع العراق عدة اتفاقيات ثنائية لتجنب الازدواج الضريبي مع دول مختلفة، مثل الاتفاقية مع الإمارات العربية المتحدة^(١) والمجر^(٢). وتنص هذه الاتفاقيات على قواعد لتحديد اختصاص كل دولة في فرض الضرائب، مما قد يؤثر على كيفية تطبيق ضريبة السياحة في الإقليم، خاصة إذا كان السائحون من دول موقعة على هذه الاتفاقيات وتهدف هذه الاتفاقيات إلى منع فرض ضرائب مزدوجة على نفس الدخل أو رأس المال في كلا البلدين. وقد تؤثر هذه الاتفاقيات على ضريبة السياحة المفروضة على الشركات السياحية الأجنبية العاملة في الإقليم، حيث قد تتضمن أحكاماً تحدد البلد الذي له الحق في فرض الضريبة على أرباح هذه الشركات.

٢ - اتفاقية بغداد وأربيل بشأن الضرائب:

في يوليو ٢٠٢٤، اتفقت الحكومة الاتحادية وحكومة إقليم كردستان على عدة قضايا ضريبية، بما في ذلك الاعتراف بحقوق الإقليم في تحصيل الضرائب. وقد ساهم هذا الاتفاق في توحيد الإجراءات الضريبية بين الطرفين، مما قد يؤثر على تطبيق ضريبة السياحة في الإقليم، خاصة فيما يتعلق بتحصيل الضرائب من الشركات والفنادق العاملة في الإقليم^(٣).

(١) قانون رقم (١٠) لسنة ٢٠١٩ قانون تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة دولة الامارات العربية المتحدة.

(٢) قانون تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق والحكومة الهنكارية رقم (١٨) لسنة ٢٠٢٠.

(٣) اتفاق بين بغداد وأربيل بشأن الضرائب، -<https://gov.krd/dmi-ar/activities/news-and-press-releases/2024/july/%D9%B3%D8%AA%D9%81%D8%A7%D9%82-%D8%A8%D9%8A%D9%86-%D8%A8%D8%BA%D8%AF%D8%A7%D8%AF-%D9%88%D8%A7%D8%B1%D8%A8%D9%8A%D9%84-%D8%A8%D8%B4%D8%A3%D9%86-%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D8%A7%D8%A6%D8%A8/>

II. المبحث الثاني

الأثر القانوني للضريبة على حقوق الأفراد والجهات المعنية

يتناول هذا المبحث الآثار القانونية المترتبة على فرض ضريبة السياحة في إقليم كردستان العراق، من حيث تأثيرها على حقوق السياح والمستثمرين، وضمانات العدالة الضريبية، وآليات الرقابة والامتثال الضريبي. ويهدف إلى تحليل التوازن بين حق الإقليم في فرض الضرائب وحماية حقوق المكلفين بها، بما يضمن تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة دون الإخلال بالحقوق والضمانات القانونية للأطراف المعنية.

II.أ. المطلب الأول

حماية حقوق السياح والمستثمرين في إطار الضريبة

II.أ.١. الفرع الأول

حقوق السياح في ظل تطبيق ضريبة السياحة: تأثير الضريبة على السياح من حيث التكلفة وجودة الخدمات

تمثل ضريبة السياحة تكلفة إضافية يتحملها السائح بشكل مباشر أو غير مباشر، مما يستدعي دراسة تأثيرها على حقوق السياح من الناحية القانونية والاقتصادية. وتشمل حقوق السياح في هذا السياق:

أولاً: الحق في المعرفة والإعلام المسبق:

يعد حق السائح في معرفة التكاليف الحقيقية للخدمات السياحية، بما فيها الضرائب المفروضة، من الحقوق الأساسية وقد نصت المادة (٦) من مدونة السلوك العالمية للسياحة الصادرة عن منظمة السياحة العالمية على " يلتزم المشتغلون بالسياحة بتوفير معلومات موضوعية وصادقة للسائحين عن الأماكن التي يقصدونها وعن ظروف سفرهم واستقبالهم وإقامتهم. كما ينبغي لهم التأكد من أن شروط التعاقد المقترحة على عملائهم مفهومة وواضحة فيما يتعلق بطبيعة وأسعار وجودة الخدمات التي يلتزمون بتقديمها، وبالتعويض المالي الذي يدفعونه في حالة الإخلال بالتعاقد من جانبهم"^(١).

ويتطلب ذلك إلزام مقدمي الخدمات السياحية بالإفصاح الواضح عن ضريبة السياحة المفروضة، سواء في الإعلانات أو العقود أو الفواتير. وقد تضمن قانون حماية المستهلك رقم

(١) مدونة السلوك العالمية للسياحة، منظمة السياحة العالمية، ١٩٩٩.

(١) لسنة ٢٠١٠ المطبق في إقليم كردستان نصوصاً تلزم المزودين بالإعلان عن أسعار السلع والخدمات بشكل واضح ودقيق. ويمكن تطبيق هذه النصوص على ضريبة السياحة، بحيث يلتزم مقدمو الخدمات السياحية بالإعلان عن قيمة الضريبة بشكل منفصل عن سعر الخدمة الأساسي^(١).

ثانياً: الحق في جودة الخدمات المقدمة:

إذا كان الهدف المعلن من فرض ضريبة السياحة هو تحسين جودة الخدمات السياحية، فإن من حق السائح الحصول على خدمات تتناسب مع التكلفة الإضافية التي يتحملها. وقد أكدت المادة (٢) من قانون السياحة في إقليم كردستان^(٢).

ويتطلب ذلك وجود آلية قانونية تضمن توجيه جزء من حصيله ضريبة السياحة نحو تحسين الخدمات السياحية، وإنشاء نظام للرقابة على جودة هذه الخدمات. ويمكن الاستفادة من تجربة صندوق دعم وتشجيع السياحة المنشأ الدول المتقدمة.

ثالثاً: الحق في عدم التمييز:

من حق السائح ألا يتعرض للتمييز في فرض ضريبة السياحة على أساس الجنسية أو أي اعتبار آخر. وقد أكدت المادة (١٤) من الدستور العراقي على أن "العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الأصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي"، ولا يمكن التمييز بين المواطنين العراقيين والأجانب عند تحصيل ضريبة السياحة في المناطق السياحية، ولكن من ناحية أخرى، يمكن أن يكون معدل الضريبة مختلفاً بالنسبة للمواطنين العراقيين ويمكن فرض معدل أقل مقارنة بالمواطنين الأجانب، وهذا صحيح أيضاً في معظم البلدان.

(١) قانون حماية المستهلك في العراق رقم (١) لسنة ٢٠١٠.
(٢) المادة ٢ (تمارس الوزارة مهام التخطيط ومتابعة الحرية السياحية ومناطق الاصطياف ضمن اطار الخطة العامة للسياحة في الاقليم وتتبع الوسائل التالية لتحقيق اهدافها اولا : استغلال وتطوير استثمار الطاقات السياحية والمصادر الطبيعية والمناطق الاثرية والتاريخية والمزارات الدينية بما يخدم الاغراض السياحية بالتنسيق مع الجهات المعنية بذلك . ثانيا : تشجيع اقامة المدن والمجمعات السياحية والمنشآت والفنادق ودور السياحة . ثالثا : تشييد وتاجير واستئجار المطاعم والكازينوهات والمقاهي ومحلات التسلية والمنترهات والمساح الاصطناعية والطبيعية ومحلات التزلج والتزلج وغيرها رابعا : التعاون مع النقابات والمنظمات المهنية والجماهيرية وتقديم كافة التسهيلات الممكنة لها لخلق حركة سياحية واسعة.
خامسا : الموافقة على منح الاجازات للشركات والمكاتب ووكالات السفر والسياحة الداخلية وتشجيع السفرات السياحية . ادسا : تقديم الخدمات الصيرفية الضرورية في المناطق والمنشآت السياحية وبالتنسيق والاتفاق مع الجهات ذات العلاقة . سابعا : التعاقد مع الهيئات والشركات والافراد داخل الاقليم وخارجه بعد استحصال موافقة رئاسة مجلس الوزراء . ثامنا : التنسيق مع الوزارات والجهات المختصة في مجالات السياحة .
تاسعا : التعاون والتنسيق مع هيئة الاستثمار في الاقليم لجذب المستثمرين الى داخل الاقليم ضمن الخطط والقوانين المسنة لهذا الغرض.

ويتطلب ذلك تطبيق ضريبة السياحة بشكل موحد على جميع السياح، بغض النظر عن جنسيتهم أو أي اعتبار آخر. ويمكن النص في القانون المنظم للضريبة على حظر التمييز في تطبيقها، مع فرض عقوبات على المنشآت السياحية التي تخالف هذا الحظر.

رابعاً: الحق في الطعن والتظلم:

من حق السائح الطعن في قيمة ضريبة السياحة المفروضة إذا كانت مخالفة للقانون أو مبالغاً فيها. ويتطلب ذلك إنشاء آلية سهلة وسريعة لتلقي شكاوى السياح المتعلقة بضريبة السياحة والبت فيها، مع إمكانية اللجوء إلى القضاء في حالة عدم الرضا عن القرار. ويمكن الاستفادة من تجربة من الدول المتقدمة، بحيث يتم توسيع اختصاصاتها لتشمل النظر في الشكاوى المتعلّقة بضريبة السياحة.

II. أ. ٢. الفرع الثاني

حماية حقوق المستثمرين في القطاع السياحي: التأثير القانوني للضريبة على استثمارات القطاع السياحي:

يمثل المستثمرون في القطاع السياحي طرفاً أساسياً يتأثر بفرض ضريبة السياحة، سواء من حيث تكاليف التشغيل أو العائد على الاستثمار أو القدرة التنافسية. وتشمل حقوق المستثمرين في هذا السياق:

أولاً: الحق في الاستقرار التشريعي:

يعد الاستقرار التشريعي من أهم عوامل جذب الاستثمارات وضمان استمرارها، خاصة في القطاع السياحي الذي يتطلب استثمارات كبيرة وطويلة الأجل. ويتطلب ذلك مراعاة النقاط التالية عند فرض ضريبة السياحة:

- إشراك ممثلي القطاع السياحي في إعداد مشروع قانون ضريبة السياحة.
- منح فترة انتقالية كافية قبل تطبيق الضريبة، لإتاحة الفرصة للمستثمرين للتكيف معها.
- النص في القانون على عدم زيادة نسب الضريبة لفترة زمنية محددة (٣-٥ سنوات مثلاً).
- إقرار مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي، بحيث لا يطبق على المعاملات السابقة لصدوره.

ثانياً: حماية الإعفاءات والحوافز الاستثمارية:

منح قانون الاستثمار في إقليم كردستان إعفاءات وحوافز ضريبية للمشاريع الاستثمارية، بما فيها المشاريع السياحية. وتنص المادة (٥) منه على أن " أولاً: يعفى المشروع من جميع الضرائب والرسوم غير الكمركية لمدة (١٠) عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء المشروع بتقديم الخدمات او تاريخ الانتاج الفعلي"^(١)

ويتطلب ذلك مراعاة النقاط التالية عند فرض ضريبة السياحة:

- النص في القانون على احترام الإعفاءات والحوافز الممنوحة بموجب قانون الاستثمار.
- إعفاء المشاريع السياحية المشمولة بقانون الاستثمار من ضريبة السياحة خلال فترة الإعفاء الممنوحة لها.
- تطبيق نظام ضريبي تفضيلي للمشاريع السياحية في المناطق النائية أو الأقل نمواً.
- منح إعفاءات أو تخفيضات ضريبية للمشاريع السياحية التي تلتزم بمعايير الاستدامة البيئية.

ثالثاً: الحق في المنافسة العادلة:

يعد ضمان المنافسة العادلة بين مقدمي الخدمات السياحية من الحقوق الأساسية للمستثمرين. وقد نصت المادة (٢) من قانون المنافسة ومنع الاحتكار العراقي رقم (١٤) لسنة ٢٠١٠ على " يهدف هذا القانون الى تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية الضارة بالمجتمع التي يقوم بها المستثمرون او المنتجون او المسوقون او غيرهم في جميع النشاطات الاقتصادي"^(٢).

ويتطلب ذلك مراعاة النقاط التالية عند فرض ضريبة السياحة:

- تطبيق الضريبة بشكل موحد على جميع مقدمي الخدمات السياحية من نفس الفئة أو التصنيف.
- مكافحة التهرب الضريبي الذي قد يمنح بعض المنشآت ميزة تنافسية غير عادلة
- تنظيم القطاع السياحي غير الرسمي وإخضاعه للضريبة لضمان المنافسة العادلة مع القطاع الرسمي

(١) المادة (٥)، في القانون رقم (٤) لسنة ٢٠٠٦ قانون الاستثمار في إقليم كردستان – العراق.
(٢). المادة (٢)، من قانون المنافسة ومنع الاحتكار العراقي رقم (١٤) لسنة ٢٠١٠.

- تبادل المعلومات بين الجهات الضريبية والسياحية لضمان عدم التمييز في تطبيق الضريبة.

رابعاً: التأثير القانوني للضريبة على الاتفاقيات الاستثمارية:

قد تؤثر ضريبة السياحة على الالتزامات التعاقدية القائمة بين المستثمرين وشركائهم، سواء كانوا مشغلين دوليين للفنادق أو وكلاء سياحة أو منظمي رحلات وقد نصت المادة (١٤٧) من القانون المدني العراقي على أن العقد شريعة المتعاقدين ، فلا يجوز نقضه ولا تعديله الا باتفاق الطرفين ، او لاسباب التي يقررها القانون .

ويتطلب ذلك مراعاة النقاط التالية:

- منح فترة انتقالية كافية قبل تطبيق الضريبة، لإتاحة الفرصة للمستثمرين لتعديل اتفاقياتهم التعاقدية

- توضيح الجهة التي تتحمل عبء الضريبة في العلاقات التعاقدية القائمة

- إقرار آليات لفض المنازعات التي قد تنشأ بسبب تطبيق الضريبة على العقود القائمة

- تقديم الدعم القانوني للمستثمرين في صياغة العقود الجديدة التي تأخذ في الاعتبار ضريبة السياحة.

II. ب. المطلب الثاني

ضمانات العدالة الضريبية في تطبيق ضريبة السياحة

II. ب. ١. الفرع الأول

كيف يمكن ضمان أن فرض ضريبة السياحة يتسم بالعدالة والمساواة في التطبيق:

تعد العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية التي يجب أن تقوم عليها أي سياسة ضريبية، وتتضمن توزيع العبء الضريبي بشكل عادل بين المكلفين، وتناسب الضريبة مع المقدرة التكليفية، وتحقيق المساواة أمام القانون الضريبي. ولضمان تحقيق العدالة الضريبية في تطبيق ضريبة السياحة في إقليم كردستان، يمكن اتباع الآليات التالية:

أولاً: التدرج في نسب الضريبة:

يعد التدرج في نسب الضريبة من أهم وسائل تحقيق العدالة الضريبية، حيث يتم فرض نسب مختلفة بحسب قدرة المكلف على الدفع. ويمكن تطبيق هذا المبدأ في ضريبة السياحة من خلال:

- ربط نسبة الضريبة بتصنيف المنشأة السياحية، بحيث تكون أعلى في الفنادق ذات الخمس نجوم وأقل في الفنادق ذات النجمة الواحدة.
- تطبيق نسب مختلفة بحسب سعر الخدمة السياحية، بحيث تزداد النسبة مع ارتفاع السعر.
- تطبيق نسب مختلفة بحسب المنطقة السياحية، بحيث تكون أعلى في المناطق السياحية المزدهرة وأقل في المناطق النائية أو الأقل نمواً.
- تطبيق نسب مختلفة بحسب موسم السياحة، بحيث تكون أعلى في موسم الذروة وأقل في المواسم المنخفضة^(١).

ثانياً: مراعاة الظروف الخاصة:

- تقتضي العدالة الضريبية مراعاة الظروف الخاصة للمكلفين، ومنح إعفاءات أو تخفيضات في حالات معينة. ويمكن تطبيق هذا المبدأ في ضريبة السياحة من خلال:
- منح إعفاءات للسياح ذوي الاحتياجات الخاصة أو كبار السن.
 - تخفيض الضريبة على الرحلات العائلية أو المجموعات الكبيرة.
 - إعفاء الرحلات التعليمية أو الثقافية من الضريبة أو تخفيضها
 - مراعاة الظروف الاقتصادية للمنشآت السياحية الصغيرة أو الناشئة^(٢).

ثالثاً: شفافية القواعد والإجراءات:

(١) عبد الباسط علي جاسم، النظام الضريبي: دراسة مقارنة، (القاهرة: دار الكتب القانونية، ٢٠١٨)، ص ١٩٦.

(٢) محمد دويدار، الضرائب السياحية في التشريعات المقارنة، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، ٢٠٢١)، ص ٩٥.

تتطلب العدالة الضريبية وضوح وشفافية القواعد والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، بحيث يكون المكلفون على علم بالتزاماتهم وحقوقهم. ويمكن تحقيق ذلك من خلال:

- إصدار دليل إرشادي مفصل حول ضريبة السياحة، يوضح نطاقها ونسبها وإجراءات تحصيلها.

- نشر جميع القرارات والتعليمات المتعلقة بالضريبة في الجريدة الرسمية ووسائل الإعلام المختلف.

- إنشاء موقع إلكتروني خاص بضريبة السياحة، يتضمن جميع المعلومات والنماذج اللازمة.

- تدريب العاملين في المنشآت السياحية على كيفية تطبيق الضريبة والإفصاح عنها للسياح^(١).

رابعاً: المساواة في المعاملة الضريبية:

تعد المساواة في المعاملة الضريبية من أهم مظاهر العدالة الضريبية، وتعني معاملة المكلفين المتماثلين في الظروف معاملة متساوية دون تمييز. ويمكن تحقيق ذلك في ضريبة السياحة من خلال:

- تطبيق الضريبة بشكل موحد على جميع المنشآت السياحية من نفس الفئة أو التصنيف.

- عدم التمييز بين السياح على أساس الجنسية أو أي اعتبار آخر في فرض الضريبة.

- توحيد إجراءات تحصيل الضريبة في جميع المناطق السياحية في الإقليم

- منع الإعفاءات الخاصة أو الاستثناءات غير المبررة من الضريبة^(٢)

II. ب. ٢. الفرع الثاني

دراسة القوانين التي تضمن عدم التمييز في فرض الضريبة

يرتبط مبدأ عدم التمييز في فرض الضرائب بالعدالة الضريبية والمساواة أمام القانون، وهو مبدأ راسخ في الدساتير والتشريعات الضريبية المعاصرة. وفي سياق ضريبة السياحة، يمكن الاستناد إلى عدة قوانين لضمان عدم التمييز في تطبيقها:

(١). علي لطفي، الضريبة والتنمية، (الإسكندرية: المكتب العربي الحديث، ٢٠١٩)، ص ٢٢٧.

(٢). حسن عواضة، المالية العامة والتشريع الضريبي، (بيروت: دار النهضة العربية، ٢٠١٨)، ص ٢٢٤.

أولاً: الأساس الدستوري لمبدأ عدم التمييز:

ينص الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ في المادة (١٤) على أن "العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الأصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي".

ويمكن الاستناد إلى هذه النصوص الدستورية لضمان عدم التمييز في فرض ضريبة السياحة، سواء بين المنشآت السياحية المختلفة أو بين السياح من جنسيات مختلفة. ويمكن للمتضررين من التمييز في تطبيق الضريبة اللجوء إلى المحكمة الاتحادية العليا للطعن في دستورية القوانين أو القرارات المتعلقة بالضريبة إذا كانت تنطوي على تمييز غير مبرر.

ثانياً: قوانين الضرائب العامة:

تتضمن قوانين الضرائب العامة في العراق وإقليم كردستان مبادئ عامة تحكم فرض الضرائب وتحصيلها، ومن بينها مبدأ عدم التمييز، فقد نص قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل في المادة (٥) على أن "١- تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه ، ٢- تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه. "، دون تمييز بين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين على أساس الجنسية أو أي اعتبار آخر.

ويمكن الاستناد إلى هذه المبادئ العامة في القوانين الضريبية عند صياغة قانون ضريبة السياحة، بحيث يتضمن نصاً صريحاً يحظر التمييز في تطبيق الضريبة على أساس الجنسية أو أي اعتبار آخر غير مرتبط بطبيعة الخدمة السياحية أو تصنيف المنشأة.

ثالثاً: قوانين الاستثمار:

يتضمن قانون الاستثمار في إقليم كردستان رقم (٤) لسنة ٢٠٠٦ في (الفصل الثالث الضمانات القانونية) مبدأ المساواة في المعاملة بين المستثمرين المحليين والأجانب. فقد نصت المادة (٧) منه على أن يعامل المستثمر الأجنبي معاملة المستثمر الوطني

ويمكن الاستناد إلى هذا المبدأ لضمان عدم التمييز في تطبيق ضريبة السياحة بين المنشآت السياحية المملوكة لمستثمرين محليين وتلك المملوكة لمستثمرين أجانب. ويمكن للمستثمرين الأجانب الذين يتعرضون للتمييز في تطبيق الضريبة اللجوء إلى آليات تسوية المنازعات المنصوص عليها في قانون الاستثمار أو في اتفاقيات الاستثمار الثنائية.

II. ب. ٣. الفرع الثالث

وسائل تطبيق الضريبة بطريقة شفافة وعادلة لجميع الأطراف (سياح، مستثمرين، الحكومة)

تعد الشفافية والعدالة من المبادئ الأساسية لأي نظام ضريبي فعال، وتتطلب وجود آليات واضحة ومحددة لتطبيق الضريبة وتحصيلها ورقابتها. وفيما يلي أهم وسائل تطبيق ضريبة السياحة بطريقة شفافة وعادلة لجميع الأطراف:

أولاً: الإطار القانوني الواضح والشامل:

يعد وجود إطار قانوني واضح وشامل الخطوة الأولى نحو تطبيق شفاف وعادل لضريبة السياحة. ويتضمن هذا الإطار:

- قانون خاص بضريبة السياحة يحدد بدقة نطاق الضريبة ونسبها وآليات تحصيلها ورقابتها.
- لائحة تنفيذية تفصيلية توضح الإجراءات العملية لتطبيق الضريبة.
- تعليمات وقرارات إدارية تعالج المسائل التفصيلية والحالات الخاصة.
- نماذج موحدة للإقرارات الضريبية وإيصالات التحصيل.
- وينبغي أن يتضمن الإطار القانوني نصوصاً صريحة تؤكد على مبادئ الشفافية والعدالة، مثل:
- إلزام المنشآت السياحية بالإفصاح الواضح عن قيمة الضريبة في الفواتير والإعلانات.
- حظر التمييز في تطبيق الضريبة على أساس الجنسية أو أي اعتبار آخر غير مبرر.
- تحديد أوجه إنفاق حصيلة الضريبة بشكل واضح ومحدد.
- إنشاء آلية للتظلم والطعن في قرارات فرض الضريبة وتحصيلها.

ثانياً: النظام الإلكتروني الموحد:

يساهم تطبيق نظام إلكتروني موحد لتحصيل ضريبة السياحة في تعزيز الشفافية والعدالة، وتقليل فرص التلاعب أو التمييز. ويتضمن هذا النظام:

- منصة إلكترونية موحدة لتسجيل المنشآت السياحية وتقديم الإقرارات الضريبية.
- نظام آلي لاحتساب الضريبة بناءً على معايير موضوعية.
- قاعدة بيانات مركزية تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالمنشآت السياحية والضرائب المفروضة عليها.
- نظام للدفع الإلكتروني يسهل على المنشآت السياحية سداد الضريبة.
- ويمكن الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال، مثل تجربة الإمارات العربية المتحدة التي طبقت نظاماً إلكترونياً متكاملاً لتحصيل ضريبة السياحة، يربط بين الفنادق والمطاعم السياحية والهيئة الاتحادية للضرائب.

ثالثاً: آليات الرقابة والتفتيش:

- تعد الرقابة الفعالة ضرورية لضمان تطبيق الضريبة بشكل عادل وشفاف، ومنع التهرب الضريبي أو التمييز في التطبيق. وتتضمن آليات الرقابة:
- فرق تفتيش مختصة تقوم بزيارات دورية ومفاجئة للمنشآت السياحية.
- نظام للرقابة الإلكترونية يربط بين أنظمة الحجز والفوترة في المنشآت السياحية ونظام الضرائب.
- آلية لتلقي شكاوى السياح والمستثمرين المتعلقة بتطبيق الضريبة والتحقق فيها.
- تقارير دورية عن مدى الالتزام بتطبيق الضريبة في مختلف المناطق السياحية والمنشآت.
- ويمكن تعزيز فعالية الرقابة من خلال:
- تدريب مفتشي الضرائب على خصوصيات القطاع السياحي وآليات تطبيق ضريبة السياحة.
- التنسيق بين الجهات المختلفة المعنية بالرقابة (وزارة المالية، هيئة السياحة، وزارة الداخلية).
- فرض عقوبات رادعة على المخالفين، مع مراعاة التناسب بين المخالفة والعقوبة.
- منح حوافز للمنشآت الملتزمة، مثل شهادات الالتزام الضريبي أو تخفيضات في الضرائب الأخرى.

رابعاً: الشفافية في إدارة حصيلة الضريبة:

تعد الشفافية في إدارة حصيلة الضريبة وإنفاذها من أهم عوامل بناء الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وضمان قبول الضريبة اجتماعياً. ويمكن تحقيق ذلك من خلال:

- إنشاء صندوق خاص لحصيلة ضريبة السياحة، يتمتع باستقلالية مالية وإدارية
- تشكيل مجلس إدارة للصندوق يضم ممثلين عن الحكومة والقطاع السياحي والمجتمع المدني
- نشر تقارير دورية عن حصيلة الضريبة وأوجه إنفاذها، مع تفاصيل المشاريع الممولة منها
- إخضاع الصندوق للرقابة المالية من قبل ديوان الرقابة المالية والتدقيق الخارجي

خامساً: التوعية والتثقيف:

تلعب التوعية والتثقيف دوراً مهماً في ضمان تطبيق الضريبة بشكل شفاف وعادل، من خلال تعريف جميع الأطراف بحقوقهم والتزاماتهم. ويمكن تحقيق ذلك من خلال:

- حملات توعية للسياح حول ضريبة السياحة وأهدافها وكيفية التأكد من تطبيقها بشكل صحيح.
- برامج تدريبية للعاملين في المنشآت السياحية حول كيفية تطبيق الضريبة وتحصيلها
- دليل إرشادي للمستثمرين في القطاع السياحي حول التزاماتهم الضريبية وحقوقهم
- منتديات دورية للحوار بين الإدارة الضريبية والقطاع السياحي لمناقشة تحديات تطبيق الضريبة.

II. ج. المطالب الثالث**آليات الرقابة والامتثال الضريبي في تطبيق ضريبة السياحة****II. ج. ١. الفرع الأول****دور الجهات الحكومية في مراقبة تطبيق الضريبة وتحصيلها:**

تتطلب فعالية تطبيق ضريبة السياحة وجود نظام رقابي فعال يضمن الالتزام بالقانون ويمنع التهرب الضريبي. وتتعدد الجهات الحكومية المعنية بمراقبة تطبيق الضريبة وتحصيلها في إقليم كردستان، ويمكن تحديد دور كل منها كما يلي:

أولاً: وزارة المالية والاقتصاد:

تعد وزارة المالية والاقتصاد في إقليم كردستان الجهة المسؤولة الأولى عن تطبيق السياسة الضريبية وتحصيل الضرائب المختلفة. ويمكن تحديد دورها في مراقبة تطبيق ضريبة السياحة من خلال:

- إصدار التعليمات والقرارات التنفيذية المتعلقة بتطبيق قانون ضريبة السياحة.
- الإشراف على عمل الهيئة العامة للضرائب في تحصيل ضريبة السياحة ورقابتها.
- إعداد النماذج والاستثمارات الخاصة بالإقرارات الضريبية للمنشآت السياحية.
- وضع خطط وبرامج مكافحة التهرب الضريبي في القطاع السياحي.

ثانياً: الهيئة العامة للضرائب:

تعد الهيئة العامة للضرائب الجهة التنفيذية المسؤولة عن تحصيل الضرائب ورقابتها ويمكن تحديد دورها في مراقبة تطبيق ضريبة السياحة من خلال:

- تسجيل المنشآت السياحية الخاضعة للضريبة وإصدار الرقم الضريبي لها.
- تلقي الإقرارات الضريبية من المنشآت السياحية ومراجعتها والتحقق من صحتها.
- إجراء عمليات التفتيش والرقابة على المنشآت السياحية للتأكد من التزامها بتطبيقات الضريبة.
- تحصيل الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة أو الصندوق المخصص.
- فرض الغرامات والجزاءات على المخالفين وفقاً للقانون.

ويمكن تعزيز دور الهيئة العامة للضرائب من خلال إنشاء إدارة متخصصة بضريبة السياحة ضمن الهيكل التنظيمي للهيئة، وتدريب مفتشي الضرائب على خصوصيات القطاع السياحي وآليات تطبيق ضريبة السياحة.

II. ج. ٢. الفرع الثاني**استخدام التكنولوجيا ووسائل الرقابة الحديثة في تعزيز الامتثال للضريبة:**

يساهم استخدام التكنولوجيا ووسائل الرقابة الحديثة في تعزيز الامتثال الضريبي وتقليل فرص التهرب الضريبي، فضلاً عن تبسيط الإجراءات وتقليل التكاليف الإدارية. وفيما يلي أهم التطبيقات التكنولوجية التي يمكن استخدامها في تطبيق ضريبة السياحة في إقليم كردستان:

أولاً: نظام التسجيل الإلكتروني:

يتيح نظام التسجيل الإلكتروني للمنشآت السياحية التسجيل لأغراض ضريبة السياحة عبر الإنترنت، دون الحاجة إلى زيارة مقر الهيئة العامة للضرائب. ويتضمن هذا النظام:

- منصة إلكترونية للتسجيل وتقديم المستندات المطلوبة.
 - إصدار الرقم الضريبي إلكترونياً وإرساله إلى المنشأة السياحية.
 - تحديث بيانات المنشأة السياحية إلكترونياً في حالة أي تغيير.
 - ربط نظام التسجيل الضريبي بنظام التراخيص السياحية لضمان شمول جميع المنشآت.
- وقد طبقت العديد من الدول نظام التسجيل الإلكتروني بنجاح، مثل الإمارات العربية المتحدة التي أطلقت منصة إلكترونية متكاملة لتسجيل المنشآت السياحية لأغراض ضريبة السياحة، مما ساهم في زيادة نسبة الامتثال الضريبي بشكل ملحوظ.

ثانياً: نظام الفوترة الإلكترونية:

يعد نظام الفوترة الإلكترونية من أهم الوسائل التكنولوجية لضمان الشفافية في تطبيق ضريبة السياحة وتحصيلها ويتضمن هذا النظام:

- إصدار فواتير إلكترونية موحدة تتضمن بنداً خاصاً بضريبة السياحة.
 - ربط أنظمة الفوترة في المنشآت السياحية بالنظام المركزي للهيئة العامة للضرائب.
 - توثيق جميع المعاملات إلكترونياً وحفظها في قاعدة بيانات مركزية.
 - إمكانية التحقق من صحة الفواتير إلكترونياً من قبل السياح أو مفتشي الضرائب.
- ويمكن لإقليم كردستان الاستفادة من هذه التجربة مع مراعاة الظروف المحلية والبنية التحتية التكنولوجية في الإقليم.

ثالثاً: نظام الدفع الإلكتروني:

يسهل نظام الدفع الإلكتروني على المنشآت السياحية سداد ضريبة السياحة المستحقة عليها، مما يقلل من تكاليف التحصيل ويزيد من كفاءته ويتضمن هذا النظام:

- منصة إلكترونية للدفع تتيح استخدام مختلف وسائل الدفع الإلكتروني.

- ربط نظام الدفع بالحسابات البنكية للمنشآت السياحية والخزينة العامة.
- إصدار إشعار دفع إلكتروني يمكن استخدامه كإثبات للسداد.
- تحديث السجل الضريبي للمنشأة السياحية آلياً عند السداد.

رابعاً: تطبيقات الهاتف المحمول:

- يمكن تطوير تطبيقات للهاتف المحمول تساعد في تعزيز الشفافية والرقابة على تطبيق ضريبة السياحة. ومن أمثلة هذه التطبيقات:
- تطبيق للسياح يتيح لهم التحقق من صحة الفواتير وقيمة الضريبة المفروضة عليهم.
 - تطبيق للمنشآت السياحية يسهل عليها تقديم الإقرارات الضريبية وسداد الضريبة.
 - تطبيق لمفتشي الضرائب يساعدهم في عمليات التفتيش الميداني وتوثيق المخالفات.
 - تطبيق للإبلاغ عن المخالفات الضريبية في القطاع السياحي.

خامساً: تحديات تطبيق التكنولوجيا وسبل مواجهتها:

- رغم الفوائد العديدة لاستخدام التكنولوجيا في تطبيق ضريبة السياحة، إلا أن هناك تحديات قد تواجه تطبيقها في إقليم كردستان. ومن أبرز هذه التحديات:
- ضعف البنية التحتية التكنولوجية في بعض المناطق السياحية.
 - نقص الكوادر المؤهلة للتعامل مع التطبيقات التكنولوجية الحديثة.
 - مقاومة بعض المنشآت السياحية للتحول الرقمي خوفاً من زيادة الرقابة عليها.
 - ارتفاع تكلفة تطوير وتطبيق الأنظمة التكنولوجية المتطورة.
- ويمكن مواجهة هذه التحديات من خلال:

- تطوير البنية التحتية التكنولوجية في المناطق السياحية، مع إمكانية تخصيص جزء من حصيلة الضريبة لهذا الغرض.
- تدريب العاملين في القطاع السياحي والإدارة الضريبية على استخدام التطبيقات التكنولوجية الحديثة.

- تقديم حوافز للمنشآت السياحية التي تتبنى التحول الرقمي في تعاملاتها الضريبية.
- التطبيق التدريجي للأنظمة التكنولوجية، مع البدء بالمنشآت السياحية الكبرى ثم التوسع تدريجياً.

في الختام، يمكن القول إن استخدام التكنولوجيا ووسائل الرقابة الحديثة يمثل ركيزة أساسية لضمان تطبيق ضريبة السياحة بشكل فعال وشفاف في إقليم كردستان. ويتطلب ذلك وضع استراتيجية متكاملة للتحول الرقمي في مجال الضرائب السياحية، مع مراعاة الظروف المحلية والبنية التحتية المتاحة، والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في هذا المجال.

الخاتمة

أولاً: الاستنتاجات

١. إقليم كردستان العراق يمتلك مقومات سياحية كبيرة غير مستثمرة بالشكل الأمثل: على الرغم من تنوع المعالم السياحية وتزايد عدد السياح في الإقليم، إلا أن غياب مصادر تمويل مخصصة لتطوير هذا القطاع يحد من قدرته على المنافسة إقليمياً.
٢. النظام القانوني في الإقليم يعاني من فراغ تشريعي فيما يخص تنظيم ضريبة السياحة: لا توجد قوانين واضحة أو مستقلة تتعلق بفرض ضرائب على السياحة في الإقليم، مما يجعل تطبيق أي رسوم أو ضرائب حالية عرضة للتأويل، ويؤثر سلباً على الشفافية والعدالة.
٣. الاعتماد الكبير على الموازنة الاتحادية يدفع إلى ضرورة تنويع مصادر الدخل المحلي: فرض ضريبة على السياحة يمكن أن يساهم في تقليل الاعتماد على بغداد وتحقيق قدر أكبر من الاستقلال المالي للإقليم، خاصة في ظل الأزمات المتكررة بشأن الحصص المالية.
٤. مخاوف المستثمرين والسياح من عدم الاستقرار القانوني قد تشكل عائقاً أمام تطبيق الضريبة: في ظل غياب بيئة قانونية مستقرة وواضحة، فإن فرض ضريبة جديدة قد يقابل بمخاوف من قبل القطاع الخاص، خاصة في ظل المنافسة الإقليمية من وجهات سياحية أخرى.
٥. الرقابة والامتنال الضريبي في الإقليم بحاجة إلى تحديث وتطوير: ضعف استخدام النظم الإلكترونية وغياب آليات رقابة فعالة على المنشآت السياحية يجعل من الصعب ضمان الالتزام العادل والفعال بضرورة السياحة في حال تطبيقها.

ثانياً: التوصيات

١. تشريع قانون خاص بضريبة السياحة في إقليم كردستان: يوصى بإصدار قانون خاص ينظم ضريبة السياحة في الإقليم، يتضمن تعريفاً دقيقاً

- للخدمات الخاضعة للضريبة، النسب المفروضة، والإعفاءات، بما يراعي خصوصية الإقليم والسياق المحلي.
٢. إنشاء صندوق خاص بإيرادات السياحة يفضل تخصيص العائدات الناتجة عن ضريبة السياحة في صندوق مستقل يستخدم فقط لتطوير البنية التحتية السياحية، حماية البيئة، وصيانة المواقع التراثية في الإقليم.
٣. اعتماد التكنولوجيا في التحصيل والرقابة: من الضروري تطوير نظام إلكتروني حديث يربط بين الفنادق، شركات النقل السياحي، والدوائر الضريبية لضمان الشفافية ومنع التهرب.
٤. تنسيق الضريبة مع السياسات الاتحادية والدولية: ينصح بضمان توافق الضريبة مع قوانين الضرائب الاتحادية في العراق، ومع الاتفاقيات الدولية التي تعنى بحقوق السياح والمستثمرين، لتفادي التعارض القانوني أو الدبلوماسي.
٥. تقديم إعفاءات وتسهيلات في المراحل الأولى من التطبيق: لضمان قبول الضريبة وتشجيع الاستثمار، ينصح بمنح إعفاءات مؤقتة للمشاريع السياحية الجديدة، أو تقديم تخفيضات ضريبية للمشاريع التي توظف عمالة محلية أو تساهم في تنمية المناطق الريفية.
٦. تنظيم حملات توعية بالتعاون مع القطاع الخاص: يوصى بتنظيم حملات إعلامية لتوضيح أهداف الضريبة وفوائدها، بمشاركة الغرف السياحية واتحادات الفنادق والمستثمرين، مما يعزز الشفافية ويقلل من الاعتراضات.

قائمة المصادر:

أولاً: الكتب:

١. حسن عواضة، المالية العامة والتشريع الضريبي، بيروت: دار النهضة العربية، ٢٠١٨.
٢. عبد الباسط علي جاسم، النظام الضريبي: دراسة مقارنة، القاهرة: دار الكتب القانونية، ٢٠١٨.
٣. عبد الباسط علي جاسم، العدالة الضريبية، دراسة مقارنة، القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٥.
٤. علي لطفي، الضريبة والتنمية، الإسكندرية: المكتب العربي الحديث، ٢٠١٩.
٥. محمد دويدار، الضرائب السياحية في التشريعات المقارنة، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، ٢٠٢١.
٦. محمد سعيد فرهود، النظام الضريبي في العراق، بغداد: دار النهضة العربية، ٢٠١٨.

ثانياً: القوانين و القرارات:

١. قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.

٢. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٣. قرار فرض الضريبة المبيعات رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧.
٤. الدستور العراقي سنة ٢٠٠٥.
٥. قانون رقم (٤) لسنة ٢٠٠٥ قانون الاستثمار في اقليم كردستان – العراق.
٦. قانون وزارة السياحة في اقليم كردستان – العراق رقم ٢٠ لسنة ٢٠٠٦.
٧. قانون الاستثمار في إقليم كردستان رقم (٤) لسنة ٢٠٠٦ المعدل.
٨. قانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ قانون حماية و تحسين البيئة في اقليم كردستان - العراق.
٩. قانون حماية المستهلك في العراق رقم (١) لسنة ٢٠١٠.
١٠. المادة (٢) من قانون المنافسة ومنع الاحتكار العراقي رقم (١٤) لسنة ٢٠١٠.
١١. قانون رقم (١٠) لسنة ٢٠١٩ قانون تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة دولة الامارات العربية المتحدة .
١٢. قانون تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق والحكومة الهنكارية رقم (١٨) لسنة ٢٠٢٠.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية:

١. دليل ضريبة الدخل، الهيئة العامة للضرائب جمهورية العراق <https://tax.mof.gov.iq>
٢. إتفاق بين بغداد واربيل بشأن الضرائب، <https://gov.krd/dmi-ar/activities/news-and-press-releases/2024/july/%D9%B3%D8%AA%D9%81%D8%A7%D9%82-%D8%A8%D9%8A%D9%86-%D8%A8%D8%BA%D8%AF%D8%A7%D8%AF-%D9%88%D8%A7%D8%B1%D8%A8%D9%8A%D9%84-%D8%A8%D8%B4%D8%A3%D9%86-%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D8%A7%D8%A6%D8%A8/>
٣. مدونة السلوك العالمية للسياحة، منظمة السياحة العالمية، ١٩٩٩.