

العدالة الضريبية وأثرها في الامتثال الضريبي

Tax Justice and its Effect in Tax Compliance

Ass. Lecturer Muna Abdul Fattah Ahmed

Received

18-07-2023

Accepted

16-08-2023

Published

30-09-2023

Abstract

The research aims to verify the dimensions of tax justice that exist in Iraq, and to determine their impact on tax compliance. Through a revised model of tax justice based on the literature of tax justice according to the classification of the studies of (Saad, 2009), (Wenzel, 2002), by using a questionnaire as an experimental measurement tool designed to be in line with perceptions of tax justice in Iraq. To define the dimensions of tax justice (the independent variable) with eight dimensions (Distributive justice, Exchange justice, Vertical justice, Horizontal justice, Retributive justice, procedural justice, administrative justice) and measure its impact on tax compliance (the dependent variable). The number of distributed questionnaires was (49). Distributed to a number of professionals and academics in the field of specialization. A set of statistical methods were used to study the relationship between the two research variables, using the statistical program (SPSS) to analyze the data and calculate (the arithmetic mean, correlation coefficient, coefficient of variation, F test, R2 coefficient of determination, T test, Cronbach's alpha coefficient). The results of the research showed that there is a relationship and a positive effect of significant significance between tax justice and tax compliance. And that the most influential dimensions of tax justice in tax compliance were the exchange justice dimension and the distributive justice dimension, while the least influential dimensions in tax compliance came personal justice dimension. The research recommended using the proposed model of tax justice perceptions presented in this study, by financial policy makers, to create a fairer tax system that enables taxpayers and the General Tax Authority to establish a more effective system, to enhance the level of tax compliance.

Keywords: Tax justice, Distributive justice, Exchange justice, Vertical justice, Horizontal justice, Retributive justice, procedural justice, Administrative justice, Tax compliance.

المستخلص :

يهدف البحث الى التحقق من ابعاد العدالة الضريبية الموجودة في العراق، وتحديد أثرها في الامتثال الضريبي. من خلال أنموذج منقح للعدالة الضريبية يستند الى ادبيات العدالة الضريبية وفق تصنيف دراستي كل من (Saad, 2009)، (Wenzel, 2002) عبر استخدام استبانة كاداة قياس تجريبية صممت لتتماشى مع تصورات العدالة الضريبية في العراق. ليتم تحديد ابعاد العدالة الضريبية (المتغير المستقل) بثمانية ابعاد (العدالة التوزيعية، العدالة الرأسية، العدالة الأفقية، عدالة التبادل، العدالة الشخصية، العدالة الاجرائية، العدالة الجزائية، العدالة الادارية) وقياس اثرها على الامتثال الضريبي (المتغير التابع). بلغ عدد الاستبانات الموزعة (49) استبانة، وزعت على عدد من المكلفين بضريبة الدخل، والمهنيين، والاكاديميين في حقل الاختصاص. كما تم استخدام مجموعة من الاساليب الاحصائية لدراسة العلاقة بين متغيري البحث، باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) لتحليل البيانات واحتساب (الوسط الحسابي، معامل الارتباط، معامل الاختلاف، اختبار F، معامل التحديد R^2 ، اختبار T، معامل الفا كرونباخ). وقد اظهرت نتائج البحث وجود علاقة وتأثير ايجابي ذي دلالة معنوية بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي. وان اكثر ابعاد العدالة الضريبية تأثيرا في الامتثال الضريبي كان بعد عدالة التبادل وبعد العدالة التوزيعية فيما جاء اقل الابعاد تأثيرا في الامتثال الضريبي بعد العدالة الشخصية. اوصى البحث باستخدام الانموذج المقترح لتصورات العدالة الضريبية الوارد بهذه الدراسة، من قبل صانعي السياسات المالية، لانشاء نظام ضريبي اكثر عدالة يمكّن المكلفين والهيئة العامة للضرائب، على انشاء نظام اكثر فاعلية لتعزيز مستوى الامتثال الضريبي.

الكلمات المفتاحية: العدالة الضريبية، العدالة التوزيعية، عدالة التبادل، العدالة الرأسية، العدالة الأفقية، العدالة الجزائية، العدالة الاجرائية، العدالة الادارية، الامتثال الضريبي.

المقدمة Introduction

تعد العدالة الضريبية أداة اجتماعية هامة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتتجلى في مبادئ أو قواعد تضم التنظيم الفني الضريبي وتتمثل في أربعة عناصر تبعا لتصنيف آدم سميث وهي: المساواة والعمومية واليقين والملائمة. وهي أساس تقييم النظام الضريبي، وتعتبر هفا أساسيا في النظام الضريبي يتم في ضوءها تحديد التفاوت بين الممولين في مقدار دخولهم وثرواتهم، فهي مبدأ جوهري من المبادئ الضريبية وشرط ضروري لتحقيق التوازن بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين لتلافي اجحاف الابعاء الضريبية بهم. وتخفف من حدة التفاوت بين طبقات المجتمع وتعمل على اعادة توزيع الثروات والدخول. كما أن لديها القدرة على إحداث تغييرات هيكلية وعميقة في الاقتصاد (Mohammed et al., 2021).

وتلعب السياسة الضريبية¹ دور مهم في تحقيق العدالة الضريبية، وذلك بتحديد كيفية توزيع الأعباء الضريبية، ومقدار ما يتم تعبئته من الإيرادات الضريبية. لتحفيز الاستثمارات وتوجيه الانفاق نحو الخدمات العامة. ووفقاً لأدم سميث فإن اهم جانب في عملية تحصيل الضرائب هي عدالة الضريبة، وأن النظام الضريبي يعد عادلاً عندما يشعر دافعو الضرائب بانهم يدفعون الضريبة على اساس قدرتهم على الدفع (العدالة الرأسية). التي سوف يكون لها الاثر الاكبر في زيادة الامتثال الضريبي. ويمكن ان يشعر دافعو الضرائب بالظلم الضريبي اذا كانت الضريبة التي دفعوها لا تتناسب مع الخدمات العامة التي حصلوا عليها، ويبرز هنا دور الدولة الاكبر في تحقيق مبدأ العدالة في توزيع الإيرادات على افراد المجتمع من خلال نظام ضريبي شفاف وعادل. ان وجود مثل هكذا نظام له الاثر المباشر في زيادة الامتثال الضريبي وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية. وقد ثبت من خلال مراقبة سلوك المكلفين في مختلف الدول انهم لا يمتثلون للقوانين الضريبية الا عندما يشعرون ان تكلفة عدم الامتثال للضريبة تفوق تكلفة الامتثال الضريبي (Al Najjar, 2019). بناءً على ماسبق ولغرض تحقيق هدف البحث وقياس مدى وجود ابعاد العدالة الضريبية في العراق وتأثير هذه الابعاد على مستوى الامتثال الضريبي للمكلفين. سيتم تناول البحث بتقسيمه كالآتي :

1 السياسة الضريبية مجموعة القرارات المتخذة من قبل الحكومة لتأسيس وتنظيم وتطبيق الاقطاعات الضريبية طبقاً لاهداف السلطات العمومية.

المبحث الاول: منهجية البحث.

المبحث الثاني: التأطير النظري ويتضمن ، العدالة الضريبية، الامتثال الضريبي

المبحث الثالث: التأطير التطبيقي ويتضمن تحليل نتائج البحث واختبار فرضياته

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1-المبحث الاول : منهجية البحث The Methodology of Research

2-مشكلة البحث Research Problem: تتمثل مشكلة البحث بارتفاع نسب عدم الامتثال الضريبي بين المكلفين، والذي انعكس على ضعف الحصيلة الضريبية. والذي يقودنا الى البحث في مدى عدالة النظام الضريبي. من خلال تحليل تصورات العدالة الضريبية في العراق. ومعالجة السؤال البحثي، ماهو أثر العدالة الضريبية في الامتثال الضريبي في العراق، ومن ثم تحديد الابعاد الضريبية الموجودة للعدالة الضريبية في العراق، وفيما اذا كان هناك فجوة لامتثال المكلفين واثار ذلك على امتثالهم الضريبي.

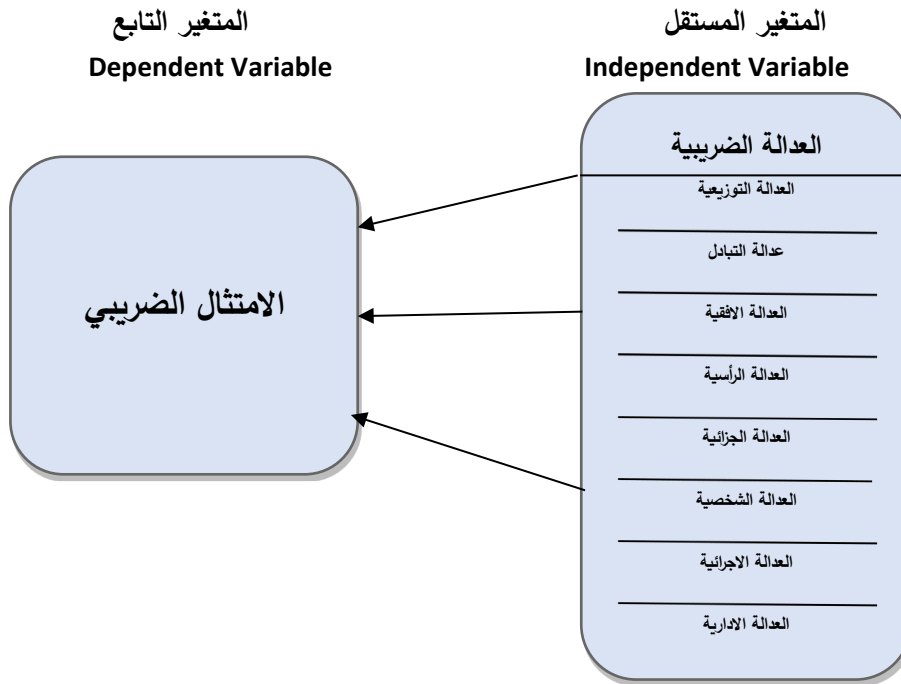
3-اهمية البحث Research Importance

- 1- تأتي اهمية البحث من اهمية تحسين الامتثال الضريبي للمكلفين لزيادة الحصيلة الضريبية اللازمة لتمويل الخزينة العامة. واسباب عزوف المكلفين عن الامتثال للضريبة الذي انعكس على دور الدولة التنموي والاجتماعي.
- 2- التوسع في الفهم النظري لموضوع العدالة الضريبية. للوصول الى رؤية محددة حول تصورات المكلفين للعدالة الضريبية. وتحديد ابعادها الموجودة في العراق.
- 3- ندرة البحوث التي تناولت تصورات العدالة الضريبية وابعادها في العراق، حيث ان تحديد تصورات المكلفين عن كل بعد من ابعاد العدالة الضريبية سوف يؤثر في مستوى امتثالهم الضريبي .

4-اهداف البحث Research Objectives

- 1- تحديد العلاقة بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي. لتطوير فهم اكثر شمولاً للعلاقة بينهما .
- 2- تحليل وقياس أثر العدالة الضريبية وابعادها في الامتثال الضريبي.
- 3- تقديم أنموذج للعدالة الضريبية يتضمن الابعاد الاساسية والفرعية للعدالة الضريبية للارتقاء بمستوى الامتثال الضريبي في العراق.

5- أنموذج البحث Research Model



6- الفرضيات Hypothesis

الفرضية الرئيسية الأولى H1 : توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي.

الفرضية الرئيسية الثانية H1: يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعدالة الضريبية في الامتثال الضريبي.

7- أدوات القياس : تم الاطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث والاستفادة من ادواتها لبناء وتصميم أنموذج الاستبانة، ثم استخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) لاحتساب (الوسط الحسابي، معامل الاختلاف ، معامل الارتباط ، معامل الانحدار، اختبار F، معامل التحديد R^2 ، اختبار T، معامل الفا كرونباخ) لقياس مستوى الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث.

8- منهج البحث Research Method استخدم البحث المنهج الوصفي التحليلي والذي يهتم بوصف الظاهرة ويعبر عنها تعبيراً كمياً ونوعياً، وصياغة عدد من الاسئلة المنطقية لتي تناقش ابعاد المشكلة ، وتفسير العلاقات السببية بين متغيرات البحث.

9- حدود البحث Limitation

-الحدود المكانية : مركز محافظة بغداد، جامعة بغداد.

- الحدود الزمانية : سنة 2023.

10- عينة البحث Research Sample: تم اعتماد العينة القصدية. لعدد من الاكاديميين في تخصص المحاسبة والضرائب في جامعة بغداد، المحاسبين القانونيين المعتمدين في بغداد، المدققين في جامعة بغداد، عدد من مكلفي ضريبة الدخل. وقد وزعت الاستبانة بعدد 70 استمارة اعيد منها 66 استمارة واستبعدت 17 لعدم اكتمالها، عدد الاستثمارات المعتمدة 49 استمارة، مايمثل 70% من اجمالي الاستبانات الموزعة. وقد ركزت الدراسة على تصورات المهنيين في مجال الضريبة لانهم يمتلكون القدرة الكافية على تقييم كل من النظام الضريبي والمكلفين بدفع الضرائب. وفيما يتعلق بالاكاديميين فمن القائمين بتدريس المحاسبة والضريبة في الجامعات والمعاهد العليا العراقية. من اجل الحصول على اجابات مفيدة تصلح للتحليل الاحصائي لاغراض البحث.

11- تحليل خصائص العينة Analysis of sample characteristics

بلغت نسبة المهنيين 50 % من اجمالي العينة ، ونسبة الاكاديميين 35 % . اما نسبة مكلفي ضريبة الدخل فكانت 15 %.

كما بلغت نسبة المؤهل العلمي للدبلوم 10%، والبكالوريوس 45 %، والماجستير 18 % والدكتوراه 27 % .

كما شكل اختصاص المحاسبة 47 %، الضرائب 30 %، ادارة 15 %، اخرى 8 %.

وان نسبة من لديه سنوات خدمة من (10-5 سنوات) 28 %، ومن (25-11 سنة) 51 %، ومن 26 سنة فأكثر 24 %.

12- اداة البحث Research Tool: تم استخدام الاستبانة كاداة لجمع البيانات الاولية حيث تم تصميم أنموذج استبانة منقح، على وفق المقاييس المختبرة في الادبيات الضريبية ذات العلاقة بموضوع البحث. واشتمل الجزء الاول من الاستبانة على مجموعة الاسئلة المتعلقة بالعدالة الضريبية استناداً لمقاييس دراسة كل من (Saad, 2009) (Saad, 2011) (Wenzel, 2002) (Benk & Budak, 2012) فيما تضمن الجزء الثاني من الاستبانة على الاسئلة المتعلقة بقياس الامتثال الضريبي والمستندة الى دراسة (Helhel & Ahmed, 2014)، (Vaillancourt & Barros, 201) (العامري والطويل، 2017) واحتوت الاستبانة (44 سؤالاً للمحور الاول و36 سؤالاً للمحور الثاني) وطلب من المستجيبين تقييم اهمية كل سؤال باستخدام مقياس ليكرت الخماسي (اتفق كلياً، اتفق، حيادي، لاتفق، لاتفق كلياً).

13- اختبار صدق وثبات الاداة Testing the validity and reliability of the tool

لتحقيق صدق الاستبانة تم عرضها على مجموعة من اساتذة الجامعة في مجال الضريبة والمحاسبة في جامعة بغداد ، وقد عدلت فقراتها وفقاً لآرائهم، اما عن معامل الثبات لمقاييس البحث (الاستبانة) فقد جرى اعتماد مقياس كرونباخ الفا Cronbach's Alpha لاحتساب معاملات الارتباط بين فقرات الاستبانة وكان مقدارها (0.927) لجميع فقرات المقياس وهي اكبر من (0.80) واستناداً الى (Hof, 2012) يعتبر الاستبيان موثقاً به، وتشير النتيجة الى توافر الاتساق الداخلي لجميع فقرات المقياس وصلاحيته لاجراء التحليلات الاحصائية.

جدول رقم (1) اختبار ثبات مقاييس البحث باستخدام معامل كرونباخ الفا (r)			
القرار	معامل ارتباط الفا (معامل ثبات المقاييس)	طول الفقرات n	متغيرات البحث
مقبولة ومعدل عليها بشكل كبير	.804	34	العدالة الضريبية
	.930	40	الامتثال الضريبي
	.927	74	الاجمالي

المصدر: من اعداد الباحث استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي

المبحث الثاني : التأطير النظري Theoretical Framing

1- العدالة الضريبية Tax Justice

مفهوم العدالة الضريبية مفهوم نسبي قد يختلف في تفسيره من شخص الى آخر، اذ يتوقف على الفلسفة الاجتماعية السائدة في المجتمع، كما توجد عدة صعوبات في تحقيقها، تتمثل في صعوبة قياس اثر الضريبة لكل مكلف، وعدم امكانية تعيين عبء الضريبة التي تقع عليه بدقة، اذ قد يختلف العبء النفسي للضريبة من شخص الى آخر حسب تقديره لجدوى الانفاق العام (Ibrahim, 2019). فالعدالة الضريبية هي "توزيع العبء الضريبي على الافراد سواء كان المكلف شخص طبيعي او معنوي توزيعاً عادلاً، بناءً على المقدرة على الدفع". فهي تتخذ معنى التضحية الشخصية بالمنفعة معياراً للعدالة الضريبية. لان المكلف يحرم من الاستخدام البديل للمبلغ الذي دفعه كضريبة. (Bou Baker, 2021) وينظر للعدالة على انها يجب ان تكون في كل عمل تقوم به الدولة تجاه مواطنيها، ولكن تبرز اهميتها بشكل خاص بالتشريعات الضريبية بسبب زيادة التفتقات العامة للدولة وبالتالي تؤدي الى زيادة عبء الضريبة على المكلف، والتي استوجبت المطالبة بالعدالة الضريبية التي تخفف من عبء الضريبة. (Mahmoud & Qanbar, 2017) (Flayyih et al. 2022)

وبحسب آدم سميث يعتبر النظام الضريبي عادل عندما يتم فرض الضرائب على دافعي الضرائب بناءً على قدرتهم على الدفع وهو ما يؤكد العدالة الرأسية، ولكنه لا يشمل العدالة الضريبية الشاملة ولا بد من الإشارة هنا إلى العدالة الأفقية التي تشير إلى المعاملة المتساوية للأفراد المتساوين في الظروف الاقتصادية. ولكن هذه المعاملة المتساوية تتعارض أحياناً مع الأهداف الاقتصادية للضرائب، لذا أشار (Holmes, 2001) إلى أن جميع الأنظمة الضريبية تخلت عنها عملياً لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. لقد شغل موضوع العدالة الضريبية فضول الكثير من الباحثين لتأثيره المباشر على تحسين الامتثال الضريبي. واختلفوا في تصنيف أبعادها، إذ تختلف هذه الأبعاد تبعاً للبلد الذي اقيم فيه البحث والعينة المختارة وعوامل أخرى كثيرة. فمنهم من قسم أبعاد العدالة بأربعة أبعاد (العدالة الرأسية، العدالة الأفقية، عدالة التبادل والعدالة الاجرائية) كدراسة (Farrar, 2011) والتي أجريت في كندا حيث قامت بتطوير مقاييس لهذه الأبعاد باستخدام تحليل SEM على نموذج القياس المستخدم، وتوصلت إلى أن هناك تأثير إيجابي للعدالة الأفقية والاجرائية مجتمعة على الالتزام الضريبي للكنديين، وأن بالإمكان تحسين الامتثال الضريبي لدافعي الضرائب الكنديين إذا قاموا بالإيداع الضريبي في وقته المحدد. فيما اختبرت دراسة (Faizal et al., 2017) تأثير العدالة والثقة في الالتزام الضريبي في ماليزيا من خلال تمييز العدالة الضريبية إلى ثلاثة أنواع هي (العدالة الاجرائية، العدالة التوزيعية والعدالة الجزائية) باستخدام استبانة استمدت من دراسات سابقة وتوصلت إلى أن العدالة الاجرائية والثقة ترتبط وتؤثر إيجابياً في الامتثال الضريبي وأن الثقة لا تتوسط العلاقة بين العدالة والامتثال الضريبي. وركزت دراسة (Saad, 2009) على دور العدالة في قرارات الامتثال الضريبي لدافعي الضرائب في ماليزيا من خلال فحص أثر المعرفة والتعقيد الضريبي في العدالة الضريبية باستخدام نموذج نظرية السلوك المخطط. واختبار عينة من دافعي الضرائب باجر وتوصلت أن نظام ضريبة الدخل في ماليزيا عادل وشفاف. أما دراسة (Abdul, 2019) والتي حلت تأثير العدالة الضريبية في الامتثال الضريبي في كينيا. والتي صنفت العدالة الضريبية إلى أربعة أبعاد هي (العدالة الأفقية، والعدالة الرأسية، عدالة التبادل والعدالة الاجرائية) من خلال استخدام معادلة تم نمذجتها استناداً لطبيعة العينة المختارة، وانتهت إلى وضع مقاييس موثوقة لبعد العدالة الاجرائية. كما توصلت إلى أن السياسات الرامية إلى تعزيز الامتثال في كينيا تتطلب نهجاً متعدد الأوجه يأخذ في الاعتبار تدابير العدالة التقليدية لأن بعض التدابير في الواقع العملي تزيد مستويات الامتثال الضريبي سوءاً. كما أن الأبعاد المختلفة للامتثال الضريبي تتأثر بشكل مختلف بمتغيرات الرقابة. فيما كان هدف دراسة (Zyoud et al., 2022) تحديد أثر العدالة الضريبية في الالتزام الضريبي للمكلفين بضريبة دخل الأرباح الحقيقية في سوريا، بواسطة الثقة في الإدارة الضريبية كمتغير وسيط، من خلال استبانة تم توزيعها على عينة من مكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية في محافظة اللاذقية. وتوصلت إلى وجود أثر طردي ذو دلالة احصائية للحالة التفاعلية بين الثقة وكل من العدالة الاجرائية والتوزيعية والجزائية في الالتزام الضريبي. فيما اختارت دراسة (Widuri & Irawan, 2019) عينة من دافعي الضرائب في مدينة كرسك باندونيسيا، واختبرت تأثير الثقة في الحكومة على الامتثال الضريبي باستخدام تصور العدالة الضريبية كمتغير وسيط بهيكل نموذج معادلة، باستخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، أسفرت النتائج عن وجود تأثير إيجابي معنوي للثقة في الحكومة على الامتثال الضريبي. كما توصلت إلى أن تصورات العدالة الضريبية لها تأثير إيجابي ومعنوي كمتغير وسيط للعلاقة بين الامتثال الضريبي والثقة في الحكومة. أما دراسة (Savidah et al., 2020) فقد تناولت تصورات العدالة الضريبية في الإعفاءات الضريبية وتأثيرها على الامتثال الضريبي. من خلال استبانة وزعت على 133 مستجيب وتوصلت إلى أن فرض سياسة عفو ضريبي أكثر عدالة تعمل على تحسين الامتثال الضريبي بعد فترة العفو. وأن السلطة الضريبية تحتاج إلى إجراء تحسينات جوهرية لإنشاء سياسة عفو ضريبي أكثر عدلاً في المستقبل. كما حلت دراسة (Alwan, 2018) طرق تقدير الضريبة في الهيئة العامة للضرائب العراقية والمقارنة بين هذه الطرق للوصول إلى الطريقة الأكثر عدالة في تقدير ضريبة الدخل في العراق وتوصلت إلى أن طريقة التقدير الإضافي والتقدير الاحتياطي والتقدير بالاتفاق تحقق العدالة الضريبية أما التقدير الإداري والتقدير بموجب الضوابط لايحققان العدالة الضريبية. فيما تحققت دراسة (Azmi et al., 2008) فيما إذا كانت أبعاد العدالة الضريبية الموجودة في البلدان الغربية موجودة أيضاً في بلدان آسيوية. وإن أبعاد العدالة الضريبية الخمسة هي (العدالة العامة، هيكل معذل الضريبة، التبادل مع الحكومة، المنفعة الذاتية والموقف تجاه

ضرائب الأثرياء). باستخدام استبانة العدالة الضريبية المطورة من Gerbing وزعت الاستبانة على 390 ماليزي. وتوصلت الى ان الماليزيون لا يصنفون العدالة الضريبية كما يصنفها Gerbing وان مفهومهم للعدالة يضم ثلاثة أبعاد فقط هي: العدالة العامة، وهيكل معدل الضريبة، والمنفعة الذاتية. فهم لا يعتبرون بعد التبادل مع الحكومة بُعد منفصل عن العدالة العامة للنظام الضريبي، ولا يعتبرون أنّ هيكل معدل الضريبة والموقف تجاه ضرائب الأثرياء كأبعاد منفصلة. واوز سبب ذلك الى الاختلافات الثقافية في ماليزيا بالمقارنة مع البلدان الغربية.

1-1 أنواع العدالة الضريبية Types of tax justice

تم فحص الادبيات المتعلقة بالعدالة الضريبية لفهم الطبيعة متعددة الابعاد للعدالة الضريبية، اذ يختلف الباحثون في تصنيفهم لابعادها فالبعض استند لتصنيف ابعاد العدالة الضريبية الى تصنيفات العدالة التنظيمية والتي تتضمن (عدالة عملية التقييم الضريبي، العدالة الافقية، وعدالة التبادل) (Farrar et al., 2020). وصنفها آخرون استناداً الى طبيعة العلاقة بين اصحاب المصلحة وعلاقاتهم مع بعضهم البعض (العلاقة بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب). وقد حدد (Gerbing, 1988) في دراسته الرائدة في هذا المجال والتي تعد اصل اغلب الدراسات التي جاءت بعده، ابعاد العدالة لتشمل اربعة ابعاد (العدالة العامة، عدالة التبادل، الموقف تجاه فرض الضرائب على الاثرياء، هيكل معدل الضريبة) هذا على مستوى الولايات المتحدة الامريكية. اما دراستي (Richardson, 2005a) (Gilligan & Richardson, 2005) اللتان قارنتا تصورات العدالة بين دافعي الضرائب في استراليا وهونج كونج، وحددت ابعاد العدالة الضريبية بخمسة ابعاد وهي (العدالة العامة، التبادل مع الحكومة، عدالة الاحكام الخاصة، وهيكل معدل الضريبة، المصلحة الذاتية). اما على صعيد هونج كونج فقد تم اضافة بعد سادس من قبل (Richardson, 2006b) لتصنف الى (العدالة العامة، التبادل مع الحكومة، العدالة الذاتية، العبء الضريبي لاصحاب الدخل المتوسط، وعدالة التخصيصات لذوي الدخل المرتفع، هيكل اسعار الضريبة). وبناءً على ذلك افانه من الصعب مقارنة تصورات العدالة بشكل مباشر ووضع مقاييس موحدة لتعتمد لتحديد ابعاد العدالة الضريبية وتعميمها، بسبب الاختلافات في الهيكل الضريبي، والمقاييس المستخدمة، والفترة الزمنية، وخصائص العينة المختارة، والصفات الشخصية للأفراد، ورغبة دافعي الضرائب، واختلاف الثقافات والبلد الذي اجريت فيه الدراسة (Saad, 2012).

وسنستند في تصنيفنا لابعاد العدالة الضريبية على نموذج مطور تم تصميمه لاجراض الاختبار، مستمد من كل من دراستي (Saad, 2009) (Wenzel, 2002) وذلك بتصنيف تصورات العدالة الضريبية الى ثمانية ابعاد تتضمن الابعاد الفردية والابعاد العامة للعدالة الضريبية وهي (العدالة التوزيعية، العدالة الرأسية، العدالة الافقية، عدالة التبادل، العدالة الاجرائية، العدالة الشخصية، العدالة الجزائية، والعدالة الادارية) لتحديد اي الابعاد اكثر تأثيراً على سلوك الامتثال الضريبي لغرض الوصول الى اسباب عدم الامتثال الضريبي بصورة دقيقة ومحددة.

1-العدالة التوزيعية distributive justice : يقصد بمصطلح العدالة التوزيعية في المجال الضريبي مرحلة إنفاق حصيللة الإيرادات الجبائية وضرورة توزيعها بشكل عادل يقنع المكلفين بها وغير المكلفين ويشعرهم بالإنصاف وعدم التمييز، بحيث يركز على نتائج قرارات او قوانين أو أحكام توزيع تلك الإيرادات بعيداً عن العدالة في توزيع العبء الضريبي على أساس أن توزيع العبء الضريبي يدخل ضمن تقسيمات أخرى للعدالة. (Al Dakhil, 2022) وهي تعنى بالتبادل العادل بين الموارد والفوائد والتكاليف. (Hofmann et al., 2008). وتتضمن العدالة التوزيعية ثلاث انواع العدالة الافقية والعدالة الرأسية وعدالة التبادل. (Al Dakhil, 2022)

2- فالعدالة الافقية Horizontal justice تعني ان يتساوى الافراد ذوو المواقف الاقتصادية والاجتماعية المتماثلة في دفع نفس مقدار الضريبة بمعنى ان المكلفين المتساوين يعاملون معاملة ضريبية متساوية ويتحملون اعباء متساوية. (Ibrahim, 2019)

3- فيما تعني العدالة الرأسية **Vertical justice** ان يخضع دافعوا الضرائب في المواقف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة لمعدلات ضريبية مختلفة، وهو ما يمتاشى مع مبدأ القدرة التكليفية. وتتحقق العدالة الرأسية بالمساواة في التضحية، فيدفع الغني ضريبة اكبر من الفقير. لان عبء الضرائب الواقع على الغني اقل من عبئها على الفقير (Al Dakhil, 2022).

4- اما عدالة التبادل فهي تعنى ان دافعي الضرائب سيكون لديهم تصورات عادلة للنظام الضريبي اذا كانت الفوائد والخدمات المتلقاة من الحكومة عادلة مقارنة بمساهماتهم. وهي تنصب في الاستخدام الفعال للإيرادات الضريبية من قبل الحكومة. (Saad, 2011)

5- العدالة الشخصية **Personal justice** تتعلق بتصور دافع الضريبة فيما اذا كان نظام الضريبة مناسباً او غير مناسباً له. (Saad, 2012)

6- اما العدالة الجزائية **Retributive justice** فتتعلق بعدالة العقوبات المفروضة ورد الفعل على انتهاك القوانين. فمن غير العدل بالنسبة للمكلفين الملتزمين عدم معاقبة المكلفين غير الملتزمين. وهي العدالة المتصورة لتدابير حفظ المعايير. وتسود العدالة الضريبية عندما يتفق دافعوا الضرائب مع عمليات التدقيق الضريبي. والعقوبات المفروضة على التهرب الضريبي. ويمكن ان تؤدي عمليات التدقيق التعسفية والعقوبات غير العادلة الى مواقف سلبية تجاه السلطات الضريبية. (Hofmann et al., 2008)

7- اما العدالة الادارية **Administrative justice** فتتعلق بعدالة قانون الضرائب (العدالة السياسية) وهي عدالة تستخدمها الادارة الضريبية مع صانعي السياسات المالية. العدالة الإدارية معنية بتصورات دافعي الضرائب عن الكيفية تدير مصلحة الضرائب نظام ضريبة الدخل.

8- العدالة الاجرائية **Procedural justice** وتعني عدالة الإجراءات المتبعة بتحديد التخصصات (Greenberg, 1990)، والمعاملة او الخدمة التي يتلقاها المكلفون من الادارة الضريبية. (Zyoud et al., 2022). وقد تفوق العدالة الإجرائية العدالة التوزيعية في الأهمية أحياناً (Abdul Muti, 2021). وتعد الإجراءات عادلة إذا توفرت بها معايير الاتساق، الدقة، خلوها من الأخطاء، ممثلة لجميع المستفيدين، أخلاقية، وقابلية للتصحيح، المعاملة المحترمة من قبل الإدارة الضريبية والحياد. (Jackson & Milliron, 1986) وان وجود هذه المعايير في النظام الضريبي يعتبر أساس تقييم العدالة الاجرائية، وسيؤثر بالتأكيد على تصورات المكلفين لمفهوم العدالة الضريبية وعلى سلوك الامتثال الضريبي للمكلفين. (Wenzel, 2002) (Saad, 2009)

1-2- قياس العدالة الضريبية Tax Justice Measurement

يشوب عملية قياس العدالة الضريبية قدر كبير من الصعوبة والتعقيد نظرا لاسباب عدة من بينها التداخل ما بين مبدأ المنفعة ومبدأ القدرة على الدفع، وكذلك اختلاف الاساس المرجعي للقياس، وما إذا كان يتم الاعتماد على المقارنة ما بين العبء الضريبي ومستوى الدخل فقط أم يمتد ذلك ليشمل اثر الثروة (Al-Atabi & Al-Azzawi, 2018) من جانب آخر فإن محاولات قياس العدالة الضريبية الرأسية والافقية يتأثر بمستوى الابعاء المعيشية المختلفة ما بين المكلفين، لذلك لا بد من استقطاعها من مستوى الدخل الخاضع للضريبة لضمان العدالة لضريبية. ففي الولايات المتحدة الامريكية، تستخدم وزارة الخزانة الامريكية نماذج المحاكاة التي تعتمد على البيانات الجزئية لقياس العدالة الضريبية الا ان هناك بعض القيود التي تكتنف هذه النماذج مثل عدم كفاية تفاصيل البيانات الضريبية المتعلقة بالدخل والاستهلاك والثروة. وفي دول منظمة التعاون OECD تقاس العدالة الضريبية بحجم الضريبة الى اجمالي العمالة او اجمالي الضرائب التي يدفعها الموظفون وارياب العمل، ناقصا الاستحقاقات العائلية المستلمة، مقسومة على اجمالي تكاليف العمالة. (Joel et al., 2015)

اما في الدول النامية فيتم قياس العدالة الضريبية بالاعتماد على التغير النسبي في الدخل بعد الضريبة ومدى استجابة الوعاء الضريبي للتغيرات الاقتصادية المحيطة. ويعتبر المقياس المفضل لواضعي السياسات المالية لتمييزه بدقة قياس التغير في توزيع العبء الضريبي. كما تلجأ الحكومات لمؤشرات اكثر بساطة لقياس العدالة الضريبية مثل حجم القاعدة الضريبية، ومدى تعدد الاعفاءات، نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في هيكل الحصيلة الضريبية. (Bin Talha, 2019) (Mahmoud & Qanbar, 2017)

1-3- ركائز العدالة الضريبية Tax Justice Pillars تحقيق العدالة الضريبية يقوم على عدة ركائز اساسية وهي :

- تصاعد النظام الضريبي.
- منع التهرب والتجنب الضريبي. (Al-Amiri & Ahmed, 2015)
- الادارة الجيدة للاعفاءات الضريبية. (Al-Khafaji & Latif, 2017)
- الانفاق العام المساند لخفض الفقر.
- الادارة الضريبية الفعالة.
- شفافية الاموال العامة والخضوع للمساءلة. (Hamad et al., 2020)

2- الامتثال الضريبي Tax Compliance

1-2 مفهوم الامتثال الضريبي The concept of tax compliance

يعرف (AL Najjar, 2019) الامتثال الضريبي بأنه " التزام المكلفين بتنفيذ احكام القانون الضريبي. ويتم قياس درجة عدم الامتثال الضريبي عن طريق الفجوة الضريبية والتي تمثل الفرق بين الايرادات الضريبية الفعلية (المحصلة) والايادات الحقيقية، التي يجب تحصيلها في فترة زمنية محددة. الا انه اعيب على هذا التعريف من قبل (Mazur & Plumley, 2007) ووصف بأنه ضيق للغاية وبسيط. واقترحوا مكونات اخرى للفجوة الضريبية تتضمن ثلاثة مكونات ، وهي: فجوة عدم التقديم، فجوة عدم الإبلاغ ، وفجوة الدفع الناقص. وتشير فجوة عدم التقديم إلى مقدار الضريبة التي لم يتم دفعها في الوقت المحدد نتيجة إما تقديم نماذج الإقرار بعد تاريخ الاستحقاق أو عدم التقديم على الإطلاق. فجوة عدم الإبلاغ وهي الضريبة الإضافية المستحقة على نماذج الإقرارات المودعة في الوقت المناسب والناشئة عن الإبلاغ الخاطئ عن الالتزامات الضريبية على تلك الإقرارات. فجوة في الدفع الناقص وهي الضريبة التي يتم الإبلاغ عنها في الإقرارات المقدمة في الوقت المناسب، ولكن لم يتم دفعها في الوقت المحدد. اما (Roth et al., 1989) فقد عرف الامتثال الضريبي بأنه " تقديم الاقرارات الضريبية المطلوبة في الوقت المناسب، والتي تتضمن الابلاغ بدقة عن المسؤولية الضريبية وفقاً لقانون الضرائب النافذ وقت تقديم الاقرار. والسبب لفهم دوافع الامتثال او عدم الامتثال للضريبة ادى الى المزيد من البحث في هذا المجال من مختلف التخصصات المحاسبية والاقتصاد والعلوم السياسية والادارة وعلم النفس لغرض الوصول الى مستويات الامتثال المنشودة. وقد حددت دراسة (Jackson & Milliron, 1986) اربعة عشر متغيراً مؤثراً في سلوك الامتثال الضريبي لدافعي الضرائب والتي تشمل (العمر، الجنس التعليم، مستوى الدخل، مصدر الدخل، المهنة، تأثير الاقران، الاخلاق المهنية، العدالة، التعقيد ، الاتصال بهيئة الضرائب، العقوبات، احتمالات الكشف، ومعدلات الضرائب) .

2-2 العوامل المؤثرة في مستوى الامتثال الضريبي Factors affecting tax compliance

- 1- العدالة الضريبية: توصل (Etzioni, 1986) الى ان تأثير العدالة الضريبية على سلوك الامتثال الضريبي للمكلفين اكثر من تأثير معدلات الضرائب به.
- 2- الاسباب التشريعية: يعد النقص في التشريع الضريبي وعدم احكام صياغته وتضمنه ثغرات ينفذ منها المكلفين سبب لعدم الامتثال. ومن الجانب الآخر فان تنفيذ الاجراءات القانونية بشكلها الصحيح يعزز من مستوى الامتثال الضريبي. (Murphy, 2004) (AL-Azzawi et al., 2021)
- 3- ارتفاع العبء الضريبي وقصور الاعفاءات الضريبية : والعبء الضريبي يعني نسبة الضرائب المفروضة الى صافي دخل المكلف. كما ان عدالة الاعفاءات الضريبية مثل الاعفاءات العائلية تعزز من مستوى الامتثال الضريبي.
- 4- العوامل الاخلاقية : فإذا ما تحلى المكلف بالأمانة والاستقامة والالتزام بالقواعد الاخلاقية النبيلة فإن من شأن ذلك ان يعزز سلوك الامتثال الضريبي . (Wenzel, 2002)
- 5- العوامل الاجتماعية : وتتعلق بالكيفية التي ينظر بها المجتمع لغير الملتزمين بدفع الضريبة واعتبار ذلك اعتداء على حقوق المجتمع ناهيك عن الازدراء الاجتماعي للمتهربين والتنشئة الاجتماعية، التي لها أثر فعال في تعزيز سلوكيات الامتثال الضريبي .

- 6-ارتفاع اسعار الضرائب اذ تعمل على عدول الافراد عن شراء السلعة او الواقعة المنشئة للضريبة.
- 7- تعقيد الاجراءات الادارية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضريبة.
- 8-الهيكل الضريبي: يقصد به توزيع الضرائب الى مباشرة وغير مباشرة، فالضرائب التي تتطلب قيام المكلف بتقديم تصريح منه للإدارة الضريبية توفر ثغرة يستفيد منها المكلف بالتلاعب في مضمون الإقرار وممارسة المحاسبة الابداعية. (Ahmed, 2014)
- 9-ضعف الوعي الضريبي: يتناسب ضعف الوعي الضريبي طردياً مع مستوى الامتثال الضريبي.(Al-sharea et al., 2020)
- 10- الادارة الضريبية: ان عدم كفاية الادارة الضريبية وانتشار الفساد فيها يؤدي الى ايقاع الظلم بالمكلفين وعزوف الافراد عن الامتثال للضريبة . (Al-Zoubi, 2010)

2-3 علاقة العدالة الضريبية بمستوى الامتثال الضريبي The relationship of tax justice to tax compliance تشير الدراسات التي اجريت في المجال الضريبي حول تأثير العدالة الضريبية على سلوك الامتثال الضريبي. وقد تم مراجعة الادبيات المتعلقة بالعدالة الضريبية والامتثال الضريبي لفهم طبيعة العدالة الضريبية ذات الابعاد المتعددة. ان تصورات المكلفين للعدالة الضريبية تؤثر في سلوك الامتثال الضريبي اكثر من معدلات الضريبة (Etzioni,1986)، كما ان تحسين الامتثال الضريبي مرتبط بشدة بتحسين النظام الضريبي (Porcano & Price, 1992) (Roberts, 1994). كما ان لثقافة المجتمع السائدة اثر كبير في سلوك الامتثال الضريبي ، حيث قام (Richardson, 2005) والذي وثق سلوك الامتثال الضريبي لثقافات متعددة، في كل من استراليا وهونك كونج. واثبت ان تصورات العدالة الضريبية حول العدالة الشخصية وهيكل معدل الضريبة والعدالة العامة لها اكبر الاثر في سلوك الامتثال الضريبي في استراليا .

المبحث الثالث: التأطير التطبيقي Applied Framing

1- تحليل نتائج البحث واختبار فرضياته

1-1 تحليل نتائج البحث

بناء على ماتم استعراضه في الجزء النظري للبحث سيتم بناء دراسة البحث تطبيقياً ، ثم تحليل واختبار فرضيات البحث، حيث سيتم قياس المتغير المستقل العدالة الضريبية وابعاده التي تتمثل في (اعتماد ثمانية متغيرات) العدالة لتوزيعية X1 ، عدالة التبادل X2 ، العدالة الافقية X3 ، العدالة الرأسية X4 ، العدالة الجزائية X5 ، العدالة الشخصية X6 ، العدالة الاجرائية X7 ، العدالة الادارية X8) وكما يظهر الجدول (1) قياس ابعاد العدالة الضريبية من وجهة نظر العينة المبحوثة ، من حيث الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والاهمية النسبية لكل بعد من ابعاد العدالة الضريبية ويشير الجدول (3) الى ان الاهمية النسبية تتناسب طردياً مع قيمة الوسط الحسابي لكل بعد من الابعاد والآتي التفاصيل :

كان اعلى وسط حسابي في التحليل لبعد العدالة الاجرائية اذ بلغ (3.46) وبانحراف معياري (0.64) ، كما حصلت فقرة استغرق الكثير من الوقت عند الاعتراض على تقديرات الادارة الضريبية على اعلى وسط حسابي بلغ (3.59). ثم جاء بالمرتبة الثانية بعد العدالة الرأسية بوسط حسابي (3.37) وبانحراف معياري (0.65) ونالت فقرة من العدل أن يخضع أصحاب الدخل المرتفع لمعدلات ضريبية أعلى من أصحاب الدخل المنخفض على اعلى وسط حسابي بلغ (3.96). يليه بعد العدالة الادارية بوسط حسابي (3.29) وبانحراف معياري (0.47) كما حصلت فقرة إستمرار المشرع في تعظيم الحصيلة الضريبية كان على حساب قواعد العدالة الإجتماعية على اعلى وسط حسابي بلغ (3.47). ثم بعدي العدالة الجزائية والعدالة الشخصية بمعدل وسط حسابي متساوي بلغ (3.24) وبانحراف معياري (0.49، 0.58) على التوالي . وتلاه بعد العدالة الافقية بوسط حسابي بلغ (3.17) وبانحراف معياري (0.72) كما حصلت فقرة من العدل بالنسبة للأفراد ذوي الدخول المتساوية دفع نفس مقدار الضريبة على اعلى وسط حسابي بلغ (3.20). ثم العدالة التوزيعية بوسط حسابي (3.16) وبانحراف معياري (0.69) كما حصل سؤال لايدفع المكلفون مقدار الضريبة بما يوازي مقدرتهم على الدفع على اعلى وسط حسابي بلغ (3.49) وجاءت اخيرا عدالة التبادل بوسط حسابي قدره (3.01) وبانحراف معياري

(0.33) كما حصلت من العدل ان يحصل اصحاب الدخل المنخفض على مزايا اكثر من الحكومة مقارنة باصحاب الدخل المرتفع على اعلى وسط حسابي بلغ (4.02).

جدول رقم (3) ملخص نتائج تحليل ابعاد العدالة الضريبية						
الاهمية النسبية	معامل الاختلاف CV	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	Maximum	Minimum	ابعاد العدالة الضريبية
63.18	21.74	0.69	3.16	4.40	1.80	العدالة التوزيعية X1
60.20	10.85	0.33	3.01	3.50	2.50	عدالة التبادل X2
63.47	22.64	0.72	3.17	5.00	2.00	العدالة الافقية X3
67.48	19.30	0.65	3.37	4.67	2.33	العدالة الرأسية X4
64.90	15.06	0.49	3.24	4.40	2.60	العدالة الجزائية X5
64.90	18.01	0.58	3.24	4.33	2.00	العدالة الشخصية X6
69.22	18.62	0.64	3.46	4.60	2.00	العدالة الاجرائية X7
65.89	14.34	0.47	3.29	4.00	2.00	العدالة الادارية X8
65.08	10.44	0.34	3.25	3.91	2.29	العدالة الضريبية X
68.69	15.05	0.52	3.43	4.60	2.00	الامتثال الضريبي Y

المصدر: من اعداد الباحث استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي

2- مناقشة نتائج الاختبار Discussion of Test Results

1-2 اختبار فرضية العلاقة Correlation hypothesis test

لغرض معرفة قبول أو رفض الفرضية الأولى والتي مفادها : (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي). يبين الجدول (4) مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل العدالة الضريبية والمتغير التابع الامتثال الضريبي. وقد بلغ معامل الارتباط $R (0.678^{**})$ هو ارتباط قوي طردي، وهو معنوي عند مستوى دلالة (0.01) . كما اشارت النتائج الى ان اعلى ارتباط كان لبعد (العدالة الادارية X8) اذ بلغ (0.615^{**}) والذي يعد ايضاً ارتباط قوي وطردي. وهو معنوي عند مستوى الدلالة (0.01). يليه (X5 , X2 , X7 , X1) وبلغت معاملات ارتباطهم $(0.528^{**}, 0.501^{**}, 0.490^{**}, 0.425^{**})$ على التوالي وجميع ارتباطاتهم قوية وطرديّة استناداً لـ (Lehman, 2005) ومن خلال ملاحظة نوع الارتباط (Sig) يتبين ان الارتباطات كانت معنوية عند مستوى دلالة (0.01) وقد تراوحت بين (0.002 - 0.000). اما المتغيرات (X3, X6, X4) والتي تتمثل بـ العدالة الرأسية ، العدالة الشخصية، العدالة الافقية فكانت ارتباطاتهم ضعيفة بلغت (0.200، 0.187 ، 0.070) على التوالي ولم تكن لهم علاقة معنوية مع المتغير التابع. وهذه النتائج تقودنا الى قبول الفرضية الاولى للبحث (البديلة) والتي فحواها (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي) .

جدول رقم (4) نتائج علاقة الارتباط بين العدالة الضريبية وابعادها والامتثال الضريبي									
العدالة الضريبية X	العدالة الادارية X8	العدالة لاجرائية X7	العدالة الشخصية X6	العدالة الجزائية X5	العدالة الرأسية X4	العدالة الافقية X3	عدالة التبادل X2	العدالة التوزيعية X1	الامتثال الضريبي Y
0.678**	0.615**	0.490**	0.187	0.528**	0.200	0.070	0.501**	0.425**	R Pearson Correlation
0.000	0.000	0.000	0.199	0.000	0.168	0.634	0.000	0.002	Sig
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).									
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).									

المصدر: من اعداد الباحث استناداً الى مخرجات البرنامج الاحصائي

2-2 اختبار فرضية التأثير : Test the effect hypothesis

1-2-2 اختبار الانحدار البسيط : Simple regression test

يظهر الجدول (6) قيمة معامل التحديد (R^2) التي بلغت (0.460) لمتغير العدالة الضريبية ، وتشير الى ان العدالة الضريبية قادرة على تفسير حوالى 46 % من التغيرات التي تطرأ على الامتثال الضريبي، اما النسبة الباقية فهي تعود الى متغيرات اخرى غير داخلية في نموذج البحث. ولايعول على نتيجة معامل التحديد إلا بعد الركون الى اختبار (F) ومن خلال مقارنة (F) المحسوبة مع (F) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (1) تبين أن قيمة ب (F) المحسوبة بلغت (40.033) وهي أكبر من قيمتها الجدولية والبالغة (3.90) وهذه النتيجة تشير الى انها علاقة دالة معنوياً. كما يشير مستوى المعنوية الذي بلغ (0.000) على ان الانحدار معنوي .

أما نتائج تحليل معامل بيتا أو معامل الإنحدار (β) الذي يظهر العلاقة الخطية بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي. فيشير إلى وجود علاقة طردية بين متغيري البحث كما يشير اليه معامل (β) الموجب، ويدل أن زيادة العدالة الضريبية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة الامتثال الضريبي بمقدار (1.032) وحدة.

اما بالنسبة للحد الثابت ($\hat{a}$) فتشير الى نسبة الامتثال الضريبي (TC) عندما تكون العدالة الضريبية مساوية الى صفر. وقد كانت قيمته (0.076) . وتؤكد هذه النتائج الى قدرة العدالة الضريبية على تحسين مستوى الامتثال الضريبي. وتوفر دعماً كافياً لقبول الفرضية الثانية للبحث يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعدالة الضريبية في الامتثال الضريبي. بناءً على ذلك تكون معادلة الانحدار كالاتي:

$$Y = \hat{a} + \beta x$$

$$TC = \hat{a} + \beta (TJ)$$

$$TC = 0.076 + 1.032 (TJ)$$

حيث TJ: Tax Justice العدالة الضريبية

TC: Tax Compliance الامتثال الضريبي

جدول رقم (6) نتائج الانحدار البسيط بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي						
الامتثال الضريبي Y						Dependent variable
						Independent variable
sig	calculated F	R ²	calculated t	معامل الانحدار β	Constant	
					T	a
0.000	40.033	0.460	6.327	1.032	0.143	0.076

* قيمة t الجدولية (1.65) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (1) .

* قيمة F الجدولية (3.90) عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (1).

2-2-2 اختبار الانحدار المتعدد: Multiple Regression Test

يظهر الجدول (7) نتائج الانحدار الخطي المتعدد بين متغيرات البحث. ابعاد العدالة الضريبية مجتمعة (العدالة لتوزيعية X1 ، عدالة التبادل X2 ، العدالة الافقية X3 ، العدالة الرأسية X4 ، العدالة الجزائية X5 ، العدالة الشخصية X6 ، العدالة الاجرائية X7 ، العدالة الادارية X8) والامتثال الضريبي Y.

ومن خلال الجدول يتضح ان قيمة R² كانت (0.821) بمعنى ان ابعاد العدالة الضريبية مجتمعة قادرة على تفسير 82% من التباين الذي يطرأ على الامتثال الضريبي . ويشير قيمة F المحسوبة التي بلغت (23.008) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (8) الى معنوية الانحدار .

كما كان قيمة الحد الثابت غير ذات دلالة إحصائية ، فقيمة المحسوبة بلغت (-3.252) وهي أقل من قيمته الجدولية (1.65) عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (8).

اما عن دلائل معاملات الانحدار (β) الذي يظهر العلاقة الخطية بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي. فتدل القيم الموجبة على علاقة طردية بمعنى، أن زيادة العدالة الضريبية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة الامتثال الضريبي بمقدار قيمته.

وقد كانت طردية وذات دلالة احصائية للابعاد (عدالة التبادل، العدالة التوزيعية، العدالة الاجرائية) وقد نال بعد (عدالة التبادل) اعلى قيمة لـ (β) (1.848) كما ان t المحسوبة كانت (5.821) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) وان التأثير كان معنوي (0.000) حيث اتفق المستجيبون على انه من العدل ان يحصل اصحاب الدخل المنخفض على مزايا اكثر من الحكومة مقارنة باصحاب الدخل المرتفع لان ذلك سيكون له تأثير كبير على سلوك الامتثال الضريبي. وان المكلفين يتهربون من دفع الضرائب عندما يعتقدون ان هناك اجحافاً في علاقة التبادل مع الحكومة. وهذه النتائج تتفق مع دراسة (Modugu et al., 2012) ، (Ruhoma, 2015). يليه بعد العدالة التوزيعية حيث بلغت (5.583). وكانت علاقته طردية معنوية حسب اختبار t، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Mardhiah et al., 2019). يليه بعد العدالة الاجرائية (4.488) بعلاقة طردية معنوية ايضا وهذه النتائج تتفق مع دراسة (Faizal et al., 2017) ، (Murphy, 2004) ، (ZYOUN et al., 2022) (Wenzel, 2002) (Azmi & Perumal, 2008). اما بالنسبة لبقية الابعاد (العدالة الافقية، العدالة الرأسية، العدالة الجزائية، العدالة الادارية) فكانت علاقاتها عكسية وغير معنوية .

جدول رقم (7) نتائج التأثير المتعدد لابعاد العدالة الضريبية والامتثال الضريبي						
الامتثال الضريبي Y						X
Sig	calculated F	R ²	Sig	calculated t	β معامل الانحدار	العدالة الضريبية
0.000	23.008	0.821	0.002	-3.252	-1.713	Constant
			0.000	4.488	0.583	العدالة التوزيعية X1
			0.000	5.821	1.484	عدالة التبادل X2
			0.432	0.793	0.053	العدالة الأفقية X3
			0.947	-0.067	-0.005	العدالة الرأسية X4
			0.074	-1.835	-0.295	العدالة الجزائية X5
			0.000	-5.668	-0.635	العدالة الشخصية X6
			0.000	5.934	0.484	العدالة الاجرائية X7
			0.948	0.066	0.007	العدالة الادارية X8

* قيمة t الجدولية (1.65) عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (8) .

* قيمة F الجدولية (2.43) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (8) .

واستناداً الى ما جاء بالجدول اعلاه يمكن الحصول على معادلة الانحدار المتعدد باستخدام Beta غير المعيارية .

$$TC = -1.713 + 0.583 \text{ Distributive justice} + 1.484 \text{ Exchange justice} + 0.053 \text{ Horizontal justice} + (-0.005) \text{ Vertical justice} + (-0.295) \text{ Retributive justice} + (-0.635) \text{ Personal justice} + 0.484 \text{ Procedural justice} + 0.007 \text{ Administrative justice} + \epsilon$$

بناءً على ماتم عرضه في الجزء النظري والتطبيقي ونتائج تطبيق النماذج البحثية لقياس مدى العلاقة والتأثير بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي واختبار الفرضيات توصل البحث إلى النتائج الآتية:

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات Conclusions and Recommendations

أولاً : الاستنتاجات Conclusions

- 1- كشف تحليل الارتباط ان هناك علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة معنوية بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي . وذلك يثبت صحة الفرضية الاولى. وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Saad, 2009).
- 2- يتفاوت تأثير ابعاد العدالة الضريبية بحسب الدراسة والبلد الذي اجريت فيه الدراسة، وان اكثر ابعاد العدالة الضريبية تأثيراً في الامتثال الضريبي بحسب دراستنا بعدي عدالة التبادل والعدالة التوزيعية. وهذه النتائج تتفق مع دراسة (Modugu et al., 2012) (Ruhoma, 2015).
- 3- وجود تأثير معنوي موجب للعدالة الضريبية في الامتثال الضريبي كما يشير الى ذلك اختبار F والذي يفسر شدة هذا التأثير . وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية. مما يدل على ان النظام الضريبي يمتلك بعضاً من مقومات العدالة الضريبية التي تعزز

من مستوى الامتثال الضريبي. وبالتالي زيادة التحصيل الضريبي. وتعزز هذه النتيجة ما توصلت اليه دراسة (Saad, 2009) ، (Mardhiah et al., 2019) ، (Abdul, 2019).

4- قلة معرفة الافراد بالقانون الضريبي، فالافراد لا يواجهون صعوبات في فهم قانون الضرائب فحسب، بل يجهلون حتى معرفة معدلات ونسب الضريبة المفروضة. مما يؤكد على ضعف الجانب الاعلامي في مجال الضريبة ، وضروة نشر الوعي الضريبي بين افراد المجتمع.

5- صرح اغلب المستجيبين بأنهم يستطيعون تجنب دفع الضرائب دون ملاحقة من الهيئة العامة للضرائب. وهذا السلوك المسيطر بين المكلفين دفعهم إلى عدم الامتثال لاداء التزاماتهم الضريبية باستمرار. وعزا بعضهم تلك السيطرة إلى المساعدة التي قدمها المحاسبون او المهنيون في مجال الضريبة. بينما ألقى آخرون اللوم على الثغرات في النظام الضريبي نفسه، الذي وفر مجالا للتلاعب، لأنه يمكن الناس من الإفلات من دفع الضريبة. دون ان تطالهم العقوبات الضريبية الرادعة.

6- تدني مستوى المساءلة والشفافية الحكومية دفع اغلب المكلفين الى التجنب او التهرب من دفع الضريبة، لأنهم يشعرون أن المال قد أهدر واسئ استخدامهم من قبل الحكومة. كما ان الحكومة لاتستخدم وسائل كفوءة لتحصيل الضرائب.

ثانياً : التوصيات Recommendations

- 1- استخدام الانموذج المقترح لتصورات العدالة الضريبية الوارد بهذه الدراسة ،من قبل صانعي السياسات المالية، لانشاء نظام ضريبي اكثر عدالة يمكن المكلفين والهيئة العامة للضرائب على انشاء نظام اكثر فاعلية.
- 2- عدم معنوية الابعاد الاخرى للعدالة الضريبية يدفعنا الى بحوث مستقبلية في هذا المجال، باستخدام انموذج بحثنا هذا وباستناد الى نماذج جديدة ومطورة بالاعتماد الى الادبيات الضريبية التي لم يناولها بحثنا ، للوقوف على اسباب قصور الابعاد الاخرى للعدالة الضريبية في العراق.
- 3- سيساهم هذا البحث في الادبيات الضريبية للعدالة الضريبية وسلوك الامتثال الضريبي، ويوسع نطاق العدالة الضريبية على مستوى العراق والدول العربية والبلدان النامية، التي تشترك مع العراق في بيئة اجتماعية واقتصادية مماثلة. كما يمكن مقارنة النتائج مع الدول العربية أو البلدان النامية الأخرى.
- 4- تقف الدولة للقدرة المؤسسية ، لذا يتوجب على الدولة تطوير ادوات بيروقراطية تتمتع بالشرعية اللازمة لفرض ضرائب فعالة.
- 5- على الدولة نشر الثقافة الضريبية بين افراد المجتمع من خلال حملات توعية ضريبية/ وتفعيل الاعلام الضريبي، فضلاً عن وسائل التواصل الاجتماعي. لتبسيط وتوضيح القوانين والضوابط التي تصدرها الهيئة العامة للضرائب.

المراجع References

- 1- Abdel-Moati, R. A. (2021). The effect of distributive justice on employee job satisfaction, Scientific Journal of Economics and Trade, 51(1), pp. 267-308.
- 2- Abdul, F. (2019). Tax Compliance Behaviour and Tax System Fairness of Corporate Taxpayers in Kenya, European Journal of Business and Management www.iiste.org ISSN 2222-1905 (Paper),11(6).
- 3- Ahmed, M. A. (2014). The impact of corporate governance on tax risks, unpublished higher diploma research, Higher Institute for Accounting and Financial Studies / University of Baghdad.
- 4- Al-Amiri, M. A. & Ahmed, M. A. (2015). The impact of corporate governance on tax planning, Journal of Accounting and Financial Studies, 10 (30).
- 5- Al-Azzawi, R. Z, Al-Sharea. I. H., Sabri, Z. F. (2021). Strategic Intelligence and Its Role in Tax Success, Academy of Strategic Management Journal, 20 (4).
- 6- Al-Atabi, H.A. & Al-Azzawi, F. S. (2018). Planning to reduce the phenomenon of tax evasion through developing a fair distribution of tax burdens on taxpayers Journal of Accounting and Financial Studies, 13(44).
- 7- Al-Dakhil, A. K. (2022). Distributive justice and its role in building good citizenship and enforcing financial laws, Journal of Legal and Political Sciences, Fourth International Scientific Conference, College of Law and Political Sciences - University of Diyala.

- 8- Al-Khafaji, O. & Latif, Zamil, A. (2017). Tax exemptions and their impact on reducing the phenomenon of tax evasion, *Journal of Accounting and Financial Studies*, 12 (41).
- 9- Al-Najjar, I. A. (2019). The Possibility of Improving Voluntary Compliance in the Tax Society (Comparative Study) *Journal of Legal and Economic Studies*, Menoufia University, 5 (1) P 1-31.
- 10- Al-Sharea. I. H., Al-Azzawi. R. Z., KHudhair. A. Z. (2020). Tax culture and its impact on tax activity, *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 10 (11).
- 11- Alwan, A. H. (2018). Evaluating the realization of tax justice in light of the methods and methods of estimating income tax, *Journal of Accounting and Financial Studies*, special issue of the first scientific conference of 2018.
- 12- Al-Zoubi, K. (2010). The impact of moral, psychological and social factors on the level of tax compliance from the point of view of income tax assessors in Jordan, *The Jordanian Journal of Business Administration*, 6 (3).
- 13- Azmi, A, & Perumal, K. (2008). Tax fairness dimensions in an Asian context: The Malaysian perspective. *International Review of Business Research Papers*, 4 (5), pp11–19.
- 14- Berkan, B., Budak, T., Cakmak, A. (2012). Tax Professionals Perceptions of Tax Fairness: Survey Evidence in Turkey, *International Journal of Business and Social Science*, 3 (2).
- 15- Bin Talha, A. (2019). Tax Justice, Arab Monetary Fund, Policy Brief, Issue 3, May. www.amf.org.ae.
- 16- Bou Baker, N., Al-Taher, M., Yahya, B. (2021). Studying the extent to which tax justice is achieved in reality - the income tax as a model. *Journal of Administrative and Financial Sciences*, 5 (1).
- 17- Colquitt, J. (2001). On the dimensionality of organizational justice: A construct validation of a measure. *Journal of Applied Psychology*, 86(3), 386–400
- 18- Etzioni, A. (1986). Tax Evasion and Perceptions of Tax Fairness: A Research Note, *The Journal of Applied Behavioural Science*, 22(2): 177-185.
- 19- Farrar, M. J. (2011). The Impact of Tax Fairness Dimensions on Tax Compliance: Canadian Evidence, Schulich School of Business York University, Toronto, Ontario.
- 20- Farrar, J., Massey, D., Osecki, E., Thome, L. (2018), Tax Fairness; Conceptual Foundation and Empirical Measurement, *Journal of Business Ethics*, <https://doi.org/10.1007/s10551-018-4001-4>
- 21- Faizal. S.M., Palil. M. R., Maelah. R. (2017). Perception on justice, trust and tax compliance behavior in Malaysia, *Kasetsart. Journal of Social Sciences* 38, 226e232.
- 22- Flayyih, H, Mutashar, S., Murad, A. (2022). Measuring the Level of performance of Accounting Units and Their Impact on The Control Environment, *International Journal of Professional Business Review*, 7(4) 680.
- 23- Gerbing, M. D. (1988). An empirical study of taxpayer perceptions of fairness. Unpublished Doctoral thesis, University of Texas, Austin.
- 24- Gilligan, G., & Richardson, G. (2005). Perceptions of tax fairness and tax compliance in Australia and Hong Kong: A Preliminary study. *Journal of Financial Crime*, 14(4), p 331-343.
- 25- Greenberg, J. (1990) Organizational Justice: Yesterday, Today, and Tomorrow. *Journal of Management*, 16, p 399-432.
- 26- Hamad, M.K., ALazzawi, N.S., Wathik, I. M. (2020). The guide draft of IFSC is a fundamental response to the activation of corporate governance in Iraqi Tourism companies, *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*, 9 (1).
- 27- Hofmann, E., Hoelzl, E., and Kirchler, E. (2008). Preconditions of Voluntary Tax compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate, *Europe PMC Funders*
- 28- Holmes, K. (2001). *The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis*. Amsterdam: IBFD Publications.
- 29- Group, Author Manuscript Z Psychol. Author manuscript; available in PMC 2012, March 14.
- 30- Ibrahim, M. A. (2019). Tax Justice, Faculty of Law, Helwan University, *Journal of Legal and Economic Research*, research available on the Internet, <https://jslem.journals.ekb.eg/article>.
- 31- Jackson, B. R. & Milliron, C. V. (1986). Tax compliance research: Findings, problems and prospects. *Journal of Accounting Literature*, 5, P 125- 165.
- 32- Joel, A., Mansour, M., Mitra, P., Sedralewicz, C. (2015). Tax Justice in the Middle East and North Africa, IMF Staff Discussion Note. <https://www.imf.org>.
- 33- Lehman, A. (2005). *JMP for Basic Univariate and Multivariate Statistics: A Step-by-step Guide* Cary,NC: SAS Press, p123.ISBN 978-1-59047-576-8.
- 34- Mahmoud, B. I. & Qanbar, M. M. (2017). The importance of achieving fair tax accounting in attracting foreign investments, *Journal of Accounting and Financial Studies*, 12 (40).
- 35- Mardhiah, M., Miranti, R., Tanton R. (2019). The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power, CESifo Working Paper No. 7494.
- 36- Mazur, M. J., & Plumley, A. H. (2007). Understanding the Tax Gap. *National Tax Journal*, 60 (3), P 569-577.

- 37- Mohammed, I. S., Hassan, W. A., Yaqoob, F. A. (2021). The Impact of Core Competence of Audit Companies & Offices on Audit Quality Through Examining Earning Quality of Banks in IRAQ Stock Exchange, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 25 (4),P 1-18.
- 38- Murphy, K. (2004). Procedural Justice, Shame, and Tax Compliance, Working Paper, No, 50, Australian National University, Canberra.
- 39- Porcano, T. M. & Price, C. E. (1992). Some Evidence on the Association between Judgment Criteria and Fairness Perceptions, Advances in Taxation, 4: 183-210
- 40- Richardson, G. (2005a). A preliminary study of the impact of tax fairness perception dimensions on tax compliance behavior in Australia. Australian Tax Forum, 20 (3), 407.
- 41- Richardson, G. (2006b). The impact of tax fairness dimensions on tax compliance behavior in an Asian jurisdiction: the case of Hong Kong. International Tax Journal, 32(1), 29.
- 42- Roberts, M. L. (1994). An Experimental Approach to Changing Taxpayers' Attitudes Towards Fairness and Compliance via Television, The Journal of the American Taxation Association, 16(1): 67-86.
- 43- Roth, J. A., Scholtz, J. T., Witte, A. D. (1989). Taxpayer compliance: An agenda for research. Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- 44- Ruhoma, A., (2015). Examining the Influence of Tax Fairness on Tax Compliance in Lybia XAM, Master's thesis available online, University Utara Malaysia.
- 45- Saad, N. (2009). Fairness Perceptions and Tax Compliance Behaviour: The Case of Salaried Taxpayers in Malaysia after Implementation of the Self-Assessment System, journal of Tax Research, 8(1), pp. 32-63.
- 46- Saad, N. (2011). Fairness Perceptions and Tax Compliance Behaviour: Taxpayers Judgments in Self-Assessment Environments, A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Taxation in the University of Canterbury.
- 47- Saad, N. (2012). Perceptions of Tax Fairness and Tax Compliance Behaviour: A Comparative Study, Journal Pengurusan 36, pp 89 – 100.
- 48- Sayidah, N., Suryaningsum, S., Sri Luna Murdianingrum, L., Assagaf, A., Sugiyanto, H. (2020). The Justice of Tax Amnesty and Tax Compliance: Empirical Study in Indonesia, International Journal of Financial Research, 11(6).
- 49- Smith, A. (1776). An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations. London: Oxford University Press.
- 50- Wenzel, M. (2002). Tax compliance and the psychology of justice: mapping the field. In: axing democracy: Understanding tax avoidance and evasion, pp. 41-70.
- 51- Widuri, R. & Irawan, W. (2019). Tax Justice Perception and Trust in Government on Tax Compliance, Advances in Economics, Business and Management Research, volume 103.
- 52- Zyoud, L., Issa, R., Abboud, N. (2022). The impact of tax justice and trust in tax administration on tax compliance, Al-Baath University Journal, 44 (19).