

## قياس العبء الضريبي في العراق للمدة ١٩٩٧ - ٢٠١٠

أ.م.د. كمال عبد حامد آل زيارة  
جامعة أهل البيت (ع) / كلية القانون

### المستخلص :

تعد الضريبة مورداً أساسياً يساهم في تمويل الموازنة العامة للدولة ، ولاتحظى الضريبة بأهميتها المالية فحسب ، بل تتعدى ذلك إلى المجالات السياسية والاجتماعية والاقتصادية... ، ولذلك تناول الباحثون هذا الموضوع بالدراسة والتحليل من جوانبه المختلفة. ويحاول هذا البحث قياس العبء الضريبي والطاقة الضريبية في الاقتصاد العراقي ، فضلا عن دراسة هيكل السياسة الضريبية وتطورها لمجمل المدة ( ١٩٩٧ - ٢٠١٠ ) ، وتوصل البحث إلى فاعلية الضرائب المباشرة بالقياس إلى الضرائب غير المباشرة ، إذ بلغت معاملات المرونة الدخلية ( ١,٤٢ ، ٠,٨٩ ) على التوالي . من جانب آخر بلغت نسب العبء الضريبي ( ٠,٩ % ) والطاقة الضريبية ( ٣,٥٨ % ) وهي نسب متدنية بالمقارنة مع النسب المثالية لاقتصاديات الدول المتقدمة والنامية . علما أن الفجوة الإيرادية بين المتغيرين بلغت ( ٢,٦٨ % ) وهذا دلالة على ضرورة إعادة هيكلة النظام الضريبي والسياسة المالية في الاقتصاد العراقي .

### Abstract:

The tax is an essential resource contributes to the financing of the state budget, tax are not only financial importance, but beyond that extended to the political, social and economic ..., so the researchers dealt with this subject study and analysis of its various aspects.

This Research tries measuring the tax burden and taxable capacity in the Iraqi economy, as well as to study the structure of tax policy and its development for the entire period (1997 -2010), and research has come to the effectiveness of direct taxes in relation to indirect taxes, accounting transactions income elasticity (1.42, 0.89), respectively . On the other hand percentages of the tax burden (0.9%) and the taxable capacity (3.58%), which is low compared with the rates of similar proportions to the economies of developed and developing countries. Note that the gap between the two variables or the revenues was (2.68%) and this indication of the need to restructure the tax system and fiscal policy in the Iraqi economy .

### المقدمة :

حظي موضوع العبء الضريبي وإمكانيات قياسه باهتمام العديد من علماء المالية العامة ، وشهد النصف الثاني من القرن العشرين محاولات جادة لتحديد مفهوم العبء الضريبي وإيجاد طريقة علمية وعملية لقياسه

، ولم تقتصر هذه المحاولات على العلماء في الحقل الاكاديمي مثل دراسات (Musgrave) (Chelliah) (Bahl) ، بل تعدى ذلك ليكون الأمر محط اهتمام المنظمات الدولية المعنية بشؤون السياستين المالية والنقدية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي .

وتكمن أهمية قياس العبء الضريبي في شموله للجانبين النظري والعملي ، فمن جهة يعطي ذلك صورة واضحة عن طبيعة النظام الضريبي المطبق وفحواه ، ومن جهة ثانية ، يمكن المخطط المالي من الوقوف على مواطن الضعف والقصور في هذا النظام ، مما يساعد على الوصول إلى العبء الضريبي الأمثل . ومن هنا جاءت أهمية هذا البحث ، إذ سعى الباحث إلى الخوض في قياس العبء الضريبي في الاقتصاد العراقي خلال المدة ١٩٩٧ - ٢٠١٠ . وتبلغ فائدة أكثر ، ذهب الباحث أبعد من ذلك ، من خلال قياس الطاقة الضريبية ، الأمر الذي يساعد على معرفة المقدرة المالية القومية من ناحية ، والوقوف على مدى الفجوة بين العبء الضريبي في العراق وطاقته الضريبية من ناحية أخرى .

هدف البحث :- يهدف البحث إلى تحقيق جملة معطيات :

١- بيان هيكل البنية الضريبية في الاقتصاد العراقي (إجمالي الضرائب ، الضرائب المباشرة ، الضرائب غير المباشرة) .

٢- قياس العبء الضريبي على مستوى مجمل النشاط الاقتصادي وعلى مستوى الفرد المكلف .

٣- حساب الميول الحدية للضرائب بالعلاقة مع الناتج المحلي الإجمالي ، إضافة إلى المرونات الدخلية للضرائب .

٤- قياس الطاقة الضريبية لإجمالي النشاط الاقتصادي .

٥- بيان الفجوة الإيرادية للحصيلة الضريبية بين العبء الضريبي والطاقة الضريبية .

فرضية البحث :- تدني مستوى العبء الضريبي في النشاط الاقتصادي العراقي بالمقارنة مع النسب المثلية للبلدان المتقدمة والنامية والعربية ، فضلا عن عدم فاعلية الطاقة الضريبية في هيكل السياسة المالية في العراق خلال المدة (١٩٩٧ - ٢٠١٠) .

اسلوب البحث :- استخدم الباحث الأسلوب الوصفي لبيان إطار النظرية الاقتصادية الكلية (المتعلقة بالسياسة المالية) ثم انتهج لاحقا اسلوب القياس الاقتصادي (Econometrics) لغرض التوصل إلى حساب العبء الضريبي والطاقة الضريبية .

حدود البحث :-

أولا : الحدود المكانية : هيكل البنية الاقتصادية والمالية العراقية .

ثانيا : الحدود الزمانية : بيانات الاقتصاد العراقي لمجمل المدة (١٩٩٧ - ٢٠١٠)

استعراض مرجعي :- تناولت الكثير من الدراسات موضوع العبء الضريبي والبعض الآخر تناول الطاقة الضريبية ، لكن البحث الحالي يحاول بتواضع الدمج بين آلية حساب كلا المتغيرين وحساب الفجوة الضريبية بينهما والذي ، على حد علم الباحث ، لم يتم تناوله بالآلية المعتمدة نفسها . ومن بين تلك الدراسات التي يمكن الإشارة إليها هنا :-

١- طه يونس وحمد حسين الهيتي (محددات الطاقة الضريبية في العراق للمدة ١٩٨٠-١٩٩٥) ، بحث

منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية - العدد (٥) لعام ٢٠٠٢ .

- ٢- عياد محمد علي باش و عامر عمران كاظم (العوامل المحددة للطاقة الضريبية في العراق للمدة ١٩٨٠ - ١٩٩٦)، بحث منشور في المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية - العدد (٩) لعام ٢٠٠٦.
- ٣- يسرى مهدي السامرائي وزهرة خضير العبيدي (تحليل العوامل الاقتصادية المؤثرة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق)، بحث منشور في مجلة الرأي - العدد (١) لعام ٢٠١٤.
- هيكلية البحث :- تم تقسيم البحث إلى خمسة مباحث ، تناول المبحث الأول مفهوم العبء الضريبي وأهمية قياسه ، في حين تناول المبحث الثاني هيكل الضرائب في العراق ، أما المبحث الثالث فتطرق إلى قياس العبء الضريبي على مستوى الاقتصاد العراقي ككل ، وبالنسبة للمبحث الرابع فشمّل قياس العبء الضريبي على مستوى الفرد العراقي ، أما بالنسبة للمبحث الخامس فتضمن قياس الطاقة الضريبية في العراق وأخيراً خلص الباحث إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات.

### المبحث الأول :- مفهوم العبء الضريبي وأهمية قياسه :-

ارتبط مفهوم العبء الضريبي بتطور الفكر الاقتصادي في مراحل مختلفة ، فالفيزيوقراط اقتصروا بفرض الضريبة على الناتج الصافي للأرض باعتبار الزراعة هي القطاع المنتج الوحيد من وجهة نظرهم . في حين نظر إليه في عهد الاقتصادي الفرد مارشال ضمن ما يعرف بالتحليل الحدي لجانبي العرض والطلب ، وتدور اتجاهات الفكر الحديث حول قاعدة عامة تتناول توزيع العبء الضريبي على السلع والخدمات بين المنتج والمستهلك وفقاً لمدى مرونة العرض والطلب.

ويقصد بالعبء الضريبي ، بصفة عامة ، مدى ثقل الضرائب على المكلفين أو على الاقتصاد القومي بمجموعه ، ويعبر عنه بالنسبة بين مجموع الإيرادات الضريبية والدخل القومي. وعلى الصعيد الجزئي هو تحمل الشخص للضريبة والالتزام بدفعها.

إن الشخص الذي تفرض عليه الضريبة قانوناً قد يكون هو نفسه من يدفعها ، أو قد يتحمل غيره عبء دفع هذه الضريبة ، والأمر يتوقف على عملية نقل العبء الضريبي والتي يقصد بها هو أن يتمكن دافع الضريبة في ظروف معينة من نقل ما دفعه كله أو بعضه إلى شخص آخر. أي أن من يدفع الضريبة للدولة ليس بالضرورة أن يتحملها بصفة نهائية.

فعندما تفرض الضريبة على الشخص المكلف قانوناً يدفعها لخزينة الدولة ، لكن هذا الشخص سيحاول جاهداً نقل هذه الضريبة التي دفعها إلى عاتق شخص آخر ، وهذا الأخير يحاول أيضاً نقل ما تحمله من عبء الضريبة إلى شخص غيره ، وهكذا... لكن هذا الانتقال ليس بلا نهاية بل يجب أن تستقر الضريبة على عاتق شخص معين لا يستطيع نقلها إلى الآخرين فيصبح هذا الشخص هو المكلف الفعلي بدفع الضريبة وهذا ما يسمى ب(استقرار الضريبة) أو راجعيتها.

ويختلف انتقال عبء الضريبة عن التهرب في أنه ليس فيه مخالفة قانونية . لأن الضريبة يدفعها الشخص الذي يعينه القانون ، فتتولى الإدارة المالية تحصيل مبلغ الضريبة منه ، غير أنه ينقل ما دفعه إلى غيره ، كما أن هذا النقل لا يضر خزينة الدولة ، فهي تحصل على المال المترتب بذمة المكلف القانوني كاملاً ، ولكن هذا الانتقال يعرض سياسة الدولة المالية إلى الاضطراب لأن من شأنه أن يزعزع النظام الذي وضعه المشرع لتوزيع الأعباء المالية على المكلفين .

وقد يرغب المشرع عند فرض إحدى الضرائب أن ينتقل عبؤها ممن يدفعها إلى غيره ، بل يراعي هذا الانتقال عند صوغ القواعد القانونية الخاصة بتطبيق هذه الضريبة ، كأن يفرض ضريبة على السلعة في مرحلة إنتاجها ، فيدفعها المنتج أولاً ثم يقوم بعد ذلك بنقل عبئها إلى المستهلك مستعينا على تنفيذ هذه العملية ببعض القوى الاقتصادية إذ يتم دمج مبلغ الضريبة مع كلفة الإنتاج ويحملها للمستهلك من خلال السعر. بالمقابل فإن انتقال عبء الضريبة يكون في أغلب الأحوال ضد إرادة المشرع ، كأن يستهدف بالضريبة صنفاً من التجار ليتحملوها بصورة نهائية ، لكن ظروف السوق تساعد على نقل عبئها إلى المستهلكين ، وهذا ما يعرف ب(النقل إلى أمام) . وقد يكون النقل إلى الخلف من خلال قيام المنتج بانقاص كلفة الإنتاج عن طريق تخفيض أجور العمال أو أن يقوم المستورد بنقل عبء الضريبة للمصدر الأجنبي. لهذا كله أصبح من الواجب على المشرع أن تتوفر له دراسة معمقة عن ظاهرة الانتقال قبل القيام بفرض أية ضريبة جديدة أو زيادة أسعار ضريبة قائمة .

وبطبيعة الحال عندما يحصل انتقال العبء الضريبي يكون المكلف الفعلي الذي يتحمل الضريبة شخصاً آخر غير المكلف القانوني الذي يكون ملزماً بدفعها . في حين إذا لم يحصل الانتقال يكون المكلف الفعلي هو ذاته المكلف القانوني. وعادة ما تكون العلاقة قانونية بين الدولة والمكلف القانوني ، بينما تكون العلاقة اقتصادية بين المكلفين القانوني والفعلي ، إذ لا بد من وجود علاقة تداول ليكون بإمكان المكلف القانوني نقل العبء الحقيقي للمكلف الفعلي.

وبناءً على ما تقدم ، يمكن القول ، إن الاهتمام الأخير للسياسة هو بتوزيع العبء بعد الانتقال. فإذا كان التوزيع ليتم كما هو مقصود فيجب على المشرعين اختيار الصيغ الضريبية التي تعطي النتيجة المرغوبة ليس بالنظر إلى العبء القانوني ، بل إلى العبء الاقتصادي الناتج بعد موازنة النظام لفرض الضريبة. وهذا بالطبع ليس بالمهمة اليسيرة حتى بالنسبة للاقتصادي الذي تطلب منه الاستشارة بخصوص ما سيكون عليه العبء النهائي للضرائب المعنية<sup>١</sup> .

أما عن قياس العبء الضريبي ، فإنه يحظى بأهمية كبيرة ، إذ أن إمكانية قياس العبء الفعلي الواقع على كل مكلف نتيجة لفرض الضريبة وانتقالها يساعد على مقارنة هذا التوزيع الفعلي للعبء بما هدف إليه المشرع الضريبي . وهذا أمر جدير بالاهتمام .

كما إن قياس العبء الضريبي الفعلي على كل مكلف يمكن الباحث من مقارنة هذا العبء بمقدرة الفرد التكاليفية ، ومن ثم تكوين فكرة أولية عن مدى يسر العبء الضريبي الواقع على المكلف أو فداحته. فإذا ما تمت المقارنة بين الأعباء الفعلية للمكلفين بعضهم بالبعض الآخر أمكن التوصل إلى نتائج هامة وموضوعية عن مدى تحقيق العدالة في النظام الضريبي . فالعدالة الأفقية تتحقق في النظام الضريبي متى تساوت الأعباء الضريبية الفعلية على المكلفين كافة الذين يتمتعون بظروف اقتصادية متماثلة. والعدالة الرأسية تتحقق في النظام الضريبي متى تفاوتت الأعباء الضريبية الفعلية بتفاوت مراكز المكلفين الاقتصادية<sup>٢</sup> .

كذلك يوفر قياس العبء الضريبي الفعلي ، الواقع على قطاع اقتصادي معين أو وحدة إدارية معينة (محافظة مثلاً) ، إمكانية إجراء مقارنة بين هذا العبء وأهمية هذا القطاع (أو المحافظة) ودوره في تنمية الاقتصاد القومي. وأخيراً يحظى قياس العبء الضريبي الفعلي في بلد ما باهتمام بالغ ، وذلك من خلال مقارنته بالطاقة الضريبية لهذا البلد ، الأمر الذي يسלט الضوء على السياسة الضريبية القائمة ومقترحات تعديلها وهذا أحد الأهداف الجوهرية للبحث الحالي.

**المبحث الثاني :- هيكل الضرائب في العراق :-**

من المعروف أن الاقتصاد العراقي هو اقتصاد ريعي يعتمد بالدرجة الأساس على إنتاج النفط الخام وتصديره موردا رئيسا في تكوين الناتج المحلي الإجمالي. وتشكل الإيرادات النفطية النسبة العظمى في تمويل الموازنة العامة. وكما هو واضح من الجدول رقم (١) فإن الإيرادات النفطية تبلغ نسبتها قرابة الـ (٩٤%) من إجمالي الإيرادات لعام ٢٠٠٩. وهذا يعني ضائلة النسبة المتبقية للإيرادات الأخرى ومن ضمنها الضرائب، إذ تسهم الإيرادات الضريبية بنحو (٢,٣٣%) فقط من المجموع العام للإيرادات في السنة المذكورة، وبمبلغ مقداره حوالي (١٢٨٨) مليار دينار. وهذه النسبة تعد متدنية جدا حتى بالمقارنة مع البلدان العربية (فما بالك بالنسبة للدول المتقدمة)، إذ تشكل الإيرادات الضريبية (٢١,٦%) من إجمالي الإيرادات لعام ٢٠٠٩ في عموم البلدان العربية كمتوسط.

**جدول رقم (١)**

**هيكل الإيرادات في العراق لعام ٢٠٠٩**

النسبة إلى إجمالي الإيرادات %	المبلغ (مليون دينار)	نوع الإيرادات
2.33	1287654	إجمالي الضرائب
3.71	2047155	الرسوم
0.07	38221	المساهمات الاجتماعية
0.05	27311	المنح
93.68	51719059	الإيرادات الأخرى بضمنها النفط
0.16	89953	بيع الموجودات غير المالية
100.00	55209353	المجموع العام

المصدر :- وزارة المالية ، دائرة الموازنة ، الحساب الختامي لعام ٢٠٠٩ .

وبالنسبة للهيكلي الضريبي العراقي فشهد هو الآخر تفاوتاً في مصادر الدخل الممولة له، فمن خلال الجدول رقم (٢) يتضح أن أكثر من (٨٠%) من الإيرادات الضريبية لعام ٢٠٠٩ مصدرها الضرائب على الاستيراد والضرائب المفروضة على عوائد الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في القطاع الخاص. إذ تحظى الضرائب على الاستيراد بنسبة (٤٥,٨٧%) من إجمالي الضرائب، في حين يسهم القطاع الخاص من خلال أرباح الشركات بنسبة (١٥,٢٧%). بينما تسهم باقي أنواع الضرائب جميعاً بحوالي (١٨%) من المجموع العام للضرائب.

جدول رقم (٢) هيكل الضرائب في العراق لعام ٢٠٠٩

نوع الضرائب	المبلغ (مليون دينار)	النسبة إلى إجمالي الضرائب %
الضريبة على رواتب منتسبي القطاع العام	72787	5.65
الضريبة على رواتب منتسبي الدولة	42946	3.34
الضريبة على دخول القطاع الخاص	196624	15.27
الضريبة على شركات القطاع الخاص	267275	20.76
الضرائب العقارية	50958	3.96
ضريبة التركات	17	0.00
مجموع الضرائب المباشرة	630607	48.97
الضرائب على السلع والخدمات	13769	1.07
المكس على الإنتاج	52591	4.08
الضرائب على الاستيراد	590688	45.87
مجموع الضرائب غير المباشرة	65704٧	51.03
إجمالي الضرائب	128765٤	100.00

المصدر :- وزارة المالية ، دائرة الموازنة ، الحساب الختامي لعام ٢٠٠٩ .

أما بالنسبة لمسألة التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فيشير واقع النظم الضريبية المعاصرة، إلى أن الضرائب المباشرة تتسع نطاقاً، وترتفع سعراً في الاقتصادات الرأسمالية المتقدمة، ومن هنا كانت زيادة أهميتها النسبية في مجموع الضرائب. بينما في البلدان النامية تشكل الضرائب غير المباشرة المورد الأساس للإيرادات العامة في حين يضيق نطاق الضرائب المباشرة ولا تمد الموازنة العامة إلا بنسبة ضئيلة من الإيرادات. والسبب في ذلك يكمن في انخفاض الدخل القومي والفرد في البلدان الأخيرة بعامه وإلى سوء توزيع الدخل، علاوة على اتساع نطاق القطاع الزراعي في معظمها وانخفاض الدخل الناتج عن هذا القطاع ومن ثم صعوبة فرض الضريبة على هذا الدخل الزراعي المنخفض، الأمر الذي يجعل نسبة مساهمة الضرائب المباشرة (التي تفرض على الدخل والثروة) متدنية في الإيرادات العامة للدولة.

بالمقابل يلاحظ سيادة الضرائب غير المباشرة على النظم الضريبية في البلدان النامية، وذلك نتيجة لانخفاض نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات العامة لأسباب الواردة أعلاه، فضلاً عن ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك في هذه البلدان وإنفاق الأفراد للجزء الأكبر من دخولهم على السلع الاستهلاكية، كذلك فإن فرض الضرائب غير المباشرة وتحصيلها لا يتطلب إدارة ضريبية عالية الكفاءة، وهو ما تفتقده البلدان النامية عموماً.

من كل ذلك نرى أن نسبة الضرائب غير المباشرة في إجمالي الإيرادات الضريبية في عموم البلاد النامية تتراوح بين (٦٠-٧٠%)، بينما تبلغ هذه النسبة تقريباً بين (٣٠-٤٠%) من إجمالي الضرائب في الدول المتقدمة<sup>٥</sup>.

أما بالنسبة للبنان الضريبي العراقي، فيبدو إنه لم يخرج عن نطاق ما تمت الإشارة إليه سلفاً، إذ يظهر الجدول رقم (٣) أن متوسط نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في إجمالي الضرائب للمدة ١٩٩٧ - ٢٠١٠

هو (٣٥,٨%)، في حين بلغ متوسط نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة (٦٤,٢%) خلال المدة نفسها. ولكن المنفتح للانتباه أيضا في الجدول المذكور أن الاتجاه العام لنوعي الضرائب سائر باتجاه التوازن أكثر بينهما، إذ يلاحظ أن مساهمة الضرائب المباشرة اقتربت من (٢٦%) في عام ١٩٩٧ من إجمالي الضرائب، بمقابل حوالي (٧٤%) للضرائب غير المباشرة، بينما نجد أن النسبة لكلا نوعي الضرائب كادت أن تقترب من الـ (٥٠%) خلال عام ٢٠٠٩ والسبب في ذلك، كما يعتقد الباحث، هو شمول مرتبات العاملين في القطاع العام والمختلط ومخصصاتهم بالضريبة ابتداءً من عام ٢٠٠٤ بعد أن كانت معفاة تماما منها قبل ذلك. بالإضافة إلى اتساع عمل القطاع الخاص بعد عام ٢٠٠٣ نتيجة التوجهات الاقتصادية الجديدة والتحول نحو اقتصاد السوق، ودخول أنشطة لم يعرفها البلد سابقا، على نطاق كبير، كما هو الحال في مجال الاتصالات والانترنت، وانعكاس ذلك على زيادة الأرباح والدخول المتولدة في هذا القطاع. ويتعزز ذلك في عام ٢٠١٠ إذ تجاوزت نسبة مساهمة الضريبة المباشرة في إجمالي الضرائب حصة الضرائب غير المباشرة واللذان بلغتا على التوالي (٥١,٥% ، ٤٨,٥%).

جدول رقم (٣) إجمالي الضرائب وحصة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق للسنوات ١٩٩٧ - ٢٠١٠

السنة	إجمالي الضرائب (مليون دينار)	الضرائب المباشرة (مليون دينار)		الضرائب غير المباشرة (مليون دينار)	
		النسبة إلى مجموع الضرائب	الحصيلة	النسبة إلى مجموع الضرائب	الحصيلة
1997	124988	26.0	32467	74.0	92521
1998	201890	27.3	55212	72.7	146678
1999	331579	32.5	107651	67.5	223928
2000	444865	34.6	153908	65.4	290957
2001	532563	29.8	158578	70.2	373985
2002	582893	26.7	155699	73.3	427194
2003	32348	15.8	5102	84.2	27246
2004	209820	37.4	78572	62.6	131248
2005	647355	31.0	200555	69.0	446800
2006	781029	45.2	352963	54.8	428066
2007	1228336	47.0	577318	53.0	651018
2008	985837	47.0	463343	53.0	522494
2009	1287654	49.0	630607	51.0	657047
٢٠١٠	1503516	51.5	774189	48.5	729327
المتوسط	635334	35.8	267583	64.2	367751

المصدر:- وزارة المالية، دائرة الموازنة، الحسابات الختامية للسنوات ١٩٩٧ - ٢٠١٠

**المبحث الثالث :- قياس العبء الضريبي على مستوى الاقتصاد ككل :-**

لأجل تحديد مستوى العبء الضريبي في العراق، وتحليله بصورة شاملة ، يمكن اللجوء إلى بعض المؤشرات المعتمدة في ذلك والتي تتمثل بما يأتي<sup>٧</sup> :-

$$١- \text{العبء الضريبي} = \frac{\text{مجموع الضرائب}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي}}$$

$$٢- \text{العبء الضريبي الحدي} = \frac{\text{التغير المطلق في الحصيلة الضريبية}}{\text{التغير المطلق في الناتج المحلي الإجمالي}}$$

$$٣- \text{متوسط المرونة} = \frac{\text{التغير النسبي في الضرائب}}{\text{التغير النسبي في الناتج المحلي الإجمالي}}$$

وبالاستناد إلى البيانات عن الحصيلة الضريبية المذكورة في الجدول رقم (٣) وإحصاءات الناتج المحلي الإجمالي الواردة في الحسابات القومية العراقية، يمكن حساب المؤشرات أعلاه وإظهار النتائج كما موضح في الجدول رقم (٤) :-

جدول رقم (٤) حساب العبء الضريبي في العراق خلال المدة ١٩٩٧ - ٢٠١٠

السنة	الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية (مليون دينار)	العبء الضريبي %	العبء الضريبي الحدي %	معامل المرونة	معامل مرونة الضرائب غير المباشرة
1997	15093144	0.8			
1998	17125848	1.2	3.8	4.6	4.3
1999	34464013	1.0	0.7	0.6	0.5
2000	50213700	0.9	0.7	0.7	0.7
2001	41314569	1.3	-1.0	-1.1	-1.6
2002	41022927	1.4	-17.3	-13.4	-20.2
2003	29585789	0.1	4.8	3.4	3.4
2004	53235359	0.4	0.8	6.9	4.8
2005	73533599	0.9	2.2	5.5	6.3
2006	95587955	0.8	0.6	0.7	-0.1
2007	111455813	1.1	2.8	3.5	3.1
2008	155982258	0.6	-0.5	-0.5	-0.5
2009	139330211	0.9	-1.8	-2.9	-2.4
٢٠١٠	171956975	0.9	0.7	0.7	0.5
المتوسط	73564440	0.9			



المصدر (للعמוד الثاني): - وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ، الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات ، المجموعة الإحصائية لسنوات متعددة.

ملاحظة :- تم حساب الأعمدة (٣-٧) من قبل الباحث.

يلاحظ من الجدول السابق تدني مستوى العبء الضريبي والذي وصل في المتوسط إلى قرابة ١% ، وكان يحوم حول هذه النسبة طوال سني البحث ، بل وحتى لا يوجد ميلا واضحا نحو التصاعد في العبء الضريبي حسب ما تعكسه السلسلة الزمنية ، فكان التذبذب هو الطابع الغالب في هذه السلسلة.

إن هذا الضعف في مستوى العبء الضريبي وعدم اتخاذه منحاً تصاعدياً بارزاً تقف وراءه العديد من العوامل مثل قلة كفاءة الجهاز الضريبي وتفشي ظاهرة التهرب الضريبي كجزء من ظاهرة الفساد المالي والإداري التي شهدتها وما يزال العديد من مفاصل الدولة... . وهناك أيضاً جانب التشريع الضريبي ، فمثلاً كان وما زال مبدأ الأسعار التصاعدي هو السائد في أهم قانون ضريبي نافذ في العراق وهو قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، ولكن كانت هنالك نقطة تحول مهمة في مستوى هذه الأسعار في عام ٢٠٠٤ من خلال ما أتخذته رئيس سلطة الائتلاف المنحلة (بول بريمر)، الأمر الذي قلل كثيراً من الحصيلة الضريبية على الرغم من الارتفاع الذي شهدته مرتبات وأجور منتسبي الدولة في هذا العام.

فقبل عام ٢٠٠٤ كان المشرع الضريبي يميز بين الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم ويفرض أسعاراً تصاعدياً تصل إلى ٤٠% للأول و ٤٥% للثاني فضلاً عن فرضه ضرائب مختلفة على الأشخاص المعنويين ، والتي كانت تصل للشركات المحدودة إلى ٣٥% ، بالإضافة إلى ذلك فرض المشرع ضريبة نسبية مقدارها ٢٥% من دخل الشركات المساهمة الخاصة والمختلطة<sup>٨</sup>.

لكن هذه الأسعار تم تخفيضها بمستويات كبيرة بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) لتصبح موحدة لكل من الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم على النحو الآتي<sup>٩</sup> :-

٣% لغاية ٢٥٠ ألف دينار

٥% ما زاد على ٢٥٠ ألف دينار لغاية ٥٠٠ ألف دينار

١٠% ما زاد على ٥٠٠ ألف دينار لغاية مليون دينار

١٥% ما زاد على مليون دينار

أما الشركات بأنواعها ففرضت عليها نسبة ضريبية ثابتة أدنى مقدارها ١٥%.

ثم وردت تعديلات أخرى على قانون ضريبة الدخل ابتداءً من ٢٠٠٨/١/١ شملت تغيير أسعار الضريبة لمنتسبي الدولة لتكون كالآتي<sup>١٠</sup> :-

٣% لغاية ٥٠٠ ألف دينار

٥% ما زاد على ٥٠٠ ألف دينار لغاية مليون دينار

١٠% ما زاد على مليون دينار لغاية مليوني دينار

١٥% ما زاد على مليوني دينار

ومن جانب آخر، ولسنوات البحث جميعها، يلاحظ أن العبء الضريبي في العراق، لم يرتق إلى نظيره في الكثير من البلدان سواء أكانت متقدمة أم نامية، فأقصى ما بلغه العبء الضريبي في العراق هو (١,٤%) في عام ٢٠٠٢، وكان متوسط هذا العبء (٠,٩%) للفترة ١٩٩٧ - ٢٠١٠ كما ورد في الجدول رقم (٤)، وهذه النسب تكاد لا تذكر تجاه ما هو موجود في كثير من دول العالم.

ونورد فيما يأتي بعض الأرقام لتسهيل عملية المقارنة. إذ بلغ متوسط العبء الضريبي (الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي) خلال المدة ٢٠٠١ - ٢٠٠٦ في عينة من الدول على النحو الآتي :-<sup>١١</sup>

الدنمارك	السويد	بريطانيا	إيطاليا
%٤٨	%٣٦	%٣٠	%٢٩

أما على صعيد المقارنة مع العبء الضريبي في البلدان العربية فإن الجدول الآتي يظهر مدى تفوق هذا المؤشر في هذه البلدان لعام ٢٠١٠<sup>١٢</sup> بالقياس إلى مثيله في العراق.

الأردن	تونس	الجزائر	سوريا	لبنان	مصر	المغرب
%١٦	%٢٦	%١١	%٨	%١٨	%١٤	%٢٣

ويعكس أيضا مؤشر العبء الضريبي الحدي المنخفض في العراق الاستنتاجات أعلاه. أما بالنسبة للمرونة الدخلية للإيراد الضريبي، فيقصد بها مدى استجابة الإيراد الضريبي للتغيرات في الدخل القومي (أو الناتج المحلي الإجمالي)، أي التغير النسبي في الإيراد الضريبي الناتج عن التغير النسبي في الدخل القومي. وذلك لأن الإيراد الضريبي دالة في الدخل القومي، إذ أن الأخير هو مصدر الحصيلة الضريبية وقاعدتها. فإذا كانت المرونة أكبر من الواحد الصحيح، فإن النظام الضريبي مرن، أما إذا كانت أقل من الواحد الصحيح، فإن النظام الضريبي غير مرن. وتحظى المرونة الدخلية للإيرادات الضريبية باهتمام كبير من جانب رسمي السياسة الضريبية ومن قبل الباحثين، وذلك لأنها تعطي مقياسا لأداء النظام الضريبي القائم ومدى استجابته للمتغيرات الاقتصادية.

ويشير تطور معامل المرونة في الجدول السابق (رقم ٤) إلى ضعف العلاقة بين التغيرات التي حدثت في حصيلة الضرائب، وتلك التي حصلت في الناتج المحلي الإجمالي، مما يصعب معه استنتاج اتجاه واضح للعلاقة بين هذين المتغيرين. فقد استمر معامل المرونة بين الارتفاع والانخفاض إلى نهاية المدة محل البحث، بل وكانت سلبية (علاقة عكسية) في بعض سنوات البحث، وهذا يعني أن العبء الضريبي في صورته الراهنة لم يستوعب الكثير من الامكانيات الضريبية التي يحتويها الاقتصاد العراقي، الأمر الذي يستدعي مراجعة جادة للنظام الضريبي في البلد.

وما يقال عن معامل المرونة لإجمالي الضرائب، يقال أيضا عن معامل المرونة للضرائب غير المباشرة، فاتجاه التغير فيه لا يتوافق في الكثير من السنوات مع التغير الحاصل في الناتج المحلي الإجمالي. وينطبق الاستنتاج نفسه وإن كان بدرجة أقل على الضرائب المباشرة، إذ يوجد هنالك نوع من الاستجابة لهذه الضرائب تجاه تغير الناتج المحلي الإجمالي.

ولأجل تقدير معامل المرونة الدخلية للإيرادات الضريبية بشكل أدق ولمدة البحث جميعها، سوف يلجأ الباحث إلى أسلوب القياس الاقتصادي (Econometrics)، معتمدا على تحليل نموذج الانحدار الخطي

البسيط (Simple Linear Regression Model) وطريقة المربعات الصغرى (OLS)، وتسلسلة زمنية أمدتها (14) سنة امتدت للفترة (١٩٩٧ - ٢٠١٠).  
 وبما أن الإيرادات الضريبية دالة غير خطية في الناتج المحلي الإجمالي، فيمكن تقدير المرونة الدخلية باستخدام العلاقة الأسية الآتية :-

$$T = a Y^b \dots\dots\dots (1)$$

إذ أن :-

T = الإيراد الضريبي (المتغير المعتمد) Dependent Variable

a = الحد الثابت Constant

b = المرونة الدخلية للضريبة Tax Elasticity of Income

Y = الناتج المحلي الإجمالي (المتغير المستقل) Independent Variable

ويمكن تحويل هذه العلاقة إلى معادلة خطية باستخدام الصيغة اللوغاريتمية الآتية :-

$$\text{Log } T = \text{log } a + b \text{ log } Y \dots\dots\dots (2)$$

ويظهر التقدير القياسي للنموذج الاقتصادي النتائج الآتية الواردة في الجدول رقم (٥) :-

جدول رقم (٥) المرونة الدخلية للضريبة

نوع الإيراد	الثابت A	المرونة b	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معنوية المعادلة F	اختبار t
الضرائب	-2.728	١,٠٧٩	٠,٦٣	٢٠,٧٧	٤,٥٦
الضرائب المباشرة	- 5.841	١,٤٢١	٠,٦٧	٢٤,٢٣	٤,٩٢
الضرائب غير المباشرة	-1.446	٠,٨٨٩	٠,٥٦	١٥,٥٦	٣,٩٤

المصدر :- من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج النموذج القياسي المقدر.

يلاحظ من الجدول أعلاه أن النتائج جميعها مقبولة من الناحية الإحصائية ، فمعامل التحديد R<sup>2</sup> يتراوح بين (٥٦% - ٦٧%)، وهذا يعني أن القوة التوضيحية للنموذج بمستويات مقبولة ، فضلا عن ارتفاع معنوية المعادلة المقدر والتي يبينها اختبار F، إذ تتفوق (F) المحتسبة على (F) الجدولية عند مستويات معنوية (١% ، ٥%) ودرجات حرية (١٢ ، ٢) والبالغة على التوالي (٦,٩٢ ، ٣,٨٨). وكذلك ارتفاع قيمة t المحتسبة للمعلمات جميعها مقارنة بقيمتها الجدولية البالغة (٣,٠٦ ، ٢,١٨) عند مستوى معنوية (١% ، ٥%) ودرجة حرية (١٢)، إذا فالنموذج المقدر معنوي وعليه يمكن قبول النتائج عموما والتعليق عليها كما يأتي :-

١- بلغت المرونة الدخلية لإجمالي الإيراد الضريبي (١,٠٧٩)، وهذا يعني أنه عند زيادة الناتج المحلي الإجمالي بنسبة (١٠٠%) فإن الإيراد الضريبي سوف يزداد بنسبة (١٠٨%). الأمر الذي يدل على أن الإيراد الضريبي متكافئ المرونة تقريبا ، أي أن الزيادة في الحصيلة الضريبية لا تتناسب مع الزيادة المتحققة في الناتج المحلي الإجمالي وهو ما يبرهن مبدئيا على أن العبء الضريبي في وضعه الحالي لم يستوعب بعد كل الإمكانيات الضريبية التي يتضمنها الاقتصاد العراقي كما تم استنتاجه سابقا.

٢- إن مرونة إجمالي الضرائب المباشرة هي (١,٤٢١) خلال مدة البحث وهذا يعني أن درجة استجابة الضرائب المباشرة مرنة تجاه التغيرات في الناتج المحلي الإجمالي ، بل وتتفوق على مرونة الضرائب غير المباشرة ، الأمر الذي يفسر التحول الذي أشرنا إليه سابقا بحيث باتت الضرائب المباشرة تساهم تقريبا بنصف الحصيلة الضريبية في السنوات الأخيرة من البحث على العكس من السنوات الأولى حيث كان التفوق واضحا لصالح الضرائب غير المباشرة . كما يستنتج بأن الإدارة الضريبية أصبحت تحكم سيطرتها نسبيا على مصادر الدخل التي تتسم بالثبات كالرواتب والعقارات ، بخاصة بعد زيادة الرواتب وخضوع كافة مصادر الدخل إلى الضريبة.

٣- تعد المرونة الدخلية للضرائب غير المباشرة منخفضة نسبيا، إذ قدرت هذه المرونة بحوالي (٠,٨٨٩) ، معنى ذلك أن الزيادة في حصيلة الضرائب المتولدة من انفاق الدخول وتداول رأس المال لا تساير الزيادة في الناتج المحلي الإجمالي (والذي يدعم هروب رأس المال والتهرب الضريبي للقطاع الخاص)، مما يؤدي إلى انخفاض العبء الضريبي في الأنشطة الإنتاجية ، وتعد هذه النتيجة من المؤشرات التي يمكن أن يستدل من خلالها المخطط المالي إلى مواطن الإصلاح المتاحة في النظام الضريبي. ومن خلال النتائج المقدرة في الجدول رقم (٥) ، يمكن استخدام النموذج الآسي للتنبؤ (Forecasting) بإجمالي الضرائب ( $T_1$ ) ، فضلا عن نوعي الضرائب المباشرة ( $T_2$ ) وغير المباشرة ( $T_3$ ) عند متوسط الناتج المحلي الإجمالي (GDP) لمدة البحث البالغ (٧٣٥٦٤٤٤٠) مليون دينار وكما يأتي :-

$$T_1 = (0.00187) (73564440)^{1.079}$$

$$T_2 = (0.000001442) (73564440)^{1.421}$$

$$T_3 = (0.0358) (73564440)^{0.889}$$

وبعد إجراء عملية الحساب يمكن الحصول على النتائج الآتية التي يجسدها الجدول رقم (٦) :

جدول رقم (٦)

ت	نوع الضرائب	قيمة التنبؤ
١	إجمالي الضرائب $T_1$	٥٧٥٤٠٨,٤
٢	الضرائب المباشرة $T_2$	٢١١١٨٤,٤
٣	الضرائب غير المباشرة $T_3$	٣٥٢٦٥٥,٦

وبالإمكان مقارنة هذه النتائج مع المعطيات الواردة في الجدول رقم (٣) وكما يأتي :-

١- إن الحد الأدنى الأساسي لإجمالي الضرائب في العراق يجب أن لا يقل عن (٥٧٥٤٠٨,٤) مليون دينار، والذي يقترب من إجمالي الضرائب المتحققة في عام ٢٠٠٢ والبالغ (٥٨٢٨٩٣) مليون دينار ، وتم تجاوز هذا الرقم خلال السنوات (٢٠٠٥ - ٢٠١٠) ، لذلك يجب أن لا يقل إجمالي الضرائب عن هذا المتوسط المقدّر في المستقبل .

٢- بلغ المتوسط المتنبأ به للضرائب المباشرة في العراق (٢١١١٨٤,٤) مليون دينار ، وعند المقارنة مع الأرقام الواردة في الجدول رقم (٣) يلاحظ أنه يقترب من إجمالي الضرائب المباشرة المتحققة في عام ٢٠٠٥ والبالغ (٢٠٠٥٥٥) مليون دينار ، وتم تجاوزه خلال السنوات (٢٠٠٦ - ٢٠١٠) ويجب كذلك أن لا يقل إجمالي الضرائب المباشرة عن هذا المتوسط مستقبلاً .

٣- وبالنسبة لإجمالي الضرائب غير المباشرة ، بلغ المتوسط الذي تم التنبؤ به هو (٣٥٢٦٥٥,٦) مليون دينار، ويلاحظ أن عام ٢٠٠١ هو الأقرب لهذا المتوسط ، إذ وصل الإجمالي لهذا النوع من الضرائب (٣٧٣٩٨٥) مليون دينار، وتم تجاوزه هذين الرقمين في السنوات (٢٠٠٢ ، ٢٠٠٥ ، ٢٠١٠) ، ويمكن القول أيضاً أن هذا المتوسط يمثل المستوى الأدنى الذي لا يمكن أن تقل الضرائب غير المباشرة عنه . وتأسيساً على ما تقدم ، يلاحظ أن الحدود الدنيا المتنبأ بها لهيكل الضرائب في العراق (إجمالي الضرائب ، الضرائب المباشرة ، الضرائب غير المباشرة) ، قد تم تحقيقها إجمالاً خلال الفترة (٢٠٠٥ - ٢٠١٠) للدلالة على انتهاج سياسة مالية قريبة من الواقع الاقتصادي .

#### المبحث الرابع :- قياس العبء الضريبي على مستوى الفرد :-

قدمنا فيما سبق تحليلاً للعبء الضريبي على مستوى الاقتصاد العراقي بعامه ، وسننتقل الآن من المستوى الكلي إلى المستوى الجزئي ، محاولين قياس العبء الضريبي على مستوى الفرد العراقي . وقبل الشروع في مسألة القياس واختيار الطريقة الأفضل للوصول إلى النتائج المتوخاة ، لابد ابتداءً من الإشارة إلى جملة من المعوقات التي تعترض مجال التطبيق العملي والتي نعتقد أن أبرزها يتمثل بما يأتي :-

١- إن الأساس في عملية القياس يتمثل بتحديد المكلف الفعلي للضريبة . وهذا ، بطبيعة الحال ، يتطلب وجود نظرية ذات طابع ديناميكي شمولي لتتبع عمليات نقل العبء الضريبي من المكلف القانوني إلى المكلف الفعلي ، وهو من الصعب تحقيقه ، وكذلك نظريات نقل العبء الضريبي المعاصرة التي مازالت تحاول استيعاب وتحليل العديد من العوامل الاقتصادية وغير الاقتصادية التي تحدد امكانيات نقل العبء الضريبي واتجاهاته. لذلك على الباحث أن يختار مما يتيح له من تحليلات اقتصادية للوصول إلى تحديد مقدار العبء الذي يطال المكلف الفعلي. فمن المتعارف عليه أن الضرائب المباشرة لا يتم فيها نقل العبء وأن من يتحمله هو المكلف القانوني بينما تحصل عملية النقل إلى أمام في الضرائب غير المباشرة بحيث يقع العبء الفعلي على المستهلك . وانطلاقاً من ذلك فإن الباحث سوف يعتمد متوسط نصيب الفرد من الضرائب المباشرة بوصفه متغيراً تابعاً يعتمد على متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي كمتغير مستقل<sup>١٣</sup> .

٢- بما أن العبء الضريبي هو الحصيلة الضريبية منسوبة إلى المقدرة التكاليفية للفرد ، لذلك يثار تساؤل في القياس يتمثل بالمعيار الذي يعبر عن هذه المقدرة ، ولا خلاف هنا إذ أن العرف السائد بين الاقتصاديين والباحثين عموماً يلتقي عند اعتبار الدخل الفردي خلال مدة معينة هو من أفضل المعايير لقياس مقدرة الفرد التكاليفية حتى بات دخل الفرد ومقدرته التكاليفية لفظان مترادفان يكاد يعني ذكر أحدهما عن الآخر . وعليه ليس من المستغرب ملاحظة أن المتصدين الذين ساهموا في تطوير مقاييس العبء الضريبي قد اتخذوا من الدخل الفردي معياراً أساسياً ينسب إليه قياس العبء . وبناءً على ذلك فالخيار المتاح للباحث في حساب المقدرة التكاليفية الجزئية هو الدخل الفردي .

٣- إن بلوغ مقياس أدق للعبء الضريبي يكون من خلال تقسيم المجتمع إلى فئات استنادا إلى مستوى المعيشة أو طبيعة العمل أو المركز الاجتماعي.... الخ أو إلى قطاعات حسب التوزيع الجغرافي للسكان (حضري وريفي) أو طبقا للنشاط الاقتصادي (زراعي وصناعي و...الخ) أو حسب الوزارات أو المحافظات أو أي تقسيمات أخرى تتطلبها طبيعة الدراسة التي يقوم بها الباحث وأهدافها . ثم يقوم الباحث بعد ذلك بتحديد المكلفين الفعليين داخل كل تقسيم ولكل نوع من أنواع الضرائب وإيجاد متوسط العبء الضريبي الذي يتحمله كل مكلف في كل من هذه التقسيمات واستقراء النتائج اللازمة لدراسته<sup>١</sup>.

وهنا لا يوجد خلاف من الناحية النظرية على أهمية هذه المقاييس للعبء الضريبي أو مدلولاتها العلمية ، ولكن المشكلة التي تبرز في إطار التطبيق العملي للبلدان النامية عموما ومنها العراق ، هي عدم وجود الاحصائيات الدقيقة على مستوى التقسيمات آنفة الذكر ، وعليه سوف يلجأ الباحث إلى حساب المتغيرات المطلوبة عن طريق أخذ متوسطاتها على مستوى الاقتصاد ككل .

٤- من المتعارف عليه ، أن الحصيلة الضريبية في أي بلد تتأثر بالعديد من العوامل مثل : مستوى الدخل القومي وتوزيعه بين فئات المجتمع ، المستوى العام للأسعار ، عدد السكان ، الفن الضريبي المستخدم ، عدالة النظام الضريبي ، الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع ، وغير ذلك من العوامل المفسرة لتطور الكتلة الضريبية .

ولكن للقيام بدراسة رياضية توضح أثر هذه العوامل على الضريبة ، لابد أولا من استبعاد المتغيرات التي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية مثل الوعي الضريبي والعدالة وغيرها من العوامل . لذلك فالتحليل يظهر أن أهم المتغيرات الاقتصادية التي تؤثر في الحصيلة الضريبية هي : مستوى الدخل (Y) ومستوى الأسعار (P) وعدد السكان (N) ، فإذا افترضنا وجود علاقة خطية بين هذه المتغيرات المستقلة وبين الكتلة الضريبية (T) كمتغير تابع ، فإن هذه العلاقة تأخذ الصيغة الرياضية الآتية ضمن أسلوب الانحدار الخطي المتعدد :

$$T = b_0 + b_1 Y + b_2 P + b_3 N + u \dots \dots \dots (3)$$

إذ أن  $(b_0 \ b_1 \ b_2 \ b_3)$  ثوابت العلاقة الخطية ويتم تقديرها باستخدام الطريقة الاحصائية المعروفة بطريقة المربعات الصغرى (OLS)، إضافة إلى أن  $(u)$  تمثل الخطأ العشوائي للعلاقة الاحتمالية المذكورة أعلاه .

ولكن تطبيق الصيغة أعلاه سوف يصطدم بمشكلة احصائية تتمثل بوجود ارتباط بين المتغيرات المستقلة فيها (Multicollinearity)، كونها تسير جميعا باتجاه واحد في غالب الأحيان مع الزمن الاتجاهي  $(T_i)$  ، فارتفاع الدخل تصاحبه عادة زيادة الأسعار ، وزيادة السكان تؤدي إلى زيادة الدخل الإجمالية ، وعليه لابد من خطوات للتخلص من هذه المشكلة دون إغفال لأثر هذه المتغيرات ، وهنا يمكن التحول من صيغة الانحدار المتعدد إلى صيغة الانحدار البسيط ، بأخذ متغيرين فقط أحدهما تابع (متوسط ما يتحمله الفرد من الأعباء الضريبية بالأسعار الجارية) ، وآخر مستقل (متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي بالأسعار الجارية). وبذلك نكون قد حققنا هدفين في آن واحد أولهما الأخذ بنظر الاعتبار ضمنيا مستوى الأسعار وتغير عدد السكان<sup>١٥</sup>.

وثانيهما استخدام طريقة المربعات الصغرى لقياس المقدرة التكلفة للفرد الواحد من خلال متوسطي الضرائب والدخل القومي. وذلك بواسطة المعادلة الآتية :-

$$Y = a + b X + u \dots\dots\dots (4)$$

إذ أن :

Y تمثل متوسط نصيب الفرد من الضرائب بالأسعار الجارية (T/GDP)

a الثابت

b الميل الحدي للضرائب  $(\frac{dy}{dx})$

X متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي بالأسعار الجارية

u المتغير العشوائي

ويمكن حساب هذه المعادلة من خلال الاستعانة بالبيانات الموجودة في الجدول رقم (٧)

جدول رقم (٧) الحصيلة الضريبية والدخل القومي خلال السنوات ١٩٩٧ - ٢٠١٠

السنة	إجمالي الضرائب (١)	الضرائب المباشرة (٢)	عدد السكان (٣)	متوسط نصيب الفرد من الضرائب (٣)÷(١)	متوسط نصيب الفرد من الضرائب المباشرة (٣)÷(٢)	متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي
	(مليون دينار)	(مليون دينار)	(ألف نسمة)	(ألف دينار)	(ألف دينار)	(ألف دينار)
1997	124988	32467	22046	5.7	1.5	600
1998	201890	55212	22702	8.9	2.4	661
1999	331579	107651	23382	14.2	4.6	1342
2000	444865	153908	24086	18.5	6.4	1936
2001	532563	158578	24813	21.5	6.4	1480
2002	582893	155699	25565	22.8	6.1	1356
2003	32348	5102	26340	1.2	0.2	977
2004	209820	78572	27139	7.7	2.9	1540
2005	647355	200555	27963	23.2	7.2	2031
2006	781029	352963	28810	27.1	12.3	2956
2007	1228336	577318	29682	41.4	19.5	3372
2008	985837	463343	31895	30.9	14.5	4629
2009	1287654	630607	32105	40.1	19.6	3927
٢٠١٠	1503516	774189	33408	45.0	23.2	4621
	المجموع			308.2	126.8	31428
	المتوسط			22.014	9.06	2244.86

المصدر (لعمودين ٤،٧):- وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ، الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات ، المجموعة الإحصائية لسنوات متعددة.

العمودان (٥،٦) :- تم حسابهما من قبل الباحث.

ويظهر النموذج القياسي المطبق النتائج الآتية :-

$$Y = 2.417 + 0.009 X$$

$$t \quad (6.6)$$

$$R^2 = 78\% \quad F = 43.48$$

ويمكن القول ، من خلال قيمة المعلمة a المقدرة ، والبالغة (2.417) ، أن متوسط العبء الضريبي الذي يتحمله الفرد المكلف في العراق خلال المدة (١٩٩٧ - ٢٠١٠) هو (٢,٤) مليون دينار بغض النظر عن متوسط دخل الفرد . أما المعلمة b والبالغة (0.009) فتعطي مدلولاً اقتصادياً مهماً عن العبء الضريبي الذي يتحمله الفرد في المتوسط خلال مدة البحث. فهو يعكس الميل الحدي للعبء الضريبي ومعناه أنه كلما ارتفع متوسط الدخل الفردي بمقدار مليون دينار ، زاد متوسط العبء الضريبي للفرد بمقدار (0.009) مليون دينار ، أو بعبارة أخرى فإن زيادة دخل الفرد كمتوسط بمقدار ألف دينار سوف يؤدي إلى زيادة في متوسط الضرائب مقدارها تسعة دنانير فقط. وواضح من ذلك مدى ضعف العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل.

ولأجل الوصول إلى حساب معامل المرونة ، لا بد أولاً من استخراج الميل المتوسط للضرائب وذلك بقسمة مجموع متوسط نصيب الفرد من الضرائب على مجموع متوسط نصيب الفرد من الدخل وعلى النحو الآتي :-

$$\text{الميل المتوسط للضرائب} = 31428 / 308,2 = 0,0098$$

والآن يمكن حساب معامل المرونة وفق الصيغة الآتية :-

$$\text{معامل المرونة} = \text{الميل الحدي للضرائب} / \text{الميل المتوسط للضرائب}$$

$$= 0,918 = 0,0098 / 0,009$$

وهذا يعني أن درجة استجابة المتغير التابع ممثلة بمتوسط نصيب الفرد من الضرائب قليلة المرونة (0,918) : أقل من الواحد صحيح) تجاه المتغير المستقل ممثلاً بمتوسط نصيب الفرد من الدخل القومي. وهذا يؤكد النتائج ذاتها التي تم التوصل إليها على الصعيد الكلي من أن العبء الضريبي لم يستوعب بعد كل امكانيات الاقتصاد العراقي.

وبالنسبة لهذه النتائج تتسم بشموليتها لكلا نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، وبما أن النوع الأخير في الغالب يختلف فيه المكلف القانوني عن المكلف الفعلي ، في حين يصعب نقل العبء الضريبي في النوع الأول ليكون المكلف القانوني هو ذاته المكلف الفعلي، كما تم ذكره ، لذلك نحاول الآن حساب المعادلة الأخيرة مع استبدال إجمالي الضرائب بالضرائب المباشرة فقط وعلى النحو الآتي :-

$$Y = - 2.072 + 0.005 X$$

$$t \quad (8.89)$$

$$R^2 = 87\% \quad F = 78.99$$

وهذا يعني أن الميل الحدي للضرائب المباشرة هو (0.005) بمعنى أن زيادة في متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي مقدارها ألف دينار تؤدي إلى زيادة ضعيفة جداً في متوسط نصيب الفرد من الضرائب المباشرة مقدارها خمسة دنانير فقط خلال مدة البحث. أما قيمة المعلمة a المقدرة والبالغة (- 2.072) فتعني عدم وجود أي عبء من الضريبة المباشرة في ظل فرضية أن متوسط دخل الفرد يساوي صفراً.

ولكي نحسب معامل مرونة الضرائب المباشرة للفرد ومدى استجابته لمتوسط دخل الفرد نتبع الخطوات السابقة وكما يأتي :-

$$\text{الميل المتوسط للضرائب المباشرة} = 126,8 / 31428 = 0,004$$

$$\text{معامل المرونة} = \text{الميل الحدي للضرائب المباشرة} / \text{الميل المتوسط للضرائب المباشرة}$$

$$= 1,250 = 0,004 / 0,003$$



يلاحظ من خلال النتيجة أعلاه أن متوسط الضريبة المباشرة للفرد مرن (١,٢٥٠ : أكبر من واحد صحيح) مقابل تغيرات متوسط الدخل الفردي . وهي أيضا نتيجة تتوافق مع استنتاجاتنا السابقة من تفوق مرونة الضرائب المباشرة مقارنة بمرونة إجمالي الضرائب على مستوى الاقتصاد الكلي . وهذا يعني أيضا أن العبء الضريبي في إجمالي الضرائب المباشرة يسير باتجاه التصاعد النسبي بالمقارنة مع إجمالي الضرائب غير المباشرة ، وهذا كما يعتقد الباحث من التوجهات الصائبة لكون المجموعة الأولى من الضرائب تتسم بوفرة الحصيلة الضريبية وعدالتها الاجتماعية ، على العكس من الضرائب غير المباشرة التي غالبا ما تترك آثارها الاقتصادية السلبية من خلال المساهمة في ارتفاع المستوى العام للأسعار ، الأمر الذي يترك أثره على الفئات ذات الميل الحدي المرتفع للأسعار من ذوي الدخل المحدود ، فضلا عن حصيلتها المتدنية نسبيا .

وعلى صعيد سياسة الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي ، فإن ارتفاع معامل المرونة الدخلية للضريبة مقارنة بالميل الحدي للضريبة يدل على ضعف المساهمة الضريبية عموما في الموازنة العامة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فإن تفوق معامل مرونة الضريبة المباشرة الدخلية ، بصورة نسبية ، بالقياس لمعامل المرونة الدخلية للضريبة غير المباشرة يجعل منها الأداة المالية الأفضل لتحقيق الاستقرار الاقتصادي .

#### المبحث الخامس :- قياس الطاقة الضريبية في الاقتصاد العراقي :-

يقصد بالطاقة الضريبية (Taxable Capacity) النسبة من الناتج القومي الإجمالي التي يمكن للدولة الحصول عليها من دافعي الضرائب ، بحيث لا يؤدي ذلك إلى الإضرار بالنشاط الاقتصادي . أو هي أقصى ما يمكن للمجتمع أن يتحملة من ضرائب لتمويل النفقات العامة ممثلا في الطاقة الضريبية للمجتمع .

وبينما يحظى قياس العبء الضريبي بأهمية كبيرة ، إذ أنه يعطي صورة واضحة عن طبيعة النظام الضريبي المطبق وعن مواطن القوة والضعف فيه ، من خلال معرفة ثقل الضرائب على كاهل المكلفين أو البنية الاقتصادية ، عليه فإن قياس الطاقة الضريبية يمثل أهمية أكبر في مجال السياسة المالية ، إذ توفر هذه العملية للمخطط المالي إمكانية معرفة المقدرة المالية للاقتصاد الوطني ، أي أنها توضح الحد الأقصى الذي يمكن للمجتمع أن يتحملة من الضرائب لتمويل الخدمات العامة<sup>١٦</sup> .

ويذكر بعض فقهاء المالية أن نظرية الطاقة الضريبية ، تعد نظرية حديثة ، وأنها لم تكن وليدة البحث العلمي المجرد بقدر ما هي من وحي التجارب المالية التي واجهتها الدول عقب الحرب العالمية الأولى<sup>١٧</sup> . ومن هذه التجارب ما يأتي :-

١- تراكم الديون العامة وما استدعته تصفيته من زيادة أعباء خدمة الدين زيادة لم تعهدها ميزانيات الدول قبل هذه الحرب .

٢- الزيادة المضطربة في النفقات العامة وما تمخض عنها من فكرة ضرورة تقدير طاقة المجتمعات على تمويلها وتغطيتها .

٣- التقديرات الخاصة بتعويضات الحرب وما نتج عنها من فكرة ضرورة تقدير قدرة الدول المغلوبة على تحملها ماليا ودفع التعويضات ، كما حدث بالنسبة لألمانيا .

وعلى صعيد البلدان النامية ، بدأ الاهتمام بدراسة الطاقة الضريبية في الدول النامية مع بداية النصف الثاني من القرن العشرين ، إذ تصاعد الاهتمام بتنمية هذه البلدان ، ومن ثم البحث عن مصادر تمويل خطط التنمية الاقتصادية فيها<sup>١٨</sup> .

وقد اكتفت العديد من الدراسات في إطار المالية العامة ، أما بقياس العبء الضريبي فقط ، أو بقياس الطاقة الضريبية فقط ، لكننا في هذا البحث سوف لن نكتفي بقياس العبء الضريبي ، كما تقدم ، بل سنحاول أيضا إيجاد صيغة ملائمة لقياس الطاقة الضريبية في الاقتصاد العراقي ، وبما يمكننا من إجراء مقارنة بين المعيارين .

وسوف يتم استخدام تقنية القياس الاقتصادي للحصول على مقاييس للطاقة الضريبية على أساس المقارنات فيما بين الدول . وقد حاول الباحث تطبيق هذا المنهج في قياس الطاقة الضريبية في الاقتصاد العراقي ، من خلال نموذج قياسي يعتمد على بيانات مستقطعة (Cross-Section Data) للبلدان العربية ، المتاحة بياناتها ، كونها جميعا من البلدان النامية والتي تشترك مع الاقتصاد العراقي في العديد من الخصائص والسمات وبخاصة ضعف البنية الاقتصادية .

إن الأساس الذي انطلق منه الباحث ، هو مجموعة النماذج التي قام بها باحثون في كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي لأجل حساب الطاقة الضريبية ، فضلا عما قام به الاقتصادي الأمريكي (مسجريف) في كتابه (Public Finance in Theory and Practice) ، والتي اعتمدت جميعها على معادلة من الانحدار الخطي المتعدد ، يكون فيها المتغير التابع هو نسبة الضرائب إلى الدخل القومي أو إلى الناتج المحلي الإجمالي ، في حين تختلف المتغيرات المستقلة بين باحث وآخر .

وعليه قام الباحث بجمع بيانات عن المتغير التابع أعلاه ، وكذلك عن مجموعة من المتغيرات المستقلة والتي اعتمدت بشكل خاص من قبل صندوق النقد الدولي (IMF) ، وبعد العديد من محاولات التقدير للوصول إلى نموذج مقبول إحصائيا تم التوصل إلى تطبيق نموذج يقوم على أساس أن الطاقة الضريبية في الدول النامية عموما ، ومنها البلدان العربية ، تعتمد بشكل كبير ، على القيمة المضافة في كل من قطاع الزراعة وقطاع التعدين وإن هذا الأخير يمثل درجة الانفتاح الاقتصادي ، وأضاف الباحث متغير آخر مهم لدى هذه البلدان ، كما تبين ذلك من النموذج المقدر ، وهو نسبة الإنفاق العام في الناتج المحلي الإجمالي . ويمكن تمثيل ذلك بالنموذج الرياضي الآتي :-

$$\hat{Y} = b_0 + b_1A/Y + b_2N/Y + b_3E/Y + u \dots \dots \dots (5)$$

إذ أن :-

$$T/Y = \hat{Y} = \text{نسبة إجمالي الضريبة إلى الناتج المحلي الإجمالي}$$

$$A/Y = \text{نسبة مساهمة الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي}$$

$$N/Y = \text{نسبة مساهمة التعدين (الصناعة الاستخراجية) في الناتج المحلي الإجمالي}$$

$$E/Y = \text{نسبة الإنفاق العام إلى الناتج المحلي الإجمالي}$$

ويادخال بيانات (تمثل مقطعا عرضيا لعام ٢٠١٠) ولعشرين بلد عربي كما في الجدول رقم (٨) ، تم

تقدير النموذج القياسي الآتي :-

$$\hat{Y} = 12.103 - 0.142 \frac{A}{Y} - 0.355 \frac{N}{Y} + 0.286 \frac{E}{Y}$$

$$t : \text{test} \quad (-1.25) \quad (-6.11) \quad (1.88)$$

$$R^2 = 0.73 \quad \bar{R}^2 = 0.67 \quad F = 14.08 \quad N = 20$$

ويوضح اختبار (F) معنوية عالية للنموذج المقدر إذ بلغت (F) المحتسبة (١٤,٠٨) وهي أعلى بكثير

من نظيرتها الجدولية عند مستوى معنوية (١% ، ٥%) ودرجة حرية (١٦,٤) والبالغة (٤,٧٧ ، ٣,٠١)

على التوالي . وما يقال عن المعنوية الكلية للنموذج ينطبق إلى حد كبير على معنوية المعلمات المقدرة والذي يمثله اختبار (t) ، فجميع قيم (t) المحتسبة هي أعلى من مثلتها الجدولية بما في ذلك أقل قيمة تم حسابها وبالباغة (١,٢٥) ، إذ يمكن اعتبارها معنوية عند المقارنة بقيمة t الجدولية بمستوى (٥٠%) ودرجة حرية (١٦) وبالباغة (٠,٦٩). أما معامل التحديد  $R^2$  فكان مرتفعا نسبيا ، وهو يعني أن المتغيرات المستقلة الثلاثة في النموذج تفسر حوالي ٧٣% من التغيرات في النسبة الضريبية ، وأن النسبة المتبقية تعود للعوامل العشوائية الاحتمالية.

أما بالنسبة لتفسير الإشارة في المعلمات المقدرة ، فظهر أن إشارة حصة الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي ، ذا تأثير سلبي على نسبة الضريبة وهذا يتوافق مع واقع الحال في البلدان النامية عموما ، خاصة وأن التشريعات الضريبية في الكثير من هذه البلدان (العراق مثلا<sup>١</sup>) ، تعفي النشاط الزراعي من أية ضريبة ، على الرغم من نسبة العمالة المرتفعة فيه . وبالنسبة للإشارة السالبة في علاقة نصيب قطاع التعدين في الناتج المحلي الإجمالي مع النسبة الضريبية ، فيمكن تفسيره انطلاقا من كون العديد من البلدان العربية ، في الخليج العربي وشمال أفريقيا ، هي بلدان منتجة ومصدرة للنفط الخام ومن ثم تعتمد على هذا المورد بدرجة كبيرة في تمويل موازنتها العامة الأمر الذي يكون على حساب تدنية بقية مصادر الإيرادات وخاصة الضريبة . وأخيرا كان للإنفاق العام أثرا ايجابيا على الإيراد الضريبي ، وهذا يتوافق مع النظرية والواقع الاقتصادي في البلدان النامية ، إذ تعمل العديد من هذه البلدان على فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة لتمويل نفقاتها الحكومية، في ظل تنامي حصة النفقات التشغيلية التي تحتاج إلى تمويل مقابل تدنية حصة النفقات الاستثمارية .

وبإحلال نسبة كل من الزراعة والصناعة والاستخراجية والإنفاق العام في الناتج المحلي الإجمالي في العراق لعام ٢٠١٠ (انظر الجدول رقم ٨) ، نحصل على النتائج الآتية :-

$$\frac{T}{Y} = 12.103 - 0.142 (6.5) - 0.355 (64.9) + 0.286 (54) = 3.58$$

أي أن الطاقة الضريبية في الاقتصاد العراقي تقدر بـ ٣,٥٨% من الناتج المحلي الإجمالي . وبما أن العبء الضريبي تم تقديره بـ ٠,٩% من الناتج المحلي الإجمالي ، فهي بالتأكيد نسبة متدنية ولا تعبر عن إمكانات الاقتصاد العراقي . وبناءً على ذلك يمكن القول أن هناك فجوة بين الطاقة الضريبية وبين العبء الضريبي تقدر بحوالي ٢,٦٨% من الناتج المحلي الإجمالي. ويعود السبب في انخفاض العبء الضريبي إلى وجود معوقات أو محددات تحول دون وصول هذا العبء إلى الطاقة الضريبية ، وهذه المعوقات لا تقف عند الجانب الاقتصادي ، بل تتعداه إلى الجوانب الفنية والسياسية والاجتماعية.

هذا مع العلم أن الطاقة الضريبية في العراق ، المقدرة أعلاه ، هي ضعيفة بالقياس إلى مثلتها في العديد من الدول النامية منها والمتقدمة ، إذ توصلت بعض الدراسات إلى أن نسبة الاسهام الضريبي في الناتج المحلي الإجمالي بلغت ما بين ١٠% - ١٥% في العديد من الدول النامية ، بينما بلغت هذه النسبة من ٣٠% - ٤٠% في الدول المتقدمة بصورة عامة<sup>٢</sup> . وسبب ضعف الطاقة الضريبية في الاقتصاد العراقي تقف وراءه جملة من العوامل ترتبط بالنظام الضريبي المعتمد من حيث التنظيم الفني للضرائب ، وتفوق الضرائب غير المباشرة لمدة البحث وكذلك ضعف كفاءة الإدارة الضريبية ، فما زال الجهاز المالي الضريبي بحاجة إلى إعادة هيكلة وبخاصة في مجال استخدام البرمجيات والكمبيوتر لحصر المكلفين بالضريبة ومنع التهرب الضريبي . وأيضاً يرتبط الأمر بالتشريعات المالية ، إذ منح قانون الاستثمار العراقي الاعفاءات

الضريبية للمستثمرين الأجانب ، الأمر الذي يحد من الحصيلة الضريبية . كما يشكّل هيكل الاقتصاد العراقي دورا سلبيا في الطاقة الضريبية العراقية ، فقطاع الصناعة التحويلية الذي يتسم باتساع الوعاء الضريبي ، (بما يتميز به من تنوع في الأنشطة وارتفاع في الإنتاجية وقلة في الاستهلاك الذاتي ) ، مازال ضعيفا في العراق وبخاصة في القطاع الخاص الذي يتجنب عموما هذه الأنشطة الإنتاجية ويذهب باتجاه الميادين ذات الربح السريع والمضمون . بالمقابل يسيطر قطاع الصناعة الاستخراجية بدرجة كبيرة جدا على الاقتصاد العراقي فأيرادات النفط هي الممول الرئيس لموازنة الدولة . كذلك أثر التضخم الذي شهده العراق خلال مدة البحث على الحصيلة الضريبية ، فمن وجهة نظر خزينة الدولة يؤثر التضخم على قيمة الحصيلة من المتأخرات الضريبية نظرا لأن التحصيل من المكلفين المتهربين أو المتأخرين عن الدفع يتم على أساس وحدة نقدية منخفضة . وأخيرا يرتبط ذلك كله بدرجة الوعي الضريبي لدى المكلفين الذي مازال على الدولة أن تخطو فيه خطوات جادة باتجاه التوعية والتثقيف ونشر التشريعات الضريبية .

جدول رقم (٨) نسبة مساهمة الزراعة والصناعة والاستخراجية والنفقات العامة في الناتج المحلي الإجمالي

وحصة الضرائب من الناتج المحلي الإجمالي في البلدان العربية لعام ٢٠١٠

البلد	% A/Y	% N/Y	% E/Y	% T/Y
الأردن	3.0	3.9	30.0	15.9
الإمارات	0.9	38.6	32.0	1.4
البحرين	0.4	31.0	32.0	4.8
تونس	7.3	6.7	30.0	26.1
الجزائر	8.4	36.7	38.0	10.7
جيبوتي	3.4	0.0	38.0	21.4
السعودية	2.5	53.2	38.0	5.3
السودان	32.5	5.2	17.0	6.2
سوريا	19.6	23.2	26.0	7.9
العراق	6.5	64.9	54.0	0.9
عمان	1.2	51.2	32.0	3.1
قطر	0.1	57.7	36.0	2.2
القمر	39.6	0.0	25.0	11.5
الكويت	0.2	62.1	33.0	0.9
لبنان	5.5	0.0	27.0	17.8
ليبيا	2.2	70.0	59.0	3.9
مصر	13.3	14.2	30.0	14.1
المغرب	13.8	5.2	33.0	22.7
موريتانيا	15.8	36.1	28.0	14.6
اليمن	11.0	30.6	33.0	6.6

المصدر :- صندوق النقد العربي ، التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام ٢٠١٢ ، جداول متفرقة .

## الاستنتاجات والتوصيات :-

أولاً :- الاستنتاجات :-

- ١- بلغ متوسط نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في إجمالي الضرائب لمدة البحث (١٩٩٧ - ٢٠١٠) حوالي (٣٦%) ، بينما بلغ متوسط نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة حوالي (٦٤%) ، خلال المدة نفسها . ولكن هناك اختلاف بين هاتين النسبتين في أولى سنوات البحث وآخرها . فالملاحظ في عام ١٩٩٧ ، أن الضرائب المباشرة تشكّل تقريبا ربع إجمالي الضرائب ، وأن النسبة المتبقية تعود للضرائب غير المباشرة . في حين اقتربت النسبة لنوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة من (٥٠%) لكل منهما مقارنة بإجمالي الضرائب في عامي ٢٠٠٩ ، ٢٠١٠ .
- ٢- تدني مستوى العبء الضريبي لمجمل النشاط الاقتصادي في العراق والذي بلغ كمتوسط خلال مدة البحث (٠,٩%) من الناتج المحلي الإجمالي . وهذه النسبة تكاد لا تذكر تجاه ما هو سائد في الدول المتقدمة ناهيك عن ضعفها أيضا تجاه معظم البلدان العربية .
- ٣- سجلت المرونة الداخلية للضرائب المباشرة تفوقا على نظيرتها للضرائب غير المباشرة ، فبينما كانت درجة المرونة للأولى (١,٤٢) ، يلاحظ أن الثانية كانت قليلة المرونة ، إذ بلغت (٠,٨٩) ، الأمر الذي يعكس التحوّل باتجاه مصادر الدخل التي تتسم بالثبات كالعقارات ورواتب منتسبي الدولة .
- ٤- أظهرت نتائج البحث ، أن الحد الأدنى أو الأساس لهيكل الضرائب ، هو المتوقع في عام ٢٠٠٢ المباشرة على التوالي ، في حين تم تجاوز هذا المستوى خلال السنوات (٢٠٠٥ - ٢٠١٠) ، الأمر الذي يدل على نوع من التحسن في السياسة المالية في هذا المجال .
- ٥- لم تختلف نتائج قياس العبء الضريبي على مستوى الفرد العراقي عن مثيلتها على المستوى الكلي للاقتصاد العراقي ، إذ بلغ الميل الحدي للعبء الضريبي (٠,٠٠٩) خلال مدة البحث ، وهذا يعني أنه كلما زاد دخل الفرد كمتوسط بمقدار ألف دينار ، أدى ذلك إلى زيادة في متوسط الضرائب مقدارها تسعة دنانير فقط ، الأمر الذي يدل على ضعف العلاقة بين المتغيرين .
- ٦- بلغت الطاقة الضريبية المقدرة في الاقتصاد العراقي (٣,٥٨%) وهي أكثر فاعلية من العبء الضريبي المقدر والبالغ (٠,٩%) ، علما أنها غير فاعلة مقارنة مع الدول المتقدمة اقتصاديا ، ناهيك عن انخفاضها بالقياس مع البلدان النامية والعربية .

ثانيا :- التوصيات :-

- ١- على الرغم من وجود الإيرادات النفطية التي يتمتع بها العراق ، إلا أن الباحث يعتقد بوجود حاجة ماسة لإعادة هيكلة النظام الضريبي ، وبما يشكّل مصدرا مستقرا ودائما للإيرادات العامة . وبذلك ترتبط هذه الإيرادات بحركة النشاط الاقتصادي في داخل البلد تدريجيا وبما يضمن نوع من الاستقرار في أوضاع الموازنة العامة بدلا من الاعتماد الكلي على سعر النفط . وهنا نؤكد الحاجة إلى إجراء مراجعة شاملة للنظام الضريبي في العراق ، وبما يمكن من استيعاب الامكانيات الضريبية التي يحتويها الاقتصاد العراقي . ومن ذلك استخدام الأساليب العلمية والتقنية في الجباية الضريبية ، ورفع مستوى وكفاءة الجهاز الضريبي .

٢- يرى الباحث ضرورة إدامة حالة التوازن بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، والتي برزت في السنوات الأخيرة من مدة البحث ، إذ إن النسخ التصاعدي للضرائب المباشرة يمثل اتجاها صائبا كونها تتسم بوفرة الحصيلة الضريبية من خلال إحكام السيطرة على الوعاء الضريبي فيها ، فضلا عن عدالتها الاجتماعية ؛ ولأنها الأداة المالية الأفضل (مقارنة بالضرائب غير المباشرة) لتحقيق الاستقرار الاقتصادي .

٣- يفضل إعادة النظر بالإعفاءات الضريبية وبما يجعلها في إطار محدد وبمبررات ودوافع منطقية. وإذا كان لابد من وجود حوافز مثلا لتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر ، فيفترض أن يكون إعفاء ضريبيا مؤقتا ، أو بالإمكان استبداله بمزايا أخرى .

٤- نقترح رفع نسبة الأسعار التصاعدية عن (١٥%) الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، إذ أصبحت بعض فئات المجتمع تمتلك دخولا عالية وثروات كبيرة ، ونحث المشرع على استهدافها بأسعار ضريبية أعلى .

٥- من الضروري القيام بحملة اعلامية مكثفة عن دور الضرائب في المجال الاقتصادي وأهميتها لكل من الدولة والفرد ، وذلك لكسب تأييد الأشخاص وقطاع الأعمال وزيادة الوعي ، وبما يسهم في زيادة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي .

٦- نوصي بإجراء تعديلات على التشريعات الضريبية النافذة ، بحيث تصاغ وفقا لمبادئ وأسس منسجمة مع العصر وتنماشى مع الفلسفات العلمية الحديثة ، وبما يجعلها منسجمة مع قاعدة اليقين وخالية من الغموض ، ولا تقبل التأويلات والتفسيرات المتعددة .

الهوامش :-

- ١ - ريتشارد موسجراف ، بيجي موسجراف ، المالية العامة في النظرية والتطبيق ، ترجمة محمد حمدي السباخي ، كامل سلمان العاني ، الرياض - دار المريخ للنشر ، ١٩٩٢ . ص ٣٠٢ .
- ٢ - حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الاسكندرية - دار الجامعية ، ٢٠٠٢-٢٠٠٣ ، ص ١٠٠ - ١٠١ .
- ٣ - يعد ٢٠٠٩ آخر عام أتيح للباحث الحساب الختامي له بصورة تفصيلية .
- ٤ - صندوق النقد العربي ، التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام ٢٠١٠ ، الملاحق الإحصائية ، ملحق ٢/٦ . ص ٣٦٦ .
- ٥ - محمد صقر ، محمد معن ديوب ، هيفاء غدير غدير ، (واقع وأفاق السياسات المالية والنقدية في البلدان النامية) ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد (٢٧) ، العدد (٣) ، ٢٠٠٥ . ص ١١٧ .
- ٦ - أشارت الفقرة (٥) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ إلى أن الرواتب والمخصصات التي يكون مصدرها القطاع الخاص تكون مشمولة بضريبة الدخل، أما الرواتب والمخصصات التي يكون مصدرها القطاع الاشتراكي والمختلط فلا تكون مشمولة بضريبة الدخل أي أنها معفاة من الضريبة. وجرى تعديل هذه الفقرة بموجب الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) ، والذي أخضع للضريبة اعتبارا من ٢٠٠٤/٤/١ الرواتب والأجور والمخصصات التي يتلقاها موظفو الدوائر الحكومية وموظفو القطاعين العام والمختلط بغية ضمان مشاركة جميع قطاعات المجتمع العراقي في عبء الضريبة.
- ٧ - محمد أحمد الرزاز ، ( قياس العبء الضريبي في مصر ) ، مجلة القانون والاقتصاد ، العددان ١-٢ ، السنة ٤٩ ، مارس - يونيه ١٩٧٩ . ص ٢٩٢ .
- ٨ - قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
- ٩ - الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة).
- ١٠ - المادة ٢٠ من قانون الموازنة الاتحادية رقم ٢٠ لسنة ٢٠٠٨ .
- ١١ - ربما الترك العريس ، دور الضريبة في الإيرادات الحكومية في دول مختارة ٢٠٠١ - ٢٠٠٦ ، دراسة أعدت في اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (أسكوا) بعنوان ( تعبئة الموارد المحلية من أجل تمويل التنمية) . ص ١٥ .
- ١٢ - التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام ٢٠١٢ ، الملاحق الإحصائية ، ملحق ٣/٦ . ص ٣٨٥ .
- ١٣ - حامد عبد المجيد دراز ، المصدر السابق ، ص ١٠٤-١٠٥ .

- ١٤ - المصدر نفسه . ص ١٠٦ .  
 ١٥ - محمد أحمد الرزاز ، المصدر السابق ص ٢٩٨ - ٢٩٩ .  
 ١٦ - مصطفى حسين المتوكل ، محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن ، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية ، أبو ظبي ، ٢٠٠٠ . ص ٧-٨ .  
 ١٧ - محمود عبد الرزاق ، الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١١ . ص ٢٢٩ .  
 ١٨ - للمزيد من المعلومات انظر :  
 - Sylvian Plasschait , " Taxable Capacity in Developing Countries " , World Bank Report no , EC-103 , February 1962 .  
 ١٩ - صدر قرار من السلطة التشريعية في العراق عام ١٩٨٠ بإعفاء القطاع الزراعي من الضريبة تشجيعاً للنشاط الزراعي .  
 ٢٠ - محمود عبد الرزاق ، المصدر السابق . ص ٢٣٠ .

#### قائمة المصادر :-

أولاً :- الكتب :

- ١ - حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الاسكندرية - الدار الجامعية ، ٢٠٠٢-٢٠٠٣ .
- ٢ - ريتشارد موسجراف ، بيجي موسجراف ، المالية العامة في النظرية والتطبيق ، ترجمة محمد حمدي السباخي ، كامل سلمان العاني ، الرياض - دار المريخ للنشر ، ١٩٩٢ .
- ٣ - محمود عبد الرزاق ، الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١١ .
- ٤ - مصطفى حسين المتوكل ، محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن ، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية ، أبو ظبي ، ٢٠٠٠ .

ثانياً :- البحوث والدراسات :

- ١ - ربما الترك العريس ، دور الضريبة في الإيرادات الحكومية في دول مختارة ٢٠٠١ - ٢٠٠٦ ، دراسة أعدت في اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (أسكوا) بعنوان ( تعبئة الموارد المحلية من أجل تمويل التنمية) .
- ٢ - محمد أحمد الرزاز ، ( قياس العبء الضريبي في مصر ) ، مجلة القانون والاقتصاد ، العددان ١-٢ ، السنة ٤٩ ، مارس - يونيه ١٩٧٩ .
- ٣ - محمد صقر ، محمد معن ديوب ، هيفاء غدير غدير ، ( واقع وآفاق السياسات المالية والنقدية في البلدان النامية ) ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد (٢٧) ، العدد (٣) ، ٢٠٠٥ .

ثالثاً :- القوانين والوثائق :

- ١ - أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ .
- ٢ - صندوق النقد العربي ، التقرير الاقتصادي العربي الموحد ، لعامي ٢٠١٠ ، ٢٠١٢ .
- ٣ - قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ .
- ٤ - قانون الموازنة الاتحادية في العراق رقم ٢٠ لسنة ٢٠٠٨ .
- ٥ - وزارة التخطيط والتعاون الانماني ، الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات ، المجموعة الاحصائية لسنوات متعددة .
- ٦ - وزارة المالية ، دائرة الموازنة ، الحسابات الختامية للسنوات ١٩٩٧ - ٢٠١٠ .