

## الجهد الضريبي ودوره في الحصيلة الضريبية / بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

## Tax effort and its role in tax revenues / Applied research in the general tax authority

Lina Omar Abd El Fattah <sup>1</sup>Dr. Edam Mohammad Ail Abdullatif<sup>2</sup>

Received

21/11/2023

Accepted

2/1/2023

Published

31/3/2024

**Abstract:**

Taxation was and still is one of the main resources on which the state relies for its public expenditures. However, this resource is taking a retreat from performing its desired role, we find the percentage of the contribution of taxes in financing public expenditures does not represent only a weak percentage of its dependence entirely on oil revenues, so the tax system in Iraq suffers from its shortcomings in achieving the financing of public expenditures, so the percentage of revenues of the General Tax Authority is estimated at (1.14-6.11%) of the total revenues, which negatively affected the tax system in Iraq, The research was based on the main hypothesis that the measurement and analysis of tax effort is a role in maximizing tax revenue, and the researcher reached several conclusions, most notably the index of tax effort to the low efficiency of the tax system in Iraq, as the tax system could not exploit the tax energy efficiently, and this led to the loss of tax revenues that would have provided tax revenue that feeds government expenditures, and tax rates require the need to replace some of the applied taxes with more effective taxes that contribute to increasing tax revenues and feeding the public budget. The most prominent recommendations of the research were due to the decrease in tax effort during the research period with a greater tax capacity, the tax policy should go towards new paths, to expand the taxable incomes and raise their percentage, by activating their role in achieving financial, economic and social goals, and thus reducing the dependence of the state budget on the oil sector, in a way that makes the economy more stable and less affected by external shocks.

**Keywords:** Tax Effort, Tax Gap, Tax Revenue.

**المستخلص**

كانت الضرائب ولا تزال واحدة من الموارد الرئيسية التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة. إلا أن هذا المورد أخذ بالتراجع عن تأديته دوره المنشود، فنجد نسبة مساهمة الضرائب في تمويل النفقات العامة لا يمثل إلا نسبة ضعيفة لاعتمادها كلياً على إيرادات النفط، فيعاني النظام الضريبي في العراق من قصوره في تحقيق تمويل النفقات العامة فتقدر نسبة إيرادات الهيئة استغلال الطاقة الضريبية بشكل كفوء، وهذا أدى إلى ضياع إيرادات ضريبية كانت ستوفر إيراداً ضريبياً يغذي النفقات الحكومية، كما تستدعي النسب الضريبية ضرورة استبدال بعض الضرائب المطبقة بخرائب أكثر فاعلية تسهم بزيادة إيرادات الضرائب وتغذي الموازنة العامة بشكل أفضل، وكانت أبرز توصيات البحث نظراً لانخفاض الجهد الضريبي خلال مدة البحث مع وجود طاقة ضريبية أكبر فإن على السياسة الضريبية أن تذهب نحو مسارات جديدة، لتوسيع الدخول المشمولة بالضريبة ورفع نسبتها،

1-Postgraduate Student, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad ,lena.Omar1202k@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

2-Professor, College of Administration and Economics, University of Baghdad, abdullatif@coadec.uobaghdad.edu.iq

من خلال تفعيل دورها في تحقيق الاهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي تقليل تبعية الموازنة العامة للدولة لقطاع النفط، بشكل يجعل الاقتصاد أكثر استقراراً وقل تأثراً بالصدمات الخارجية.

**الكلمات المفتاحية:** الجهد الضريبي ، الفجوة الضريبية ، الحصيلة الضريبية.

## المقدمة

العراق من أقدم الدول في إصدار التشريعات والقوانين الضريبية إلا إن دور هذه التشريعات والقوانين في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية يعد محدوداً نظراً لاعتماد العراق على إيرادات النفط بشكل أساس في تمويل تلك النفقات فضلاً عن المشكلات و الاختلالات الاقتصادية و الاجتماعية التي يعاني منها العراق لسوء الإدارة الاقتصادية لأعوام خلت ، ويمثل الجهد الضريبي احد المتطلبات الهامة في التحصيل الضريبي والمتمثلة ابعاده بالعبء الضريبي والطاقة الضريبية والفجوة الضريبية، ويعبر عن الجهد الضريبي عن المدى الذي يتحمله المجتمع على شكل ضرائب او الكم الذي استغلته الدولة من الطاقة الضريبية للمجتمع. اما الحصيلة الضريبية فتتمثل بالإيرادات الضريبية حيث تحتل الإيرادات اهمية بالغة في السياسة المالية للدولة وتعد الضرائب احد المصادر الرئيسية في تمويل الاساسية للدولة لذا فان الحصيلة الضريبية تنحصر في الاموال التي تحصل عليها الدولة نتيجة فرض الضرائب المتنوعة وهنا يبرز دور هاما للجهد الضريبي في تعظيم الحصيلة الضريبية ، لذا جاء هذا البحث لتسليط الضوء على قياس وتحليل الجهد الضريبي لزيادة فاعلية الحصيلة الضريبية ودوره في تعظيم الحصيلة الضريبية بالتطرق للجوانب النظرية لهذه المفاهيم التي من خلالها امكانية بيان فاعلية الجهد الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية وما له من تأثير سلبا ام ايجابيا في تعظيم الحصيلة الضريبية.

ومن هنا تكمن أهمية دراسة هذا الموضوع ، من خلال التساؤل الرئيسي ما تأثير الجهد الضريبي في تعظيم الحصيلة الضريبية واهمية البحث في التعرف على مستوى او درجة استجابة العينة لاهمية الجهد الضريبي في تعظيم الحصيلة الضريبية ودرجة ترتيب ابعاد الجهد الضريبي في تعظيم الحصيلة الضريبية ، ويسعى البحث الى تحقيق هدفه من خلال لفت صانعي السياسات المالية وخاصة السياسة الضريبية في الهيئة المبحوثة وترسيخ القناعة لديهم في الجهد الضريبي لامكانية تعظيم الحصيلة الضريبية ، خضعت للاختبارات للتأكد من مدى صحتها، كما اعتمد على المنهج التحليل الاستقرائي ، استخدام ادوات البحث والتي تمثلت ادوات البحث في تحليل البيانات المالية للفترة من (2012-2021) ، لهذا فأن البحث الحالي استهدف تحليل وقياس الفجوة الضريبية في العراق وعليه تكونت هيكلية البحث من أربعة مباحث تضمن المبحث الأول منهجية البحث، اما المبحث الثاني فقد ركز على الجانب النظري للمبحث، في حين عرض المبحث الثالث الجانب التطبيقي للمبحث، وأخيرا المبحث الرابع ركز على الاستنتاجات والتوصيات.

## المبحث الأول: منهجية البحث

**أولاً: مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث في بيان مدى كفاءة النظام الضريبي في العراق واستجابته للتطورات الاقتصادية في ظل الانفتاح الاقتصادي والتغيرات الاقتصادية التي حدثت في العراق حيث يعاني النظام الضريبي العراقي من عدم كفاءة الإدارة الضريبية في استجابته للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية في البلد، ومن خلال الاعتماد على مؤشرات (الجهد والعبء والطاقة والفجوة) الضريبية لقياس تلك الكفاءة ومدى تأثيرها على الإيرادات الضريبية المحصلة من دافعي الضريبة، وعليه تم طرح التساؤلات الآتية:

- 1- هل قياس وتحليل الجهد الضريبي ودوره في تعظيم الحصيلة الضريبية؟
- 2- ما تأثير الجهد الضريبي في تعظيم الحصيلة الضريبية؟
- 3- هل هناك علاقة ارتباط بين الجهد الضريبي وتعظيم الحصيلة الضريبية؟

**ثانياً: أهمية البحث:**

- 1- يكتسب البحث أهميته من أهمية الهيئة المبحوثة ودور الجهد الضريبي في ردف الموازنة العامة فضلاً عن كونها تعد رافداً أساسياً في دعم الاقتصاد وتنميته..
- 2 - ترسيخ القناعة لدى المسؤولين في الهيئة العامة للضرائب الى أهمية الجهد وادوره في زيادة الحصيلة الضريبية سواء لصالح المكلف او الادارة الضريبية.
- 3- يسهم البحث في توضيح أهمية الجهد الضريبي وابعاده (العبء الضريبي والطاقة الضريبية والفجوة الضريبية) وأثرها في الحصيلة الضريبية.

**ثالثاً: اهداف البحث:**

- 1-تقديم تأطير نظري لأحد الاساليب الحديثة في الفكر الاداري وهو الجهد الضريبي وتحليل مؤشرات الجهد الضريبي وكيفية الاستفادة منه ليكون نقطة انطلاق للباحثين والمتخصصين للقيام بأجراء المزيد من البحوث لاثرائه.
- 2-توضيح مفهوم التحصيل الضريبي وكافة الجوانب المرتبطة به دور الإيرادات الضريبية في ردف الموازنة العامة في العراق، وبيان العلاقة بينه وبين الجهد الضريبي.
- 3-محاولة لفت انتباه المسؤولين في الهيئة المبحوثة وترسيخ القناعة لديهم في الجهد الضريبي، لأمكانيته في تعظيم الحصيلة الضريبية بالعمل الضريبي ولزيادة فاعلية اجراءآت التحصيل الضريبي وصولاً إلى تعظيم الإيرادات العامة في العراق.

**رابعاً: منهج البحث:**

تم الاعتماد على اسلوب التحليل الاستقرائي من خلال تحليل البيانات وتتبع تطوراتها عبر الزمن واستقراء الواقع الاقتصادي لكونه منهج ملائم للبحوث والدراسات التي تصف تلك الحالة والحصول على البيانات اللازمة من مصادرها الرئيسية.

**خامساً: حدود البحث:**

- 1- الحدود الزمانية: انصب الجهد الميداني للبحث على جمع البيانات من التقارير السنوية للهيئة المبحوثة خلال المدة المحصورة للفترة من (2023/4/1) إلى (2023/11/1).
- 2- الحدود المكانية: تم التطبيق في الهيئة العامة للضرائب الكائنة في بغداد.

**سادساً: مصادر جمع المعلومات:**

تمثلت مصادر جمع البيانات والمعلومات بالاعتماد على الآتي: -

- 1- الجانب النظري: اعتمد البحث على الرسائل والاطاريح والدوريات (العربية والأجنبية)، المتوفرة في مكتبة الجامعات العراقية.
- 2- الجانب العملي: تم الإعتماد على عدد من الوسائل والطرق المتبعة في الدراسات السابقة من أجل الإفادة في تعزيز الجانب التطبيقي للبحث الحالي حيث حرص الباحثان على الحصول على البيانات والتقارير المالية المنشورة من قبل (وزارة المالية - دائرة المحاسبة - نظام توحيد حسابات الدولة) و(وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء)، والخاصة بالإيرادات المتحققة لآخر عشر سنوات (2012-2021).

**المبحث الثاني : الجانب النظري للبحث****اولاً: مفهوم الضريبة وتعريفها: The concept and definition of tax:**

تطور مفهوم الضريبة وطبعتها تبعاً للتطور المالي و انتقال دور الدولة من وظيفة الحراسة الى المتدخلة ثم المنتجة، ومع ازدياد المهام الملقاة على عاتق الدولة في تحقيق الأمن والدفاع والصحة والتعليم كان لا بد من تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات، لذلك تعددت النظريات المفسرة للضريبة و الاساس القانوني الذي يعطي للدولة حق فرضها وازداد الاهتمام بالضرائب لا على اساس انها تشكل مورداً مهماً من الموارد المالية للدولة فقط، وانما ركزت على انها اداة رئيسة في السياسة الاقتصادية والاجتماعية تستخدمها

الدولة لتحقيق التكافل الاجتماعي للأفراد داخل المجتمع، وإذا كان من سمات الضرائب انها تؤثر في الاوضاع الاقتصادية فأنها ايضا تتأثر بها من حيث الغرض والتنظيم والحصيلة ذلك لان النظم الاقتصادية المتعددة ومستويات التقدم الاقتصادي تتعدى بصماتها الهيكل الضريبي الى خصائصه ومكوناته ومقوماته وركائزه (Al-Janabi, 2015: 135) وهي (فريضة الزامية يجبر المكلفون على ادائها للدولة سواء كانوا اشخاص طبيعيين ام معنوين، وفقا للقدرة التكليفية، دون ان يقابلها نفع معين، وتؤخذ من اجل تحقيق اهداف الدولة المالية والاجتماعية (Rashid, 2020: 12) وهي (المبالغ المالية التي تقوم الدولة بجبايتها إجبارياً وبصورة إلزامية ونهائية من دخول الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين بغض النظر عن النفع الذي يعود عليهم في مقابلها ووفقاً لمقدرتهم التكليفية وبموجب نصوص قانونية تصدرها السلطة التشريعية بغرض تغطية اعباء الدولة والتزاماتها وتمكينها من القيام بتحقيق أهداف المجتمع) (Al-Darwish, 2022: 59) ويرى البحث ان الضريبة هي (اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل لدفعها وذلك لغرض تحقيق نفع عام).

#### ثانياً: معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

حيث يذكر إن هناك عدة معايير استخدمت للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة إلا وهي:

1- المعيار الإداري: وتكون الضريبة مباشرة بموجب هذا المعيار إذا كان لدى الإدارة الضريبية ملف خاص بكل مكلف يذكر فيه اسمه والدخل الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة وغيرها من المعلومات، وتكون الضريبة غير المباشرة عندما تجبى كلما حصلت واقعة تؤدي إلى فرضها كالضريبة الكمركية عند عبور حدود الدولة (Al-Jajjawi and Al-Ankabi, 2013: 30).

2- معيار القدرة على نقل العبء الضريبي: وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلص منها او نقل عبئها الى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، في حين تعد الضريبة غير المباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه ان ينقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي (Othman, 2008: 145).

3- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة: يقوم هذا المعيار على أساس ثبات واستمرار المادة الخاضعة للضريبة او عدم ثباتها واستمرارها فتعد الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية او ممارسة المهنة، وتعد الضريبة غير المباشرة إذا فرضت على وقائع او تصرفات خاصة او أعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك او الإنتاج والتداول (Yunus, 2004: 129).

#### ثالثاً: تعريف الجهد الضريبي

تمارس الضرائب دوراً هاماً في الحياة الاقتصادية للدولة وما ينتج عن ذلك من نتائج مؤثرة تؤهلها لان تخلق سياسات منهجية تؤثر وتخطط في البيئة الاقتصادية، وبما ينسجم مع الفلسفة الاقتصادية للدولة، فالضريبة لم تعد تهدف الى الحصول على الاموال اللازمة لمقابلة النفقات التقليدية فقط، وانما هي اداة هامة وفعالة بيد الدولة تستخدمها لتحقيق اهدافها (Msimi, 2006: 83). ويعرف الجهد (انه الايرادات الضريبية المتحققة فعلاً (العبء الضريبي الفعلي) منسوباً الى الطاقة الضريبية المقدره للعبء الضريبي الامثل). (Rizk, 2018, 29)

#### رابعاً: اسباب ضعف الجهد الضريبي (Reasons for weak tax effort):

تؤدي العديد من الأسباب الى ضعف الجهد الضريبي حيث يرى (Zaki, 1992:74) انها تكمن بالآتي:

- 1- أن الطاقة الضريبية كقاعدة عامة، تعتمد إلى حد كبير على حجم الدخل القومي.
- 2- أن دالة الضرائب، تعتمد الى حد كبير على متوسط دخل الفرد السنوي.
- 3- يعزى ضعف نسبة الضرائب الى الدخل القومي في البلدان النامية الى اتساع نطاق العمليات العينية في اقتصادياتها، حيث يتم جزء كبير من عمليات التبادل خاصة في القطاع الريفي، مما أدى هذا الوضع ان تصبح المعاملات النقدية بالسوق اقل من الحجم الحقيقي للنشاط الاقتصادي.

- 4- كثرة الاعفاءات الضريبية التي تقضى بها التشريعات الضريبية بالبلدان النامية في إضعاف حصيلة الضرائب.
- 5- انخفاض الوعي الضريبي بالبلاد النامية تؤدي إلى إضعاف الإيرادات الضريبية للدولة، كما أن عدم الدقة وتعدد إجراءات الجباية في ظل انخفاض الوعي الضريبي وبوجود ألوان عديدة من التهرب الضريبي الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض حصيلة الضرائب المجمعة.
- 6- هناك ظاهرة خطيرة تعاطمت في السنوات الأخيرة في الاقتصادات كافة لدول العالم الرأسمالي المتقدمة والنامية أدت إلى حرمان الدولة من إيراداتها القانونية المقررة، وهذه الظاهرة تسمى بالاقتصاد السري أو ما يسمى بالاقتصاد غير الرسمي (أو الاقتصاد الخفي).

#### خامساً: ابعاد الجهد الضريبي (dimensions of tax effort):

تتضمن ابعاد الجهد الضريبي ثلاث ابعاد وسوف يتم دراسة كل بعد من هذه الابعاد:

1. العبء الضريبي (tax burden).

2. الطاقة الضريبية (tax energy).

3. الفجوة الضريبية (tax gap).

#### 1 - تعريف العبء الضريبي (Definition of tax burden):

يعرف العبء الضريبي بأنه العبء الذي يقع على عاتق أي شخص أو آلة، في لحظة ما، يقاس بما يحمله هذا الشخص أو تلك الآلة سنوياً إلى طاقة كل منهما، أي حصية الضرائب التي دفعها المواطن سنوياً إلى طاقته الضريبية (Ghandour, 2017:7).

#### 2 - تعريف الطاقة الضريبية (tax energy):

تعرف الطاقة الضريبية بأنها أقصى قدر من الإيرادات يمكن الحصول عليها بواسطة الضرائب في حدود وحجم وتركيب الدخل القومي وبالقياس إلى حجم الإنفاق الحكومي وبالمقارنة مع امكانية وتكاليف وسائل التمويل الأخرى مع مراعاة الحدود الاقتصادية والمالية والاعتبارات النفسية عند ممولي الضرائب وهي ليست مقدار ثابت وإنما حاصل تفاعل ظروف وعوامل اقتصادية ومالية كثيرة (Muhammad Ali and Thamer, 2023: 235).

#### 3 - تعريف الفجوة الضريبية (Define the tax gap):

بأنها الفرق بين الضريبة التي يجب إن يدفعها دافعوا الضرائب وما مدفوع فعلاً في الوقت المناسب (Noor et al., 425.2003).

#### سادساً: مفهوم الحصيلة الضريبية وتعريفها

برزت الحاجة للحصيلة الضريبية نتيجة لوجود العديد من الدوافع التي تجلت بعدم إقدام المكلفين على دفع الضرائب بشكل طوعي، لهذا يرى (Masika and Thunaina, 2015: 9)، أن هناك تغيرات عديدة مرت عبر الزمن شهدتها الحصيلة الضريبية إذ كانت تُسلم صلاحية التحصيل إلى شخص خاص أو شركة ويقوم بدوره بتحويل حصة مالية معينة إلى خزينة الدولة، وبعدها أصبح التحصيل مخولاً لمندوبي المكلفين لكنه لم يكن ناجحاً لكون المردود المالي ضئيلاً جداً، وبالنظر لعجز عملية التحصيل وفق هذه الأساليب تحولت صلاحيات التحصيل للإدارة المالية للدولة (هيئة الضرائب) فضلاً عن تدخل جهات رقابية للمساعدة في عملية التحصيل. ويرى (Wilson et al., 2010:150) أن عملية تحصيل الإيرادات هي أمر ضروري لأي نظام ضريبي، لسد احتياجات البنية الأساسية عن طريق تمويل الإنفاق الحكومي الجاري والتنمية، كذلك تعبئة الادخار المحلي وتوجيهه نحو بناء المشاريع الاستثمارية المنتجة اجتماعياً، وهذا ما يؤكد (Shadid, 2019: 22-23).

ويمكن تعريف الحصيلة الضريبية (هي نسبة المقدار التي تحصل عليه الدولة من الاموال مقابل الوعاء الخاضع للضريبة من كل شخص كان فرد ام شركة يمتلك وعاء وجبت عليه الضريبة ضمن القوانين والتعليمات الخاصة بالدولة) (Abdullah, 2023: 9).

**سابعا: العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية:**

تتشترك العديد من العوامل والمحددات في البيئة الداخلية للتأثير في حجم الإيرادات الضريبية على مدار سنوات العمل الضريبي، منها عوامل فنية تتعلق بالتنظيم الفني للضريبة وأخرى تتعلق بطبيعة ومعطيات الواقع السياسي والاقتصادي القائم ومفاهيم وقيم المجتمع السائدة ونورد أدناه بيان تلك العوامل.

1- **الإعفاءات الضريبية والسماحات القانونية:** تعد سياسة الإعفاءات الضريبية والسماحات القانونية المقررة في النظام الضريبي أحد العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية خصوصا إذا لم تكن مدروسة بشكل جيد ولم تستهدف الفئات والأشخاص الذين هم بحاجة لها فان ذلك يدفع المكلفين نحو التهرب من دفع الضريبة والذي يؤدي الى انخفاض الحصيلة الضريبية، كذلك فان التوسع في السماحات القانونية للمكلفين له الأثر في انخفاض الحصيلة الضريبية كونها تؤدي الى تخفيض الضريبة المستحقة على دخل المكلفين. (Ali, Daoud, 2022: 403)

2- **كفاءة الجهاز الضريبي:** تعد الإدارة الضريبية من اهم اسباب النجاح في جباية الإيرادات العامة لأنه يناط بها تطبيق القانون الضريبي فلذا تعد كفاءة الجهاز الضريبي من العوامل المهمة في زيادة الحصيلة الضريبية وبما ان موظف الإدارة الضريبية يرتبط بمدى المقابل المادي والمعنوي الذي يحصل عليه في الإدارة لهذا يتوجب على الأخيرة تحسين الحالة المادية له حتى تمنع عنه الانحراف كما ان لاستخدام تكنولوجيا المعلومات أثره على دقة البيانات والمعلومات المتعلقة بالضريبة وبالتالي زيادة الطاقة الضريبية (Sabti, Al-Zubaidi, 2017: 36)

3- **الوعي الضريبي:** ان مستوى الوعي الضريبي له الاثر الكبير في الإيرادات الضريبية والحصيلة المتحققة منها لارتباط مسألة الوعي بأهمية الضريبة وضرورتها بالمكلفين بدفع الضريبة، والعاملين على استقطاعها، فكلما زاد الوعي الضريبي أدى ذلك الى تقليل فرص التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية. (Al-Shuwaili, 2020: 94)

4- **معدلات الضريبة:** ان السعر الضريبي يؤثر في زيادة الحصيلة الضريبية ويعرف بأنه نسبة مئوية من المادة الخاضعة للضريبة ويمكن ان يكون مبلغاً مقطوعاً تحدده السلطة المالية على وفق مجموعة من المعايير بحسب وعاء الضريبة (Al-Amiri, 2018: 21).

5- **مستوى النشاط الاقتصادي:** إن حالة الانتعاش الاقتصادي وما يتبعها من توسع في النشاطات الاقتصادية وزيادة في الدخل تسمح بالتنوع في فرض الضرائب وتتحقق من خلالها إمكانية فرض الضرائب بأسعار أعلى وتحقيق حصيلة ضريبية أكبر في حين تحدث نتائج عكسية عند حالة الانكماش الاقتصادي إذ تتخفف النشاطات الاقتصادية وتقل معها الدخل وعدم القدرة على التنوع الضريبي فيرافق ذلك انخفاض حصيلة الإيرادات الضريبية (Al-Askari, 2014:66).

**المبحث الثالث: الجانب التطبيقي للبحث**

يهدف هذا المبحث الى عرض نتائج الإطار العملي للجهد الضريبي ودوره في الحصيلة الضريبية خلال مناقشة الفقرات الآتية: -  
اولاً: مؤشر الطاقة الضريبية : -

يعد مؤشر الطاقة الضريبية من اهم المؤشرات التي تقيس مدى كفاءة النظام الضريبي في أي اقتصاد كونها تمثل اقصى قدر يمكن الحصول عليه عن طريق الضرائب المفروضة في حدود الدخل القومي مع مراعاة الاعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب من جهة، وهيكل الناتج المحلي من جهة أخرى ومقدار النفقات العامة ومستوى انتاجيتها من جهة أخرى وذلك من اجل مراعاة مقدرة الافراد على دفع الضريبة وقدرة الحكومة على جبايتها او تحصيلها، لذا فهي تمثل الحدود المقبولة للإيرادات التي يمكن ان تحصل عليها الحكومة من خلال فرض الضرائب، و يتضح من الجدول ( 1 ) بان الطاقة الضريبية شهدت انخفاضاً تدريجياً منذ بداية المدة، اذ انخفضت من نحو (18.13) عام 2012 الى نحو (15.7) عام 2021، الامر الذي يشير الى انخفاض كفاءة النظام الضريبي في العراق، اذ كانت في بداية المدة تعبر عن كفاءة النظام الضريبي ولكن مع تطور الاعتماد على القطاع النفطي بدأ

مؤشر الطاقة الضريبية بالانخفاض تدريجياً، ليبعد كثيراً عن المستوى المعياري المحددة (25) وفقاً لـ "كولن كلارك" وبذلك تعد تلك النسبة مؤشراً على انخفاض كفاءة النظام الضريبي في العراق، إذ إنها مثلت بشكل دقيق اقصى قدرة ممكن للحكومة في الحصول على الإيرادات عن طريق الضرائب المفروضة في ظل امكانيات الدخل القومي من جهة، والاعتبارات الاجتماعية للمكلفين من جهة اخرى. لكن لو تم النظر الى متوسط نسب مؤشر الطاقة الضريبية كدالة من متوسط دخل الفرد ودرجة الانفتاح الاقتصادي اذ بلغت (18.5) خلال المدة (2012-2021) وعليه فان هذه النتيجة وفقاً لحجم الاقتصاد العراقي وطبيعة مصادر دخله تعد مرتفعة نوعاً ما، لكنها تؤثر الى أنها سائرة نحو تدني مستويات الادارة الضريبية وسياستها غير الكفؤة التي ثبّطت من امكانيات تنويع مصادر الدخل القومي والنهوض في واقع الادارة الضريبية وتحصيلاتها.

الجدول (1) احتساب مؤشر الطاقة الضريبية في العراق للمدة (2012 - 2021) مليون دينار

السنة	نصيب الفرد من الدخل	درجة الانفتاح الاقتصادي	الطاقة الضريبية
2012	7.43	73	18.13
2013	7.79	76	18.51
2014	7.64	79	18.89
2015	5.52	74	18.25
2016	5.44	58	16.22
2017	5.96	52	15.46
2018	7	58	16.22
2019	5.72	48	14.95
2020	7.9	60	16.48
2021	8.3	54	15.7

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات:

-وزارة التخطيط، قسم الحسابات القومية، سنوات متعددة.

-الطاقة الضريبية من احتساب الباحثان بالاعتماد على المعادلة الآتية:

-الطاقة الضريبية =  $0.0002 + 8.86$  نصيب الفرد من الدخل +  $0.127$  الانفتاح الاقتصادي (الشافعي، 2017: 74)

يتضح من الجدول (1) ايضا ارتفاع مستمر وبشكل تدريجي في مستوى نصيب الفرد من دخل الفرد خلال المدة (2012-2021) اذ ارتفع من نحو (1.96) مليون دينار عراقي عام 2012 الى نحو (8.3) مليون دينار عراقي عام 2021 وبمعدل نمو مركب بلغ (10.1%)، وهذا يعود الى ارتفاع حجم الناتج المحلي الاجمالي عودة الصادرات النفطية الى السوق الدولية الامر الذي انعكس ايجاباً على متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي، فيما شهدت درجة الانفتاح الاقتصادي في العراق تقلبات واضحة تارة باتجاه الارتفاع وتارة اخرى باتجاه الانخفاض، ولكن بشكل عام فقد انخفضت درجة الانفتاح الاقتصادي من نحو (73) مليون دينار عراقي عام 2012 الى نحو (54) مليون دينار عراقي عام 2021 .

ثانياً: مؤشر العبء الضريبي:

يساعد مؤشر العبء الضريبي على معرفة الجزء المقطوع من الناتج المحلي الاجمالي المحول إلى الدولة إجبارياً على شكل ضرائب من اجل تحقيق الاهداف المقصودة، كتمويل الموازنة الحكومية أو إعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع. ولذلك يعتمد توزيع عبء الضريبة على كيفية فرض الضريبة وعلى هيكل اسعارها وكيفية تحديد القاعدة ثم على مدى شمولية تغطيتها، إذ يحدد القانون الشخص المكلف بدفع الضريبة، إلا إن الشخص المكلف قد يقوم بنقل عبئها الى شخص اخر يستقر عليه ذلك العبء الضريبي في نهاية المطاف وهنا يسمى الشخص الذي استقر عليه عبء الضريبة بالمكلف الفعلي.

ويتضح من الجدول (2) ان مؤشر الطاقة الضريبية في الاقتصاد العراقي قد شهد ارتفاعاً مستمراً حيث بلغ مؤشر العبء الضريبي في سنة (0.5) في سنة 2012 وواصل الارتفاع حتى بلغ (0.9) في سنة 2015 ، الا انه نلاحظ ان مؤشر العبء

الضريبي بدء بالانخفاض وسجل (0.2) خلال سنة 2016 وواصل الانخفاض حتى وصل الى (0.1) في سنة 2021 سنوات البحث.

### الجدول (2) قياس مؤشر العبء الضريبي في العراق للمدة 2012-2021 (مليون دينار)

السنة	الحصيلة الضريبية (1) مليون دينار	الناتج المحلي الاجمالي (2) مليون دينار	العبء الضريبي 2/1=3
2012	1367208	254225490	0.5
2013	1361515	241506072	0.5
2014	1465846	232204463	0.6
2015	1723696	183275254	0.9
2016	3384175	186542703	0.2
2017	5093886	207621102	0.2
2018	4157089	249574303	0.2
2019	3116256	256171000	0.1
2020	3425551	204681466	0.2
2021	3579962	275468985	0.1

المصدر من إعداد الباحثان بالاستناد إلى:

بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم المتابعة والتخطيط. وكذلك وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء.  
- العبء الضريبي من احتساب الباحثان وكما بيناه سابقاً.

ونلاحظ ان الارتفاع الذي شهده العبء الضريبي خلال السنوات الاولى لسنوات البحث كان نتيجة فرض انواع ضرائب جديدة كضريبة الهاتف وضريبة الدخل على شركات النفط.

وهذا الارتفاع في قيمة المؤشر يعكس حقيقة ان هناك تزايد مستمر في العبء الضريبي الذي يتحملة المكلف بدفع الضريبة مما قد يلحق به اثار سلبية من الناحية الاجتماعية والاقتصادية فضلا عن انه قد يلجأ الى التهرب الضريبي او تجنبه.

### ثالثاً: مؤشر الجهد الضريبي:-

يعتبر النظام الضريبي فعال عندما تكون نسبة الجهد الضريبي مساوي الى الواحد صحيح او قريبة من الواحد صحيح وعند انخفاض النسبة دون الواحد صحيح يدل انخفاض كفاءة النظام الضريبي واستغلال الطاقة الضريبية، اما في حالة ارتفاع نسبة الجهد الضريبي فوق الواحد صحيح فهذا يدل على ان الافراد يتحملون عبء ضريبي كبير.

حيث يُستدل من خلال قيم الجهد الضريبي على فاعلية النظام الضريبي، إذ يعد النظام الضريبي فاعلاً عندما تكون نسبة الجهد الضريبي قريبة من الواحد الصحيح، وعند انخفاض النسبة دون الواحد الصحيح يدل هذا على ضعف استغلال الطاقة الضريبية، أما في حالة ارتفاع نسبة الجهد الضريبي فوق الواحد الصحيح فهذا يدل على أن الأفراد يتحملون عبئاً ضريبياً كبيراً، ويتضح من الجدول (3) نسب الجهد الضريبي تتراوح بين ( 0.006 و 0.049 ) في العراق خلال المدة (2012 - 2021)، إذ كانت هذه النسب بعيدة جداً عند الواحد الصحيح وهذا يدل على انخفاض كفاءة النظام الضريبي في العراق، إذ لم يستطع النظام الضريبي استغلال الطاقة الضريبية بشكل كفوء، وهذا أدى إلى ضياع إيرادات ضريبية كانت ستوفر إيراداً ضريبياً يغذي النفقات الحكومية، كما تستدعي النسب الضريبية ضرورة تبني استبدال بعض الضرائب المطبقة بضرائب أكثر فاعلية تساهم بزيادة إيرادات الضرائب وتغذي الموازنة العامة بشكل أفضل.



## الجدول (3) قياس وتحليل مؤشر الجهد الضريبي في الاقتصاد العراقي للمدة 2012-2021

السنة	العبء الضريبي	الطاقة الضريبية	الجهد الضريبي	الفجوة الضريبية
2012	0.5	18.13	0.027	17.63
2013	0.5	18.51	0.027	18.01
2014	0.6	18.89	0.031	18.29
2015	0.9	18.25	0.049	17.35
2016	0.2	16.22	0.012	16.02
2017	0.2	15.46	0.012	15.26
2018	0.2	16.22	0.012	16.02
2019	0.1	14.95	0.006	14.85
2020	0.2	13.55	0.014	13.35
2021	0.1	15.33	0.006	15.23

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدولين (1) و(2).

## رابعاً: تحليل الفجوة الضريبية:-

يعتبر الجانب العملي للفجوة الضريبية هو محاولة التعرف على خسائر الإيرادات من خلال عدم الامتثال للتشريعات الضريبية وبناء الى ذلك فان تدابير الفجوة الضريبية التقليدية لا تأخذ بنظر الاعتبار كيفية تطبيق القاعدة الضريبية النظرية الضريبية القائمة على حساب الالتزام النظري للضريبة، لذلك قد تختلف عندما تتبع السلطات الضريبية سياسات جديدة في تنفيذ القوانين التي تترتب عليها تغيير نسبة عدم الامتثال مقارنة مع تقديرات المدى الحالي لعدم الامتثال. منها يتبين لنا ان الفجوة الضريبية هي الفرق بين ما يمكن للحكومة جمعة وفقا لخصائص الاقتصاد الوطني وما يتم جمعة في الواقع، وتتبع الفجوة الاجمالية عن عدد التغيرات الموجودة في الضرائب الفردية او مكونات الفجوة الضريبية الاجمالية من الاقتصاد والسياسة.

## الجدول (4) قياس الفجوة الضريبية في الاقتصاد العراقي للمدة 2012-2021

السنة	الإيراد المخطط	الإيراد الفعلي	الفجوة الضريبية
2012	727201	1382404	655203-
2013	718455	1361515	643060-
2014	-	1465846	-
2015	1163762	1723696	559934-
2016	2558874	3384175	825301-
2017	4035657	5093886	1058229-
2018	4255680	4157089	98591
2019	4115824	3116256	999568
2020	-	3425551	-
2021	3956917	3579962	376955

المصدر من إعداد الباحثان بالاستناد إلى بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم المتابعة والتخطيط.

ومن خلال تحليل البيانات لسنوات البحث للفترة من (2012 - 2021) وهي فترة شهد فيها الاقتصاد العراقي العديد من التقلبات والتداعيات ومر بالعديد من الازمات ابرزها تداعيات وسلبيات داعش وازمة كورونا التي شكلت عبئاً على الموازنة العامة للدولة وتغيرات في أسعار الضريبة، وحيث يستدل من النتائج التي برزت لدينا من تحليل الفجوة الضريبية لسنوات البحث بين الإيرادات المخطط تحصيلها والإيرادات المحصلة فعلاً، نلاحظ ان الفجوة الضريبية بلغت اعلى مستوى لها في سنة (2019) بمبلغ (999568) مليون دينار، في حين بلغت ادنى مستوى للفجوة الضريبية كانت سنة (2017) بمبلغ (-1058229) مليون دينار بالسالب، ولكن

عموماً ومن خلال سنوات البحث نلاحظ ان الفجوة الضريبية كانت بالسلب ولخمس سنوات متتالية، وان دل هذا الشيء فانه يدل على سوء التخطيط للإيرادات المتوقع تحصيلها وبين المحصلة فعلاً ، وكما موضح في الجدول (4).

**خامساً- الجهد الضريبي ودوره في الحصيلة الضريبية:-** يعد قياس وتحليل الجهد الضريبي من المؤشرات المهمة المستخدمة في تقييم وكفاءة النظام الضريبي في أي دولة. اذ يعبر هذا المؤشر عن رغبة الحكومة في الكم الذي ترغب الحصول عليه من الإيرادات الضريبية أي الحصيلة الضريبية الفعلية المتحصلة.

وباعتماد على سنة الأساس (2012) لمقارنة سنوات البحث كما موضح في الجدول (5) يظهر لنا تطابق نسبي بفرق بسيط جدا بين نسبة التغير بالجهد الضريبي ونسبة التغير للحصيلة الضريبية مقارنة بسنة الأساس بفرق بسيط جدا (0.005%) تليها سنة (2014) حيث يظهر لنا الفارق بالازدياد بنسبة (0.09%) بارتفاع كبير وملحوظ في سنة (2015).

ثم تتحدر نسبة التغير في الجهد الضريبي بفرق كبير جدا عن نسبة التغير في الحصيلة الضريبية بواقع (2.001%) لسنة (2015). لتستمر نسبة الجهد الضريبي في المحافظة على هذا المستوى المنخفض لتواجه انخفاضا حادا في سنة (2019) حيث بلغت (0.204%) مع ارتفاع كبير بواقع (0.535%) ليعود وينخفض في سنة (2021) بما يقارب بواقع (0.238%) على غرار تكون ارتفاع عالي وملحوظ في الحصيلة الضريبية بواقع (2.448) في (2016) ويبلغ ذروته في سنة (2017) حيث بلغ (3.683) ثم يعود بالانحدار ولكن ليس بمستويات عالية حيث يصل الى أدنى مستوى بواقع (2.254) في سنة (2019) ويستمر بالصعود الى ان يصل الى (2.589) في سنة (2021).

#### الجدول (5) قياس الجهد الضريبي ودوره في تعظيم الحصيلة الضريبية للمدة 2012-2021

السنة	الجهد الضريبي	نسبة التغير في الجهد الضريبي بالنسبة لسنة الأساس %	الحصيلة الضريبية	نسبة التغير في الحصيلة الضريبية بالنسبة لسنة الأساس %
2012	0.027	-	1382404	-
2013	0.027	0.979	1361515	0.984
2014	0.031	1.151	1465846	1.060
2015	0.049	1.788	1723696	1.246
2016	0.012	0.447	3384175	2.448
2017	0.012	0.469	5093886	3.683
2018	0.012	0.447	4157089	3.007
2019	0.006	0.242	3116256	2.254
2020	0.014	0.535	3425551	2.477
2021	0.006	0.236	3579962	2.589

المصدر من إعداد الباحثان بالاستناد إلى:

- بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم المتابعة والتخطيط

- الجهد الضريبي بالاعتماد على الجدول (3)

- تم اعتماد سنة الأساس 2012 لاستخراج نسبة التغير.

ومن هنا نتضح علاقة الجهد الضريبي بالحصيلة الضريبية للسنوات محل البحث تغيرت بصورة غير طبيعية حيث انها ازدادت مع زيادة الحصيلة الضريبية للسنوات (2012,2013,2014,2015)، بينما خلال الفترة (2016,2021) بالرغم من انخفاض الجهد الضريبي قياسا بسنة الأساس (2012) الا ان الحصيلة الضريبية قد ازدادت قياسا بسنة الأساس، ويتضح ان نسبة الجهد الضريبي تراوحت بي (0.006-0.049) في العراق خلال سنوات البحث (2012-2021)، اذ كانت هذه النسب بعيدة جدا عن الواحد صحيح وهذا يدل على انخفاض كفاءة النظام الضريبي في العراق، اذ لم يستطع النظام الضريبي في العراق من استغلال الطاقة الضريبية بشكل كفوء ، وهذا أدى الى ضياع إيرادات ضريبية كانت ستوفر إيرادا ضريبا يغذي النفقات الحكومية .

## المبحث الرابع:-الاستنتاجات والتوصيات

## أولاً: الاستنتاجات:

- 1- وجود فجوة عدم الالتزام الضريبي، وهو كتمان النشاط كلياً بحيث لا يصل عنه أي معلومات موثقة للدوائر المالية واخفاء كل ما هو ممكن من رقم الاعمال وجميع بيانات مكلفي ضرائب الاريح الحقيقية وبالتالي لا يدفع المكلف اي ضرائب على الاطلاق.
- 2- يسهم الانفاق الحكومي في تحديد الطاقة الضريبية، وتحصل الدول على ايراداتها من دخول الافراد عن نشاطهم الخاص، لذلك فان اتساع هذا النشاط يؤدي الى زيادة الطاقة الضريبية ومن ثم فان زيادة الانفاق الحكومي واتساع القطاع العام يضعف من الطاقة الضريبية إذا كان ذلك على حساب الانفاق العام الاستلاهي والاستثماري الخاص.
- 3- ضعف دور الايرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق نتيجة انخفاض نسبة مساهمتها، وهذا يؤكد على ريعية الاقتصاد العراقي واعتماده الكبير على الايرادات النفطية في تمويل الموازنة العامة.
- 4- على الرغم من ارتفاع متوسط نسب مؤشر الطاقة الضريبية مقارنة بحجم الاقتصاد العراقي وطبيعة مصادر دخله، لكنها تؤثر الى أنها سائرة نحو تدني مستويات الادارة الضريبية وسياستها غير الكفوءة التي ثبقت من امكانات تنوع مصادر الدخل القومي والنهوض في واقع الادارة الضريبة وتحصيلاتها.
- 5- يدل مؤشر العبء الضريبي على مدى ضعف الأداء الضريبي في العراق، العراقي اذ يتحمل المكلفين عبئاً كبيراً في ظل عدم قدرة الدولة على جباية الضرائب والافادة من الطاقة الضريبية المتوفرة.
- 6- ان الجهد الضريبي ذو علاقة عكسية بصافي الحصيلة الضريبية، أي ان زيادة الجهد الضريبي يؤدي الى خفض صافي الحصيلة الضريبية بسبب العلاقة العكسية بينهما، مما يؤدي الى الاختلالات في جانبيهما.

## ثانياً: التوصيات:

- 1- ضرورة قيام الهيئة العامة للضرائب بتنفيذ جهازها الرقابي، وذلك من خلال استبدال العناصر غير الكفوءة والغير نزيهة بعناصر أكثر كفاءة وانضباط ترفض هدر المال العام من أجل الحد من ظاهرة التهرب، والتجنب والتلاعب الضريبي، وضع استراتيجية عامة للإدارة الضريبية تهدف الى ضبط المنافذ الحدودية وتنفيذ الضرائب الجمركية من خلال الاعتماد على الربط الإلكتروني ما بين دوائر المنافذ والهيئة العامة للضرائب بعد التأكد من البضاعة المستوردة وعلى وفق نظام إلكتروني متطور.
- 2- ضرورة تحديد الطاقة الضريبية والتي تمثل اقصى قدر يمكن الحصول عليه من الضرائب المفروضة في حدود الدخل القومي مع مراعات الاعتبارات الاجتماعية لدفعي الضرائب من جهة وهيكل الناتج المحلي من جهة اخرى وقدر النفقات العامة ومستوى انتاجيتها من جهى اخر في اي اقتصاد.
- 3- تبسيط القوانين والتشريعات الضريبية بهدف خلق بيئة استثمارية امنة، وتذليل العقبات والعوائق امام الشركات الاستثمارية الاجنبية لزيادة الامتثال الضريبية مما يسهم في زيادة الايرادات الضريبية ونسبة مساهمتها الى الايرادات العامة.
- 4- التوسع في الدراسات الخاصة بالطاقة الضريبية واعطاؤها مزيداً من الاهتمام.
- 5- ضرورة فسخ للكفاءات من ملكات الادارة الضريبية المعطلة لتولي زمام الامور، بعيداً عن المحاصصة وشراء المناصب، اذ لا بد للإدارة الضريبية أن تتجه نحو خلق مسارات جديدة تسهم في توسيع قاعدة الوعاء الضريبي، ومن ثم الارتقاء بالإيرادات الضريبية في العراق.
- 6- نظراً لانخفاض الجهد الضريبي خلال مدة البحث مع وجود طاقة ضريبية أكبر فان على السياسة الضريبية ان تذهب نحو مسارات جديدة، لتوسيع الدخول المشمولة بالضريبة ورفع نسبتها، من خلال تفعيل دورها في تحقيق الاهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي تقليل تبعية الموازنة العامة للدولة لقطاع النفط، بشكل يجعل الاقتصاد أكثر استقراراً واقل تأثراً بالصدمات الخارجية.

**Reference:**

1. Abdullah Ali Hadi, and Al-Khafaji, Ali Abbas, (2023), The role of the tax examiner in increasing or decreasing tax revenues, Journal of Accounting and Financial Studies, Higher Institute of Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Volume 18, Issue 64, Iraq.
2. Al-Amiri, Nawal Kazem Mahdi, 2018, tax planning and its impact on tax revenues, applied research on a sample of Iraqi joint stock companies, research for a higher diploma equivalent to a master's in taxation, the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad.
3. Al-Askari, Zaida Muhammad Sabti, 2014, The role of real estate tax in increasing tax revenues, applied research in the General Authority for Taxes, research submitted to the Council of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, which is part of the requirements for the night of the Higher Diploma Certificate equivalent to the Master's in Taxation.
4. Al-Darwish, Bakr Iyad Kamel, and Ibrahim, Maha Sabah. (), Applying the management method by objectives and its role in tax revenues, Journal of Accounting and Financial Studies, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Volume 11, Issue 35, Iraq.
5. Ali, Muhammad Fakhri Muhammad, Dawoud, Iman Hussein, 2022, Activating tax inventory procedures and their role in increasing tax revenues / applied research in the Amu Tax Authority, Journal of Accounting and Financial Studies, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, Issue 60, Volume 17.
6. Al-Jajjawi and Al-Anbaki, Talal Muhammad Ali and Haitham Ali Muhammad. (2013). "Accounting and Tax Accounting", Al-Kitab Press, Baghdad, Iraq.
7. Al-Janabi, Taher. (2015). "The Science of Public Finance and Financial Legislation", 1st edition, Al-Sanhouri Library, Baghdad.
8. Al-Shuwaili, Amal Karim Kazem, 2020, The impact of integration between internal and external control bodies on achieving tax justice, applied research in the General Tax Authority, research submitted to the Board of Trustees of the Arab Institute of Certified Public Accountants and is part of the requirements for the night of the Chartered Accounting Certificate.
9. Masimi, Dalal Issa Musa. (2003). "Tax policy and its role in developing the Palestinian economy." Master's thesis in tax disputes, College of Graduate Studies, Nablus National University, Palestine.
10. Muhammad Ali and Thamer, Imad and Liqaa Finjan. (2023). "A Study of Evaluating the Tax Reality in Iraq for the Period (1995-2010)," Journal of Economic and Administrative Sciences, Volume 19, Issue 71, Iraq.
11. Nasser Anwar Abbas, Ahmed, Nidal Raouf. (2016), The role of voluntary taxpayer compliance in increasing tax revenues, Journal of Accounting and Financial Studies, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Volume 11, Issue 35, Iraq.
12. Nour, Abdel Nasser, Adas, Nael Hassan, and Al Sharif, Alian. (2008). "Taxes and Accounting", 2nd edition, Dar Al-Masirah for Publishing, Distribution and Printing, Amman.
13. Rashid Osama Hamid, and Ismail, Haitham Abdel Khaleq. (The role of privatization in tax revenues, Journal of Accounting and Financial Studies, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Volume 11, Issue 35, Iraq.
14. Sabti, Zeina Muhammad, Al-Zubaidi, Hamza Faeq Wahib, 2017, Real estate tax and its impact on tax revenues/ applied research in the General Authority for Taxes, Journal of Accounting and Financial Studies, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, Issue 38, Volume 12
15. Wilson E. & Reck J. & Kattelus S. (2010). "Accounting for Governmental and Nonprofit Entities", Printer: Von Hoffmann Corpora tion, the Americas, 14 ed., organizations—United States—Accounting.
16. Zaki, Ramzi. (1992). "The Intellectual and Social Conflict over the Public Budget Deficit in the Third World," 1st edition, Sina Publishing, Cairo.