

## اثر تغير الأسعار الضريبية و السماحات الشخصية في الحصيلة الضريبية

أ.م.د. صلاح صاحب شاكر البغدادي/ وزارة الثقافة / المفتش العام  
الباحث: أحمد كاظم سنود الحسنوي/المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد  
تاريخ استلام البحث: 2013/12/29 تاريخ قبول النشر: 2013/12/31

### المستخلص :

تعد الأسعار الضريبية هي احدى الوسائل المهمة لرفع حصيلة الإيرادات الضريبية، إذ تتجسد مشكلة البحث بانخفاض النسب الضريبية المفروضة على الدخل ومضاعفة الشرائح التي تفرض عليها الضريبة، كذلك ارتفاع السماحات القانونية الممنوحة للمكلف كل هذه العوامل كان لها الأثر على الحصيلة الضريبية، إذ جرت هذه التعديلات في القوانين الضريبية لمواكبة الظروف الاقتصادية والاجتماعية، ومن أجل تقليل حالات التهرب الضريبي واشتراك المكلفين المتجنبيين من الضريبة لزيادة الإيرادات الضريبية لكي يستطيع النظام الضريبي تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية، إذ يهدف هذا البحث إلى التعرف على اسباب انخفاض النسب الضريبية ومضاعفة الشرائح وارتفاع السماحات الممنوحة للمكلفين، وقد أنتهج البحث المنهج الوصفي في عرض الاسس النظرية بالاعتماد على المصادر العلمية ذات العلاقة، أما في الجانب العملي فقد تم الاعتماد على استمارة الاستبانة وتحليل البيانات الخاصة بها.

### The Effect of Tax Price Change and Personal allowance on the Tax Revenue outcome

#### Abstract

The rates of tax is one of the important means to raise proceeds of tax revenues, since This research aims to identify the reasons for the low tax rates and doubling the slides and the increase of allowances granted to taxpayers and their Atheraly tax revenue, as were these amendments in the tax laws to keep pace with economic and social conditions, in order to reduce the incidence of tax evasion and charged with Almottagnpin involvement of the tax, to increase tax revenues so that the tax system can achieve its financial economic and social development, The aim of this research is to identify the reasons for the low tax rates and doubling the slides and the increase of allowances granted to taxpayers, and has pursued a search descriptive approach in the presentation of the theoretical basis depending on the sources of relevant scientific, but in the practical side of it has been relying on form questionnaire and analyze their own data.

#### المقدمة :

تحتل الضرائب مكانة بارزة في جميع النظم المالية لدول العالم، فهي أحد مصادر الإيرادات العامة للدولة وأداة مهمة من أدوات السياسة المالية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية فضلاً عن الهدف المالي، إذ تحتاج كل دولة من دول العالم زيادة الحصيلة الضريبية لتتمكن من القيام بواجباتها الملقة على عاتقها سواء كانت العسكرية أم الاجتماعية من خلال فرض الضرائب، ويعبر السعر الضريبي عن احدى الطرائق المهمة التي تستخدم في تحديد مقدار الضريبة الذي يتم وفقاً لتقديرات وتصورات مشرعي الضرائب وحجم الإيرادات التي ترغب الدولة في جمعها، كذلك سمح المشرع الضريبي بتنزيل بعض النفقات الشخصية من دخل الفرد المقيم قبل حساب الضريبة عليه، أما سبب إعطاء هذا الاعفاء فهو أن يكون المكلف الفرد يتحمل تكاليف شخصية وهي المبالغ التي ينفقها على معيشته ومعيشة عائلته.

## المحور الاول

## أولاً - مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بالآتي :

- 1- انخفاض النسب الضريبية المفروضة على الدخل الخاضع للضريبة من سنة 2005 لغاية 2008 كان لها الأثر على الحصيلة الضريبية .
- 2- مضاعفة الشرائح التي تفرض عليها الضريبة من سنة 2009 لغاية 2011 كان لها الأثر على الحصيلة الضريبية .
- 3- ارتفاع نسب السماحات القانونية الممنوحة للمكلف للفترة من سنة 2000 لغاية 2011 كان لها الأثر على الحصيلة الضريبية .

## ثانياً - أهمية البحث

تجسد أهمية البحث من خلال التعرف على الآثار الناتجة عن انخفاض النسب الضريبية ومضاعفة الشرائح التي تحتسب من خلالها الضريبة وارتفاع السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين.

## ثالثاً - أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث بالآتي :

- 1- بيان الأسباب التي أدت إلى انخفاض النسب الضريبية .
- 2- التعرف على الأسباب التي أدت إلى مضاعفة الشرائح التي تفرض عليها الضريبة .
- 3- التعرف على الأسباب التي أدت إلى ارتفاع السماحات القانونية الممنوحة للمكلفين .

## رابعاً - فرضيات البحث

يستند البحث إلى الفرضيات الآتية :

- 1- توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين انخفاض نسب ضريبة الدخل و الحصيلة الضريبية.
- 2- هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين مضاعفة الشرائح والحصيلة الضريبية .
- 3- هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين ارتفاع السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين والحصيلة الضريبية .

## خامساً - منهج البحث

سيتم اتباع المنهج الاستقرائي (الوصفي) في تناول مشكلات البحث واختبار الفرضيات في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد أستند إلى المنهج التحليلي من خلال الاعتماد على استمارة الاستبانة عن مدى صحة الفرضيات.

## سادساً - أساليب جمع البيانات

- أ- القوانين والانظمة العراقية والتعليمات ذات الصلة بموضوع البحث .
- ب- الكتب والرسائل والاطاريح الجامعية العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع البحث.

## المحور الثاني

نتيجة لتطور مفهوم الضريبة تعددت التعاريف التي أوردها الفقهاء في شأنها، غير أن جوهر هذه التعاريف يكاد يكون واحداً رغم تعدد الاهداف الضريبية في الانظمة المختلفة، إذ تعد الضرائب أهم انواع الإيرادات العامة في إي اقتصاد حديث، فالحكومات المختلفة تعتمد عليها بصفة اساسية في تغطية جانب كبير من الإنفاق العام، وعليه يتضمن هذا المبحث توضيحاً لمفهوم الضريبة وخصائصها والقواعد التي تحكم جبايتها، ومن ثم التطرق إلى السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين والأسعار التي تفرض عليها الضريبة، والحصيلة الضريبية والعوامل المؤثرة عليها.

أولاً: مفهوم الضريبة:

## جدول (1) المفاهيم الخاصة بالضريبة

المصدر	مفهوم الضريبة
(اسماعيل، 2002: 29)	هي فريضة مالية تجبها الدولة جبراً من الاشخاص سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين ( أفراد ) أم أشخاصاً معنويين ( منشآت ) من دون مقابل مباشر لمصلحة المجموع .

(عناية ، 2003: 17)	هي فريضة مالية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من الاشخاص العامة أو الأفراد جبراً ، دون ان يقابلها نفع معين تستخدمها لتغطية النفقات العامة بمقتضيات السياسة المالية للدولة.
(Jones,2004:4)	هي المبلغ الذي يدفعه الأفراد لتغطية النفقات الحكومية.

### أ- خصائص الضريبة : ( Characteristics of the tax )

- 1- الضريبة مبلغ من المال :  
كانت الضريبة في البداية تفرض عيناً وذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي ، ولكن مع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف ( الخطيب و طافش، 2008: 18).
  - 2- الضريبة فريضة إلزامية :  
إذ ليس للمكلف خيار في دفع الضريبة بل على العكس من ذلك فهو مجبر على دفعها بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع ، فاذا تهرب من الدفع وقع تحت طائلة العقاب وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف باستخدام طرائق التنفيذ الجبرية لما لدين الضريبة من امتياز على أموال المكلف كافة ( أبو حشيش : 2010: 17 ) .
  - 3- الضريبة تدفع بصفة نهائية :  
إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية ، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها ، و بذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن قيمة ذلك القرض ( ناشد، 2008: 120).
  - 4- الضريبة تدفع بدون مقابل مباشر:  
تقوم الدولة بتقديم خدماتها لعامة أفراد المجتمع كالدفاع والأمن وقيامها بالعديد من النشاطات تحقيقاً للنفع العام وان تحديد مدى انتفاع كل فرد من هذه الخدمات والنشاطات امر يصعب تحديده ومعرفته لهذا فان الضريبة يحتمها واجب التضامن الاجتماعي في تمويل نشاطات الدولة بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي وهكذا تكون الضريبة فريضة بلا مقابل ملموس( دراز ، 2006 ، 90 – 91 ) .
  - 5- الضريبة تدفع وفقاً للمقدرة التكاليفية :  
إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يتمتع بمقابل محدد من قبل الدولة حين يدفع الضريبة ، غير أن هذا لا يعني أن المكلف ينتفع بالخدمات العامة التي تقدمه المرافق العامة لا لأنه مكلف بالضرائب إنما كمواطن ويترتب على ذلك انه لا يجوز إن يقاس على مدى انتفاعه بالخدمات العامة عند تقدير الضريبة التي ينبغي عليه دفعها ، وإنما إلى مدى مقدراته على تحمل الأعباء العامة إذ يتعين على المكلف أن يساهم في التضامن الاجتماعي بتحمل الأعباء العامة من خلال دفع الضرائب للدولة فضلاً عن ذلك فإن هذه المساهمة تتحدد وفقاً لقدرته التكاليفية على ذلك ( الجنابي، 2009: 137).
  - 6- الضريبة تفرض من قبل الدولة :  
إن الضريبة لا يمكن ان تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بالقانون ، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة ولكن أغلب التشريعات المالية جعلت أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة كما هي ملزمة للفرد والقضاء ينبغي أن يكون رقيباً على كل مخالفة لها احقاقاً للعدل ووضعاً للضوابط ولمنع التعسف (الخطيب وشامية ، 2003: 146).
- ب - القواعد الاساسية الضريبية: ( Bases of Tax )  
يقصد بقواعد الضريبة هي تلك القواعد والاسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها عند فرض الضريبة، و ترجع أهمية هذه القواعد إلى ضرورة التوافق بين مصلحة المكلفين من جهة و مصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى، وتعد القواعد الضريبية الأربعة التي ضمنها المفكر الاقتصادي آدم سميث في كتابه ثروة الامم الاصول التي يرجع إليها عند وضع أي نظام ضريبي ومن ثم فإنه للحكم بجودة أي نظام ضريبي ينبغي أن تتوافر فيه القواعد الاتية (أبو حشيش، 2004: 27).

**1- قاعدة العدالة ( المساواة ) : ( Justice )**

تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعاً في أداء الضريبة بما يتناسب مع قدرتهم المالية فجميع الخاضعين للضريبة كأفراد أن يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل إذ إن تحقيق قاعدة العدالة تستند إلى اعتبارات متعددة تهدف إلى المساواة بين الأفراد دون تمييز بالصفة الشخصية وإنما يؤخذ بنظر الاعتبار وضع المكلف الاجتماعي إذا كان متزوجاً أو أعزباً فالأول يكلف بضريبة أخف من الثاني، أي ينظر إلى شخصية الممول ومركزه الاجتماعي كما وتؤخذ اعتبارات أخرى، كالأعتبارات السياسية والاقتصادية والقانونية لتحقيق التوازن بين مصالح الأفراد (الممولين) ومصالح الخزينة العامة (القيسي، 2011: 128).

**2- قاعدة اليقين: ( Certainty )**

ترتبط هذه القاعدة بمدى وضوح الضريبة بالنسبة للفرد الملتزم بدفعها، ومن ثم تقتضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة واضحة تمام الوضوح أمام المكلف، والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة فالضريبة ينبغي أن لا تكون أمراً تحكيمياً، بل ينبغي حسابها بصورة مسبقة وتكون معلومة ومحددة لدافع الضريبة فضلاً عن معرفة كل الأمور المتعلقة بالضريبة مثل وقت الدفع وأسلوب التحصيل. (الوادي، 2007 : 53).

**3- قاعدة الاقتصاد : ( Economy )**

تقتضي هذه القاعدة أن تكون نسبة نفقات الجباية إلى حصيلتها الضرائب أقل ما يمكن، لكي لا تصحح الضريبة عبئاً من أعباء موازنة الدولة بدلاً من أن تكون مورداً من مواردها، لذا لابد من مراعاة ما يأتي :

أ- تيسير إجراءات الجباية .

ب - توفير الكفاءات الإدارية اللازمة للإدارة الضريبية .

ج - حصر المجتمع الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي ( المحاميد ، 2005 : 32 ) .

**4 - قاعدة الملائمة: ( Convenience )**

تعني أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيد وأساليب تحصيلها ملائمة للمكلف وتتلاءم مع ظروفه وأوضاعه، وتطبيقاً لهذه القاعدة ينبغي أن يكون معيار دفع الضريبة مناسباً للمكلف، فمثلاً تحصيل الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية بعد تحقق هذه الأرباح مباشرة وعلى المتحصلات الزراعية بعد انتهاء الموسم الزراعي لكي لا يشعر بثقل عبء الضريبة ويعدها بمثابة دفعة لنفقة من نفقاته الأخرى، ويمكن تقسيط مبلغ الضريبة إذا كان كبيراً، لكي يسهل على المكلف دفعه بسهولة ويسر (حسن، 2012 : 15 )، والضريبة الجيدة ينبغي أن تكون ملائمة إلى دافعها وأن تمتلك الحكومة طريقة لتحصيل الضرائب ، أي إن أغلبية دافعي الضريبة يفهمونها وتتلاءم معهم (Sally and Shelley,2009:28).

وقد أضاف بعض الاقتصاديين مثل Bastable بعض القواعد هي :

**1- قاعدة المرونة: ويقصد بها أن الهيكل ونسبة الضريبة ينبغي أن تكون قابلة للتغيير بدون**

صعوبة كبيرة لتواكب التغييرات في الظروف الاقتصادية، وهي تعد واحدة من القواعد المحددة للضريبة (Kath,2001: 7)، أي أن النظام الضريبي ينبغي أن يوضع بصورة مرنة وبذلك تحصل على إيرادات أكثر بصورة تلقائية كلما ارتفعت دخول الأشخاص (عبود، 2011: 38).

**2- قاعدة الإنتاجية: أي أن الضريبة تكون مصدر إيراد كافٍ للدولة من دون إحداث أي تأثير غير**

ملائم على عملية الإنتاج في الاقتصاد الوطني (اسماعيل، 2002 : 64).

**3- قاعدة البساطة: أي أن النظام الضريبي يكون سهل الفهم والادراك وان لا يكون معقداً**

(السعدي، 2007 : 19).

**4- قاعدة المناسبة: أي أن الضريبة تكون مناسبة للوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي في**

الدولة .

5- قاعدة التنوع: أي ان النظام الضريبي ينبغي ان يكون متنوعاً بطبيعته ولا يعتمد على ضريبة واحدة لأنه في حالة اعتماد النظام الضريبي على ضريبة واحدة فان عبئها سيتحمله عدد محدود من المكلفين ( 22 : Methane , 1992).

#### ثانياً - السماحات الشخصية

تعد السماحات الضريبية من العوامل الرئيسية والمؤثرة في الحصيلة الضريبية لما لها من أثر مباشر في تخفيض ضريبة الدخل على المكلفين وفي بعض الاحيان عدم خضوع المكلف لتلك الضريبة اذا كانت سماحاته الشخصية والعائلية تزيد عن الدخل المتحقق للمكلف .

#### أ - مفهوم السماح الشخصي:

جدول (2) المفاهيم الخاصة بالسماح الشخصي

المصدر	السماح الشخصي
(الاسدي، 2003 : 3)	إن المدلول اللغوي لكلمة سماح هو الجود ( سمح به ) أي جاد به وسمح لي بمعنى أعطاني، أما كلمة شخصي فهي تدل على أمر شخصي يخص إنساناً بعينه.
(الجبالي والعنبي، 2013 : 105)	هي مصطلح قانوني استخدمه مشرع قانون ضريبة الدخل وأطلقه على الإعفاءات الشخصية وهي المبالغ التي يسمح المشرع بخصمها من دخل المكلف الفرد قبل حساب الضريبة عليه.
(الزبيدي ، 2008 : 94)	هي مبالغ تقديرية غير خاضعة للضريبة بنص القانون ، تمنح للمكلف لتوفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة و لمواجهة الأعباء العائلية وهذا يعني أن السماحات إعفاءات ذات طبيعة شخصية.

#### ب - أنواع السماحات وأسباب منحها:

حدد المشرع الضريبي مقدار السماحات وأنواعها وأسباب منحها على وفق احكام قانون ضريبة الدخل، فان السماحات التي يتمتع بها المكلفون تكون بالشكل الآتي:

**1- سماح المكلف لذاته :** حدد المشرع الضريبي سماح المكلف لذاته بمبلغ (2500000) دينار بموجب الأمر 49 لسنة 2004م، ويشمل بذلك المكلف الأعزب أو الأرمل أو المطلق وكذلك تستحق هذا السماح المرأة غير المتزوجة والتي لها دخل مستقل وإذا تزوجت المرأة فقدت هذا السماح اذا اندمج دخلها مع دخل زوجها .

**2- السماح بسبب الرابطة الزوجية:** منح المشرع الضريبي سماحاً اضافياً للمكلف المتزوج بسبب ما تقتضيه الرابطة الزوجية من نفقات معيشية باهظة وحدد هذا السماح بمبلغ (2000000) دينار بموجب الأمر 49 لسنة 2004م ، وذلك اذا كانت زوجة المكلف ربة بيت أو لها دخل مستقل، ولكن ادمج مع دخل زوجها، ويجدر بالذكر أن هذا السماح يمنح للزوج عن زوجة واحدة وان تعددت زوجاته ويبقى محتفظاً بهذا السماح إلى أن يزول رابط الزواج بسبب الوفاة أو بسبب الطلاق أو الافتراق، ويشترط في منح الشخص السماح المقرر عن زوجته في ان يكون مرتبطاً بعقد زواج شرعي دائم تعترف به القوانين السائدة في العراق، وعليه لا يستطيع المكلف أن يطالب بسماح الزوجة عن امرأة يصاحبها مصاحبة غير مشروعة مهما طال مدة المعاشرة (احمد: 2012 : 165 – 166).

**3- السماح بسبب الاولاد :-** اعطى المشرع مبلغ (200000) ديناراً بموجب الأمر 49 لسنة 2004م سماحاً عن كل ولد من اولاد المكلف مهما بلغ عددهم والمقصود بالولد الذي يستحق عنه المكلف سماحاً ، هو الولد الشرعي فقط هذا ويشمل تعبير الاولاد - البنين والبنات ففيما يتعلق بالأبناء اشترط القانون فيهم ان لا يكونوا قد اتموا الثامنة عشر من عمرهم اما الابناء الذين اتموا الثامنة عشر من العمر فلا يستحق المكلف عنهم سماحاً الا في الحالتين الآتيتين :

أ- ان يكون الابن عاجزاً عن كسب عيشة نتيجة، لأصابته بعاهة عقلية أو بدنية تمنعه من القيام بأي عمل، ففي هذه الحالة يستحق المكلف السماح عن ابنه العاجز حتى لو تجاوز سنة الثامنة عشر.

ب - ان كان الابن يواصل دراسته الثانوية فان المكلف يستحق عن ابنه السماح حتى و ان تجاوز سن الثامنة عشر، و لكن بشرط الا يزيد عمر الابن الطالب على خمسة

وعشرين سنة فاذا أصبح عمره أكثر من خمسة وعشرين سنة فقد الأب السماح عنه حتى ولو ظل الابن مستمراً على الدراسة كذلك يفقد المكلف عن ابنه الطالب إذا أتم دراسته قبل بلوغه سن الخامسة والعشرين أو انقطع عن الدراسة قبل ان يصل إلى هذا السن ، أما البنت فإن المكلف يستحق السماح عنها مهما بلغت من العمر اذا كان يعيها شرعاً إلا اذا اتمت الثامنة عشر من العمر وكان لها دخل مستقل حتى لو كانت طالبة مستمرة على الدراسة ففي هذه الحالة يلاحظ ان المشرع عاملها معاملة الابناء وجعلها مكلفة مستقلة بذاتها ومن ثم حجب السماح عن والدها (الججاوي والعنبي، 2013: 108).

**4- سماح المرأة الارملة والمطلقة:** عامل المشرع المرأة الارملة والمطلقة معاملة خاصة فمنحها سماحاً مقداره (3200000) ديناراً كما منحها (200000) ديناراً عن كل ولد من أولادها المسؤولة عن اعالتهم شرعاً مهما بلغ عددهم، بموجب الأمر 49 لسنة 2004م، وإذا تزوجت الأرملة أو المطلقة وادمج دخلها مع دخل زوجها يحجب السماح القانوني عنها بنسبة عدد الأشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي تم بها الزواج وتهمل كسور الشهر وتمنح السماح المقرر عن اولادها بالحدود والشروط المقررة (الججاوي والعنبي، مصدر سابق: 109).

**5- السماح بسبب كبر السن:** منح القانون سماحاً اضافياً قدرة (300000) دينار بموجب الأمر 49 لسنة 2004م ، اذا كان قد تجاوز المكلف سن الثالثة والستين من العمر بغض النظر عن كونه رجلاً ام امرأة ولا يشترط للمتمتع بهذا السماح سوى شرط العمر (احمد ، 2012 : 167) اما بموجب الأمر 20 لسنة 2008 فإن مبالغ السماحات الممنوحة للمكافئين تضاعفت بنسبة 100% لكافة أنواع السماحات اعلاه، وذلك اعتباراً من 2009/1/1.

#### ثالثاً - السعر الضريبي

إن النظام الضريبي يختار الأسلوب الفني للسعر الضريبي بالشكل الذي يتسق وفلسفته السياسية والاجتماعية والواقع الاقتصادي أخذاً بنظر الاعتبار طبيعة الضريبة التي يفرضها ونوع الوعاء وصفة الاشخاص الخاضعين والاعراض التي يهدف المشرع الضريبي تحقيقها.

**أ- مفهوم السعر الضريبي:**

#### جدول (3) المفاهيم الخاصة بالسعر الضريبي

المصدر	السعر الضريبي
( العلي ، 2007 : 334 )	الضريبة إلى وعانها وهي النسبة التي يحددها القانون لتقطع من وعانها.
( أبو حشيش ، 2004 : 366 )	النسبة المئوية أو المقطوعة التي تقطع من الدخل الخاضع للضريبة بسعر الضريبة

#### ب - أنواع السعر الضريبي :

**1- الضريبة النسبية:** هي النسبة المئوية الثابتة التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، و من أمثلتها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على إيرادات القيم المنقولة ( ناشد : 2008 : 194 ).

**2- الضريبة التصاعدية:** هي الضريبة التي تفرض بأسعار مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة إذ يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة المادة الخاضعة لها و العكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها (ناشد، مصدر سابق: 195).

**3- الضريبة التنازلية:** وهي الضرائب التي ينخفض سعرها الفعلي كلما ازدادت قيمة العناصر الخاضعة لها أي ان العلاقة بين سعر الضريبة ووعانها علاقة عكسية .

مثال ذلك: تفرض ضريبة بسعر 10% على ال 3000 ديناراً الاولى و 8% على 3000 ديناراً الثانية و 6% على ال 3000 ديناراً الثالثة .... وهكذا.

هذا الاسلوب من الناحية العملية لا فرق بينه وبين اسلوب الضرائب التصاعدية، غير ان تبرير استخدام هذا لأسلوب جاء من الناحية النفسية ، علماً الضريبة التصاعدية باعائها

الاساسي هو التشدد على الاغنياء ، والضرورية التنازلية هو الرغبة في التخفيف على الفقراء، وهذا اقرب إلى العدالة الاجتماعية (طاقة والعزوي، 2010: 112).

**4- السعر المتدرج إلى الأعلى بصورة متناقصة:** يزداد معدل الضريبة في هذه الحالة بصورة متناقصة وقد يستقر على معدل ثابت بعد مستوى معين من التدرج إلى الأعلى وفي هذه الحالة فإن التدرج لمصلحة أصحاب الدخل العالية لأنهم سوف لن يتحملوا عبئاً ضريبياً بقدر ما يفترض أن يتحملوا حسب قاعدة المساواة أو العدالة الضريبية (أسماعيل، 2002: 66).

### ج - اسباب التغير بالأسعار الضريبية

إنّ هذه التغيرات بالأسعار الضريبية سوف تؤدي إلى رفع عبء الضريبة عن عائلات الطبقة المتوسطة العراقية أو تخفيضها بقدر كبير، إذ يعد تخفيض نسبة ضريبة الدخل، وزيادة المبالغ المعفاة من الضرائب، و المحافظة على القواعد المعمول بها بموجب القانون القائم خطوات مهمة تساعد الجهود المبذولة حالياً لإعادة الإعمار والاستقرار في العراق، وفي الوقت نفسه تأخذ وزارة المالية على عاتقها مسؤولية تحديث النظام الضريبي الحالي من اجل تحسين التقيد به وتخفيض العبء الإداري على دافعي الضرائب، وعليه فإن استئناف تطبيق النظام الحالي لجباية الضريبة على الدخل إنما هو إجراء مؤقت إلى حين اكتمال عملية الاصلاح الضريبي، واستعادة هيئة الضرائب لقدراتها الإدارية\*، وبالنظر للتخفيض الذي طرأ على التعريفية الكمركية وكذلك بسبب اغراق السوق العراقية بالبضائع المستوردة مما أثر سلباً على المواطن العراقي من حيث القدرة الشرائية وتحمل كلف الطاقة وتخفيض العبء الضريبي عن كاهل بعض الشرائح جرى هذا التغير بالسعر الضريبي\*.

### رابعاً - حصيلة الإيرادات الضريبية

تحتل الإيرادات أهمية بالغة في السياسة المالية وتشكل الحجر الأساس في قدرات الدولة الانفاقية، وتعد الضرائب أحد مصادر التمويل الأساسية والمهمة للدولة، ولذلك تحتل أهمية بارزة في تمويل الخزينة العامة، فهي تسهم بشكل مباشر في تغطية النفقات العامة، لذا فان الحصيلة الضريبية تنحصر في الأموال التي تحصل عليها الدولة من فرض الضرائب المختلفة، أو بعبارة أخرى انها الأموال التي تجبى من قبل الإدارة الضريبية بعد تحديد المادة الخاضعة لدخول الأشخاص (أفراد وشركات) الخاضعين للقانون الضريبي.

### - العوامل المؤثرة على الحصيلة الضريبية هي:

#### 1- مستوى النشاط الاقتصادي:

ان الظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد القومي تؤثر في حجم النفقات العامة أو حدودها ويتمثل هذا اساساً في فترات الرخاء والكساد، إذ تزداد النفقات العامة في أوقات الرخاء لإحداث زيادة في الطلب الكلي الفعلي والوصول الى العمالة الكاملة على اساس طاقة الجهاز الانتاجية، ويحدث العكس في اوقات الرخاء لتجنب الارتفاع التضخمي في الاسعار وتدهور قيمة نظراً لوصول الاقتصاد القومي الى حالة العمالة الكاملة، و يترتب على هذه العلاقة نتيجة بالغة الاهمية في نطاق رسم السياسات المالية وبهذا يمكن القول ان النفقات العامة تؤثر في مستوى النشاط الاقتصادي. (عوض الله، 2003: 50).

#### 2- الوعي الضريبي :

الوعي على وجه العموم هو ادراك المرء لذاته وأحواله وأفعاله إدراكاً مباشراً وهو أساس كل معرفة فالإنسان لا يستطيع أن يحدث أي تغيير في سلوكه وتصرفاته إلا بعد المبادرة إلى تنمية وعيه ورفع مستواه الفكري، وبسمو الوعي يتمكن الإنسان من نيل حالة الاستقامة والثبات، وبما أن الدولة تعد هي القوة المنظمة لشؤون المجتمع ، ويقع على عاتقها عبء تقديم الخدمات العامة إلى المواطنين، لذلك فهي بحاجة إلى نفقات عامة، إذ ينبغي أن تحصل عليها أو على جزء منها من

\* أمر سلطة الائتلاف رقم 49 لسنة 2004.

\*\* ضوابط الهيئة العامة للضرائب لعام 2008.

أفراد المجتمع الذين يستفيدون من هذه الخدمات ويمكن أن يكون دفع الضريبة هو ابرز شكل من أشكال مساهمة الأفراد في تحمل أعباء المصلحة العامة، لذلك تنطلق فكرة فرض الضرائب في العصر الحديث من وجود مصلحة عامة واحدة وعلى الجميع المشاركة في تحمل أعباءها كل وفق مقدرته المالية ( كماش وعائش، 2008: بدون).

### 3- الاسعار الضريبية :

يعد السعر الضريبي أحد العوامل الرئيسية في زيادة الحصيلة الضريبية، فكلما ارتفع السعر الضريبي أدت إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية مع بقاء العوامل المؤثرة على السعر الضريبي ثابتة، ومن هذه العوامل هي: الوضع الاقتصادي للدولة (انكماش، ازدهار، تضخم)، ونوع المادة الخاضعة للضريبة وامكانية تمويل العبء الضريبي (الكرخي، 2012 : 75)، وفي العراق فقد منح تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1999م وزير المالية أن يقترح ضمن مشروع الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل سعر الضريبة كلما دعت الظروف الاقتصادية والاجتماعية الى ذلك.

### 4- السماحات القانونية :

إن الزيادة الكبيرة في السماحات الضريبية هي بسبب ظرف الاقتصاد العراقي من ارتفاع معدلات التضخم في الاسعار، إذ كان لا بد من زيادة مبالغ تلك السماحات لكي تتسجم و تواكب الارتفاع الكبير في الاسعار، الا ان التغير في السماحات نحو الارتفاع يؤدي إلى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة لأنها تنزل من الدخل الاجمالي للمكلف، مما يعني انخفاض الحصيلة الضريبية ( الشافعي ، 2005 : 53 ).

### 5- كفاءة الجهاز الضريبي :

إن الكفاءة في العمل الضريبي ذات أهمية كبيرة بسبب نوع العمل الذي يستدعي الالمام بالمعرفة المناسبة، فتطبيق قانون ضريبة الدخل النافذ وبقية القوانين ذات العلاقة، والتعليمات الخاصة بها على وفق القواعد المحاسبية تتطلب توفير الاختصاصات الملائمة مع إمكانيات تطويرها وتأهيلها للعمل في المواقع الوظيفية المناسبة وهي مسؤولية تقع على عاتق مركز الهيئة العامة للضرائب من حيث اعداد الخطط الخاصة بها وتنظيمها وتنفيذها وتوظيف مخرجاتها ( جبار ، 2001 : 102).

### 6- العوامل الاخرى :

#### أ - توسيع قاعدة المكلفين :

إن عدد المكلفين الخاضعين للضريبة يختلف من دولة إلى أخرى حسب التشريع الضريبي لتلك الدولة وتباينه من دولة إلى أخرى ففي دولة تعفى بعض مصادر الدخل مثل الدخل الزراعي بينما في دولة أخرى يخضع هذا المصدر إلى الضريبة، ويرى صندوق النقد الدولي أن على الدول المنتمية له لا بد وان توسع نطاق الضريبة لتشمل الدخل الزراعي والخدمي، لأن بعض الدول ولاسيما النامية تمتاز بالقطاع الزراعي الذي يمثل أهم دخل لتلك الدولة، إلا إن الضريبة لا تمس هذا القطاع لأسباب قد تكون لدعم القطاع الزراعي، إن فرض الضريبة على هذا القطاع يعني زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية لما يمثل هذا القطاع الزراعي من نسبة كبيرة في الهيكل الاقتصادي للدول النامية، وهذا ما نلاحظه في كثير من الدول العربية مثل مصر والسودان والعراق واليمن وغيرها من الدول، فمثلاً إن الضرائب لا تفرض على القطاع الزراعي في العراق على أساس تشجيع القطاع الزراعي وكذلك الحال بالنسبة للقطاع الخدمي، لذا ينبغي ان تفرض ضريبة على القطاع الخدمي، كفرض ضريبة على مدخولات الأطباء وأجور الخدمات الطبية وخدمات التعليم، وزيادة رسوم الماء والكهرباء والاتصال ففي الدول المتقدمة و لسيادة القطاع الخاص في الميادين جميعها ومنها الخدمية مثل التعليم والصحة وغيرها بشكل واسع أدت إلى زيادة الإيرادات الضريبية على عكس الدول النامية التي تمتاز بنقص في هذه الميادين (خضير، 2008 : 63).

#### ب - نظام المعلومات الساند للعمل الضريبي :-



إن لنظم المعلومات أهمية كبيرة في مجالات الحياة كافة و ان التوسع الكبير في مختلف الأنشطة و زيادة اعداد المكلفين و الكم الكبير من البيانات والمعلومات يُوجب على الإدارة الضريبية اعتماد نظم معلومات متكاملة و متطورة و ينبغي ان يتجه استخدام الحاسوب اتجاهاً حقيقياً و فعلياً و من موجبات هذا التوجه ، سعة قواعد المعلومات ، وعجز الإدارة اليدوية عن التعامل مع هذا الكم الهائل من البيانات والمعلومات ، فضلاً عما يوفره من وقت وتسريع في انجاز المعاملات ، كما أن له الأثر النفسي الذي يتردد بين أوساط المكلفين باعتقادهم أنه لا يمكن لأحد أن يفلت من الضريبة بسبب اعتماد الحاسوب على وفق برامج متطورة ، مما يقلل الى حد كبير من حالات التهرب الضريبي (النجار ، 2003 : 167 ) .

### ج - تحقيق الازدواج الضريبي :-

إن فرض الضريبة نفسها على المكلف أكثر من مرة واحدة و بالمدة الزمنية نفسها، معناه تحقيق الازدواج الضريبي، وذلك لهدف زيادة الحصيلة الضريبية خاصة في الحالات الاستثنائية للاقتصاد وهي حاجة الموازنة العامة للموارد فضلاً عن تقليل التفاوت في توزيع الدخل والاقتصاد العراقي حالياً يعاني من هاتين الظاهرتين وخير مثال على تحقق الازدواج الضريبي هو فرض ضريبة أساسية على دخل العقار وضريبة اضافية على نفس الدخل (الدوري و السامرائي ، 2001 : 132 ) .

### المحور الثالث

#### اولاً - نبذة تعريفية عن الهيئة العامة للضرائب

يعدّ العراق من أوائل الدول العربية التي صدر فيها أول قانون للضريبة ، ومنذ تأسيس أول حكومة عراقية عام 1921 التي أخذت على عاتقها استبدال القوانين الضريبية العثمانية التي كانت سائدة آنذاك بقوانين ضريبية عراقية ، كان أولها قانون ضريبة الأملاك رقم (49) لسنة 1923 وقد تولت مديرية الأملاك العامة تنفيذ هذا القانون من الناحية الإدارية و عدت ضريبة العقار شكلاً من أشكال الواردات العامة، وبعد مضي أربع سنوات تبني العراق قانوناً جديداً لضريبة الدخل برقم (52) لسنة 1927، وقد ألغي هذا القانون وحل محله القانون المرقم (36) لسنة 1939 الذي أجريت عليه تعديلات عدة إلى أن ألغي بالقانون المرقم (85) لسنة 1956، وعند قيام النظام الجمهوري في العراق صدر القانون المرقم (95) لسنة 1959 الخاص بـضريبة الدخل، وأخيراً صدر قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 المعدل الذي مازال نافذاً .

#### ثانياً - مهام الهيئة العامة للضرائب:

تقوم الهيئة العامة للضرائب بمهام عدة وهي كما يأتي:

- 1- القيام بالتحاسب الضريبي من دخل الأعمال التجارية والصناعات والمهن والحرف المنصوص عليها في المادة الثانية، وفي الفقرات (1،2،3،6) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 عن طريق شعبة المهن، فضلاً عن أرباح ملكية العقار والخاصة بالفقرة (4) من المادة الثانية أعلاه عن طريق شعبة الأراضي وشعبة العقار.
- 2- لاحتفاظ بأضابير المكلفين والمقتبسات والتصريحات وإصدار براءة الذمة وتقديم التقرير الشهري بالأضابير المشطوبة وإرسالها إلى وحدة الحاسبة لتوحيدها والقيام بالتحديثات المناسبة على قاعدة البيانات الرئيسية.
- 3- قبض الأموال الخاصة بالتحاسب الضريبي ومتابعة الأقساط التي سمح بها القانون بتقسيط المبلغ الضريبي، واحتساب الفوائد في حالة التأخر عن الدفع.
- 4- إعطاء العقارات الجديدة أرقاماً، ومتابعة المتغيرات التي تجري على العقارات من زيادة ، وكذلك التغيير في نوع العقار من سكن إلى إيجار.
- 5- تقدير ضريبة الدخل أو بيع العقار للمكلفين التابعين للوحدة التخمينية وبحسب القوانين والأنظمة والضوابط بعد فحص أضابير المكلفين في كل وحدة وتحديد دخولهم وفرض الضريبة عليها وذلك عن طريق الوحدات التخمينية.

6- تدقيق الأضابير التي تم التحاسب عليها ضريبياً من الوحدات التخمينية وتدقيق المعلومات والبيانات جميعها المدونة في تقرير الضريبة والمقتبسات التي تم تحاسب المكلف عليها.

7- تصديق عقود إيجار الدور والشقق لأغراض السكن على وفق قانون الإيجار رقم (87) لسنة 1979 والعقود الصناعية والتجارية بموجب قانون 25 لسنة 1996.

8- القيام بالأعمال الإدارية والحسابية المتعلقة بموظفي الهيئة، كأعمال الذاتية ورواتب الموظفين والعاملين في مركز الهيئة وفروعها.

### ثالثاً - وصف مفردات العينة

تتكون عينة البحث من مخمنين ومدققين في قسم الاستقطاع المباشر وقسم الأعمال التجارية و المهن في الهيئة العامة للضرائب ، و مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية ، وفيما يأتي وصف تحليلي للبيانات الشخصية لأفراد عينة البحث.

جدول (4) وصف مفردات العينة

ت	المتغيرات	الفئات	المجموع	النسبة
1	الجنس	ذكور	29	%48.3
		اناث	31	%51.7
2	العمر	اقل من 25 سنة	1	%1.7
		من 25 - 35 سنة	15	%25
		من 36 - 45 سنة	25	%41.7
		من 46 - 50 سنة	13	%21.6
		أكثر من 50 سنة	6	%10
3	المؤهل العلمي	دكتوراه أو ما يعادلها	1	%1.7
		ماجستير أو ما يعادلها	6	%10
		بكالوريوس	36	%60
		دبلوم	16	%26.6
		إعدادية فأقل	1	%1.7
4	التخصص العلمي	محاسبة	23	%38.3
		اقتصاد	18	%30
		إدارة أعمال	13	%21.7
		أخرى	6	%10
5	الخبرة العملية	اقل من 10 سنوات	10	%16.6
		من 10 - 15 سنة	19	%31.7
		من 16 - 20 سنة	12	%20
		أكثر من 20 سنة	19	%31.7
6	العنوان الوظيفي	مراقب حسابات	21	%35
		مخمن ضريبي	18	%30
		مدقق ضريبي	13	%21.7
		اخرى	8	%13.3
	المجموع لكل من افراد العينة و النسبة		60	%100

ومن خلال دراسة الجدول أعلاه يتبين أن عينة البحث شملت (29) من الذكور بنسبة (48.3%) بينما (31) من الاناث بنسبة (51.7%)، ومن ثم فإن نسبة الاناث تفوق على نسبة الذكور بنسبة (3.4%)، اما فيما يخص العمر فإن عدد الاستثمارات التي وزعت على الأشخاص الذين تتراوح أعمارهم اقل من 25 سنة هي استمارة واحدة فقط وبنسبة مئوية مقدارها (1.7%)، وعدد الاستثمارات التي وزعت على الأشخاص الذين تتراوح ما بين 25 إلى 35 سنة كانت (15) استمارة ، وبنسبة مئوية مقدارها (25%) ، اما عدد الاستثمارات التي وزعت على الأشخاص الذين تتراوح أعمارهم ما بين 36 إلى 45 سنة كانت (25) استمارة، وبنسبة مئوية مقدارها (41.7%)، بينما كانت عدد الاستثمارات التي وزعت على الأشخاص الذين تتراوح أعمارهم ما بين 46 الى 50 سنة كانت (13) استمارة ، وبنسبة مئوية مقدارها (21.6%)، وعدد الاستثمارات التي وزعت على الأشخاص الذين أعمارهم أكبر من 50 سنة كانت (6) استثمارات، وبنسبة مئوية مقدارها (10%) اما عن المؤهل العلمي فإن عينة البحث شملت واحد فقط من

حملة شهادة الدكتوراه أو ما يعادلها وبنسبة (1.7%)، بينما كان (6) من حملة شهادة الماجستير أو ما يعادلها وبنسبة (10%)، وشملت (36) من حملة شهادة البكالوريوس وبنسبة (60%)، بينما (16) من حملة شهادة دبلوم، و بنسبة (26.7%)، و شملت واحد فقط من حملة شهادة الإعدادية فأقل و بنسبة (1.7%)، اما عن التخصص العلمي يتبين أن أكثر الأشخاص الذين تم الحصول على اجاباتهم من تخصص قسم المحاسبة وعددهم (23) و بنسبة (38.3%)، وان أفراد العينة من حملة شهادة اقتصاد وعددهم (18) وبنسبة (30%)، وشملت عينة البحث (13) من حملة شهادة إدارة أعمال و بنسبة (21.7%)، بينما التخصصات الاخرى شملت (6) وبنسبة (10%)، إن غالبية أفراد العينة هم من ذوي الخبرة العالية مما يدل على قدرة عينة البحث على فهم أسئلة الاستبانة واستيعابها بشكل واضح ومن ثم الإجابة عليها بشكل صحيح ، بينما كان معظم أفراد العينة من مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية، و مخمنين ومدققين في الهيئة العامة للضرائب، أي ان معظم الأشخاص الذين تم استجوابهم هم من المعنيين بموضوع البحث بصورة مباشرة.

#### رابعاً - ثبات وصدق الاستبانة :

إن ثبات بيانات الاستمارة من الأمور المهمة التي ينبغي أن تؤخذ بنظر الاعتبار وغالباً ما يتم استخدام معامل ألفا كرونباخ لهذا الغرض والذي تقع قيمته بين الصفر والواحد الصحيح فإذا كانت قيمته صفرًا دل ذلك على عدم ثبات أسئلة الاستمارة وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته مساوية للواحد الصحيح أما القيم بينهما فتدل على مستوى قوة ثبات ومصدقية أسئلة الاستبانة ، ومن ثم أمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من عينة البحث ، وفي دراستنا هذه تم الحصول على نتائج الثبات المبينة في الجدول أدناه:

جدول (5) ثبات وصدق الاستبانة

المحور	عدد الفقرات	الثبات (معامل ألفا كرونباخ)
النسب الضريبية والشرائح	10	0.436
السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين	10	0.757
الحصيلة الضريبية	10	0.291
المجموع	30	1.484

من الجدول أعلاه نلاحظ ان معامل الثبات قوي جداً ، إذ كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ للنسب الضريبية والشرائح ( 0.436 ) وبعدهد ( 10 ) فقرات ، أما قيمة معامل ألفا كرونباخ الخاص بالسماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين (0.757) وبعدهد (10) فقرات ، أما قيمة معامل ألفا كرونباخ للحصيلة الضريبية (0,291) و بعدهد (10) فقرات ، أما قيمة ألفا كرونباخ لجميع المحاور فكانت (1.484) وبعدهد فقرات مساوية إلى (30) فقرة ، وهي قيمة مرتفعة جداً وتعطي الباحث الحق في اعتماد نتائج هذه الاستبانة .

#### خامساً - اختبار معنوية الارتباطات:

من خلال تحليل اختبار الارتباطات بين المحاور الثلاثة يتم اكتشاف معنوية أو عدم معنوية هذه الارتباطات و كالتالي :

#### 1- اختبار الفرضية الأولى :

فرضية العدم  $H_0$  : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين النسب الضريبية والشرائح و حصيلة الإيرادات الضريبية .

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين النسب الضريبية والشرائح وحصيلة الإيرادات الضريبية .

وبعد حساب معامل الارتباط بين النسب الضريبية والشرائح التي تفرض عليها الضريبة وحصيلة الإيرادات الضريبية حصلنا على النتائج الآتية ، كما مبين في الجدول أدناه :

جدول (6) معامل الارتباط بين الأسعار الضريبية والحصيلة الضريبية

معامل الارتباط (بيرسون)	النسب الضريبية والشرائح	حصيلة الإيرادات الضريبية
Pearson Correlation النسب الضريبية والشرائح	1	0.708 **
Sig. (2-tailed)		0.000
المجموع	60	60

من الجدول أعلاه يتضح ان هناك علاقة ارتباط طردية ومعنوية تحت مستوى دلالة (1%) بين النسب الضريبية والشرائح وحصيلة الإيرادات الضريبية وهذا يدعونا إلى قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين النسب الضريبية والشرائح وحصيلة الإيرادات الضريبية .

## 2 - اختبار الفرضية الثانية :

فرضية العدم  $H_0$  : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين السماحات الشخصية وحصيلة الإيرادات الضريبية .

الفرضية البديلة  $H_1$  : توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين السماحات الشخصية وحصيلة الإيرادات الضريبية .

وبعد حساب معامل الارتباط بين السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين وحصيلة الإيرادات الضريبية حصلنا على النتائج الآتية ، كما مبين في الجدول ادناه :

جدول (7) معامل الارتباط بين السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين وحصيلة الضريبة

معامل الارتباط (بيرسون)	السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين	حصيلة الإيرادات الضريبية
السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين	1	0.698**
		0.000
المجموع	60	60

من الجدول أعلاه يتضح ان هناك علاقة ارتباط طردية ومعنوية تحت مستوى دلالة (1%) بين السماحات الشخصية وحصيلة الإيرادات الضريبية وهذا يدعونا إلى قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين وحصيلة الإيرادات الضريبية .

## المحور الرابع

يتناول هذا المحور أهم ما توصل إليه البحث من استنتاجات وتوصيات، إذ يتضمن توضيحاً لأهم الاستنتاجات، فضلاً عن وضع التوصيات اللازمة والملائمة وذلك سعياً لتحقيق الأهداف الخاصة لهذا البحث .

### أولاً- الاستنتاجات

- 1- يلاحظ هناك عدة عوامل ادت إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية من أهمها :
  - أ - تخفيض النسب الضريبية وفق الأمر رقم 49 لسنة 2004م الصادر من سلطة الائتلاف المؤقت .
  - ب - مضاعفة الشرائح التي تفرض عليها الضريبة بنسبة 100% حسب الأمر رقم 20 لسنة 2008م.
  - ج - ارتفاع السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين، ومن خلال العوامل المبينة في اعلاه يتبين لنا ان التغيير بالأسعار الضريبية و السماحات أثر بشكل إيجابي على الحصيلة الضريبية، علماً ان السماح الممنوح للمكلف لا يشمل الأب والام والاخت .
- 2- يلاحظ عدم وجود مبلغ لم يفرض عليه ضريبة قبل البدء بالشريحة الأولى، كما يشرع في بعض الدول، لكي يشعر المكلف باهتمام الدولة به ، كما يولد لديه الرغبة بدفع ما بذمته من ضريبة إلى الادارة الضريبية.
- 3- هناك علاقة عكسية بين الاسعار الضريبية وحصيلة الضريبة، أي إن كلما انخفضت الأسعار الضريبية ارتفعت تبعاً لذلك الحصيلة الضريبية، بسبب التزام المكلفين بدفع مبلغ الضريبة، أما

عند ارتفاع الاسعار الضريبية تنخفض الحصيلة الضريبية بسبب تهرب المكلفين من دفع مبلغ الضريبة.

- 4- يلاحظ بعض أنواع الضرائب لا يتم الحصول من ورائها على إيراد، مثل الضريبة على الأراضي الزراعية وضريبة التركات و ضريبة العرصات غير المفعلة.
- 5- توجد هناك عوامل مؤثرة على الحصيلة الضريبية، من ضمن هذه العوامل هو ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين، باعتبار التهرب من دفع مبلغ الضريبة نوع من انواع الذكاء، ومن ثم تؤثر على الحصيلة الضريبية.
- 6- عدم كفاءة الادارة الضريبية مقارنة بالدول المتقدمة واعتمادها أساليب وطرائق متخلفة في تحديد الوعاء الضريبي وعدم قدرتها على الوصول إلى اغلب الاوعية الضريبية تؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية .

### ثانياً - التوصيات

بعد أن تم الوقوف على أهم النتائج التي افرزها البحث ، ثم اقتراح مجموعة من التوصيات كما مبين أدناه:

- 1- ضرورة التمسك بفرض ضريبة الدخل ، من خلال تخفيض النسب الضريبية وذلك لرفع حصيلة الايرادات الضريبية .
- 2- ينبغي عدم الرجوع عن مضاعفة الشرائح التي تفرض عليها الضريبة كما حصل في عام 2012م و بعد ذلك تم الرجوع إلى تطبيقها في عام 2013م .
- 3- على المشرع الضريبي إن يمد في نطاق السماحات ليشمل الأشخاص الذين يلتزم المكلف شرعاً بإعالتهم كالأب والأم والأخت ، وذلك انسجاماً مع تقاليد المجتمع العراقي .
- 4- ضرورة وجود مبلغ لم يفرض عليه ضريبة قبل البدء بالشريحة الأولى كأن يكون الـ (250,000) الأولى للأمر 49 لسنة 2004م ، و (500,000) الأولى للأمر 20 لسنة 2008م ، مع دمج النسب الأولى والثانية بنسبة واحدة هي 8% ، علماً أن يكون مبلغ الضريبة هو نفسه بعد عملية دمج النسب .
- 5- ضرورة توسيع قاعدة الايرادات الضريبية من خلال إعادة العمل بالضرائب الملغاة مثل الضريبة على الأراضي الزراعية و ضريبة التركات ، أما عن ضريبة العرصات ينبغي تفعيلها، لأنها شبه الملغاة.
- 6- نشر الوعي الضريبي لدى الجماهير من خلال الاستعانة بالأجهزة الاعلامية المرئية منها والمسموعة إذ لا بد ان تبتث برامج اذاعية وتلفزيونية تعرف المكلف بأهمية دور الضريبة في المجتمع من خلال تقليل التفاوت بين الطبقات ، و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي .... الخ.
- 7 - مواكبة الإدارة الضريبية للتطورات الحديثة المطبقة في العالم ، من خلال تعيين كادر ضريبي من ذوي الاختصاص ، مع اعطاء أهمية للجانب التدريبي المتخصص للكادر الضريبي لبناء قدراتهم والقيام بمهامهم بكفاءة واتقان من أجل تحقيق الاهداف المنشودة .

### المصادر

أولاً - القوانين و الانظمة و التعليمات :

1. قانون الإيجار رقم (87) لسنة 1979
2. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 و تعديلاته .
3. قانون العقود الصناعية والتجارية رقم (25) لسنة 1996.
4. قانون رقم 25 لسنة 1999 الخاص بالنسب الضريبية.
5. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 49 لسنة 2004 والذي خفض سعر الضريبة إلى الثلث ورفع السماحات القانونية أكثر من ثلاثة أضعاف.

6. الأمر رقم 20 لسنة 2008 والخاص بمضاعفة الشرائح التي تفرض عليها الضريبة بنسبة 100% ، كذلك مضاعفة السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين بنسبة 100%.
7. ضوابط الهيئة العامة للضرائب لسنوات متفرقة.
- ثانياً - المصادر العربية :
- 1- ابو حشيش ، خليل عواد ، المحاسبة الضريبية ، ط/1 ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2004م .
- 2- ابو حشيش ، خليل عواد ، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ، ط/1 ، أثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2010م .
- 3- احمد ، رائد ناجي ، علم المالية العامة و التشريع المالي في العراق ، ط/1، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، مصر ، 2012م
- 4- إسماعيل، خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد، 2002م.
- 5- الجاوي، طلال محمد علي والعنكي، هيثم علي محمد، المحاسبة والتحاسب الضريبي، مطبعة الكتاب، بغداد، العراق، 2012م.
- 6- الجنابي، طاهر، علم المالية العامة و التشريع المالي، المكتبة المالية، بغداد ، 2009م .
- 7- الخطيب ، خالد شحادة و طافش ، نادية فريد ، الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية ، ط 1 ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2008م.
- 8- الخطيب، خالد شحادة وشامية، احمد زهير، أسس المالية العامة، ط/1، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن ، 2003م.
- 9- الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي ، ط/1 ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2008م.
- 10- العلي ، عادل فليح ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، ط/1، دار حامد للنشر والتوزيع عمان، الاردن ، 2007م .
- 11- القيسي ، أعاد حمود ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2011م .
- 12- الوادي ، محمود حسين ، مبادئ المالية العامة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن ، 2007م.
- 13- دراز ، حامد عبد المجيد و ابو دوح ، محمد عمر حماد، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية ، الابراهيمية، مصر ، 2006م.
- 14- طاقة ، محمد و العزاوي ، هدى ، اقتصاديات المالية العامة ، ط/2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الاردن ، 2010م.
- 15- عناية ، غازي حسين ، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، مصر ، 2003م .
- 16- عوض الله ، زينب حسين ، مبادئ المالية العامة ، الفتح للطباعة و النشر ، الاسكندرية ، مصر ، 2003م .
- 17- ناشد، سوزي عدلي، أساسيات المالية العامة ، ط/1 ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ، لبنان، 2008م.
- ثالثاً - الرسائل والأطاريح الجامعية
- 1- الاسدي ، زهراء عبد الحافظ ، السماحات الشخصية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 ، رسالة ماجستير، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، العراق ، 2003م.
- 2- السعدي ، مروج طارق حسن جواد ، تقدير الوعاء الضريبي باستخدام طريقة التقدير الذاتي ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2007م.

3- الشافعي ، علاء حسين علوان ، العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2005م.

4- الكرخي ، حسام حميد سلطان ، نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب ودوره في زيادة الحصيلة الضريبية ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2012م .

5- المحاميد ، موفق سمور ، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع – مدى خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل ، دراسة مقارنة بين الاردن ومصر والولايات المتحدة الامريكية ، أطروحة دكتوراه ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ط/1 ، عمان ، الاردن ، 2005م .

6- النجار ، سرمد عباس جواد ، التهرب الضريبي و آثاره الاقتصادية في بلدان عربية مختارة مع اشارة خاصة الى العراق ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2003م.

7- حسن ، ميلاد فيصل ، مدى الأخذ بالمحددات المحاسبية في ضوء المعايير الدولية لتحديد الوعاء الضريبي ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2012م .

8- خضير ، بارزان علي ، تقويم أداء الإدارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2008م .

9- عبود ، أنوار هاشم ، أثر اندماج الشركات على الربح الخاضع للضريبة ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2011م.

رابعاً - البحوث والمجلات والدوريات :

1- الدوري ، زكريا والسامرائي ، يسرى ، العلاقة بين التحصيل الضريبي ونظام الحوافز في الهيئة العامة للضرائب ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي الأول ، العراق ، 2001م.

2- جبار ، نظام طالب ، دور الادارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي الأول ، العراق ، 2001م.

3- كماش وعائش ، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية ، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى ، 2008م.

خامساً - المصادر الاجنبية

1-Jones, Sally. M, Principles of Taxation, (edition, university of Virginia 2004.

2-Kath Nightingale ,”Taxation Theory and Pactice“ edition, 2001.

3-Methane ,D. "Public Finance", Himalaya, Poblising house Bombay sixth revised edition, 1992.

4-Sally and Shelley, M. Jones and C. Rhoades-Catanach” Principles of Taxation for Business and Investment Planning”, 2009.