

دراسة لعلاقة التغيرات في العوامل المؤثرة على الإيرادات الضريبية في العراق للمدة
(٢٠٠٣ - ٢٠١٥)

**A study of the relationship of changes in the factors affecting on tax revenues in
Iraq for the period (٢٠٠٣- ٢٠١٥)**

ياسمين وليد إبراهيم
الباحثة

أ.م.د. تهاني مهدي عباس
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص

تقاس كفاءة النظام الضريبي في كفاءة الأسس المعيارية لتحصيل الإيرادات الضريبية وليس على ما يتم فرضه من ضرائب، إذ يستعمل الأساس النقدي والذي يقوم على قياس ما تم تحصيله في السنة المالية للضريبة وليس ما تم تقديره على المكلفين، وتختلف أساليب التحصيل من دولة لأخرى ومن مكلف لآخر وذلك حسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة، و توقيت تحصيل الضريبة، تتكفل إدارة الضرائب بتحديد المواعيد الملائمة لتحصيل الضريبة كما تتبع طرقا معينة للتحصيل ، تتجسد مشكلة البحث في إنخفاض الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب في ميزانية الدولة جراء عدم مساهمتها بشكل فعال في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة الأمر، الذي يلقي على عاتق رسمي السياسة الضريبية مسؤوليات إضافية لأجل تفعيل مساهمتها في مواجهة الظروف السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية ، يهدف البحث الى دلالة أثر التغيرات التي تطرأ في بعض العوامل المتعلقة بالمكلف والادارة الضريبية والعوامل التشريعية على تحصيل الإيرادات في العراق للمدة (٢٠٠٣ - ٢٠١٥) باستخدام بعض الأساليب الإحصائية ومنها مقاييس النزعة المركزية والإرتباط الخطي البسيط والمتعدد، و تفسير التغيرات على الحصيلة الضريبية، واعتمد البحث على أسلوب تحليل بيانات الحصيلة الضريبية لتفسير النتائج التي تم الحصول عليها من قبل وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والجهاز المركزي للإحصاء، توصل البحث إلى أن ضريبة الدخل شكلت أعلى أهمية نسبية من مجمل إيراد الضرائب المباشرة وهذا يرجع لما تتميز به ضرائب الدخل من إعفاءات وسماحات كان لها الأثر الكبير على الحصيلة الضريبية ،على العكس من ذلك ضريبة العرصات والتي تشكل أقل أهمية نسبية من مجمل الإيرادات المباشرة ولم تجري أي تعديلات مناسبة على سعرها الضريبي ،ويوصي البحث بضرورة العمل على توازن الهيكل الضريبي في العراق من خلال الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وتقليل التفاوت قدر الامكان وإعادة النظر في سعر ضريبة العرصات وزيادة السعر الضريبي بما يتناسب مع القيمة العمومية للعرصة لكي يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية.

Abstract

The efficiency of the tax system is measured in the efficiency of the standard bases for collection of tax revenues and not on the contraction imposed taxes, As using cash basis which is based on measuring what was collected in the fiscal year is not taxed and not what was estimated by the taxpayers, The methods of collection different from country to country and from one to another depending on the nature of taxable income, and the timing of tax collection, the tax administration shall determine the appropriate dates for collection of the tax and shall follow certain collection methods, The problem of

research is reflected in the low relative importance of tax revenues in the state budget as a result its ineffective contribution to the achievement of various economic and social goals different, The matter, Which places additional responsibilities on tax policy makers in order to activate its contribution in the face of the political, economic and social conditions, The research aims is to study the effect of changes in some factors related to tax and tax administration and legislative factors on the collection of revenues in Iraq for the period (٢٠٠٣-٢٠١٥) using some statistical methods, including measures of central tendency and simple linear correlation and multiple, and the interpretation of changes in the tax revenue, The research was based on the method of analyzing the tax revenue data to explain the results obtained by the Ministry of Finance, the general commission for Taxes and the Central Statistical organization, The research found that the income tax constituted the highest relative importance of total direct tax revenues This is due to the fact that income taxes are characterized of exemptions and permits that have a significant impact on the tax revenues, on the contrary, land tax which is a relatively less important of direct revenues and no hold any appropriate adjustments have been made to its tax price, The research recommends that the need to balance of the tax structure in Iraq through direct and indirect taxes, and reducing the discrepancy as much as possible, review the price of land tax and increasing the tax rate commensurate with the public value of the bid in order to contribute to the increase in tax revenues.

المقدمة

إنَّ حصيلة الدولة من الضرائب لأي نظام ضريبي تُعدُّ نتاجه النهائي الذي يُسهم في تغطية الإنفاق العام بإعتبار الضريبة واحدة من الركائز الرئيسة لأي نظام مالي للجهاز الحكومي، وهي من أهم وأقدم الموارد المالية لأي دولة نظراً، لما توفره من زيادة في الأموال للخزينة العامة فضلاً عن كونها أداة تُسهم في معالجة الأزمات الإجتماعية من خلال تقليل الفوارق الطبقيّة بين أبناء المجتمع الواحد، كما وتستخدم للحد من إستهلاك بعض السلع غير المرغوب بها إجتماعياً، كما أصبحت الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية العامة للدولة والتي تؤثر بشكل مباشر على إقتصاد البلد، من خلال الإعفاءات التي تقدمها الدولة للأنشطة الاقتصادية والسماحات القانونية.

إنَّ إقتصاد العراق بطبيعته يتّصف بوفرة موارده الطبيعية والبشرية وهذا ما يميزه عن باقي إقتصاد الدول النامية، وفي الوقت نفسه يعتمد في تمويل ميزانيته على إيراد واحد فقط و بشكل رئيسي هو النفط، وهذا ما يعرف بالإقتصاد الريعي الذي تتميز به أكثر الدول العربية المنتجة للنفط، ولم يتجه العراق إلى تطوير موارده الأخرى بل عانى من تخلف إقتصادي كبير عن مواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة في الدول المتقدمة التي تُعدُّ الضرائب المورد الأساس في إقتصادها مما زاد من حجم فجوة التخلف الإقتصادي وأخذت مؤشرات الحصيلة الضريبية بالتراجع بدلاً من التصاعد والثبات، وتتبع إدارة الضرائب طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب و تتلخص في ثلاث طرائق، التوريد المباشر، الأقساط المقدمة والحجز من المنبع

منهجية البحث

١-مشكلة البحث :

نجاح الدولة في إختيار نظامها الضريبي يتركز على معرفة كاملة بظروف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها , لذا يلزم على المكلف أن يكون على علم تام ودراية بكيفية إحتساب الدين وأدائه وعلى القانون أن ينص صراحةً على إجراءات عملية وفعالة لمعالجة العوامل التي تؤثر على الحصيلة الضريبية بالزيادة أوالنقصان.

تتلخص مشكلة البحث في تشخيص العوامل المؤثرة على الحصيلة الضريبية الناتج عن قيام المشرع باجراء التعديلات على العوامل التشريعية والتي بدورها تؤدي الى رفع الحصيلة الضريبية أو إنخفاض الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب في ميزانية الدولة ،وهذا ما يترتب عليه عدم مساهمتها بشكل فعال في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة الأمر الذي يلقي على عاتق السياسة الضريبية مسؤوليات إضافية لأجل تفعيل مساهمتها في مواجهة الظروف السياسية و الاقتصادية و الإجتماعية التي يمر بها العراق و تصحيح الإختلال و الحد من التفاوت الإقتصادي كون الضريبة لها وزن كبير في الإقتصاد، وأن اقتصاد العراق الريعي يعتمد بنسبة ٩٥% على الإيرادات النفطية و بقية النسب هي رسوم و ضرائب مباشرة و غير مباشرة، فيجب أن يراعى عند تصميم النظام الضريبي إختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي المتاح إدارتها بكفاءة. هذا وعلى المكلف أو الممول أن يكون على دراية كاملة بمضمون القانون الضريبي وأن يحتفظ بالدفاتر والسجلات وأن يقدم الإقرارات في مواعيدها , هذا وان التطبيق العملي لقوانين الضرائب قد أثبت ضرورة قيام الإدارة بإصدار التعليمات التفسيرية .

٢-هدف البحث :

يهدف هذا البحث الى تحليل أثر التغيرات التي تطرأ على بعض العوامل المتعلقة بالمكلف والادارة الضريبية والعوامل التشريعية على التحصيل والجباية في العراق للمدة (٢٠٠٣ - ٢٠١٥).

٣-أهمية البحث :

تكتسب هذه الدراسة أهمية بالغة في التعرف على تغيرات العوامل المؤثرة على الحصيلة الضريبية في العراق للمدة (٢٠٠٣ - ٢٠١٥) ومنها العوامل التشريعية التي تخص السعر الضريبي والإعفاءات الضريبية والسماحات القانونية ، ومعرفة أثر التعديل الذي يقوم المشرع الضريبي به على هذه العوامل يؤثر على الحصيلة الضريبيةأما بالزيادة أو النقصان .

٤-فرضية البحث:

تقوم فرضية البحث على

١- لاتوجد علاقة ارتباط بين العوامل المؤثرة على الإيرادات الضريبية وبين الحصيلة الضريبية.

٢- توجد علاقة ارتباط بين العوامل المؤثرة على الإيرادات الضريبية وبين الحصيلة الضريبية.

٥-منهج البحث :

إعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي فيما يتعلق بالضريبة والعوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية فضلاً عن إعتادها على المنهج التحليلي الإستدلالي للفرضيات عبر إستخدام مقاييس النزعة المركزية و الإرتباط الخطي البسيط والمتعدد.

الجانب النظري للبحث

أولاً - مفهوم الضريبة:

مهما تعددت تعريف الضريبة وأختلفت باختلاف نوعها والتطور الإقتصادي للمجتمع ، إلا أنها تعطي معنى متقارباً فهي : "فريضة نقدية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع خاص بهذا الغرض وتحصل من الأشخاص طبيعيين كانوا (أفراداً) أو معنويين (شركات) دون مقابل مباشر وبشكل نهائي لتمتكن الدولة من تغطية نفقاتها المختلفة ولتحقيق أهدافها التي تصب في مصلحة المجتمع". (الجراوي والعنبيكي ، ٢٠١٤ : ٢٠) وتتفق الباحثة مع هذا التعريف نظراً لإحتوائه كل عناصر الضريبة وخصائصها.

ثانياً - أهداف الضريبة Objectives of the Tax

لقد تطور دور الدولة ، فلم يعد الهدف الأساسي من جباية الضريبة يقتصر على تغطية النفقات العامة فقط ، وإنما أصبح للضريبة أغراض وأهداف متعددة أخرى ، تضاف إلى هدفها الأساسي من خلال السياسات الضريبية التي تتبعها عند فرض الضرائب.

أ. الأهداف المالية : أول هدف للضريبة يتمثل في الهدف المالي بالحصول على الإيرادات المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة ، أن الزيادة في الأعباء المالية المطلوبة من الدولة ، نتيجة زيادة المهام الملقاة على عاتقها ، وماتتطلبه من زيادة في النفقات ، من أجل تحقيق أكبر حصيلة ممكنة (السويسي ، ٢٠٠٥ : ٧٩) ، من هنا نشأت قاعدة وفرة حصيلة الضرائب أي إتساع نطاق الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين مع الإقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية ، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً ، وهذا مانلاحظه في الدول المتطورة ، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي ، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي (صالح ، ٢٠٠٧ : ١٩).

ب. الأهداف الإجتماعية : أن التطورات الإقتصادية والإجتماعية قد جعلت للضريبة أغراض أخرى غير الهدف المالي ومن بينها الغرض الإجتماعي ، فبعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية ، وبروز الإتجاهات الحديثة بتوزيع عادل للثروات وذلك عن طريق إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع ، فهي تهدف إلى الحد من الفجوة الموجودة بين الفقراء والأغنياء .

وقد حاولت الدول في العصر الراهن إستخدام الضريبة كوسيلة هامة (لطيف ، ٢٠١٥ : ٢١) في تحقيق

ج . الأهداف الاقتصادية : وتتمثل بما يلي

١- العمل على حماية الصناعات المحلية وتشجيعها على التطور والتقدم: وذلك عبر فرض ضرائب جمركية على السلع المستوردة ، وهذا من شأنه يعمل على رفع أسعار تلك السلع ، وذلك بغية الحد من إستهلاكها (الفريجات ، ٢٠٠٩ : ١٩) .

٢- توجيه الإستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب بها : عندما ترى الدولة ضرورة الحاجة لتشجيع قطاع معين بهذه الحالة تلجأ الى إعفائه بالكامل من الضريبة ، أو تقليل نسبة الضريبة المفروضة عليه، وهذا بدوره يعمل على تشجيع الإستثمار بهذا القطاع ، لأن الإعفاء من الضريبة أو تقليلها يعمل على زيادة العائد الذي يحصل عليه المستثمر (عفانة والقطاونة ، ٢٠٠٨ : ٨) .

٣- تهدف الضريبة إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي بإستخدامها كأداة في معالجة الأزمات: ففي حالة التضخم تستخدم الضريبة كأداة لتنشيط الإقتصاد عن طريق رفع نسبتها والتوسع في فرضها بغرض إمتصاص كمية النقد الزائدة ، أما في حالة الإنكماش، حيث يقل الشراء و الإستهلاك و تتكدس المنتجات فقد تلجأ الدولة إلى زيادة القوة الشرائية لدى أفراد المجتمع من ذوي الدخل المتدنية وذلك عن طريق خفض نسبة الضريبة في أجزائها الأولى وزيادة الإعفاء الضريبي مما يزيد من الإدخار وبالتالي التوسع في الإستثمار، أما في فترة الإزدهار يمكن اللجوء إلى الضريبة كوسيلة إقتصادية و ذلك بتقليل الإنفاق الحكومي و رفع الضرائب على الدخل و على السلع لتخفيض القدرة الشرائية عند الأفراد و كبح الإنفاق الخاص ، و تخفيض الضرائب على رأس المال و الإدخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة و إنخفاض الأسعار ، و هذه الإجراءات يجب أن تكون إقتصادية متكاملة و ليست إجراءات ضريبة منعزلة
(http//alaresh.yoo.٧.com/t١٧٥٦-topic، الساعة ٣٠:٥ مساءً، بتاريخ ٢٠١٧/٣/٤) .

د. الأهداف السياسية :

سواء فيما يتعلق بالسياسة المحلية أو الدولية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الإجتماعية المسيطرة سياسياً في مواجهة الطبقات الإجتماعية الأخرى، وهي بدورها تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات المجتمع، أما في الخارج فإنها تمثل أداة من أدوات السياسة الدولية مثل إستخدام الرسوم الجمركية تمنح الإعفاءات و الإمتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية بغية تحقيق أغراض سياسية (ناشد ، ٢٠٠٦ : ١٣٢) .

ثالثاً - التصنيفات المختلفة للضريبة The different categories of taxes :

إنّ الضرائب بشكل عام أما أن تُفرض على عوائد عوامل الإنتاج وهي الإيجور والأرباح والفوائد والربح أو أن تُفرض إستناداً لتدفق الإنفاق بنوعيه الإستهلاكي والاستثماري وبالأخص الإستهلاكي منه ، وإنّ ذلك

يستوجب من الدولة أن تختار من القواعد الفنية مايمكنها من تنظيم الإستقطاع الضريبي بصورة تتفق مع أهداف السياسة الضريبية ، وهذا مايعرف بالتنظيم الفني للضريبة ، تحديد العناصر الفنية التي يستند إليها الهيكل الضريبي والتنسيق بينها ، وهو مايعرف بالإجراءات المتعلقة بفرضها وتحصيلها وتحديد وعائها وكيفية الوفاء بها (طاقة والعزوي ، ٢٠٠٧ : ٩٣)، وأصبحت النظم الضريبية الحديثة لا تقتصر على نوع معين من الضرائب دون سواه ، بل تحاول كل دولة أن تختار مزيجاً متكاملًا من أنواع الضرائب وتصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملائمةً لتحقيق أهداف المجتمع (دراز وأبو دودح ، ٢٠٠٦ : ٩٧).

سنعتمد في دراسة التصنيفات المختلفة للضريبة على الأسس التي تحدد كافة الإجراءات المتعلقة بتأسيس الضريبة وتحصيلها ، ويمكن التطرق إلى التصنيفات المختلفة للضرائب كما يلي :

١ - تصنيف الضرائب على أساس الوعاء (المادة الخاضعة للضريبة) :

ويقصد بوعاء الضريبة هو كمية أو وحدة المادة الخاضعة على إختلافها سلعة، عملية، حيازة، إستهلاك ، تنازل، دخل، رأسمال خلال فترة زمنية محددة من خلالها يلزم المكلف بالضريبة، ويعتبر وعاء الضريبة المنيع الذي تعترف الدولة منه مؤونتها(حميد ، ٢٠١٢ : ٣١)، وإختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية. ويحقق العدالة في التقدير والإحتساب من خلال تحديده لوعاء الضريبة بنفسه على وفق ظروفه(Edward, ٢٠٠٠: ١٧)

وتقسم الضرائب بحسب وعائها إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال وكما يلي :

أ. الضرائب على الأشخاص : يقصد بالضرائب على الأشخاص تلك الضرائب التي تتخذ من

الشخص وعاءاً لها بصرف النظر عما يمتلكه من أموال، أي إنَّ الوجود الإنساني نفسه هو أساس فرض الضريبة و المادة الخاضعة للضريبة لها(عبد الحق، ٢٠٠٦ : ٩٥) ، وقد تفرض هذه الضريبة على كافة الأفراد بلا تمييز ، وقد يعفى منها فئة معينة أو تفرض على الأشخاص في سنة معينة ، كما انها قد تفرض بسعر موحد أو بأسعار متفاوتة (أبو حشيش ، ٢٠١٠ : ٢٢). وتتخذ هذه الضرائب صورتين (أل علي ، ٢٠٠٢ : ١٨٧) أولهما - ضريبة الفرد البسيطة: وفيها يلتزم كل فرد من الأفراد الخاضعين للضريبة بدفع المبلغ نفسه ، أي إنها تُفرض بمقدار واحد على جميع الأفراد بصرف النظر عن إختلافهم في إمتلاك الثروات ، ، وثانيهما - ضريبة الفرد المدرجة: وخلالها يتم تقسيم المكلفين إلى طبقات متعددة ، تبعاً للمركز الإجتماعي والإقتصادي الذي هم فيه ، وتدفع كل طبقة من هذه الطبقات نفس مقدار الضريبة ، أي أن افراد الطبقة الواحدة يدفعون نفس مبلغ الضريبة فكل طبقة تدفع الضريبة عما يفرض على الطبقات الأخرى ، وتعتبر الضريبة المدرجة أكثر عدالة من الضريبة البسيطة ، لكونها تحاول مراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين من خلال التمييز بينهم ضمن طبقات ، إلا إنها تبقى بعيدة عن العدالة الكاملة ، ويرجع ذلك إلى إختلاف أفراد الطبقة الواحدة من حيث دخولهم وأعبائهم العائلية .

ب. الضرائب على الأموال : نتيجة الإنتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص اتجهت الدول إلى الأخذ بالضرائب على الأموال واعتبار الثروة هي الوعاء الضريبي في النظم المالية العامة المعاصرة وفي نطاق هذا النوع من الضرائب قد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل (الزيدي ، ٢٠٠٨ : ٣٠).

يقصد بالدخل : ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية وعلى نحو مستمر من مصدر محدد قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو كليهما معاً أو هو مجموع المنافع والخدمات النقدية القابلة للتقدير بالنفود التي يحصل عليها الشخص من رأس ماله أو من عمله أو من الجمع بين عمله ورأس ماله خلال فترة زمنية معينة (العلي ، ٢٠٠٩ : ١٣٨ - ١٣٩).

ويعرف قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل الدخل بأنه "الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون".

أما رأس المال يعرف بأنه: مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص في لحظة محددة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة ، (الجنابي ، ٢٠٠٩ : ١٤٤)، وتمتاز هذه الضريبة بعدالتها لأنها تمس ما يملكه الفرد ، فأصحاب الممتلكات القليلة يسددون مقدار ضريبة أقل من أصحاب الممتلكات المرتفعة ، ويعاب على هذا النوع من الضرائب صعوبة حصر ممتلكات الأفراد من أجل تحديد نسبة الضريبة وبالتالي إمكانية التهرب الضريبي (الحاج ، ٢٠٠٨ : ٥٥).

٢- تصنيف الضرائب على أساس تحديد الوعاء (تعددتها):

من هذا التصنيف نميز بين نظامين للضرائب فالأول يستند إلى عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل خضوعها للضريبة ويطلق عليه بالأنظمة الوحيدة ومن الأمثلة على ذلك ضريبة على الدخل والإتفاق ، والثاني يفرض على أكثر من عنصر من عناصر الإخضاع الضريبي كالدخل ، الثروة والإستهلاك ويطلق على الأنظمة في هذه الحالة بالأنظمة المتعددة (عثمان ، ٢٠٠٨ : ١٢٦)، ومن المعروف أن الأموال بشكل عام تعتبر مطرحاً أو وعاءاً للضرائب الحديثة في مختلف دول العالم ويمكن توضيح هذين النظامين

٣ - تصنيف الضرائب على أساس تحمّل عبء الضريبة :

كل ضريبة يؤديها المكلف يقع عبؤها بالنتيجة أما على دخله وأما على رأسماله، وقد تؤدي الضريبة بصورة مباشرة ، بحيث تكون إقطاعاً مباشراً من الدخل أو رأس المال ، أو انها تستوفي بصورة غير مباشرة بمناسبة النفقات التي ينفقها الفرد من رأسماله أو دخله (عواضة وقطيش ، ٢٠١٣ : ٤٠٢)، الأمر الذي يتطلب فرض ضرائب مباشرة على الدخل والثروة ، وضرائب غير مباشرة على الإتفاق والتداول كما أن تفاوت نسب الدمج بين هذين النوعين من الضرائب تختلف من دولة إلى أخرى باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية ، بعض الدول تلجأ إلى زيادة الضرائب المباشرة ، والبعض الآخر تميل إلى زيادة الضرائب غير المباشرة وذلك تبعاً لفلسفة النظام السائد فيها (طاقة والعزاوي ، ٢٠٠٧ : ٩٨)،

يمكن أن نعرف الضرائب المباشرة بأنها: "الضرائب التي تفرض على وعاء يتميز بالثبات والإستقرار، وتجبي بموجب جداول إسمية يدون فيها أسماء دافعي الضرائب، ويتحملها الشخص الذي قام بدفعها ولايستطيع دافعها نقل عبئها إلى شخص آخر"، وتقسّم الضرائب المباشرة حسب المادة الخاضعة لها (موضوع الضريبة) إلى نوعين:

أ - **الضرائب على الدخل**: هي نوع من أنواع الضرائب المباشرة التي تفرضها الدولة على أفراد المجتمع، ويقصد بها الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاءاً لها، إنّ تعبير الدخل من أكثر التعبيرات شيوعاً ومايهمنا هو الدخل الخاضع للضريبة سواء كان هذا الدخل حققه شخص طبيعي أو شخص إعتباري.

ضريبة الدخل وفق التشريع العراقي هي الضريبة التي تفرض على أوسع شريحة من المكلفين اللذين يزاولون الأنشطة الإقتصادية المختلفة التي تولد لهم إيراداً سنوياً صافياً، وهي ضريبة تصاعدية عدا بعض الحالات التي تأخذ بالأساس النسبي "عبد الله، ٢٠٠٥: ٧)، تساهم بنسبه كبيرة في مجمل الإيراد الضريبي تنظم أحكامها بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ وتعديلاته. ولغرض معرفة الدخول الخاضعة للضريبة ومصادرها لابد من ذكر المادة الثانية من هذا القانون وتُفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية (الجاوي والعنكي، ٢٠١٤: ١٢٩):

١. أرباح الأعمال التجارية والتي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والإلتزامات بسبب عدم الوفاء بها اذ لم تكن مقابل خسارة لحقت بالمكلف.
٢. الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من إحتراف المتاجرة بالأسهم والسندات.
٣. بدلات إيجار الأرض الزراعية.
٤. ملغاة.
٥. الرواتب (رواتب التقاعد والمكافئات والإجور المقررة للعمل بقدر معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية
٦. كل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأي ضريبة في العراق.

أساليب فرض الضرائب على الدخل:

(١) **الضرائب النوعية على الدخل**: تُفرض الضريبة النوعية على الدخل على كل نوع من أنواع الدخل، أي يتم فرض الضريبة حسب نوع الدخل الذي يحصل عليه الفرد، ويستند هذا النظام على تقسيمات مصادر الدخل الرئيسية، فمصدر الدخل الناتج عن العمل تفرض عليه ضريبة على الإجور والرواتب وضريبة على الدخل الناتج عن رأس المال العقاري أو المنقول ريع الأموال المنقولة، أو الدخل الناتج عن العمل ورأس المال معاً فيخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية (الخطيب، بدون تاريخ نشر: ٢٣)، أي وفقاً لكل نوع من أنواع الدخل تكون معاملة ضريبية معينة، وتوجد عدة أنواع من

الضرائب تبعاً لكل نوع و مصدر من الدخل وماينتج عن ذلك إختلاف طرق وأساليب تقدير الوعاء الضريبي ، وطرق وأساليب التحصيل (عثمان ، ٢٠٠٨ : ١٩٢ - ١٩٣) وإجراءات مختلفة في الطعن وفض المنازعات الضريبية ، ويمتاز هذا الإسلوب بقدرته على تنويع المعاملة الضريبية لكل نوع من أنواع الدخل بما يجعله أداة ملائمة لتحقيق العديد من الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ، فيمكن تشجيع أي نشاط مرغوب به وذلك من خلال معاملته معاملة ضريبية هينة ، وتضييق أي نشاط غير مرغوب به وذلك بمعاملته معاملة ضريبية قاسية ، إضافة إلى ذلك يتميز هذا الإسلوب بإمكانية الحد من التهرب الضريبي ، فتهرب المكلف من دفع إحدى الضرائب النوعية على الدخل لا يؤدي إلى تهربه من دفع الضرائب على الأنواع الأخرى من دخله ، هذا وأن إختلاف الواقعة المنشئة للضريبة وإختلاف أساليب ومواعيد التحصيل يجعل هذه الضرائب أخف وقعاً وأكثر ملائمة للمكلف (أبو حشيش ، ٢٠١٠ : ٣١) أما عيوب هذا الإسلوب إحتمال بروز مايسمى بالإزدواج الضريبي نظراً لتعدد أنواع الضرائب وفقاً لتعدد مصادر الدخل فقد يتم الحصول على الدخل من مصدرين مختلفين وفي هذه الحالة يتم فرض ضريبه عليه مرتين ، كما ويعاب على هذا الإسلوب بزيادة نفقات الجباية وعدم مراعاته لظروف الممول الشخصية وبالتالي فإنه لا يحقق العدالة الجتماعية (خربوش واليحيى ، ٢٠١٣ : ٦٨).

(٢) **الضرائب العامة الموحدة على مجموع الدخل**: تُفرض هذه الضريبة على مجموع الدخل المتوقع للمكلف بصرف النظر عن مصدر الدخل سواء أكان العمل أو رأس المال أو العمل ورأس المال معاً ، أي يتم جمع كل مصادر دخل المكلف في وعاء واحد ومن ثم يتم فرض الضريبة عليه (عفانة وآخرون، ٢٠٠٤ : ١١)، ويعتبر هذا النوع من الضرائب أرقى أنواع الضرائب ، لأنها ترتكز على المقدره الحقيقية الكلية لدافع الضريبة (طاقة والعزاوي ، ٢٠٠٧ : ٩٨) ، ويتصف هذا الاسلوب بإعطائه صورة واضحة عن قدرة المكلف على الدفع ، من خلال إعفاء الجزء من الدخل اللازم لتغطية أعبائه الشخصية والعائلية ، فتتوحد المعاملة المالية لكافة المكلفين المتشابهين من حيث ظروفهم المالية والعائلية بدفع الضريبة وبالتالي يمكن عن طريقها تحقيق المساواة ومنه تحقيق العدالة الضريبية لأنه ينظر إلى المكلف كوحدة واحدة ، كما إنَّ هذا النوع من الضرائب على الدخل يساعد في تطبيق مبدأ شخصية الضريبة عبر معرفة الوضع الحقيقي للمكلف ، وتسهيل تطبيق الضرائب التصاعديّة بشكل جيد لأن الضريبة تصيب جميع الإيرادات في وعاء ضريبي واحد مما يساهم ذلك في وفرة الحصيلة الضريبية (العبيدي ، ٢٠١٢ : ٢٢) ، إضافة إلى ذلك تؤدي إلى تخفيض التكاليف ونفقات التحصيل حيث تجمع مرة واحدة من المكلف .

ساعد إنتشار هذا النوع من الضرائب على إنتشار الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى المكلفين في الدول المتقدمة أما الضرائب النوعية فتستخدم كضرائب تكميلية للضرائب العامة على الدخل (الوادي ، ٢٠١٠ : ٦٠).

ولتحديد دخل المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل هناك ثلاث مبادئ أساسية لتحديد نطاق سريان ضريبة الدخل :-

- مبدأ التبعية السياسية: وهي أن تُفرض الضريبة إستناداً لهذا المبدأ حسب التمتع بالجنسية عن طريقها تفرض حقوق الأفراد، وتفرض عليهم واجبات، ومنها دفع الضريبة، بصرف النظر عن محل السكن، أو موقع العمل الذي يجري مزاولته النشاط (الكعبي، ٢٠٠٨: ١٤٥).
- مبدأ التبعية الإقتصادية: وينطلق هذا المبدأ على أساس أن الدولة التي ينشأ الدخل على أراضيها بصرف النظر عن نوعه أو مصدره ، لها الحق في إخضاعه للضريبة سواء كان صاحب الدخل مقيماً في أراضيها أم لا فبمجرد تحقق الدخل في إقليم دولة فإنه يخضع لضريبة تلك الدولة (خصاونة، ١٩٩٩ : ٢٨٥).
- مبدأ الإقامة أو مايسمى بمبدأ التبعية الإجتماعية : ويقصد به إخضاع الشخص لضريبة الدولة نتيجة إرتباط الشخص بالدولة سواء بصورة توطن دائمى أو إقامة مؤقتة داخل الدولة، وإن مجرد إقامة الشخص في إقليم الدولة وتحقيقه أرباح عن عمله فمن حق الدولة إخضاعه للضريبة وإشراكه في الأعباء العامة وذلك لأنه قد انتفع من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة له (صالح ، ١٩٨٤ : ١٥)،

وإن هذه المبادئ تعرف بنطاق سريان ضريبة الدخل .

ضريبة العقار :تفرض ضريبة العقار على مجمل إيراد المكلف السنوي من دخله العقاري عدا دارسكناه، وقد عرفه القانون "ببديل إيجاره الفعلي أو المخمن وفقاً لأحكام هذا القانون"، وإذا كان للمكلف أكثر من عقار فإن الضريبة تفرض على مجموع إيرادات المكلف من جميع عقاراته مع مراعاة الإعفاءات الواردة في قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل والقوانين الأخرى ،ويكون سعر ضريبة العقار ١٢% من الإيراد السنوي لجميع العقارات بعد طرح ١٠% من ذلك الإيراد عن مصاريف الصيانة والإئتمان وتعديلاته. ومعنى العقار في هذا القانون(الأنباري ، بدون سنة :٥٩):

- ١- البيت بما فيه من ساحات وحدائق
- ٢- المنشأة المعدة للإستغلال على مختلف أنواعها وتخصيصها والأراضي المتعلقة بها والمُتمة لها كالحدائق والساحات.
- ٣- الأراضي المستغلة بأي شكل كن عدا تلك التي تُؤجر لأغراض زراعية بغض النظر عن موقعها.
- ٤- السفن الثابتة أو مافي حكمها والمستعملة للسكن أو لتكوين الماكينات ولخزن البضائع أو لأي غرض آخر.

ب-الضرائب على رأس المال :

هي تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاءاً لها ، ويقصد برأس المال من وجهة النظر الضريبية ،مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمكن تقديرها بالنقود ، والتي يملكها الشخص في لحظة زمنية

معينة ، سواء أكانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم عاطلة عن إنتاج أي دخل" (بركات ودرار ، ٢٠٠١ : ٢٠) وتكون هذه الضرائب على شكلين :

١. الضريبة على التركات (ملغاة):

وهي الضريبة التي تفرض على كل ما يتركه المتوفي من أمواله المنقولة أو غير المنقولة لصالح الورثة والتزامات بما فيها عقود التأمين بعد الوفاة (شهاب ، ٢٠١١ : ٥٠)

٢. ضريبة العرصات :

ويُراد بالعرصة (المادة الأولى من القانون) بأنها: "الأرض الواقعة ضمن حدود أمانة العاصمة والبلديات في مراكز المحافظات والأقضية والنواحي سواء أكانت الأرض مملوكة أو موقوفة أو مفوضة بالطابو أو ممنوحة باللزمة وذلك إذ لم يكن مشيد عليها بناء صالح لأغراض السكنى أو لأي غرض من أغراض الإستثمار أو لم تكن مستغلة إستغلالاً إقتصادياً" ، ووفق هذا المفهوم ، فإن العرصة تعني كل أرض خالية من البناء سواء كانت مسورة أو غير مسورة وتكون مستقلة بسندها ، هذا وتفرض ضريبة العرصات في العراق بسعر نسبي قدره (٢%) من القيمة المقدرة للعرصة ، وتجبى الضريبة خلال السنة المالية التي تتحقق فيها (المادة الثانية) (الكداوي ، ٢٠١٠ : ١٥٧ - ١٥٩).

ج- الضرائب العرضية على رأس المال :

وهي الضرائب التي تفرض مرة واحدة على رأس المال العرضي الذي يكون وعاءاً لها ، وإنها تفرض بسعر مرتفع نتيجة ظروف أو واقعة معينة إستثنائية بحيث يكون المال وعائها ومصدر دفعها تحقيقاً لإعتبارات مالية وهي على نوعين: (القيسي ، ٢٠٠٨ : ١٣٥ - ١٣٦)

١. الضريبة الإستثنائية على رأس المال :

تفرض هذه الضرائب على رؤوس الأموال والثروات التي تكونت خلال الظروف الإستثنائية التي تمر بها الدولة كالحرب أو تعميم مدمرته الحرب ، أو نتيجة لوضع مالي سيء أو لعلاج خراب إقتصادي ، أو للحد من التفاوت في الدخول والثروات .

٢. الضريبة على زيادة القيمة :

تتخذ هذه الضريبة من الثروة (الثابتة والمنقولة) وعاءاً لها ، وتفرض هذه الضريبة على الزيادة التي تُطرأ على القيمة العقارية أكثر من المنقولة لصعوبة إخضاع الأموال المنقولة للضريبة بشكل دقيق فضلاً عن ضآلة أهميتها الإيرادية.

أما الضرائب غير المباشرة فيمكننا أن نعرفها بأنها: "الضرائب التي تُفرض بصورة غير مباشرة على الدخل الخاضع لها ، بصفة منقطعة أو عرضية ، لا تتطلب جداول اسمية كما يستطيع المكلف بها نقل عبئها الضريبي إلى طرف آخر" ، هذا النوع من الضرائب ليس على الدخل فقط بل التصرف به.

أنواع الضرائب غير المباشرة :-

١- الضرائب على الإستهلاك :

يُمكن إخضاع الإستهلاك للضرائب أما عن طريق الضرائب العامة على الإنفاق وتتخذ هذه الضريبة من الإنفاق الإستهلاكي وعاءاً لها فتسري على أي مبلغ يُنفق بقصد الاستهلاك .
أو عن طريق الضرائب على السلع والخدمات وتتخذ هذه الضرائب من السلع والخدمات وعاءاً لها فتسري عليها الضريبة وتتخذ هذه الضرائب شكلين :-

(١) الضرائب على أنواع معينة من السلع والخدمات :

المقصود بهذا النوع من الضرائب على الإستهلاك هو أن تخضع بعض السلع للضريبة ، حيث يقوم المشرع الضريبي بتحديدتها ، وتهدف الدولة من خلال هذا النوع من الضرائب إلى كسب أو تحصيل إيرادات مالية وفير لإنها تفرض على المواد الإستهلاكية ، وتتخذ الصور الآتية

• ضرائب الإنتاج :

إنَّ الضرائب على الإنتاج والإستهلاك قد تفرض على إنتاج البضاعة أو تداولها ، أو عن واقعة شرائها ففي الحالة الأولى تُسمى بالضريبة على الإنتاج، عند فرضها على نوع محدد من إنتاج البضائع أو قد تُفرض الضريبة عند شراء أو إستهلاك بعض البضائع فتسمى بالضريبة على الإستهلاك أو المشتريات (القيسي ، ٢٠٠٨ : ١٤٠).

• الضرائب الجمركية

وتفرض على السلع المستوردة من دول خارجية (الواردات)، كما قد تُفرض على السلع المصدرة إلى الخارج (الصادرات)، وعند فرض ضريبة على الواردات لابد من التمييز بين بعض السلع والبعض الآخر ، فلا يمكن فرض ضريبة على السلع الضرورية وإلا فإنه ستتعدم المساواة في التضحية بين أفراد المجتمع حين يدفع كل فرد فيه قدرأ واحداً من الضريبة سواء كان قادراً أو عاجزاً، وقد تفرض الضرائب الجمركية بغية تطبيق سياسة الحماية وذلك بهدف تشجيع وحماية الصناعات الداخلية، أما الضريبة الجمركية على الصادرات فتلجأ إليها الدولة بقصد أعاقه السلع المحلية عن التصدير أو النقل من حجم الصادرات (نور وآخرون ، ٢٠٠٨ : ١٨)، إنَّ الضرائب الجمركية في العراق معلقة حالياً وقد أُستعيع عنها بضريبة إعادة الإعمار التي تفرض على كافة البضائع المستوردة إلى العراق من جميع دول العالم وتفرض هذه الضريبة بسعر نسبي قدره (٥%) من قيمتها الخاضعة للضريبة

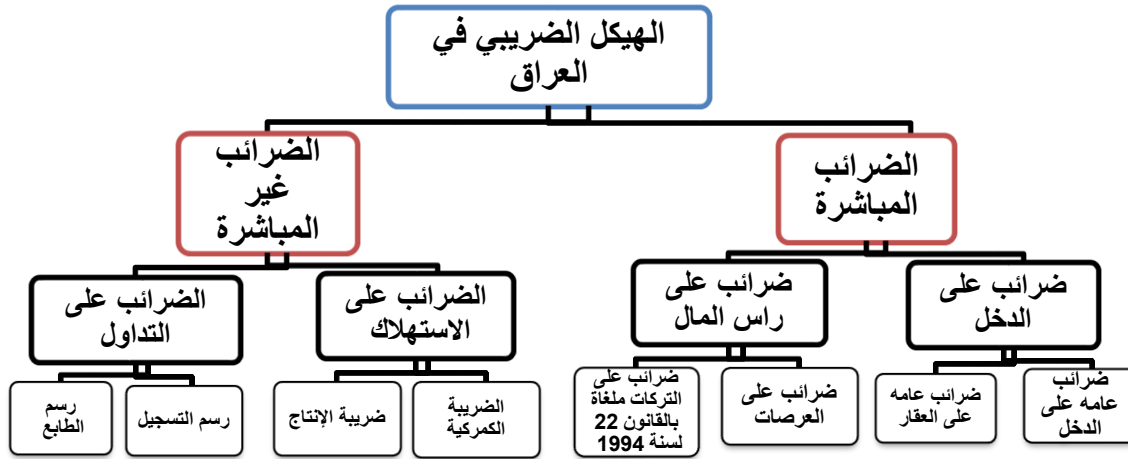
• ضريبة المبيعات :

فرضت هذه الضريبة في العراق بموجب القرار رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ حيث نصت المادة الأولى منه على الآتي : "تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة (١٠%) على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى"، (العنبي والجاوي ، ٢٠١٤ : ٦٧).

٢ - الضرائب على التداول :

إنَّ الفرق بينَ الضرائب على الإستهلاك والضرائب على التداول هو أن ضرائب الإستهلاك تُفرض على الأشخاص عندَ شراؤهم أو إنتاجهم سلع إستهلاكية ، أما إذا قامَ الأشخاص بشراء سلعة رأسمالية كثيراً

العقارات فإن الضريبة التي يدفعونها في هذه الحالة هي الضريبة على التداول ويُعرف هذا النوع من الضرائب الرسوم كرسوم التسجيل ورسم الطابع (رمضان ، ٢٠٠١ : ٨٤) فإن رسم التسجيل أو ما يُطلق عليه برسم التوثيق ، إنَّ تداول بعض الثروات كالأراضي والسيارات وغيرها وتسجيل ملكيتها لمن انتقلت إليه ، ويتمُّ هنا التسجيل مُقابل رسم خاص يدفعه المالك الجديد ويعرف برسم التسجيل ، وتُعدّ رسوم التسجيل رسوماً بالمعنى الصحيح إذا كانت قيمتها معتدلة بحيث تعد متناسبة مع مقدار المنفعة التي يحصل عليها دافعها ، أما إذا كانت هذه الرسوم مرتفعة وتجاوزت قيمتها مقدار المنفعة فإنها تعتبر ضريبة على إنتقال الملكية من يد إلى أخرى (علوان والزياني ، ٢٠٠٨ : ٩٤ - ٩٥) ، أما رسم الطابع فهي الضريبة التي تفرض على بعض المعاملات والوقائع بمناسبة إجرائها أو حدوثها والتي تتم بتحرير المستندات كالعقود والكمبيالات ويحصل الرسم بشراء الطابع ويلصق بالمعاملات أو من خلال دفعها للدائرة المعنية وقطع وصل قبض رسمي بها (الكعبي ، ٢٠٠٨ : ٣٠) .



شكل (١) يوضح الهيكل الضريبي في العراق

من إعداد الباحثة بالإعتماد على (الكعبي ، ١٩٩٨ : ٣١)

رابعاً. -تصفية الضريبة (تحديد مقدار الضريبة) :

يقصد بها تحديد دين الضريبة ، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه إلى الخزينة العامة ، ويتم تحديد دين الضريبة عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي ، ولهذا على إدارة الضرائب أن تتحقق أولاً من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على هذا المكلف ، وتتمثل هذه الشروط في تحقق الواقعة المنشأة للضريبة ، حصر المادة الخاضعة للضريبة ، وتحديد مقدارها وقيمتها ، النظر فيما إذا كانت هذه المادة ستخضع لأي إعفاءات أو خصومات ، وبعد إتمام كافة المراحل السابقة يتم تحديد سعر الضريبة على ماتبقى من المادة الخاضعة للضريبة (ناشد ، ٢٠٠٦ : ٢٠٦) ، وقد يحدد المشرع معدل الضريبة وفق أحد الأسلوبين :

أ- أسلوب التحديد المُقدم لحصيلة الضريبة (الضريبة التوزيعية) :

المقصود بالضريبة التوزيعية تلك التي تحدد فيها الدولة إجمالي المبلغ الواجب تحصيله من كافة المكلفين، ثم يوزع المبلغ على مختلف الأقسام و الوحدات الادارية للدولة فيحدد نصيب كل قسم أو مركز ، على المكلفين بها تبعاً لما يملكه كل منهم على المادة الخاضعة للضريبة(شركي، ٢٠١٦: ٤٧) ، ومن مزايا الضرائب التوزيعية فأنها تكمن في معرفة الحصيلة الضريبية مقدماً ، وعلى موجب ذلك فإن الميزانية العامة للدولة أو خزانة الدولة لاتتأثر بتغيير مقدرة بعض الممولين أو إمتناع بعضهم عن الدفع ، إضافة إلى ذلك صعوبة التهرب من الضريبة بحيث يصبح كل مكلف رقيب على المكلفين الآخرين ، لأن تهرب أحد الأفراد من دفع الضريبة سيؤدي ذلك إلى زيادة الأعباء الضريبية على باقي المكلفين، هذا وتتلخص الضرائب التوزيعية في إشراك الأقاليم أو المحليات في تقدير الضرائب وعادةً ما يطلق على هذا النظام بالنظام اللامركزي في تقدير الحصيلة (خربوش واليحيى ، ٢٠١٣ : ٨٣) ، أما عيوب الضرائب التوزيعية فتكمن في أن ثبات الحصيلة نفسه يتناقض مع متطلبات المرونة التلقائية للضريبة والتي تُعدّ إحدى سمات الضرائب الحديثة ، هذا وأن معرفة الحصيلة الضريبية مقدماً على وجه التحديد لاتعتبر ميزة كبيرة بالنسبة للضرائب التوزيعية حيث إنّ إرتقاء أساليب التنبؤ والتقدير الإحصائي الحديثة تستطيع تقدير حصيلة أي ضريبة بدرجة عالية من الدقة ، كما وأن الضرائب التوزيعية بعيدة عن تحقيق مبادئ العدالة الضريبية، فهي لاتراعي الظروف الشخصية والعائلية للمكلف (داراز وأبو دودح ، ٢٠٠٦ : ١٧١ - ١٧٢).

ب- أسلوب تحديد سعر الضريبة (الضرائب القياسية):

يقصد بالضريبة القياسية التي يُطلق عليها الضريبة التحديدية بأنها "الضريبة التي يقوم المشرع الضريبي بتحديد سعرها قبل أن يحدد حصيلتها الإجمالية"، بحيث يترك مجال تحديدها للظروف الإقتصادية (نابتي ، ٢٠١٤ : ٤١)، ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، أما بصورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة ، أو في صورة مقدار معين يتم تحصيله من كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة ، وبذلك فأن المكلف بها يعلم مسبقاً بمقدار الضريبة الواجب دفعها (محزري ، ٢٠٠٤ : ٨١)، ويتلافى هذا الأسلوب كل عيوب أسلوب الضرائب التوزيعية ، فهو يتميز بمرونته وحساسيته للتقلبات الإقتصادية ، ومن خلاله يمكن الإقتراب من تحقيق قواعد العدالة الضريبية (عفيف، ٢٠١٤ : ١٤)، حيث يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بها غير أن هذه الضريبة تتطلب إدارة مالية عالية الكفاءة ، وأنها تضار الخزينة بتهرب بعض المكلفين من أدائها بعكس الحال في الضريبة التوزيعية .

ومن الجدير بالملاحظة إن تقسيم الضرائب على توزيعية تحددية أو قياسية تخص الضرائب المباشرة ، أما الضرائب غير المباشرة فلا يُمكن أن تكون إلا قياسية لأن من غير الممكن للإدارة المالية معرفة من سيقوم بالعمليات التي تخضع لها ولا عدد هذه العمليات مقدماً لكي تحدد حصيلة الضريبة وتقوم بتوزيعها على المكلفين (العلي ، ٢٠٠٧ : ١٠٨ - ١٠٩).

خامساً- تحصيل الضريبة :

يقصد بتحصيل الضريبة بأنها: "مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزنة العامة إستناداً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الشأن". (عمارة ، ٢٠١٥ : ١٤٤)، وإن عملية تحصيل الضريبة يقوم بها المخمن الضريبي ، حيث يُطبق النسب الضريبية المطلوبة على دخل المكلف وذلك بعد إطلاع على ماجاء في إقرار المكلف من معلومات وبيانات متعلقة بدخله ، وعلى ضوء ذلك يتحدد مبلغ أو دين الضريبة في ذمة المكلف والذي عليه أن يلتزم بأداء ما عليه من مبلغ ضريبي (القيسي ، ٢٠٠٨ : ١٤٤) ، وتختلف طرق تحصيل الضرائب حسب طبيعة الضريبة محل الجباية ، بشكل يراعي مبدأي الإقتصاد في النفقة والملائمة في التحصيل أي تزامن الإقتطاع مع موعد تحقيق الدخل (حميد ، ٢٠١٢ : ٣٥).

• كيفية دفع الضريبة :

الأصل أن يدفع مبلغ الضريبة نقداً ، بإستثناء بعض الحالات يتم فيها دفع الضريبة بشكل عيني ، كما في الضرائب المفروضة على مجموع التركة ، على إعتبار أن التسديد النقدي قد يدفع الأفراد إلى بيع ممتلكاتهم بأثمان بخسة في حالة عدم وجود نقد كافٍ لديهم لدفع الضريبة ، بالإضافة إلى ذلك قد تكون لدى الدولة رغبة في توسيع ممتلكاتها (آل علي ، ٢٠٠٢ : ٢١٧ - ٢١٨) ، إلا أن هذا لايعني أن دين الضريبة يسدد حتماً عن طريق النقود الورقية أو المعدنية ، وإنما يسدد عن طريق وسائل الدفع التي تمثل جزءاً من التيارات النقدية ، وإلى جانب هذين النوعين من النقود فهو يسدد بوسائل التي تتمثل بالشيكات أو الحوالات البريدية وفقاً لتفاصيل كل نظام ضريبي (واكواك ، ٢٠١٢ : ٦٥).

• وقت تحصيل الضريبة :

ينبغي أن يتم تحصيل الضريبة في الوقت قياس لطرفي المعادلة الضريبية (للدولة والمكلف) حيث أن قيام الدولة بالإتفاق في كل وقت على مدار السنة يستلزم أن يتواجد تحت تصرفها كميات مناسبة من الإيرادات النقدية لتغطية النفقات العامة (ذنيبات ، ٢٠٠٣ : ١٣٣) ، وإذا كانت حصيلة بعض الضرائب غير المباشرة تتوزع على مدار السنة ، فأن الأمر يختلف بالنسبة للضرائب المباشرة التي يسبق تحصيلها القيام بعمليات تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدار الضريبة ومايتطلبه من إقرارات ومراجعات ، فأن هذه الضرائب تحدد لها مدة زمنية معينة من السنة تحصل فيها الضريبة ، مما قد يؤدي إلى تقلب في إيرادات الدولة على مدار السنة ، فتزيد عن الحاجة في بعض الفترات وتقل في فترات أخرى . من أجل هذا ينبغي أن يتم تحديد وقت تحصيل الضريبة على النحو الذي يمكن معه تقادي التقلبات الكبيرة في الإيرادات ، وذلك لضمان حد أدنى من التوافق بين الإيرادات والنفقات على مدار السنة (حميد ، ٢٠١٢ : ١٦) .

يتم إستحصا لدين الضريبة بطريقتين:

١ - الطريقة الغير مباشرة :

كان تحصيل الضرائب في أكثر الدول في السابق يتم عن طريق الإلتزام وهو "عقد يبرم بين هيئة أو شخص وبين الدولة تتعهد الهيئة بدفع مقدار الضريبة مقدماً للدولة"، ثم تتولى الهيئة تحصيل الضرائب فيما بعد لحسابها الخاص مع مساعدة السلطات الإدارية لها (العلي، ٢٠٠٧ : ١٢٢) لقاء مبلغ مقطوع للخزينة

٢ - الطريقة المباشرة:

تتولى الدولة بموجب هذه الطريقة جباية من المكلفين عن طريق إدارتها الضريبية وهذا ماتتبعه أغلب الدول وخصوصاً الدول المتقدمة وتتضمن الأساليب الآتية :

أ. أسلوب الوفاء المباشر :

بعد أن يتم تحديد دين الضريبة ، تخطر الإدارة الضريبية المكلف ، بمقدار الضريبة المستحقة عليه وموعد أو مواعيد دفعها والإجراءات التي يجب إتباعها ، فيقوم المكلف بدفع الضريبة مباشرة إلى الإدارة الضريبية المختصة بالتحصيل في الموعد أو المواعيد المذكورة (السويسي ، ٢٠٠٥ : ١١٧) من واقع الإقرار الذي يُقدمه عن دخله أو ثروته ، وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق إنتشاراً في الوقت الحاضر نظراً لما تتميز به من سهولة ويسر في التطبيق (البغدادي ، ٢٠١٥ : ٨٠) ، و يتم الوفاء بمبلغ الضريبة أما دفعة واحدة ، أو على عدة أقساط ، وتقسيط مبلغ الضريبة قد يكون ملزماً بنص القانون فلا خيار للمكلف أو الإدارة الضريبية ، وقد أعطى القانون الإدارة الضريبية صلاحيات التقسيط لكي يتم الإتفاق مع المكلف على عدد ومبلغ ومواعيد الأقساط في حدود زمنية معينة فضلاً عن ذلك قد يتم الوفاء بمبلغ الضريبة مباشرة عن طريق قيام المكلف بنفسه وتحت إشراف الإدارة الضريبية بلصق الطوابع (الدمغة) على العقود والمحركات والشهادات وغيرها وذلك بعد تحديد قيمة الضريبة على وفق نوع المحرر وقيمة مساحتها (خضر ، ٢٠٠٨ : ٥١).

ب. أسلوب الأقساط المُقدّمة :

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العامة ، وإنما تلزمه بدفع أقساط مقدماً تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنوياً (الحجازي ، ٢٠٠٠ : ٨٠) أو بحسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة على شرط أن تتم التسوية النهائية بعد ربطها ، إذ يسترد المكلف ما قد يزيد أو يرحل هذا المبلغ على انه قسط مقدم تحت حساب الضريبة ، أو أن يدفع ما قد يقل عنها (ناصر ، ٢٠١٥ : ٤٦) ، وإنّ هذا الأسلوب يمكن أن يخفف من وقع الضريبة على المكلف على أن يتم على أقساط دورية تتلائم مع السيولة المالية ومقدرته على الدفع ، وهذا ما يجعل أداؤها أمراً بسيطاً ، بعكس لو إنتظر المكلف حتى نهاية العام حيث تتراكم عليه الضريبة المستحقة ويتعذر عليه دفعها مما يشجعه على اللجوء إلى التهرب من الضريبة .

ت. أسلوب الحجز من المنبع :

وفقاً لهذا الأسلوب لايقوم المكلف الحقيقي بدفع مبلغ الضريبة أي أن العلاقة تكون غير مباشرة بين المكلف الحقيقي والإدارة الضريبية ، بل يقوم شخص ثالث بتحصيل الضرائب وتوريدها إلى الدائرة الضريبية، بحيث يكون الشخص الثالث تربطه علاقة مديونية بالإيراد الخاضع للضريبة، والمتحقق لدائنه المكلف، وبناءً على هذا النظام يقوم هذا الشخص الثالث بخصم مبالغ معينة محددة بالقانون وتوريدها مباشرة إلى الخزنة العامة ويقوم هذا الشخص بتوريد هذه المبالغ إلى الدائرة الضريبية، بإسم الشخص المكلف الذي تم خصم هذا المبلغ منه،(عبد الغفور ، ٢٠٠٨ : ٤٣) أما علاقة التبعية فإن هذا الأمر ينطبق على العاملين والموظفين في الدوائر الحكومية حيث أن مبلغ الضريبة المستحق على الراتب يقتطع منه خلال موعد دفعه للموظف في الوزارات أو الدوائر فتقوم هذه الوزارة أو الهيئة التابع لها الموظف بإستقطاع مبلغ الضريبة المستحقة عليه "الحجز من المنبع" وتوريدها لمصلحة الضرائب ، ويتسلم الموظفون مرتباتهم أو أجورهم بعد خصم الضريبة (خربوش واليحيى ، ٢٠١٣ : ٨٧ - ٨٨) وبالرغم مما ينطوي عليه هذا الأسلوب من مميزات لكل من الإدارة الضريبية والمكلفين ، ذلك انها تعد أكثر طرق الجباية ملائمة للخزنة لما تحققه من غزارة في الحصيلة وتتميز بسهولة وسرعة التحصيل ، وإستحالة التهرب من دفع الضريبة ، إضافة الى ذلك إنخفاض نفقات الجباية وذلك لأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزنة لايتقاضى أجراً نظير ذلك ، ويضمن هذا الأسلوب على مد الخزنة العامة بسيل متدفق من الموارد على مدار السنة (ثابتي ، ٢٠١٢ : ٣٢) أما عيوب هذه الطريقة انها تعتمد في جبايتها على شخص ثالث ، وهذا الشخص قد لا يكون على علم تام ودراية بقوانين الضرائب وأحكامها ، مما يؤدي إلى إحتمال عدم توفيقه في تفسير هذه الأحكام وفي تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه إستقطاعها وتوريدها إلى الخزنة العامة ، الأمر الذي قد يؤدي إلى ضياع بعض حقوق الخزنة العامة ، أو إلى إستقطاع ضريبي يزيد عن مايجب أن يتحملة المكلف(البطريق ، ٢٠٠٣ : ٨٠).

سادساً - أهم العوامل المؤثرة على الحصيلة الضريبية :

١- السعر الضريبي (معدل الضريبة):

يتخذ سعر الضريبة شكلان الأول هو الضريبة النسبية القياسية وتعرف بأنها:"المبلغ الذي يدفعه المكلف أما بسعر معين من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو بسعر ثابت لايتغير مهما تغير الوعاء الضريبي"(القيسي ، ٢٠٠٨ : ١٤١)، وتتميز الضرائب النسبية بأنها سهلة وبعيدة عن التلاعب، وتخضع جميع الدخول إلى نسبة واحدة فهي تعامل المكلفين معاملة واحدة فيجب أن يتحقق التناسب بين مقدار الضريبة وما يحصل عليه الفرد من خدمات من قبل الدولة وهذا ما يتحقق من خلال السعر النسبي ، لكنها تبقى بعيدة عن مبدأ العدالة خصوصاً في الدول النامية التي تتميز بالتفاوت الكبير بين دخول أفرادها فأصحاب الدخول الضعيفة هم أكثر المتضررين من هذه الضريبة ، حيث العبء النسبي للضريبة يكون أكبر بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأقل ويكون أقل بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأكبر(صورية ، ٢٠٠٥ : ١٣).

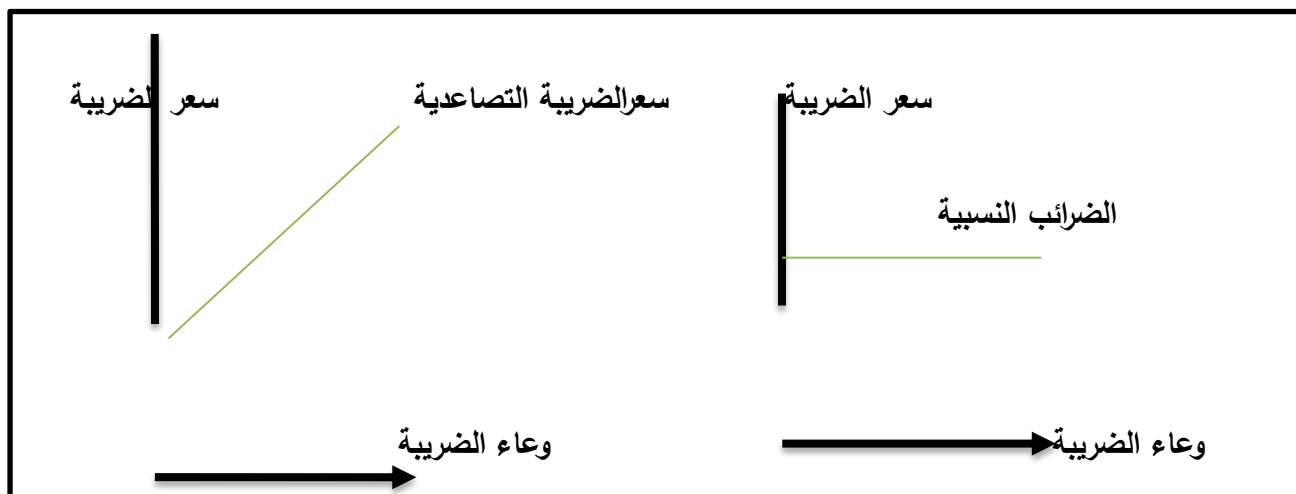
أما الشكل الثاني من سعر الضريبة هو الضريبة التصاعدية وهي أن تفرض الضريبة بأسعار تختلف باختلاف ما يتم فرض الضريبة عليه ، بحيث يرتفع السعر (النسبة) التي تُفرض بها الضريبة مع ارتفاع مقدار المادة التي تخضع للضريبة ، وهو ما يعني مراعاة الظروف الشخصية للمكلف وقدرته المالية في تحديد نسبة الضريبة ، إضافة إلى الأخذ بنظر الإعتبار طبيعة السلعة التي تفرض عليها الضريبة ، وبالذات السلع الاستهلاكية يتم فرض ضريبة بنسبة أقل على السلع الضرورية ، وضريبة بنسبة معتدلة على السلع الشبه ضرورية ، وضريبة بنسبة أعلى على السلع الكمالية (خلف ، ٢٠٠٨ : ١٨٦) ، لهذا أفرد المشرع العراقي فقرة قانونية خاصة حدد بموجبها السعر الضريبي كي يتم احتساب الضريبة بموجبها بشكل نهائي وكما يلي :

ما يبقى من دخل الفرد المقيم بعد طرح الإعفاءات الضريبية الممنوحة له المنصوص عليها في المادة ١٢ بنصها المعدل بموجب هذا الأمر بنسبة ٣% على المبالغ التي يصل قدرها ٢٥٠ ألف د.ع ، وبنسبة ٥% على المبالغ التي تتجاوز ٢٥٠ ألف دينار ولغاية ٥٠٠ ألف د.ع ، وبنسبة ١٠% على المبالغ التي تتجاوز ٥٠٠ ألف ولغاية المليون د.ع ، وبنسبة ١٥% على المبالغ التي تتجاوز مليون د.ع .

دخل الفرد غير المقيم (عدا الدخل المنصوص عليه بموجب المادة ١٩ من هذا الأمر) نفس النسب الواردة أعلاه لدخل الفرد المقيم

أما دخل الشركات المحدودة المسؤولية والمساهمة الخاصة والمساهمة المختلطة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥% (الأنباري ، بدون سنة : ١٨).

وأن نظام الضرائب التصاعدية يساعد على تحقيق حصيلة ضريبية أعلى من نظام الضرائب النسبية ذلك لأنه يسمح بفرض الضرائب بأسعار مرتفعة على الممولين الأثرياء ذوي الدخل المرتفعة والتي لا يتحملها الممولين ذوي الدخل المنخفضة ، وبذلك يعمل على تحقيق حصيلة ضريبية أكبر ، ونلاحظ إن تصاعدية الضريبة انما تتم بزيادة النسب التي تُفرض على الممولين ذوي الدخل المرتفعة وغالباً يمكن القول أن الحصيلة التي تحققها الضريبة التصاعدية ، انما تتوقف على أسلوب توزيع وعاء الضريبة في الدولة (السامرائي والعبيدي ، ٢٠١٣ : ٣١) يؤدي التفاوت بين الدخل والمتمثل بتركز الثروة في عدد قليل من الأفراد إلى انخفاض الطلب الفعلي ، وبالتالي إلى إنكماش إقتصادي ناتج أصلاً من انخفاض الميل الحدي للاستهلاك وارتفاع الميل الحدي للإدخار لدى الطبقات الغنية بعكس الجماعات الفقيرة ، وأن السعي لزيادة الطلب الفعلي وتحريكه والذي يتحقق عن طريق زيادة الطلب على أموال الاستهلاك بأعادة توزيع الدخل لصالح الفئات المحدودة الدخل والفقيرة حيث يعمل على خفض درجة الميل للإدخار وزيادة درجة الميل للاستهلاك لدى الجماعة في هذه الحالة من المؤكد أن السعر التصاعدي سيكون خير وسيلة لتحصيل الضريبة ، فهي تقتطع نسبة أكبر من دخول الأغنياء عن دخول الطبقات الفقيرة وهذا بدوره يؤدي إلى التقليل من دخل الطبقات الغنية ، وفي الوقت نفسه يمكن استخدام حصيلة هذه الضرائب لزيادة دخول الطبقات الفقيرة لكي تتمكن من زيادة استهلاكها (العلي ، ٢٠٠٩ : ١٥٧ - ١٥٨).



شكل (٢) يوضح سعر الضريبة

من إعداد الباحثة بالإعتماد على (آل علي ، ٢٠٠٢ : ١٩٨ - ١٩٩)

٢- الإعفاءات الضريبية :

الإعفاء هو الإستثناء من مبدأ العمومية فإنه على العموم ما يكون مقيداً بشروط معينة، إذ أن لكل إعفاء حكمته، وشروط تقيده كما لا إعفاء إلا بنص صريح (Richard, ١٩٩٠: ١٣٢) ومن الجدير بالذكر أن القواعد الأساسية في الضريبة أن تكون ذات صفة شاملة ، أي أن تسري على جميع الأشخاص دون تفضيل بعضهم على البعض الآخر ، لأن شمول الضريبة للدخول التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والإعتباريون يضمن لخزانة الدولة وفرة الحصيلة ويحقق العدالة الضريبية إلا أن هناك العديد من الإعتبارات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية تجعل السلطات العامة لا تنقيد بمبدأ الشمول ولا بمبدأ وفرة الحصيلة ، وتعفى بالتالي عدداً من النشاطات الإقتصادية من الضريبة أو أنها لاتخضع إلا جزءاً منها للضريبة ، والإعفاء أما أن يكون مؤقتاً ولفترة محدودة من الزمن وبإنتهاء تلك الفترة ينتهي الإعفاء ويعود الدخل للخضوع للضريبة (الخطيب وشامية ، ٢٠٠٧ : ١٩٤).

أنواع الإعفاءات الضريبية :

أ- إعفاءات بسبب طبيعة النشاط الإقتصادي : أعفت التشريعات الضريبية الشخص الإعتباري العام من دفع الضرائب عن إيراداته المتحققة ، وبالأخص إذا كان نشاط هذا الشخص غير تجاري ولايرمي إلى تحقيق الربح من وراء نشاطه ، مثل إعفاء المرافق العامة فأى أرباح تحققها هذه الإدارات غالباً ماتكون عرضية ، وتستغل في تغطية نفقاتها الإستثمارية التي تحققها الخزانة العامة ، كما هو الحال في إعفاء الجامعات الحكومية من أي ضرائب وأن كانت أحياناً تحقق إيرادات ولكن الخدمة العامة التي تقدمها لاتهدف من ورائها الربح ، أما الشخص الإعتباري العام الذي يمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو خدمياً ،

يخضع للضريبة ، وعلى سبيل المثال عندما تبني الدولة منشآت سياحية وتقوم بأستثمار هذه المنشآت تخضع للضريبة مالم يوجد نص مُخالف لذلك .

ب-إعفاءات لأسباب إجتماعية :تدخل ضمن الاعفاءات الإجتماعية ، تلك الاعفاءات التي تمنح إلى أصحاب الدخول المنخفضة بسبب قلة إيراداتهم ، وهناك اعفاءات تمنح إلى أشخاص مكلفين بأعالة أفراد شرعاً وقانوناً أو تلك الاعفاءات التي تستند إلى مصدر الدخل ، كما هو الحال في اعفاء إيجار المثل لدار السكن التي يسكنها المالك من الضريبة وذلك أما بتحديد حد أعلى لإيجار تلك الدار ، فاذا تجاوزه أجر مثلها فرضت على الفرق الضريبية ، ومن أمثلة الاعفاء الإجتماعي أعفاء جزء من دخل الفرد من أي ضريبة يسمى هذا الجزء الحد الأدنى اللازم للمعيشة ، على إعتباره ضرورياً للمكلف حتى يتمكن من المحافظة على حياته وحياة أسرته ، ويتمثل في المبلغ النقدي الذي يكفي لضمان حياة المكلف وحياة أسرته أو لضمان الحد الأدنى اللازم لمعيشتهم (الخطيب وشامية ، ٢٠٠٧ : ١٩٦).

ج- إعفاءات لأسباب سياسية : هناك عدد من الإعفاءات التي تمنح لأسباب سياسية ،ومن الأمثلة الأكثر شيوعاً في هذا المجال الإعفاء الذي تمنحه غالبية التشريعات الضريبية لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي للدول الأخرى على أساس المعاملة بالمثل، والاعفاءات التي تقرها المعاهدات بين الدول لأشخاص أو هيئات كما في حالة اعفاء مؤسسات ودوائر الأمم المتحدة والهيئات الدولية المتخصصة بموجب إتفاقيات ثنائية أو جماعية.

٣- السماحات القانونية :

السماحات وهي: " مصطلح قانوني استخدمه مشرع قانون ضريبة الدخل واطلقه على الاعفاءات الشخصية وهي المبالغ التي يسمح المشرع بخصمها من دخل المكلف الفرد قبل حساب الضريبة عليه ، أما سبب إعطاء هذا الاعفاء فهو ان المكلف الفرد يتحمل تكاليف شخصية وهي المبالغ التي ينفقها المكلف على معيشته ومعيشة عائلته"، هذا وأن قاعدة العدالة الضريبية تستلزم أن لا تفرض ضريبة على دخل الفرد لتمويل الإنفاق على الحاجات العامة إلا بعد أعفاء الحاجات الشخصية الضرورية الخاصة به أولاً لذلك لا يرى بعضهم ان الإنفاق على الحاجات الشخصية استعمالات للدخل بل هي تكاليف في سبيل الحصول على الدخل، هذا ومن المعروف أنّ الحاجات الشخصية لحدود لها فقد دأبت تشريعات ضريبة الدخل على تحديد الحد الأدنى أو الضروري للمعيشة وهو مايقصد به "حد الكفاف" ويشمل الحد الأدنى للنفقات التي تنفق على المأكل والمشرب والسكن والملبس وقد تحتوي أحياناً على نفقات التعليم والعلاج والنقل وغيرها من الخدمات الضرورية لإستمرار حياة الانسان (رمضان ، ٢٠٠١ : ٤٦٩)، مع الإشارة إلى اقتصار هذا النوع من الاعفاءات في تشريعنا الضريبي النافذ على الأشخاص الطبيعيين والمشاركات دون الشركات.

ومما سبق يتضح ان السماحات يتمتع بها الأشخاص الطبيعيين (الأفراد)، أما الأشخاص المعنويين فلا يتمتعون بها ، علماً بأن الأشخاص المعنويين في قانون ضريبة الدخل هم الشركات المساهمة والشركات المحدودة والجمعيات وكل ادارة لها شخصية معنوية .

- أما المشاركات كشركات التضامن وغيرها من شركات الأشخاص ، فإن المشرع لم يعاملها وتمثل أدناه السماحات القانونية للمكلفين لسنة ٢٠١٧ المالية (وزارة المالية / الهيئة العامة للضرائب) :
- المكلف الأعزب أو الأرملة أو المطلقة أو المتزوج الذي تخضع مدخولات زوجته بصورة مستقلة مبلغ (٢,٥٠٠,٠٠٠) دينار .
 - الموظف المتزوج وزوجته ربة بيت أو تم دمج مدخولاتها مع مدخولاته أو الموظفة المتزوجة وزوجها عاطل عن العمل أو متقاعد وليس له دخل خاضع للضريبة بعد أن يؤيد ذلك من أحد فروع الهيئة العامة للضرائب "وحسب الرقعة الجغرافية" على أن تقدم طلب دمج المدخولات خلال مدة تبدأ من اليوم الأول ولغاية اليوم الحادي والثلاثين من شهر كانون الثاني من السنة المالية ذاتها مبلغ قدره (٤,٥٠٠,٠٠٠) دينار
 - الموظفة المتزوجة وزوجها عاطل عن العمل وليس له دخل خاضع للضريبة بعد أن يؤيد ذلك من أحد فروع الهيئة العامة للضرائب "وحسب الرقعة الجغرافية" على أن تقدم طلب دمج المدخولات خلال مدة تبدأ من اليوم الأول ولغاية اليوم الحادي والثلاثين من شهر كانون الثاني من السنة المالية ذاتها ويؤيد العجز من لجنة طبية مختصة مبلغ (٥٠٠,٠٠٠) دينار
 - الموظف الذي يتجاوز عمره ٦٣ عاماً فأناً السماح الإضافي له (٣٠٠,٠٠٠) دينار
 - سماح أولاد الموظفين الذين يستحق عنهم السماح القانوني ولكل ولد مهما بلغ عددهم (٢٠٠,٠٠٠) دينار ، والمقصود بالولد الذي يستحق عنه المكلف سماحاً هو الولد الشرعي ، وأن تعبير الولد يشمل الأولاد والبنات ويمنح السماح للمكلف بشرط أن لا يكونوا قد اكملوا الثامنة عشر من العمر، أما الأبناء اللذين أتموا الثامنة عشر من العمر فلا يستحق المكلف عنهم سماحاً إلا في حالتين الأولى هو أن يكون الابن عاجز عن كسب عيشته نتيجة إصابته بعاهة عقلية أو بدنية تمنعه من العمل في هذه الحالة يستحق المكلف السماح عن ابنه العاجز حتى وإن لم يكمل سن ١٨ عاماً ، والثانية هو إن كان الابن يواصل دراسته الثانوية أو العالية يستحق ابنه السماح ولكن بشرط أن لا يزيد عمره عن ٢٥ عاماً فإذا زاد عمره عن ٢٥ عاماً فقد الأب السماح عنه حتى وإن ظل الابن مستمراً بالدراسة
- لهذا تُعدّ السماحات الضريبية من العوامل المهمة والمؤثرة في الحصيلة الضريبية وذلك لأثرها المباشر في تقليل ضريبة الدخل على المكلفين ، وفي بعض الأحيان عدم خضوع المكلف لتلك الضريبة إذا كانت سماحاته الشخصية والعائلية أكبر من الدخل المتحقق (العبيدي ، ٢٠١٢ : ١٢٣) و ترى الباحثة إن الزيادة الكبيرة في السماحات الضريبية هي نتيجة لما يمر به الاقتصاد العراقي من ارتفاع الاسعار ، لهذا كان لابد من رفع مبالغ تلك السماحات حتى تتسجم و تواكب الزيادة الكبيرة في الأسعار، إلا ان التغير في السماحات باتجاه الزيادة يقود إلى تقليل الدخل الخاضع للضريبة لأنها تنزل من الدخل الإجمالي للمكلف ، وهذا يعني إنخفاض الحصيلة الضريبية .

سابعاً - الارتباط الخطي

يقصد بالارتباط بأنه العلاقة بين متغيرين ويقال لهما مرتبطان عندما تكون قيمة أحدهما تغير في قيمة المتغير الثاني ، والارتباط الخطي يعرف من خلال وجود حالة إقتران بين متغيرين أو أكثر ترتبط مع بعضهما بعلاقات خطية ، ويفسر هذا من خلال اذا كان التغير في أحد المتغيرات يؤثر في تغير متغير آخر أو مجموعة من المتغيرات كانت هناك علاقة فيما بينهما (المشهداني والشمري ، ٢٠١١ : ١٤٧) ، والارتباط بين الظواهر قد يكون موجب او سالب ومذا لا يعكس قوة الارتباط ، فقوة الارتباط تكون محصورة بين الصفر و + ١ او - ١ وكلما اقترب من الواحد يكون الارتباط قوياً وكلما اقترب من الصفر يكون ضعيفاً أما اذا كان الارتباط يساوي صفر يعني لا يوجد ارتباط واذا كان الارتباط يساوي واحد (موجب او سالب) يعني ارتباط ، ويرمز له في حالة العينة بالرمز r_{xy} ، أي الارتباط بين متغيرين x مع y (كرش وآخرون ، ٢٠١٤ : ١٠٢).

(١) حساب معامل الارتباط البسيط :

لتكن $(X, Y), i=1, 2, \dots, n$ تمثل أزواج القيم المستحصل عليها من عينة من المفردات قوامها n ، وأن δ_x, δ_y يمثلان الانحراف المعياري لقيم x, y ويفترض أن لا يساوي الصفر نستج من الصيغة العامة لمعامل الارتباط التالية :

$$r_{xy} = \frac{Cov(x,y)}{S_x S_y} \rightarrow Cov(x, y) = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{n} \quad \dots(1)$$

تشير $Cov(x, y)$ إلى التباين المشترك للتباينة

ويمكننا من الصيغة التي تسمى صيغة الانحرافات المعيارية أن نحصل على صيغة الانحرافات عن الوسط الحسابي : (سلامة ، ٢٠١٣ : ١٤٩-١٥٠) :

$$r_{xy} = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x}) \cdot (y_i - \bar{y})}{n \cdot \delta_x \cdot \delta_y} \rightarrow r_{xy} = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x}) \cdot (y_i - \bar{y}) / n}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 / n} \sqrt{\sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2 / n}}$$

وتشير المعادلة أعلاه أن شكل الارتباط بين المتغيرين يعتمد بشكل رئيسي على التباين المشترك لهما ، حيث يقال أن الارتباط طردي (موجب) اذا كان المتغير Y يميل إلى الزيادة كلما زادت قيمة X ، في حين يطلق على الارتباط العكسي (السالب) اذا كان المتغير Y يميل الى النقصان كلما زادت قيمة X وأن $-1 \leq r \leq +1$

أن الصيغة رقم (٢) قد تبدو مطولة لحساب الارتباط وبالأخص عندما يكون عدد مفردات العينة كبير ، وهناك صيغة أخرى مشتقة من هذه الصيغة وهي بفتح الأقواس في البسط والمقام واجراء بعض العمليات الجبرية البسيطة نحصل على ماييلي (المشهداني وهرمز ، ١٩٨٨ : ٢٩١) :

$$r_{xy} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sqrt{(\sum_{i=1}^n x_i^2 - n \bar{x}^2)(\sum_{i=1}^n y_i^2 - n \bar{y}^2)}} \quad \dots (2)$$

٢) معامل الارتباط الجزئي Partial correlation coefficient:

أن معامل الارتباط الجزئي يعرف بالعلاقة الارتباطية بين متغيرين مع ابقاء تأثير المتغير الثالث ثابتاً، ويرمز له عادة (١،٢،٣)، فإذا كان لدينا عدد من المتغيرات (x_3, x_2, x_1) فإن بالإمكان تحديد معامل الارتباط الجزئي بين (x_1, x_2) مع ابقاء المتغير (x_3) ثابتاً وذلك طبقاً للمعادلة الآتية (الجادري ، ٢٠١٦: ٤٣٣):

$$r_{1,2,3} = \frac{r_{12} - r_{13}r_{23}}{\sqrt{(1 - r_{13}^2)(1 - r_{23}^2)}} \quad \dots (3)$$

٣) معامل الارتباط المتعدد Multiple Correlation Coefficient:

يُقصد به مقياس قوة العلاقة بين متغيرات متعددة نتيجة للتغير الذي يطرأ على ظاهرة معينة ناجم عن تغير مجموعة ظواهر أخرى مجتمعة وليست ظاهرة واحدة فقط، أي هو قوة العلاقة بين متغير معين ومجموعة متغيرات أخرى (متغيرين أو ثلاثة أو ...) فإذا كان لدينا x_3, x_2, x_1 وأردنا دراسة العلاقة بين x_1 مع المتغيرين x_2 و x_3 فإن صيغة معامل الارتباط ستكون كما يلي (المشهداني والشمري ، ٢٠١١: ١٥٤):

$$R_{1,2,3} = \sqrt{\frac{r_{12}^2 + r_{13}^2 - 2r_{12}r_{13}r_{23}}{1 - r_{23}^2}} \quad (4)$$

الجانب العملي للبحث

الجدول (١) بيانات الإيرادات الضريبية للمدة (٢٠٠٣-٢٠١٥)

المصدر : بيانات العمود الثاني والثالث والرابع (٢٠٠٣- ٢٠١٥) - وزارة المالية - الهيئة العامة للضرائب

السنوات	ضريبة دخل	ضريبة العقار	ضريبة العرصات	اجمالي الضرائب المباشرة	ضريبة الانتاج	ضريبة المبيعات	الضريبة الكمركية	اجمالي الضرائب غير المباشرة
	X_{11}	X_{12}	X_{13}	Y_{11}	X_{21}	X_{22}	X_{23}	Y_{22}
٢٠٠٣	٢٢٤,١٤٧	٦,٢١٢	٨٨,٢	٢٨,٤٤٧	٢٤٨	*	---	٢٤٨
٢٠٠٤	٦٩٠,٣١	٤,١١٠,٥	٤٢٦,٥	٧٣,٥٦٨	٢٤٩	٤٥	٨١,٢٨٦,٩٤٦,٨٠٤	٨١٢٨٦٩٤٧٠,٩
٢٠٠٥	١٧٤,٢٢٤	٨,٢٠٥,٥	١,٦٤١,٥	١٨٤,٠٧١	١٧٢٥٤٤	٧٤	١٠٢,١٧١,٧٥٤,٧٥٠	١٠٢١٧١٩٢٧٣
٢٠٠٦	٢٩٦,٢٨٣	٨,٧٩٦,٢	١,٧٩٢,٨	٣٠٦,٨٧٢	٦٢٦٧٦	١,٠٧١	١٦٢,٩٨١,٣٧٢,٨٥٨	١٦٢٩٨١٤٣٥٦
٢٠٠٧	٤٢٧,٦٣٩	٩,٣٧٦,٨	١,٩١٥,٢	٤٣٨,٩٣١	٤٣١٦٢٢	١,٨٧٤	١٦٣,٨٩٥,٨٢٢,٢٥١	١٦٣٨٩٦٢٥٥٧
٢٠٠٨	٥٠٤,٠٥٥	١٧,٦٠٠	٣,٥٩٦	٥٢٥,٢٥١	٦٥٨٦٦	٢,٢٧٣	٢٩١,٩١٥,١٣٥,٤٦٠	٢٩١٩١٥٢,٣٥
٢٠٠٩	٥٦٨,٢٢٠	٢٨,٨٩٩	٥,٩٢١	٦٠٣,٠٤٠	٥٢٥٩,٠٧	٢,٨٨١	٤٨٥,٥٠٦,٠٤٣,٥٥٢	٤٨٥٥,٦٥٧٢٣
٢٠١٠	٦٧١,٩٢٨	٤١,٧٥٩	٨,٥٧٧	٧٢٢,٢٦٤	٤٣٦,٠٢٢	١,٠٧٨	٤٢٠,٨٠١,٧١٣,٨٨١	٤٢٠,٨٠٢١٥,٠٩
٢٠١١	٨٢١,٢٠٦	٤٣,٤٠٦	٨,٩٢٨	٨٧٣,٥٤٠	١٣٢٨٢٣	٨,٠١	٤٣٦,٨١٤,٩٩٨,٠٥٤	٤٣٦٨١٥١٣١٦
٢٠١٢	١,٠٨٧,٠٨٤	٥٣,٧٥٣	٦,١٠٦	١,١٤٦,٩٤٣	٦٦٣٨٧	١,٠٩٩	٥١٧,٨٦٥,٤١١,٥٣٦	٥١٧٨٦٥٤٧٩
٢٠١٣	١,٢٩٤,٥٨٩	٥٧,١٥٨	٦,٠٨٦	١,٣٥٧,٨٣٣	٩٧٦٦٩	٢,٥٣٨	٥٩٦,٦٤٢,٩٤٩,٢٤٦	٥٩٦٦٤٣,٠٩٤
٢٠١٤	١,٤٠٣,١٥٩	٥٥,٩٥٨	٤,٨٨١	١,٤٦٣,٩٩٨	٥٨٨١٩	١,٢٦٣	٥١٤,٦٣٦,٣٠٩,٢١٤	٥١٤٦٣٦٣٦٩٣
٢٠١٥	١,٦٥٣,٧٤٠	٦٢,٨٩٧	٤,٢٨٠	١,٧٢٠,٩١٧	٤١٠,٠٠٠	٦٨٢	٦٤٧,٤٨٢,٠٩٠,٣٢٥	٦٤٧٤٨٢٥٠,١

- قسم التخطيط والمتابعة، بيانات العمود السادس ضريبة الإنتاج من (٢٠٠٣-٢٠٠٨) ميسم صبري عبد، أثر التضخم على الحصيلة الضريبية في العراق للمدة من ١٩٩٠ - ٢٠١٠ رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٣، ص ٨٥، عام ٢٠١٢، ٢٠١١ من وزارة المالية - الدائرة الاقتصادية ، من عام (٢٠١٢-٢٠١٥) وزارة التخطيط - الجهاز المركزي للإحصاء ، العمود السابع ضريبة المبيعات وزارة المالية - الهيئة العامة للضرائب، أما بيانات العمود الثامن الضريبة الكمركية وزارة المالية - الهيئة العامة للكمارك

إنَّ الهدف الرئيسي للهيئة العامة للضرائب هو زيادة تحصيل إيرادات الضرائب التي تستخدم في تمويل النفقات العامة للدولة وإدارة شؤونها عبر التطبيق الأفضل والالتزام بالقوانين الضريبية في جباية المبالغ المتحققة والذي يتزامن مع الإستخدام الأمثل للموارد وضمان إدارة ضريبية عادلة وخبيرة في تطبيق القوانين وتنظيم إدارة أعمال أقسام وفروع الهيئة وأن استراتيجية الهيئة العامة للضرائب هي زيادة الالتزام الطوعي عن طريق برنامج فعال لخدمة المكلفين بالتوازي مع تقنيات جديدة والتحسين المستمر لكفاءة الكوادر العاملة ، وأنَّ زيادة المبالغ المستحصلة تعتبر مؤشر إيجابي عن قوة الإقتصاد وتنوعه وكفاءة الإدارة الضريبية .

تم إجراء التحليل الإحصائي وفقاً للاتية :-

أولاً- الإحصاءات الوصفية (descriptive statistics)

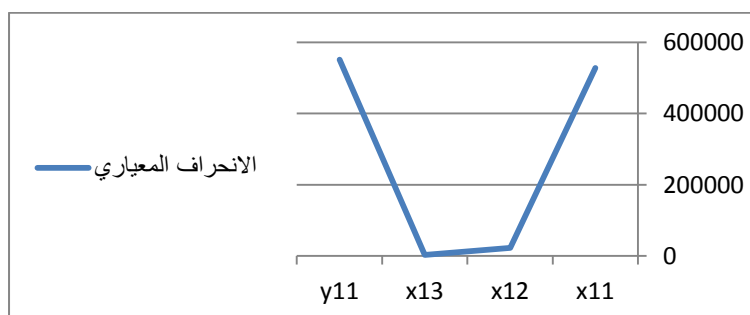
بالعودة الى جدول بيانات البحث والخاص بمجموعتي متغيرات كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تم حساب مجموعة مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي , الوسيط, المنوال) ومقاييس التشتت (الانحراف المعياري والتباين والمدى) بالاضافة الى (القيمة الادنى والقيمة الأعلى) لمعرفة سلوك وصفات كل متغير من متغيرات البحث كانت النتائج وفق الجدول التالي:

جدول (٢) الاحصاءات الخاصة بالضرائب المباشرة

Y ₁₁	X ₁₃	X ₁₂	X ₁₁	الاحصاء
٧٢٦٥٩٠,٠٠	٤١٧٢,٢٠	٣٠٦٢٧,٠٠	٦٩١٧٩٠,٠٠	الوسط الحسابي
٦٠٣٠٤٠,٠٠	٤٢٨٠,٠٠	٢٨٨٩٩,٠٠	٥٦٨٢٢٠,٠٠	الوسيط
٢٨٤٠٠,٠٠	٨٨,٢٠	٤١١٠,٠٠	٢٢١٠٠,٠٠	المنوال
٥٥١٦٧٣,٠٠	٢٩٠٣,٩٦	٢٢٥٦٧,٢٠	٥٢٨٢٨٣,٠٠	الانحراف المعياري
١٦٩٠٠٠٠,٠٠	٨٨٣٩,٨٠	٥٨٨٠٠,٠٠	١٦٣٠٠٠٠,٠٠	المدى
٢٨٤٠٠,٠٠	٨٨,٢٠	٤١١٠,٥٠	٢٢١٠٠,٠٠	القيمة الاقل
١٧٢٠٠٠٠,٠٠	٨٩٢٨,٠٠	٦٢٩٠٠,٠٠	١٦٥٠٠٠٠,٠٠	القيمة الاعلى

من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول (١)

بملاحظة نتائج الجدول (٢) يتبين لنا بأن أقل المتوسطات هو عائد الى ضريبة العرصاتو وبمعدل ٤١٧٢,٢٠ ، أما أعلى متوسط للضرائب هو عائد الى ضريبة الدخل والتي ظهر بمتوسط قيمة ٦٩١٧٩٠,٠٠ وهذا معناه أعلى استحصال ضريبة الدخل وأقلها عائد الى ضريبة العرصات ، كما يتبين لنا أيضا أن أقل انحراف معياري عائد الى ضريبة العرصات وبقيمة تعادل ٢٩٠٣,٩٦ وهذا معناه ان أكثر تجانس لقيم الضرائب طيل فترة الدراسة هو عائد الى ضريبة العرصات ،أما ضرائب الدخل والتي أعطت أعلى انحراف معياري وبقيمة ٥٢٨٢٨٣,٠٠ وهذا يعني ان هنالك عدم تجانس عالي لضرائب الدخل طيل فترة الدراسة وهذا منطقي بسبب التغير الحاصل في مدخولات الأفراد والشركات لفترات سنوية طويلة وكما موضح في الشكل أدناه



شكل (٣) الانحراف المعياري لمتغيرات الضرائب المباشرة

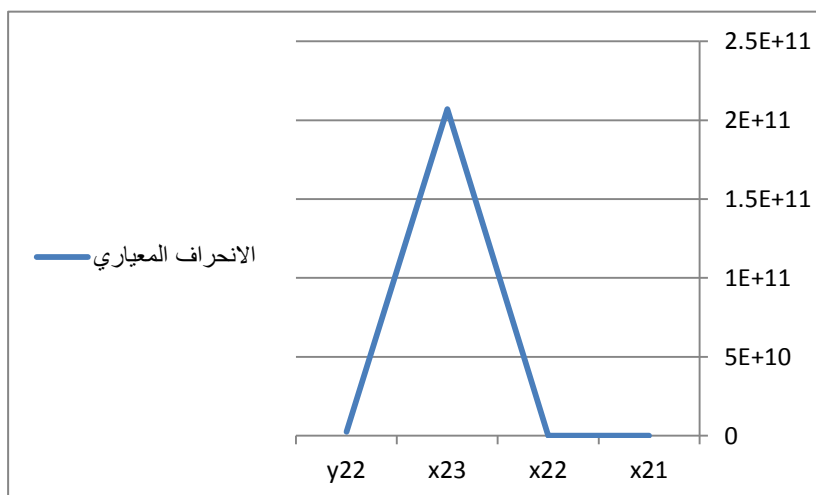
نقلًا عن ذلك فإن قيم الحدود الدنيا والعليا لكل من ضرائب الدخل ، العقار ، العرصات نلاحظ بأن أدنى قيمة تم استحصالها هي عائدة الى ضريبة العرصات وأعلى قيمة ضريبة هي ضريبة الدخل ، اما النتائج العائدة للضرائب غير المباشرة ولنفس المقاييس فقد ظهرت وفق الجدول (٣) .

جدول (٣) الإحصاءات الخاصة بالضرائب غير المباشرة

Y _{٢٢}	X _{٢٣}	X _{٢٢}	X _{٢١}	الإحصاء
٣١٥٧٥٠٠٠٠٠٠	٣٤٦٤١٠٠٠٠٠٠٠	١٢١٠	١٨٩٢٩٠	الوسط الحسابي
٢٩١٩٢٠٠٠٠٠٠	٤٢٠٨٠٠٠٠٠٠٠	١٠٧٨	٩٧٦٦٩	الوسيط
٢٤٨	٨١٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٥	٢٤٨	المنوال
٢٤٩١٧٤٠٠٠٠٠	٢٠٦٩٩٧٠٠٠٠٠٠	٩٤١	١٨٨٩٣٤	الانحراف المعياري
٨١٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٥٦٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٨٣٦	٥٢٦٠٠٠	المدى
٢٤٨	٨١٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٥	٢٤٨	القيمة الأقل
٨١٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٦٤٧٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٨٨١	٥٢٦٠٠٠	القيمة الأعلى

يجري نفس التحليل لجدول (٣) حيث يتضح لنا بأن أقل المتوسطات هو عائد الى ضريبة المبيعات بمتوسط قيمة ١٢١٠ ، أما أعلى متوسط للضرائب عائد الى الضريبة الكمركية والتي ظهرت بمتوسط قيمة ٣٤٦٤١٠٠٠٠٠٠٠٠ ، كما ونلاحظ بأن أقل انحراف معياري هو عائد الى ضريبة المبيعات وبقية تعادل ٩٤١ ، أما أعلى انحراف معياري للضرائب غير المباشرة فهو عائد الى الضرائب الكمركية وبقية تعادل ٢٠٦٩٩٧٠٠٠٠٠٠٠٠ وكما هو مبين في الشكل (٤)

شكل (٤) الانحراف المعياري لمتغيرات الضرائب غير المباشرة



ويتبين لنا بأن القيمة الأعلى للضرائب غير المباشرة تعود لضريبة المبيعات وبقية ٤٥ ، أما قيم الحدود العليا فهي عائدة الى الضريبة الكمركية ٦٤٧٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠

ثانياً - تحليل الارتباط (correlation analysis) للضرائب المباشرة :

لغرض اختبار الفرضيات الخاصة بتحليل الارتباط لمجموعة متغيرات الضرائب المباشرة تم احتساب معامل الارتباط بين المتغيرات الخاصة بالمجموعه وظهرت النتائج وفق الاتي :

جدول (٤) يبين معاملات الارتباط العائدة لمجموعة متغيرات الضرائب المباشرة

Correlations

		X ₁₁	X ₁₂	X ₁₃	Y ₁₁
X ₁	Pearson Correlation	١	.٩٥٨**	.٥٩٠*	١,٠٠٠**
	Sig. (٢-tailed)		.٠٠٠	.٠٣٤	.٠٠٠
	N	١٣	١٣	١٣	١٣
X ₁	Pearson Correlation	.٩٥٨**	١	.٧٤٧**	.٩٦٢**
	Sig. (٢-tailed)	.٠٠٠		.٠٠٣	.٠٠٠
	N	١٣	١٣	١٣	١٣
X ₁	Pearson Correlation	.٥٩٠*	.٧٤٧**	١	.٦٠١*
	Sig. (٢-tailed)	.٠٣٤	.٠٠٣		.٠٣٠
	N	١٣	١٣	١٣	١٣
y	Pearson Correlation	١,٠٠٠**	.٩٦٢**	.٦٠١*	١
	Sig. (٢-tailed)	.٠٠٠	.٠٠٠	.٠٣٠	
	N	١٣	١٣	١٣	١٣

** . Correlation is significant at the ٠,٠١ level (٢-tailed).

* . Correlation is significant at the ٠,٠٥ level (٢-tailed).

المصدر : جدول المخرجات الرقمية المجدولة لبرنامج

يتضح لنا من نتائج جدول (٤) ان فرضية العدم الخاصة باختبار معاملات ارتباط المجموعه الاولى من المتغيرات كانت على وفق التالي:

رفض فرضية العدم بالنسبة لعلاقة المتغير (Y₁₁) الذي يمثل حصيلة الضرائب المباشرة بكل من المتغيرات (X₁₁) لضريبة الدخل و (X₁₂) لضريبة العقار و باعلى مستوى معنويه وهو (٠,٠١) وذلك لكون قيمة (sig.(٢-tailed) هي اقل من (٠,٠٥) ومعنى ذلك نحن واثقين باحتمال (٩٩) بالمئة بوجود علاقة قوية بين كل من الضرائب المباشرة و (ضريبة الدخل, ضريبة العقار)

رفض فرضية العدم بالنسبة لعلاقة المتغير (Y₁₁) الذي يمثل حصيلة الضرائب المباشرة بالمتغير (X₁₃) الذي يمثل ضريبة العرصات وفق مستوى معنويه وهو (٠,٠٥) وذلك لكون قيمة (sig.(٢-tailed) هي اقل من (٠,٠٥) ومعنى ذلك نحن واثقين باحتمال (٩٥) بالمئة بوجود علاقة قوية بين كل من الضرائب المباشرة و (ضريبة العرصات) .

أما بالنسبة لمتغيرات المجموعة الثانية (الضرائب غير المباشرة) فقد ظهرت نتائج تحليل الارتباط وفق
الجدول الآتي :

جدول (٥) معاملات الارتباط للضرائب غير المباشرة

Correlations

	X ₂₁	X ₂₂	X ₂₃	Y ₂₂
X ₂₁ Pearson Correlation	١	.٣٨٨	.٣٢١	-.٠٧٧-
Sig. (٢-tailed)		.١٩٠	.٢٨٥	.٨٠٢
N	١٣	١٣	١٣	١٣
X ₂₂ Pearson Correlation	.٣٨٨	١	.٤٦٦	.٢٤٦
Sig. (٢-tailed)	.١٩٠		.١٠٨	.٤١٨
N	١٣	١٣	١٣	١٣
X ₂₃ Pearson Correlation	.٣٢١	.٤٦٦	١	.١٤٠
Sig. (٢-tailed)	.٢٨٥	.١٠٨		.٦٤٩
N	١٣	١٣	١٣	١٣
Y ₂₂ Pearson Correlation	-.٠٧٧-	.٢٤٦	.١٤٠	١
Sig. (٢-tailed)	.٨٠٢	.٤١٨	.٦٤٩	
N	١٣	١٣	١٣	١٣

المصدر : جداول المخرجات الرقمية لبرنامج الإحصائي

المحوسب spss

فرضية

قبول

العدم وذلك لظهور معاملات ارتباط ضعيفة لكل متغيرات المجموعة الثانية وأن قيمة (٢-tailed) Sig. هي أكبر من (٠,٠٥)، وهذا عائد على أن العلاقة بين هذه المجموعة من المتغيرات هي علاقة غير خطية وكما سنلاحظ لاحقاً .

ثالثاً - الأهمية النسبية :

الجدول (٦) الأهمية النسبية لضريبة (الدخل، العقار، العرصات) من إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة

الأهمية النسبية			اجمالي الضرائب المباشرة	ضريبة العرصات العرصات	ضريبة العقار	ضريبة الدخل	السنوات
٠,٣١	٢١,٨٤	٧٧,٨٥	٢٨,٤٤٧	٨٨,٢	٦,٢١٢	٢٢,١٤٧	٢٠٠٣
٠,٥٨	٥,٥٩	٩٣,٨٣	٧٣,٥٦٨	٤٢٦,٥	٤,١١٠,٥٠	٦٩,٠٣١	٢٠٠٤
٠,٨٩	٤,٤٦	٩٤,٦٥	١٨٤,٠٧١	١,٦٤١,٥٠	٨,٢٠٥,٥٠	١٧٤,٢٢٤	٢٠٠٥
٠,٥٨	٢,٨٧	٩٦,٥٥	٣٠٦,٨٧٢	١,٧٩٢,٨٠	٨,٧٩٦,٢٠	٢٩٦,٢٨٣	٢٠٠٦
٠,٤٣	٢,١٤	٩٧,٤٣	٤٣٨,٩٣١	١,٩١٥,٢٠	٩,٣٧٦,٨٠	٤٢٧,٦٣٩	٢٠٠٧
٠,٦٩	٣,٣٥	٩٥,٩٦	٥٢٥,٢٥١	٣,٥٩٦	١٧,٦٠٠	٥٠٤,٠٥٥	٢٠٠٨
٠,٩٨	٤,٧٩	٩٤,٢٣	٦٠٣,٠٤٠	٥,٩٢١	٢٨,٨٩٩	٥٦٨,٢٢٠	٢٠٠٩
١,١٩	٥,٧٨	٩٣,٠٣	٧٢٢,٢٦٤	٨,٥٧٧	٤١,٧٥٩	٦٧١,٩٢٨	٢٠١٠
١,٠٣	٤,٩٧	٩٤	٨٧٣,٥٤٠	٨,٩٢٨	٤٣,٤٠٦	٨٢١,٢٠٦	٢٠١١
٠,٥٣	٤,٦٩	٩٤,٧٨	١,١٤٦,٩٤٣	٦,١٠٦	٥٣,٧٥٣	١,٠٨٧,٠٨٤	٢٠١٢
٠,٤٥	٤,٢١	٩٥,٣٤	١,٣٥٧,٨٣٣	٦,٠٨٦	٥٧,١٥٨	١,٢٩٤,٥٨٩	٢٠١٣
٠,٣٤	٣,٨٢	٩٥,٨٤	١,٤٦٣,٩٩٨	٤,٨٨١	٥٥,٩٥٨	١,٤٠٣,١٥٩	٢٠١٤
٠,٢٥	٣,٦٥	٩٦,١	١,٧٢٠,٩١٧	٤,٢٨٠	٦٢,٨٩٧	١,٦٥٣,٧٤٠	٢٠١٥

المصدر : بيانات العمود الثاني والثالث والرابع (٢٠٠٣ - ٢٠١٥) - وزارة المالية - الهيئة العامة للضرائب
- قسم التخطيط والمتابعة

نلاحظ من نتائج الجدول (٦) بهيمنة ضرائب الدخل على هيكل الضرائب المباشرة و ضعف الدور
الإيرادي لضريبة العقار والعرصات وسبب ذلك يعود الى ما تتميز به ضرائب الدخل من إعفاءات
وسماحات وتنزيلات تؤثر على الحصيلة الضريبية بالزيادة أو النقصان وقد بلغت أعلى نسبة لضريبة
الدخل عام ٢٠٠٧ بمعدل ٩٧,٤٣% أما العقار قد تشكلت أعلى نسبة من هيكل الضرائب المباشرة كان
عام ٢٠٠٣ والذي بلغت بمعدل ٢١.٨٤

جدول (٧) نسيمية مساهمة كل من ضريبة (الانتاج، المبيعات، الكمركية) من اجمالي الضرائب غير المباشرة

السنوات	ضريبة الإنتاج	ضريبة المبيعات	الضريبة الكمركية	اجمالي الضرائب غير المباشرة	الأهمية النسبية
٢٠٠٣	٢٤٨			٢٤٨	١
٢٠٠٤	٢٤٩	٤٥	٨١,٢٨٦,٩٤٦,٨٠٤	٨١٢٨٦٩٤٧٠٩	٣,٠٦
٢٠٠٥	١٧٢٥٤٤	٧٤	١٠٢,١٧١,٧٥٤,٧٥٠	١٠٢١٧١٩٢٧٣	١٦,٨٩
٢٠٠٦	٦٢٦٧٦	١,٠٧١	١٦٢,٩٨١,٣٧٢,٨٥٨	١٦٢٩٨١٤٣٥٦	٣٨,٤٦
٢٠٠٧	٤٣١٦٢٢	١,٨٧٤	١٦٣,٨٩٥,٨٢٢,٢٥١	١٦٣٨٩٦٢٥٥٧	٢٦,٣٤
٢٠٠٨	٦٥٨٦٦	٢,٢٧٣	٢٩١,٩١٥,١٣٥,٤٦٠	٢٩١٩١٥٢٠٣٥	٢٢,٥٦
٢٠٠٩	٥٢٥٩٠٧	٢,٨٨١	٤٨٥,٥٠٦,٠٤٣,٥٥٢	٤٨٥٥٠٦٥٧٢٣	١٠,٨٣
٢٠١٠	٤٣٦٠٢٢	١,٠٧٨	٤٢٠,٨٠١,٧١٣,٨٨١	٤٢٠,٨٠٢,١٥٠,٩	١٠,٣٦
٢٠١١	١٣٢٨٢٣	٨٠١	٤٣٦,٨١٤,٩٩٨,٥٥٤	٤٣٦٨١٥١٣١٦	٣٠,٤١
٢٠١٢	٦٦٣٨٧	١,٠٩٩	٥١٧,٨٦٥,٤١١,٥٣٦	٥١٧٨٦٥٤٧٩	١٢,٨٢
٢٠١٣	٩٧٦٦٩	٢,٥٣٨	٥٩٦,٦٤٢,٩٤٩,٢٤٦	٥٩٦٦٤٣٠٤٩٤	١٦,٣٧
٢٠١٤	٥٨٨١٩	١,٢٦٣	٥١٤,٦٣٦,٣٠٩,٢١٤	٥١٤٦٣٦٣٦٩٣	١١,٤٣
٢٠١٥	٤١٠٠٠٠	٦٨٢	٦٤٧,٤٨٢,٠٩٠,٣٢٥	٦٤٧٤٨٢٥٠١	٦,٣٣

المصدر: بيانات العمود الثاني ضريبة الإنتاج من (٢٠٠٣ - ٢٠٠٨) ميسم صبري عبد، أثر التضخم على الحصيلة الضريبية في العراق للمدة من ١٩٩٠ - ٢٠١٠ رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٣، ص ٨٥، عام ٢٠١٢، ٢٠١١ من وزارة المالية - الدائرة الاقتصادية، من عام (٢٠١٢ - ٢٠١٥) وزارة التخطيط - الجهاز المكزي للإحصاء، العمود الثالث ضريبة المبيعات وزارة المالية - الهيئة العامة للضرائب، أما بيانات العمود الرابع الضريبة الكمركية وزارة المالية - الهيئة العامة للكمارك.

يتبين لنا من خلال الجدول (٧) بأن أعلى نسبة مساهمة للضرائب غير المباشرة تتشكل من الضرائب الكمركية، وقد بلغت أعلى نسبة للضرائب الكمركية عام ٢٠٠٤ بمعدل ٩٦,٣٩% نتيجة فرض ضرائب كمركية على السلع المستوردة التي تدخل العراق بعد حرب عام ٢٠٠٣. والناجم عن فرض ضريبة إعادة إعمار العراق رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ والصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة والذي فرض بموجب ضريبة (٥%) على مجمع قيمة البضائع المستوردة الى العراق عدا ماتم استثناءها أو اعفاءها بموجب هذا الأمر، وكان الغرض من فرض هذه الضريبة هو لتحسين مستوى معيشة الشعب العراقي وأيضا لغرض تحسين البنى التحتية التي تتطلب رأس مال عام للاستثمار إضافة الى الدور الذي تلعبه التجارة الدولية في تنمية اقتصاد السوق الحر في العراق (العبيدي، ٢٠١٣: ٤٧)، أما نسب مساهمة ضريبة الانتاج من مجموع

الضرائب غير المباشرة، شهدت تذبذب واضح ارتفاعا وانخفاضا، وقد بلغت أعلى نسبة لضريبة الانتاج عام ٢٠٠٦ بمعدل ٣٨,٤٦% ، اما ضريبة المبيعات فهي تشكل أقل نسبة مساهمة من مجموع الضرائب غير المباشرة

المحور الرابع: أهم الإستنتاجات والتوصيات

الإستنتاجات :-

١- تشير نتيجة معامل الارتباط العائد لمجموعة متغيرات الضرائب المباشرة في الجدول (٤) رفض فرضية عدم بالنسبة لعلاقة المتغير حصيلة الضرائب المباشرة بكل من المتغيرات ضريبة الدخل وضريبة العقار وبأعلى مستوى معنويه وهو (٠,٠١) وذلك لكون قيمة (sig.(٢-tailed) هي اقل من (٠,٠٥) ومعنى ذلك نحن واثقين باحتمال (٩٩) بالمئة بوجود علاقة قوية بين كل من الضرائب المباشرة و (ضريبة الدخل, ضريبة العقار) ، ورفض فرضية عدم بالنسبة لعلاقة المتغير حصيلة الضرائب المباشرة بالمتغير ضريبة العرصات وفق مستوى معنويه وهو (٠,٠٥) وذلك لكون قيمة (sig.(٢-tailed) هي اقل من (٠,٠٥) ومعنى ذلك نحن واثقين باحتمال (٩٥) بالمئة بوجود علاقة قوية بين كل من الضرائب المباشرة و (ضريبة العرصات) ، أما بالنسبة لمتغيرات المجموعة الثانية (الضرائب غير المباشرة) فقد ظهرت نتائج تحليل الارتباط وفق الجدول (٥) قبول فرضية عدم وذلك لظهور معاملات ارتباط ضعيفة لكل متغيرات المجموعة الثانية وأن قيمة (Sig. (٢-tailed) هي أكبر من (٠,٠٥) ، وهذا عائد على أن العلاقة بين هذه المجموعة من المتغيرات هي علاقة غير خطية.

٢- نلاحظ أن هناك علاقة عكسية مابين الاسعار الضريبية والحصيلة الضريبية ، أي إن كلما أنخفضت الأسعار الضريبية أزدادت تبعاً لذلك الحصيلة الضريبية ،نتيجة التزام المكلفين بدفع مبلغ الضريبة ، في حين أن ارتفاع الاسعار الضريبية يؤدي الى خفض الحصيلة الضريبية نتيجة تهرب المكلفين من دفع مبلغ الضريبة .

التوصيات

- ١- ضرورة العمل على توازن الهيكل الضريبي في العراق من خلال الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وتقليل التفاوت قدر الامكان.
- ٢- إعادة النظر في سعر ضريبة العرصات وزيادة السعر الضريبي بما يتناسب مع القيمة العمومية للعرصة لكي يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية.
- ٣- اعتماد الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية في وصف وتحليل الظاهرة.

المصادر والمراجع

أولاً- الكتب العربية :-

- ١- أبو حشيش ، خالد عواد ،"المحاسبة الضريبية"، ط١ ، دار اثراء للنشر والتوزيع ،الأردن ،٢٠١٠م.
- ٢- آل علي ، رضا صاحب أبو حمد ، " المالية العامة"، ط١، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، العراق -
بصرة ، ٢٠٠٢م.
- ٣- الجاوي ، طلال محمد علي والعنكي ،هيثم علي محمد ،"المحاسبة والتحاسب الضريبي"، ط٢، دار
الكتب موزعون ناشرون ، العراق - كربلاء ، ٢٠١٤م.
- ٤- الجنابي ، طاهر ،"علم المالية العامة والتشريع المالي"، طمنقحة ، المكتبة المالية ،٢٠٠٩م.
- ٥- الحاج ، طارق ، " المالية العامة "، ط١، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٨م.
- ٦- حميد ، عبد الله الحرثسي، "تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي" ، ط١، درار زهران للنشر
والتوزيع ، الأردن ، ٢٠١٢م.
- ٧- خريوش ، حسني و يحيى، حسين ، " المالية العامة"، بدون طبعة ، الشركة العربية المتحدة للتسويق
والتوريدات ، القاهرة ، ٢٠١٣م.
- ٨- خصاونة، جهاد سعيد،" المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفق التشريع الأردني ، دار
وائل للطباعة والنشر ، الاردن- عمان ، ١٩٩٩م
- ٩- الخطيب ، خالد ، " الضريبة على الدخل - اصول محاسبتها في الأردن ، دار زهران للنشر والتوزيع ،
بدون سنة نشر.
- ١٠- الخطيب خالد شحاذه وشامية ،أحمد زهير ،"أسس المالية العامة "، ط٣، دار وائل للنشر والتوزيع
، عمان - الأردن ، ٢٠٠٧م.
- ١١- خلف ، فليح حسن ،" المالية العامة"، ط١، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع ، الاردن- عمان ،
٢٠٠٨م.
- ١٢- دراز ، حامد عبد المجيد وأبو دودح، محمد عمر حماد ، " مبادئ المالية العامة"، بدون طبعة ، الدار
الجامعية ، مصر- الابراهيمية ، ٢٠٠٦م
- ١٣- ذنبيات ، محمد جمال، " المالية العامة والتشريع المالي"، ط١، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة
للنشر والتوزيع ،عمان ، ٢٠٠٣م
- ١٤- رمضان، اسماعيل خليل اسماعيل،"المحاسبة الضريبية" ، ط١، دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ،
٢٠٠٢م.
- ١٥- الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، "وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي- التباين في الأنظمة
الضريبية القائمة في الدول العربية دراسة مقارنة "، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن - عمان
، ٢٠٠٨م.
- ١٦- السويسي ، فاطمة ،" المالية العامة -موازنة الضرائب "، المؤسسة الحديثة للكتاب ، ليبيا ، ٢٠٠٥م.

- ١٧- الشمري ، نذير عباس ابراهيم و العزاوي ، دجلة ابراهيم مهدي ، " الاقتصاد القياسي وتطبيقاته"، مكتبة الجزيرة للطباعة والنشر ، العراق - بغداد ، ٢٠١١م.
- ١٨- شهاب، مجدي ، " اصول الاقتصاد العام - المالية "، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٤م .
- ١٩- طاقة ، محمد والعزاوي ، هدى ، " اقتصاديات المالية العامة "، ط١، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ٢٠٠٧م.
- ٢٠- عبد الحق ، يونس محمود ، " النظم الضريبية المعاصرة "، بدون طبعة، دار الحكمة للنشر والتوزيع ، سوريا - دمشق ، ٢٠٠٦م.
- ٢١- عبد الله ، خالد أمين و الطحلة حامد داوود ، النظم الضريبية دراسة مقارنة ضريبة الدخل - الضرائب الجمركية - ضريبة المبيعات ، ط١، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، ٢٠١٥م.
- ٢٢- عثمان ، سعيد عبد العزيز ، " المالية العامة - مدخل تحليلي معاصر "، ط١، الدار الجامعية ، بيروت ، ٢٠٠٨م.
- ٢٣- عفانة ، عدي والقطاونة، عادل والجدع، أحمد، " الجديد في المحاسبة الضريبية وفق قانون ضريبة الدخل الأردني المعدل رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠١ والمطبق اعتباراً من ١/١/٢٠٠٢ ، الأردن ، ٢٠٠٤م
- ٢٤- عفانة، عدي والقطاونة، عادل ، "المحاسبة الضريبية "، ط١، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، ٢٠٠٨م.
- ٢٥- علوان، قاسم نايف و الزباني، نجيه ميلاد، " ضريبة القيمة المضافة المفاهيم والقياس والتطبيق"، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ، عمان ، ٢٠٠٨م
- ٢٦- العلي ، عادل ، "المالية العامة والقانون المالي والضريبي"، ط١، دار اثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٩م.
- ٢٧- العلي ، عادل فليح ، "المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٧م
- ٢٨- عمارة ، رانيا محمود ، " المالية العامة - الايرادات العامة "، ط١ ، مركز الدراسات العليا للنشر والتوزيع ، مصر - القاهرة ، ٢٠١٥.
- ٢٩- عواضة، حسين و قطيش، عبد الرؤوف ، " المالية العامة"، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٣م.
- ٣٠- الفريجات ، ياسر صالح ، "المحاسبة في علم الضرائب " ، ط١، دارالمناهج للنشر والتوزيع ، الأردن ، ٢٠٠٩م.
- ٣١- القيسي ، اعاد حمود ، " المالية العامة والتشريع الضريبي "، ط١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الاردن - عمان ، ٢٠١١م.

- ٣٢- الكداوي، طلال محمود، "المحاسبة الضريبية أسس وتطبيقات"، ط جديدة منقحة، دار ابن الأثر للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠١٠م
- ٣٣- كرش، عماد توما و القزاز، ولاء أحمد و حمودي، وفاء يونس، "علم الاحصاء"، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي هيئة التعليم التقني، العراق - الموصل، ٢٠١٤.
- ٣٤- الكعبي، جبارمحمد علي، التشريعات الضريبية في العراق، المكتبة الوطنية، العراق-بغداد، ٢٠٠٨م. الجادري، عدنان حسين، "الأسس المنهجية والاستخدامات الاحصائية في بحوث العلوم التربوية والانسانية"، ط٢، اثرء للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، ٢٠١٦ م.
- ٣٥- محرزى، محمد عباس، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، بدون طبعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، ٢٠٠٤م
- ٣٦- المشهداني، كامل علوان خلف والشمري، نذير عباس ابراهيم، "احصاء المال والأعمال"، ط١، الجزيرة للطباعة والنشر، العراق-بغداد، ٢٠١١م.
- ٣٧- المشهداني، محمود حسن وهرمز، أمير حنا، "الاحصاء"، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ١٩٨٩م.
- ٣٨- ناشد، سوزي عدلي، "المالية العامة إيرادات - نفقات - موازنة عامة"، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، جامعة الاسكندرية، ٢٠٠٦م.
- ٣٩- نور، عبد الناصر وعدس، نائل حسن و الشريف، عليان، "الضرائب ومحاسبتها"، ط٢، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ٢٠٠٨ م
- ٤٠- نور، عبد الناصر ابراهيم والشريف، عليان، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، ٢٠٠٢م.
- ٤١- الوادي، محمود حسين، "مبادئ المالية العامة"، ط٢، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، جامعة الزرقاء - عمان، ٢٠١٠م.

ثانياً - الرسائل والأطاريح الجامعية

- ١- الحسناوي، أحمد كاظم سنود، "التغير في النسب والشرائح وأثرها على الحصيلة الضريبية- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"، مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادلة لشهادة الماجستير، ٢٠١٤م
- ٢- حمد الله، مؤيد ساطي جودت، "دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الإقتصادية في فلسطين"، قدمت هذه الأطروحة إستكمال لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية في جامعة النجاح الوطنية، فلسطين- نابلس، ٢٠٠٥.

- ٣- خضر ، بارزان علي ، "تقويم أداء الإدارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية-بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي بالضرائب المعادل للماجستير في الحقوق والامتيازات كافة، ٢٠٠٨م.
- ٤- خماس ، زينب زكي ، "أثر طرق التقدير الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية" بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادلة لشهادة الماجستير في الضرائب، ٢٠١٤م.
- ٥- رابي ، ماجد محمد يوسف، "الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين"، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في إدارة السياسة الاقتصادية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٣.
- ٦- شرقي ، فاطمة الزهراء ، "أهمية تقويم وقياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل"، دراسة حالة لمديرية الضرائب ولاية بسكرة - الجزائر ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص: فحص محاسبي، ٢٠١٥-٢٠١٦ .
- ٧- صالح ، محمد عبد الفتاح حسين ، "العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة"، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة ، فلسطين - غزة - ٢٠٠٧م.
- ٨- العبيدي ، زهرة خضير عباس ، "تحليل العوامل المؤثرة في حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق للمدة (١٩٩٥ - ٢٠١٠)"، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه فلسفة في العلوم الاقتصادية، ٢٠١٢.
- ٩- عفيف ، عبد الحميد ، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة ٢٠٠١-٢٠١٢"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص: الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، الجزائر ، ٢٠١٣-٢٠١٤م.
- ١٠- لطيف ، عبد الأمير زامل ، "أثر الإعفاءات الضريبية على دخول المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي بالضرائب المعادل للماجستير في الحقوق والامتيازات كافة، ٢٠١٥م.
- ١١- نابتي ، رحمة ، "النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي دراسة مقارنة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، الجزائر ، ٢٠١٣-٢٠١٤م.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
دراسة لعلاقة التغيرات في العوامل المؤثرة على الإيرادات الضريبية في العراق للمدة (٢٠٠٣ -
٢٠١٥)

- ١٢- ناصر ، أنور عباس ، " دور الإمتثال الطوعي للمكلفين في زيادة الحصيلة الضريبية-بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"، مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير في الضرائب، ٢٠١٥م.
- ١٣- واكواك ، عبد السلام ، " فعالية النظام الضريبي في الجزائر- دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التجارية تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة، ٢٠١٢م.

ثالثاً - المصادر الأجنبية:

- ١- Edward,T." Excise Tax Evasion: comment on paragariya& Nardydna Public Finance". Vol. ٤٤, No. ٣, USA ٢٠٠٠.
- ٢-Richard . M . Bird Taxation in Developing Countries , " Fourth Edition , Jon Hopkins ١٩٩٠ ".

رابعاً- المواقع على الأنترنت

- ١-http//alaresh.yoo.٧.com/t١٧٥٦-topic