

# السياسة الضريبية ودورها في الاقتصاد العراقي للمدة 2003-2011

د.عمار مجيد كاظم\*\*

م.د. عبد الله نجم الشاوي\*

## المستخلص

توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها قصور النظام الضريبي في العراق وعدم قدرته على الاستجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وضعف كفاءة الادارة الضريبية، وتخلّف الأساليب التي تعتمد عليها في عملية التحاسب الضريبي، فالواقع الضريبي في العراق متدن ولا يتسم بالمرونة والعدالة والشفافية، ولا يتطابق مع مواصفات النظام الضريبي الجيد.

وبالتالي كنتيجة وسبب في الوقت نفسه ضعف تحقيق وتحقق الاستثمار والتنمية الاقتصادية. وكتوصية أساسية للدراسة ينبغي أن تتم عملية الاصلاح الاقتصادي بشكل عام، وعملية اصلاح النظام الضريبي بشكل خاص.

## Abstract

*The study reached the conclusion that failure of the tax system in Iraq and the inability to respond to changes in economic, social and twice the efficiency of the tax administration and failure of the methods adopted in the process of settling accounts tax, the reality of tax in Iraq is low and not flexible, fair and transparent not match with the specifications of the tax system good.*

*Thus as a result and the cause of the weakness at the same time to achieve and check investment and economic development.*

*And a recommendation basic study should be carried out of the reform process in all the episodes of the tax system of tax administration.*

## مقدمة

تعد الحكومة وحدة اقتصادية مهمة، تحسّس تحتاج إلى أرصدة مالية لتمويل نشاطها العام، وهي ما يعبر عنها بالإيرادات العامة، والتي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات مالية بهدف تغطية الانفاق العام وإشباع الحاجات العامة. وعلى هذا الأساس يتم الاعتماد على مصادر متعددة للإيرادات العامة والتي تختلف حسب النظام الاقتصادي السائد ومدى تقدم الدولة والتطور التاريخي لأنواع المختلفة من الإيرادات العامة.

كما تعد الإيرادات الضريبية من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث. ولا ترجع أهمية هذا المصدر لكبر حجمه المطلق أو النسبي إذا ما قورن بغيره من مصادر الإيرادات الأخرى فقط، وإنما لمدى تأثير الضرائب على النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية. فالضرائب تعد من أهم أدوات السياسة المالية العامة التي تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

\* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد  
\*\* رئيس باحثين أقدم في كلية الادارة والاقتصاد  
مقبول للنشر بتاريخ 2014/6/26

## أهمية الدراسة:

باعتبار العراق بلدا نفطيا ريعيا، يعد الإيراد النفطي أهم وأكبر عائد فيه، لذا تعد دراسة القطاع المالي والسياسة المالية من أهم الدراسات المطلوبة، من هنا انطلقت أهمية الدراسة.

## مشكلة الدراسة:

تدور مشكلة الدراسة حول توصيف وتحليل النظام الضريبي في العراق من حيث قدرته على الاستجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وكفائته الادارية، وأساليبه المعتمدة في التحاسب الضريبي، ومرونته الضريبية.

## هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحديد دور وكفاءة السياسة الضريبية في العراق ومساهمتها في تحقيق الاستثمار والتنمية الاقتصادية.

## فرضية الدراسة:

إن النظام الضريبي في العراق متدني ولا يتطابق مع مواصفات النظام الضريبي الجيد، حيث يتسم بالقصور وضعف القدرة على الاستجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وضعف كفاءة ادراته الضريبية، وتختلف أساليبه التي يعتمدها في عملية التحاسب الضريبي، فضلا عن تدني مرونته الضريبية وعدالته وشفافيته.

## أبعاد الدراسة:

- تحدد جوانب الدراسة في الأبعاد الآتية :
- 1- البعد المفاهيمي: يتمثل في التعابير والمفاهيم التي ترتبط بالاقتصاد المالي.
  - 2- البعد المكاني: يتمثل في دولة العراق.
  - 3- البعد الزمني: يتحدد بالمدة (2003-2011).
  - 4- البعد القطاعي : ويتمثل في القطاع المالي وما يرتبط به من القطاعات الاقتصادية الأخرى.

## منهجية الدراسة:

اتبع الباحث كلا المنهجين الاستنباطي في المبحث الأول النظري، والاستقرائي في المبحث الثاني العملي، في كتابة الدراسة، للوصول إلى النتائج والتوصيات.

## المبحث الأول النظام الضريبي

يهتم علم اقتصاديات المالية العامة بصفة أساسية بدراسة وتحليل سياسات الحكومة المتعلقة بالأنفاق وتسمى (السياسة الانفاقية)، وكذلك جباية الأموال وتسمى (سياسة الإيرادات الضريبية). وبالتالي أثر السياستين سابقتي الذكر على كيفية تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبالأخص الآثار الاقتصادية للسياسة المالية، وهي ما يطلق عليها تسمية وظائف المالية العامة. حيث أن هناك ثلاثة وظائف أساسية للمالية العامة، الأولى هي وظيفة توجيه الموارد الاقتصادية نحو أفضل الاستخدامات وتسمى بوظيفة التخصيص. والوظيفة الثانية هي إعادة توزيع الدخل والثروة إذا كان التوزيع القائم غير مقبول في المجتمع وتسمى بوظيفة التوزيع. ثم وظيفة الاستقرار الاقتصادي التي تستهدف تحقيق مستوى عال من العمالة، واستقرار مستويات أسعار السلع والخدمات، وتحقيق توازن في ميزان المدفوعات، فضلاً عن تحقيق معدلات نمو عالية، وكل ذلك بهدف تحقيق التوازن الاقتصادي الذي يعجز نظام السوق عن تقديمه (1). تعرف السياسة المالية بأنها: "برنامج تخطيطه وتنفذه الدولة عن عمد مستخدمة فيه مصادرها الإيرادية وبرامجها الانفاقية لاحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة في متغيرات النشاط الاقتصادي

(1) انظر في ذلك:

– ريتشارد موسجراف، بيجي موسجراف، المالية العامة في النظرية والتطبيق، ترجمة: محمد حمدي السباحي، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض، 1992، ص ص 21-36.  
– حمدي أحمد العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، ج1، ط1، الدار المصرية اللبنانية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1993، ص ص 9-10.

والاجتماعي والسياسي كافة تحقيقاً لاهداف المجتمع" (2). بينما تعرف السياسة الضريبية بكونها: "سلوك الدولة على وفق خطة تضعها لتسير عليها في شؤونها الضريبية بغية تحقيق اغراض مالية واجتماعية واقتصادية وسياسية ترمي الى تحقيقها من خلال السياسة الضريبية" (3).

وكون السياسة الضريبية تعنى بدراسة وجه من اوجه النشاط المالي للدولة، لذا تعد إحدى برامج السياسة المالية تخطيطه وتنفذه الدولة بصورة متكاملة مع السياسة المالية وفي اطار التكامل مع السياسة الاقتصادية للدولة بغية تحقيق اهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية على وفق الفلسفة العامة للدولة. ولقد بات واضحاً بان ادوات السياسة المالية اقتصرت وظيفتها في الفكر التقليدي على تحقيق الاهداف المالية وهو ما عرف بالمالية المحايدة، ولهذا كان دور السياسة الضريبية هو توافر الايرادات العامة لتغطية النفقات العامة، ومع تطور الدولة وفلسفتها السياسية تطورت السياسة الضريبية واستخدمت لتحقيق اهداف مالية واقتصادية واجتماعية وهو ما يعرف "بالمالية الوظيفية" Functional Finance.

ولما كانت النظم الضريبية في حقيقتها ترجمة للسياسات الضريبية التي ينتهجها مجتمع معين في لحظة معينة، فإن اختلاف السياسات الضريبية بين الدول لا بد وان يقودنا إلى اختلاف النظم الضريبية لهذه المجتمعات (4)، والتي بحد ذاتها ترجمة للنظام الاقتصادي.

وفي ضوء ذلك فإن اهداف السياسة الضريبية تنقسم من حيث فلسفتها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الى نظامين رأسمالي واشتراكي، ومن حيث الهيكل الاقتصادي الى دول متقدمة ودول نامية.

تعرف الضريبة بأنها: (فريضة إلزامية يلتزم الممول بدفعها إلى الدولة بصورة نهائية من دون مقابل من اجل تحقيق المصلحة العامة ويتم فرضها وجبايتها بقانون). ومن الجدير بالذكر أن فرض الضريبة يهدف الى تحقيق أهداف مالية واقتصادية وأخرى اجتماعية فهي تقوم برصد الخزينة العامة بالإيرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة للحكومة فضلاً عن تشجيع الادخار والاستثمار وتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال الاسهام في إعادة توزيع الثروة (الدخل) (5).

ويرمي أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف الدولة التي تحددها فلسفتها السياسية، ويعكس ما قد يطرأ على هذه الأهداف من تغيرات. كذلك إن للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في الدولة يمكن أن تلعب دوراً كبيراً في تحديد أهداف النظام الضريبي الواجب تنفيذه، والواقع إن أهداف النظام الضريبي لا يختلف في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، ولكن وسائل تحقيق هذه الأهداف هي التي تختلف لتأثرها بمستوى التقدم والتخلف الموجود في الدولة. وعلى هذا الأساس يمكن تحديد أهم الأهداف للنظام الضريبي، وكالاتي:

### أولاً: الأهداف المالية للضريبة

هناك عدة أهداف تسعى الدولة إلى تحقيقها من وراء فرض الضريبة وعلى قمة هذه الأهداف الهدف المالي. لقد كان الهدف المالي قديماً وما زال للوقت الحاضر يعد من الأهداف الرئيسة من وراء فرض الضريبة. حيث إن معظم الدول تعتمد على الأموال التي تحصلها من الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة (6). وبناء على ذلك يجب أن تكون الضريبة محايدة لا تهدف إلى إحداث أي تغيير في الحياة العامة الاجتماعية منها والاقتصادية.

### ثانياً: الأهداف الاجتماعية للضريبة

يعتقد البعض أن الهدف الوحيد من وراء فرض الضريبة هو الهدف المالي من خلال سعي الدولة إلى جباية الأموال من المواطنين لغايات تمويل نفقاتها. إلا أن للضريبة أهداف أخرى يمكن أن تكون ذات أهمية بالغة وينعكس أثرها بشكل مباشر وإيجابي على المواطنين إذا تم استغلال فرض الضريبة بشكل فعال. والأهداف التي نحن بصدها هي الأهداف الاجتماعية للضريبة، إن الأهداف الاجتماعية كثيرة ومتنوعة ولا سيما بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من استغلال الطبقة العاملة فضلاً عن ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل، فالضريبة العصرية، وسيلة لإعادة توزيع الدخل والثروات (7).

(2) حامد دراز، دراسات في السياسات المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1988، ص11.

(3) حكمت الحارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، دار وهدان للطباعة والأدوات الكتابية، القاهرة، 1973، ص11.

(4) حامد دراز، دراسات في السياسات المالية، مصدر سابق، ص41.

(5) خيرى مصطفى كنانة، اتجاهات الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة عليها، ط1، طباعة مكتبة الشباب، عمان، 1997، ص36.

(6) محمد أبو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبها، ط1، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن، 1996، ص5.

(7) عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت 1973، ص169.

### ثالثاً: الأهداف الاقتصادية للضريبة

الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار، لذلك تقوم الحكومات باستخدام الضريبة لتوجيه سياساتها الاقتصادية ولحل الأزمات التي قد تتعرض لها وذلك بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ومعالجة دورات الكساد والركود ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الإنتاجية، إن فرض الضريبة قد يستغل في تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية في المجتمع. ومن أهم الأهداف الاقتصادية ما يأتي (8):

#### 1. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل العمل على تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية، فقد تلجأ الدولة لحماية بعض الصناعات المحلية التي قد لا تكون قادرة على منافسة الصناعات المستوردة، وهذا بدوره يعمل على رفع أسعار السلع المستوردة ويؤدي بالتالي إلى خلق ظروف منافسة أفضل للسلع المصنعة محلياً، وكثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب.

#### 2. استخدام الضريبة لمعالجة الأزمات الاقتصادية

الضريبة قد تكون إحدى الأدوات المهمة التي تلجأ إليها الدولة لتنشيط الاقتصاد في كل من حالة التضخم والانكماش والركود، ففي فترات الركود والانكماش وهما سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات، تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية، وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى، ورفع مقدار الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة ولا سيما تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالخبز والحليب ومشتقاته والشاي... الخ. وحتى في مدة الازدهار والتضخم يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيف القوة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص، وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة إنتاجها وانخفاض الأسعار وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة، وليست إجراءات ضريبية منعزلة.

#### 3. استخدام الضريبة في توجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب بها

تستطيع الدولة عن طريق فرض الضريبة إلى تشجيع الاستثمار ببعض القطاعات أو الحد من الاستثمار ببعض القطاعات الأخرى. فإذا ما ارتأت الدولة أن هناك حاجة لتشجيع قطاع معين فإنها قد تلجأ إلى إعفائه بالكامل من الضريبة أو تخفض من نسبة الضريبة المفروضة عليه وهذا بدوره يعمل على تحفيز الاستثمار لهذا القطاع لأن إلغاء الضريبة أو تخفيضها يعمل على زيادة العائد الذي يحصل عليه المستثمر. وبالمقابل قد تلجأ الدولة إلى فرض نسبة ضريبة عالية على القطاعات التي تشعر بزيادة الاستثمار فيها عن حاجة المجتمع، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض الاستثمار بهذه القطاعات وتوجيهها إلى قطاعات أخرى أقل استثماراً، مثال على هذا رفع الضرائب على الصناعات الكمالية وتخفيض الضرائب على الصناعات الدوائية.

#### 4. استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية

الاتجاه إلى التمرکز الاقتصادي من سمات هذا العصر ولا سيما في النظم الرأسمالية، وما ظهور الشركات المتعددة الجنسية إلا مظهر من مظاهر التمرکز الاقتصادي، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمرکز، وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج، في الشركات المتجهة نحو التكتل، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة، ويحد بالتالي من ظاهرة التمرکز والتكتل في النشاط الاقتصادي.

#### 5. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار المالي والادخار

ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات، أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

### المبحث الثاني

### الجهاز الضريبي والسياسة الضريبية في العراق

للمدة (1995-2011)

(8) محمد أبو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبيةها، مصدر سابق، 1996، ص7.

يعاني الاقتصاد العراقي من مجموعة اختلالات هيكلية، وهذه الاختلالات تجد انعكاساتها بشكل او باخر على النظام الضريبي اذ، يتصف هذا النظام بمجموعة من الخصائص التي تتشابه إلى حد بعيد مع خصائص النظم الضريبية في البلدان النامية، كما أن التحديات الرئيسية التي تواجه هذا النظام لا تخرج عن كونها ذات التحديات التي تواجهها معظم النظم الضريبية في الدول النامية.

يمكن وصف طبيعة الاقتصاد العراقي بعد عام 2003 بالآتي (9):

- اختلال الهيكل الاقتصادي ويظهر هذا الاختلال واضحاً من خلال هيمنة قطاع النفط على مجمل القطاعات السلعية الأخرى سواء من ناحية عوائده التي تشكل أكثر من (90%) من حصيلة الدخل او من خلال قوة العمل في هذا القطاع.
  - اختلال التجارة الخارجية من خلال تشوه الميزان التجاري بتضخم عوائد النفط وليس من مصادر سلعية منتجة اقتصادياً فضلاً عن التركيز السلعي للصادرات بفعل طبيعة السوق المرتبطة بصادرات النفط، وهذا الاختلال ناتج من الاختلال الأول ذلك ان الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد العراقي هي اختلالات توليدية.
  - اختلال هيكل الانتاج بمعنى عدم التوازن من حيث اولوية الفروع القادرة لتطوير القاعدة الإنتاجية.
  - هناك أزمة حادة في السكن إذ إن هناك مليون ونصف عائلة من دون مأوى وهذا يتناقض وامكانيات الدول النفطية.
  - ارتفاع نسبة البطالة بين (25%-50%) خاصة بين الخريجين من الجامعات والمعاهد.
  - ارتفاع ظاهرة البطالة المقنعة في مؤسسات القطاع العام.
  - شحة مصادر الاستثمار المحلي والاجنبي والغموض في حجم عوائد النفط وقنوات انفاقها.
  - تفاقم عمليات الفساد الاداري سواء على مستوى الإدارة المحلية أو على مستوى فعاليات إعادة الأعمار.
- وهناك اتجاه عام يشير إلى ان الاقتصاد العراقي ينتجه نحو التحول إلى اقتصاد السوق كنموذج تنموي بديل، لكن هذا التحول يجب أن يستند إلى رؤية واضحة قادرة على استشراف المستقبل وتبني سياسات فرعية منسجمة ومتوافقة مع السياسة الاقتصادية الكلية.

### المطلب الأول : تحليل الهيكل الضريبي في العراق

يعبر النظام الضريبي عن المحتوى الاقتصادي والاجتماعي للسياسة الاقتصادية التي تنتهجها الدولة، ففي عقد الثمانينيات من القرن الماضي ثم توظيف النظام الضريبي لأغراض توجيه الاستثمار وضغط الاستهلاك غير الضروري، إضافة إلى الهدف المالي الذي عُد هدفاً ثانوياً بسبب وفرة الموارد النفطية.

وعكس النصف الأول من عقد التسعينيات اتجاهاً عاماً نحو ترجيح الهدف الاقتصادي لتفعيل العرض المحلي من السلع والخدمات وتشجيع الاستثمار مع اتجاه للتمويل عن طريق الإصدار النقدي، إلا أن التكلفة المترتبة على هذا البديل التمويلي كانت عالية حيث ارتفع عجز الموازنة وارتفع معدل التضخم إذ إن التعامل مع الحصار تم على أساس كونه متغيراً مؤقتاً الأمر الذي أبقي السياسة الاقتصادية على ثوابتها وخاصة في مجال سعر الصرف مما اضعف مرونة النظام الضريبي في الاستجابة للمتغيرات الناجمة عن الحصار ولم تتغير هذه النظرة إلا بعد عام 1995 إذ تم ترجيح الهدف التمويلي (10).

وبالرغم من اختلاف التوجهات تبعاً لاختلاف الظروف الاقتصادية، إلا أن الخصائص العامة للنظام الضريبي لم تشهد تغيراً يعكس التغير في التوجهات الاقتصادية العامة، فاستمرت هيمنة الضرائب غير المباشرة -إلا في جزء من عقد الحصار- التي تصيب الطبقات الدخلية الدنيا، وهذا يمكن أن يشير إلى عدم إيلاء قاعدة العدالة الأهمية المطلوبة، كما أن سيادة الضرائب غير المباشرة تعكس بنية تمويلية مختلة وعدم تنوع في المصادر الإيرادية للدخل والثروة والأرباح واعتماد متزايد على الضرائب الكمركية على الرغم من تراجعها، وهي إيرادات تجعل الاقتصاد العراقي محكوماً دائماً بواقع القطاع الخارجي التمويلي الأمر الذي يعكس عدم الاستقرار الإيرادي إضافة إلى كونه مصدراً مهماً لاستقطاب الموجات التضخمية وتزايداً في حدة الاختلالات السعيرية بحكم انعكاس الموجات التضخمية الخارجية وتمازجها مع معدلات التضخم المحلي مما يدفع أسعار السلع المحلية نحو الارتفاع (11).

إن العراق بحاجة ملحة إلى جذب الاستثمارات لتحقيق التنمية الاقتصادية من خلال توفير المناخ الاستثماري بعناصره القانونية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية والملائمة. وأن العالم اليوم انطلقت بها

(9) عبد الجبار عبود الحلفي، "الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد العراقي"، مجلة دراسات اقتصادية، بيت الحكمة، العدد 19، لسنة 2007، ص 93-94.

(10) حسين جواد، "أفاق السياسة الضريبية"، جريدة المنارة (2007/4/6).

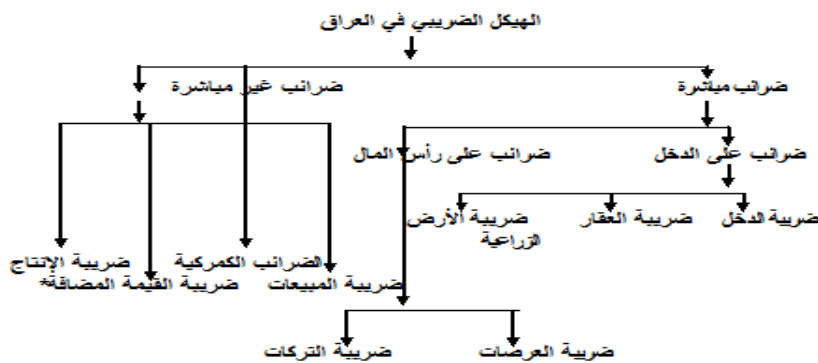
(11) اكرام عبد العزيز عبد الوهاب، "الاصلاح المالي في بلدان مختارة مع الإشارة الى العراق"، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2001، ص 357.

أفكار العولمة وتحرير التجارة وإزالة القيود والمعوقات التي تحول دون تدفق السلع والخدمات ورؤوس الأموال بين الدول دون إجراءات حمائية أوقيد من أي نوع. وأن الكثير من الدول توجهت إلى الانفتاح على العالم وتبنت المساوات بين المستثمر الاجنبي والمستثمر الوطني في المعاملة ولا ريب أن ازالة هذه المعوقات امام تشجيع الاستثمار خطوة هامة فضلاً عن سياسة الاعفاءات الضريبية التي سارت عليها معظم الدول العربية اعتقاداً منها أن الإعفاء الضريبي هو سلاح فعال لتشجيع الاستثمار لانه يخفف على المستثمر أعباء أداء الضريبة فتزيد ارباحه الصافية، مما يجعله يفضل الدول التي تمنحه مزيداً من الاعفاءات، غير أن هذه السياسة لم يكتب لها النجاح في كثير من الدول لعدة اسباب<sup>(12)</sup>:

- 1- ان الاعفاءات الضريبية المؤقتة أو محدودة المدة لا تشجع الاستثمار قصير الأجل الذي يرغب في استرداد رأسماله وجني الأرباح في مدة قصيرة هي مدة الإعفاء وهذا ما عانتته مصر.
- 2- ان المستثمر الاجنبي لا يستفيد من الإعفاء الذي تمنحه الدولة المضيفة، في حين أن المستثمر ينتمي الى دولة تطبق مبدأ عالمية الإيراد الذي يعني خضوع كافة الدخل الذي يحققه المستثمر للضريبة في بلده ايا كان البلد مصدراً للإيراد، مما يجعل الإعفاء الضريبي الذي تمنحه الدول النامية لهذا المستثمر انما هو تنازل من الدول الضريبة عن حصتها في الضريبة لصالح الدولة التي ينتمي اليها دون ان يستفيد المستثمر من الاعفاءات بصورة فعلية، مع ان بعض الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تبرمها الدول تحاول التخفيف من هذه الحقيقة. ولهذه الاسباب بدأ التوجه الحديث في السياسة الضريبية نحو ترشيد الاعفاءات الضريبية والبحث عن آلية لتخفيف العبء الضريبي عن المستثمر من خلال ما يأتي:
- سعر ضريبي منخفض ولا يوجد في الدول العربية سعر منخفض يوازي العراق والبالغ (15%).
- تعديل النصوص القانونية، فحملة الإصلاح الضريبي وضعت هذا الهدف من اولويات اصلاحها.
- استحداث آليات قانونية متميزة لحل المنازعات بين المستثمر والادارة الضريبية وتشجيع مبدأ التصالح والتحكيم، فعادة المستثمر البحث عن الدولة التي فيها نظام تحكيم ولا يفضل النظام القضائي التي تطول فيه المنازعات.

يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق ثمة أهداف تتراوح ما بين الأهداف المالية والأهداف الاقتصادية والأهداف الاجتماعية وحتى السياسية وتختلف الأهمية النسبية لتحقيق هذه الأهداف باختلاف دور الدولة في الحياة الاجتماعية ودرجة تدخلها في النشاط الاقتصادي. وعلى الرغم من وجود ترجيح واختلاف في درجة الأهمية لهذه الأهداف بعضها على بعض، إلا أنه في النهاية يبقى الهدف المالي يحتل درجة الصدارة على بقية الأهداف، وسنقوم من خلال هذا المبحث باستعراض أنواع الضرائب المفروضة في العراق، فعلى الرغم من وجود أنواع كثيرة من الضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة تشكل نسباً لا بأس فيها في تمويل الموازنة لمختلف البلدان سواء كانت المتقدمة كما في روسيا والسويد أو النامية كما في سوريا والأردن، إلا انه في العراق توجد أنواع محددة ومفروضة من الضرائب يمكن توضيحها بالشكل الآتي:

شكل (2-2)



المصدر: هشام محمد العمري، إقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، ج2، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1988، ص100-102.

بما إن الضرائب غير المباشرة هي الضرائب المفروضة على رأس المال بمناسبة انتقاله من يد إلى أخرى لذا فهي لا تجبى بموجب جداول اسمية وإنما بمناسبة وقائع وتصرفات كإنتاج سلع أو استيراد بضاعة من الخارج فهي لا تنصب بشكل مباشر على الشخص المكلف بها بل يدفعها بشكل غير مباشر من يرد

<sup>(12)</sup> ناجحة عباس علي ومحمد عباس أحمد، "الاعفاءات الضريبية والاستثمار"، موقع جريدة صوت البصرة الإلكترونية، 2011/10/20، <http://www.tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=20>.

استهلاك السلع أو الانتفاع بالخدمات المفروض عليها الضريبة وتعد الضريبة غير مباشرة، إذا استطاع المكلف نقل عبئها إلى غيره، كما يحدث في الضريبة الكمركية (13).

وتسهم الضرائب غير المباشرة في العراق بنسبة كبيرة في التمويل مقارنة بالضرائب المباشرة وذلك لسهولة الحصول عليها وسهولة جبايتها لذلك فأهميتها تزداد يوم بعد يوم ومن أنواعها في العراق الضريبة الكمركية، ضريبة الإنتاج، ضريبة المبيعات وكذلك ضريبة القيمة المضافة المؤمل فرضها في العراق وذلك لما لها من أثر فعال في تنمية الإيرادات الضريبية وسنحاول توضيح هذه الأنواع على النحو الآتي:

#### 1- الضرائب الكمركية:

وتفرض الضرائب الكمركية على الواردات بقصد تطبيق سياسة الحماية وذلك بهدف تشجيع وحماية الصناعات المحلية الناشئة. أما الضريبة الكمركية على الصادرات فتلجأ إليها الدولة بقصد إعاقه السلع المحلية عن التصدير، وتحقق الضرائب الكمركية حصيلة ضخمة للزينة ومصدر تمويل غزير من مصادر إيرادات الدولة (14).

وعرف العراق أول قانون ينظم أحكام الضريبة الكمركية بموجب القرار رقم (19) لسنة 1919 تحت عنوان بيان التعريفة الكمركية وتم فرضها بسعر موحد (11%) على السلع المصدرة والمستوردة على حد سواء واستمر العمل على وفق القانون أعلاه حتى تم إلغاؤه بموجب القانون رقم (2) لسنة 1927 وتعرض هذا البيان تعديلات عدة أدت إلى زيادة سعر الضريبة على الواردات وزيادة السلع التي تخضع للضريبة النوعية، وحدد رسم الصادر الكمركي بـ (1%) فقط أما رسم الترانزيت فقد جعل (1.5%) وخفض في عام 1931 إلى (0.001%) من القيمة (15).

وفي عام 1933 صدر قانون التعريفة الكمركية رقم (11) لسنة 1933 وقد وضع من قبل لجنة مختصة وتحت إشراف من قبل خبراء عصبة الأمم وكان لهذه التعريفة أغراضاً مالية على الرغم من زيادة الرسوم الحمائية المقررة لصالح الصناعة والزراعة الوطنية وبعدها عمدت الحكومة إلى تخفيض الرسوم الكمركية عن بعض سلع الاستهلاك الجاري إذ خفضت الرسوم الصادرة من (5%) إلى (1%) خاصة بعد زيادة واردات النفط (16). وعلى الرغم من إجراء تعديلات عدة على القانون السابق إلا أنه بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة لسنة 2004 تم الاستعاضة عن الضريبة الكمركية واستحداث ضريبة إعمار العراق وتفرض ابتداء من (15) نيسان 2004 على كل البضائع المستوردة إلى العراق من كل بلدان العالم إلا ما يستثنى منها بموجب هذا الأمر. وتفرض بنسبة (5%) من قيمة البضائع الخاضعة للضريبة ويستخدم مردود هذه الضريبة لمساعدة الشعب العراقي على أعاده بناء العراق ودعم جهوده (17).

ويمكن من خلال الجدول (2-7) التعرف على الأهمية النسبية للضرائب الكمركية نسبة إلى الضرائب غير المباشرة وإجمالي الإيرادات الضريبية وإجمالي الإيرادات العامة وكما يأتي:-

#### جدول (2-7)

الأهمية النسبية للضرائب الكمركية نسبة إلى الضرائب غير المباشرة

والإيرادات الضريبية والإيرادات العامة في الموازنة للفترة (1995-2011) ( مليون دينار)

| السنة | (1)<br>الضرائب<br>الكمركية | (2)<br>إجمالي الضرائب<br>غير المباشرة | (3)<br>إجمالي<br>الإيرادات<br>الضريبية | (4)<br>إجمالي<br>الإيرادات<br>العامة | نسبة<br>2:1<br>% | نسبة<br>3:1<br>% | نسبة<br>4:1<br>% |
|-------|----------------------------|---------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| 1995  | 2015                       | 40423                                 | 52620                                  | 106986                               | 4.98             | 3.88             | 1.88             |
| 1996  | 13370                      | 45175                                 | 61805                                  | 178013                               | 29.59            | 21.74            | 7.51             |
| 1997  | 39927                      | 92521                                 | 125169                                 | 410537                               | 43.15            | 31.94            | 9.72             |
| 1998  | 73869                      | 146678                                | 203038                                 | 520430                               | 50.36            | 36.58            | 14.19            |
| 1999  | 121897                     | 223928                                | 327926                                 | 719065                               | 54.43            | 36.57            | 16.95            |

(13) عبد المنعم فوزي، مالية الدولة والهيئات المحلية، مطبعة المعارف منشأة الإسكندرية، 1994، ص 197.

(14) عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2008، ص 19.

(15) بان عبد القادر الصالح، الضرائب الكمركية في العراق والآثار المترتبة عليها، مكتبة السنهوري للنشر،

بغداد، 2001، ص 52.

(16) حكمت الحارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، مصدر سابق، ص 207-209.

(17) أمر سلطة الائتلاف المؤقتة / إعادة إعمار العراق، المصدر / الوقائع العراقية عدد 3980 في 2004/1/3

المادة 1.

|       |       |       |          |         |         |        |                          |
|-------|-------|-------|----------|---------|---------|--------|--------------------------|
| 15.37 | 39.15 | 59.87 | 1133034  | 444920  | 290957  | 174205 | 2000                     |
| 17.75 | 42.97 | 61.19 | 1289246  | 534697  | 373985  | 228863 | 2001                     |
| 13.19 | 44.62 | 60.89 | 1971125  | 585271  | 427194  | 260139 | 2002                     |
| 0     | 0.69  | 0.82  | 15985527 | 28695   | 27246   | 224    | 2003                     |
| 0.25  | 38.61 | 99.69 | 32988850 | 154927  | 81269   | 81020  | 2004                     |
| 0.29  | 18.25 | 40.61 | 40435740 | 467638  | 291016  | 118176 | 2005                     |
| 0.48  | 9.06  | 77.45 | 45392304 | 589651  | 282784  | 219032 | 2006                     |
| 0.45  | 24.11 | 34.57 | 42064531 | 1101497 | 662572  | 229076 | 2007                     |
| 0.46  | 7.83  | 84.67 | 50775081 | 1023750 | 444678  | 376539 | 2008                     |
| 1.17  | 20.82 | 18.29 | 50408216 | 1855594 | 3230093 | 590687 | 2009                     |
| 1.88  | 3.88  | 4.98  | 61735313 | 1883080 | 1154626 | 565718 | 2010                     |
| 0.39  | 29.83 | 27.93 | 80934791 | 1408000 | 1503557 | 420000 | 2011                     |
| 12.07 | 32.18 | 45.56 |          |         |         |        | متوسط المدة<br>2002-1995 |
| 0.60  | 15.41 | 45.14 |          |         |         |        | متوسط المدة<br>2011-2003 |

المصدر:

- جمهورية العراق، وزارة المالية، دائرة الموازنة، الدائرة الاقتصادية، للسنوات 2011-1995.
- جمهورية العراق، وزارة المالية، الهيئة العامة للكمارك، قسم الضرائب الكمركية، للسنوات 1995-2011.

يبين الجدول (2-7) أن إيرادات الضرائب الكمركية لمدة الدراسة الأولى ذو نسب تصاعديّة طيلة مدة الدراسة الأولى المحددة بالمدة (2002-1995) ويرجع السبب في ذلك إلى إن الحكومة العراقية عمدت في عام 1995 إلى تشديد العقوبة على المتهربين كمركيا وفرض الغرامات المالية عليهم. وبعد توقيع مذكرة التفاهم ( النفط مقابل الغذاء والدواء) تراجعت الضريبة على السلع والخدمات وكان هذا لصالح الضرائب الكمركية. إذ شكلت متوسط نسب بلغ (45.56%) نسبة إلى إجمالي الضرائب غير المباشرة، كما وشكلت متوسط نسب بلغ (32.18%) نسبة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية حيث شكلت أعلى نسبة في عام 2002 بلغت حوالي (44.62%) أما أدنى نسبة اسهم فقد تحققت في عام 1995 وكان مقدارها (3.88%) وهي نسبة متدنية نتيجة للتهرب الكمركي السائد آنذاك، وشكلت الضرائب الكمركية نسبة إلى إجمالي إيرادات الموازنة متوسط نسب خلال مدة الدراسة الأولى بلغ حوالي (12.07%) كان أعلاها خلال عام 2001 إذ بلغت (17.75%) أما أدناها فكانت خلال عام 1995 إذ بلغت (1.88%) وللأسباب نفسها المذكورة آنفاً.

أما خلال مدة الدراسة الثانية المتمثلة بالمدة ما بين (2011-2003) فقد شكلت الضرائب الكمركية نسبة إلى إجمالي الضرائب غير المباشرة متوسط نسب مقداره (45.14%) أي هناك انخفاضاً قليلاً عن متوسط النسب المثل خلال مدة الدراسة الأولى لفرض ضريبة اعمار العراق خلال مدة الدراسة الثانية والبالغة (5%) والاستعاضة عن الضرائب الكمركية بها.

وشكلت الضرائب الكمركية نسبة إلى الإيرادات الضريبية الإجمالية متوسط نسب للمدة الثانية من الدراسة مقداره (15.41%) وهي نسبة منخفضة مقارنة بمثيلتها خلال مدة الدراسة الأولى والبالغة (32.18%) حيث كانت أعلى نسبة في عام 2004 وبلغت (38.61%) أما أدنى نسبة فكانت في عام 2003 بلغت (0.69%) وهذا كان نتيجة للظروف التي مر بها العراق في عام 2003 وما تلاها من أحداث. كما بلغ متوسط نسب الضرائب الكمركية إلى الإيرادات العامة خلال مدة الدراسة الثانية مقداره (0.60%) وهي نسبة منخفضة مقارنة بمثيلتها خلال مدة الدراسة الأولى والسبب يرجع إلى الأمور نفسها المذكورة آنفاً.

ويلاحظ مما تقدم إن وضع الإيرادات الضريبية في العراق متدني ويتطلب القيام بعملية إصلاح ضريبي لتحسين وضع الإيرادات الضريبية ولإسيما الكمركية منها أي العمل على إعادة العمل بفرض الضرائب الكمركية.

## 2-ضرائب الإنتاج:

وتفرض هذه الضريبة على البضائع المنتجة محلياً والمعدة للاستهلاك المحلي وتلجأ الدولة لفرض ضرائب الإنتاج من أجل تعويض النقص الحاصل في إيراداتها من المصادر الأخرى وتسهم ضرائب الإنتاج برغد موازنة الدول بالموارد ويستخدم المشرع الضريبي سعر هذه الضريبة كأداة لزيادة الإنتاج وتخفيضه

بحسب الضرورة، فيقلل من سعر الضريبة عندما يريد زيادة الإنتاج من تلك السلعة ويحد من سعر الضريبة عندما يكون القصد تخفيض إنتاج السلعة نفسها وعلى الدولة أن تحدد السلع التي تخضع للضريبة (18).

يلاحظ إن قوانين ضرائب الإنتاج كثيرة فقد فرضت بداية الأمر وكانت تسمى برسم المكس وعلى سلعتين فقط هما المشروبات الروحية والسكران وكانت الغاية من وراء فرضها تحقيق هدف مالي واجتماعي للأثار السلبية على المجتمع جراء استخدام هاتين السلعتين. وتم استيفاء المكس على المشروبات الروحية بموجب القانون رقم (17) لسنة 1937 أما مكس التبغ والسكران فكان يستوفى بموجب القانون رقم (18) لسنة 1939 وجرت عليه تعديلات عدة (19).

وبعد أن بدأ العراق بإنتاج النفط (استخراجا وتكريرا) تم فرض مكس النفط وكان يستوفى بموجب القانون رقم (9) لسنة 1939 وجرت عليه تعديلات عدة، ففي عام 1979 تم فرض أول ضريبة إنتاج لأول مرة في العراق وكانت عبارة عن توحيد ثلاثة أنواع من الرسوم هي الرسوم الكمركية على المواد الأولية المستخدمة من قبل وحدات القطاع الاشتراكي ورسم المكس ورسم الدفاع الوطني وأصبحت أنواع الرسوم المدفوعة تسمى برسم الإنتاج وتعد من الضرائب غير المباشرة لان المستهلك وحده يتحمل عبئها بالنهاية لأنها تؤثر في سعر الوحدة الواحدة المنتجة (20).

### المطلب الثاني: تقويم فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة (1995-2011)

تهدف جميع الدول سواء النامية أو المتقدمة ومن خلال أنظمتها الضريبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تتراوح ما بين الأهداف المالية والأهداف الاقتصادية والأهداف الاجتماعية، ومشكلة هذه الدول عموما والدول النامية خصوصا لا تنحصر في تحديد الأهداف، لان هذا التحديد أمر ممكن نظريا، ولكن المشكلة تثار عندما يراد تقويم فاعلية هذا النظام ومدى قدرته على تحقيق الأهداف المحددة.

يتحمل الاقتصاد القومي حدا معينا من الضرائب - مع مراعاة الحدود الاقتصادية والاجتماعية والسياسية- وأن أي تجاوز لهذا الحد يمكن أن يؤدي إلى آثار تنعكس سلبا على النشاط الاقتصادي، وهناك عدد من المقاييس التي يمكن من خلالها تأشير المستوى الأمثل لما يتحمله الاقتصاد من ضرائب، كما تمكن بعض هذه المقاييس من تقويم فاعلية النظام الضريبي.

سيتم في هذا المبحث قياس مؤشرات أداء السياسة الضريبية للمدة (1995-2011) والتي يحكمها هيكل النظام الضريبي العراقي بغية تقييم أداء هذه السياسة. وسيجري استخدام ثلاثة من المقاييس المعتمدة في معظم الأدبيات الاقتصادية لقياس مؤشرات أداء السياسة الضريبية باستخدام النماذج القياسية في التحليل بالاعتماد على السلاسل الزمنية للمتغيرات التي نريد قياسها ولمدة الدراسة، وهناك عدد من المؤشرات التي تعكس فاعلية النظام الضريبي في تحقيق أهدافه وهي:

- مستوى الضغط الضريبي الحدي لإجمالي الإيرادات الضريبية.
- مستوى العبء الضريبي لإجمالي الإيرادات الضريبية.
- مستوى المرونة الدخلية لإجمالي الإيرادات الضريبية.

#### 1- الضغط الضريبي الحدي لإجمالي الإيرادات الضريبية

يقصد بالضغط الضريبي الحدي أو الميل الحدي للاقتطاع الضريبي، التغير في الضرائب نتيجة التغير في الدخل القومي أو المحلي الإجمالي. ويعتبر النموذج الخطي أفضل النماذج لتوضيح العلاقة بينهما، وهو

$$T = a + by$$

حيث T: مقدار الضريبة.

y: الدخل المحلي الإجمالي بسعر السوق.

a: الحد الثابت.

b: الضغط الضريبي الحدي أو الميل الحدي للاقتطاع الضريبي (21).

(18) انظر في ذلك:

- هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، ط3، مطبعة سلمان الاعظمي، بغداد، 1968، ص206

- جبار محمد علي الكعبي، التشريعات الضريبية في العراق، ط1، دار السجاد للطباعة، بغداد، 1998، ص29.

(19) هاشم الجعفري، "مبادئ المالية العامة والتشريع المالية العامة"، مصدر سابق، ص215.

(20) ابتسام علي حسين العزاوي، "تحليل اثر العوامل الاقتصادية على الطاقة الضريبية وقياسه في الاقتصاد العراقي للمدة من 1985-1995، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، 2002، ص34.

(21) هدى العزاوي، "دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق"، جمهورية العراق، وزارة المالية / الهيئة العامة للضرائب، المؤتمر العلمي الضريبي الأول للفترة 17-10/10/2001، الجزء الأول محور السياسة الضريبية والمحاسبة الضريبية، ص13-21.

وسيتم أولاً قياس الضغط الضريبي الحدي لإجمالي الإيرادات الضريبية اعتماداً على جدول (2-8) .

جدول (2-8)  
الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية وأجمال الإيرادات الضريبية في العراق  
للمدة (1995-2011) (مليون دينار)

| السنة | (1)<br>الناتج المحلي الإجمالي<br>بالأسعار الجارية Y | (2)<br>أجمالي الإيرادات<br>الضريبية T |
|-------|-----------------------------------------------------|---------------------------------------|
| 1995  | 6695482.9                                           | 52620                                 |
| 1996  | 6500924.6                                           | 61805                                 |
| 1997  | 15093144.0                                          | 125169                                |
| 1998  | 17125847.5                                          | 203038                                |
| 1999  | 34464012.6                                          | 327926                                |
| 2000  | 50213699.9                                          | 444920                                |
| 2001  | 41314568.5                                          | 534697                                |
| 2002  | 41022927.4                                          | 585271                                |
| 2003  | 29585788.6                                          | 28695                                 |
| 2004  | 47958545.6                                          | 154927                                |
| 2005  | 64000065.6                                          | 467638                                |
| 2006  | 114894000                                           | 589651                                |
| 2007  | 119948400                                           | 1101497                               |
| 2008  | 132069600                                           | 1023750                               |
| 2009  | 130622187                                           | 1855594                               |
| 2010  | 159607124                                           | 1883080                               |
| 2011  | 211310000                                           | 1408000                               |

المصدر:

- جمهورية العراق، وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي، الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات، المجموعة الإحصائية السنوية للسنوات (2011-1995).
- وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

| المدة            | A                   | B                | R2    | F      | D.W   |
|------------------|---------------------|------------------|-------|--------|-------|
| (2011-1995)<br>T | 64892.5<br>(0.584)  | 0.007<br>(4.567) | 0.699 | 20.862 | 1.740 |
| (2003-1995)<br>T | 102056-<br>(0.415-) | 0.013<br>(1.925) | 0.481 | 3.707  | 1.974 |
| (2011-2004)<br>T | 213655-<br>(0.743-) | 0.009<br>(3.253) | 0.779 | 10.581 | 2.743 |

المصدر: الجدول من عمل الباحث اعتماداً على جدول (2-8)، وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم تقدير معاملات النموذج.

وعند تقدير الدالة السابقة للمدة (2011-1995) وبعد حل مشكلة الارتباط الذاتي للدوال التي تحتاج لحلها، يتضح من قيمة المعلمة (b) أن زيادة الناتج المحلي الإجمالي بمقدار دينار واحد يترتب عليه زيادة الإيراد من إجمالي الضرائب بمقدار (0.007) دينار أي بحوالي سبعة فلوس. ومن الملاحظ بأن قيمتها منخفضة جداً إذ تشكل حوالي سبعة بالآلاف من الدينار، وهذا يدل على أن إجمالي الإيرادات الضريبية لها دور ضئيل جداً في تغذية الموازنة العامة أي في تعبئة الزيادة في الناتج القومي لصالح الدولة ويدل كذلك على ارتفاع الجهد المبذول في تحصيل الضرائب.

وعند تقدير الدالة للمدة (1995-2002)، يتضح من قيمة المعلمة (b) أن زيادة الناتج المحلي الإجمالي بمقدار دينار واحد يترتب عليه زيادة الإيراد من إجمالي الضرائب بمقدار (0.013) دينار أي بحوالي (130) فلس. ومن الملاحظ بأن قيمتها منخفضة. وهذا يدل على أن إجمالي الإيرادات الضريبية لها دور قليل في تغذية الموازنة العامة أي في تعبئة الزيادة في الناتج القومي لصالح الدولة ويدل كذلك على ارتفاع الجهد المبذول في تحصيل الضرائب.

وعند تقدير الدالة للمدة (2003-2011)، يتضح من قيمة المعلمة (b) أن زيادة الناتج المحلي الإجمالي بمقدار دينار واحد يترتب عليه زيادة الإيراد من إجمالي الضرائب بمقدار (0.009) دينار أي بحوالي تسعة فلوس. ومن الملاحظ بأن قيمتها منخفضة. وهذا يدل على أن إجمالي الإيرادات الضريبية لها دور قليل في تغذية الموازنة العامة أي في تعبئة الزيادة في الناتج القومي لصالح الدولة ويدل كذلك على ارتفاع الجهد المبذول في تحصيل الضرائب.

## 2- العبء الضريبي لإجمالي الإيرادات الضريبية:

يعد العبء الضريبي مؤشراً مهماً من خلال تعبيره عن كفاءة النظام الضريبي في تحقيق أهدافه، ويجد العبء الضريبي دلالاته في الإيرادات الضريبية المتحققة أو الفعلية، ويحتسب من خلال نسبة الإيرادات الضريبية الفعلية إلى الناتج المحلي الإجمالي.

وبين الجدول (9-2) إن العبء الضريبي في العراق للمدة (1995-2002) قد تأرجح بين مستويات منخفضة حيث حقق متوسطاً مقداره (1.04%) وهو متوسط منخفض انخفاضاً واضحاً، ويمكن أن يكون لظروف الحصار الاقتصادي أثر في هذا الانخفاض، كما يمكن ملاحظة انعكاس توقف تصدير النفط على العبء الضريبي باتجاه خفضه وذلك لوجود علاقة طردية بين حجم الإيرادات النفطية وحجم الاستيرادات وبالتالي حجم الحصيلة الضريبية.

أما متوسط العبء الضريبي للمدة (2003-2011) فقد بلغ (0.74%) ليؤشر انخفاضاً واضحاً عن مثيله في المدة الأولى ويمكن أن يكون تعليق الضرائب الكمرية والاستعاضة عنها بضريبة الاعمار بسعر متدني أحد عوامل هذا الانخفاض، إضافة إلى أن خفض السعر الضريبي لضريبة الدخل وبقية أنواع الضرائب تعد عوامل أخرى مهمة لها أثرها في هذا الانخفاض.

أما متوسط العبء الضريبي للمدة (1995-2011) فقد بلغ (0.87%)، وهو متوسط منخفض، الأمر الذي يعني وجود حجم كبير من الطاقة الضريبية غير مستغل لأسباب عديدة قد يكون من بينها اتساع حجم النشاط الاقتصادي غير المنظم مع غياب القدرة للوصول إليه فضلاً عن نطاق واسع من التهرب الضريبي وغيرها من الأسباب.

### جدول (9-2)

#### العبء الضريبي في الاقتصاد العراقي للمدة (1995-2011)

| السنة     | (1)<br>إجمالي الإيرادات<br>الضريبية<br>(مليون دينار) | (2)<br>الناتج المحلي<br>الإجمالي<br>بالأسعار الجارية<br>(مليون دينار) | (3)<br>العبء<br>الضريبي<br>2/1 % |
|-----------|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| 1995      | 52620                                                | 6695482.9                                                             | 0.79                             |
| 1996      | 61805                                                | 6500924.6                                                             | 0.95                             |
| 1997      | 125169                                               | 15093144.0                                                            | 0.83                             |
| 1998      | 203038                                               | 17125847.5                                                            | 1.19                             |
| 1999      | 327926                                               | 34464012.6                                                            | 0.95                             |
| 2000      | 444920                                               | 50213699.9                                                            | 0.89                             |
| 2001      | 534697                                               | 41314568.5                                                            | 1.29                             |
| 2002      | 585271                                               | 41022927.4                                                            | 1.43                             |
| 2003      | 28695                                                | 29585788.6                                                            | 0.10                             |
| 2004      | 154927                                               | 47958545.6                                                            | 0.32                             |
| 2005      | 467638                                               | 64000065.6                                                            | 0.73                             |
| 2006      | 589651                                               | 114894000                                                             | 0.51                             |
| 2007      | 1101497                                              | 119948400                                                             | 0.92                             |
| 2008      | 1023750                                              | 132069600                                                             | 0.78                             |
| 2009      | 1855594                                              | 130622187                                                             | 1.42                             |
| 2010      | 1883080                                              | 159607124                                                             | 1.18                             |
| 2011      | 1408000                                              | 211310000                                                             | 0.67                             |
| 2002-1995 |                                                      |                                                                       | 1.04                             |

|      |  |           |
|------|--|-----------|
| 0.74 |  | 2011-2003 |
| 0.87 |  | 2011-1995 |

المصدر:

- عمود (1) و (2) استنادا لجدول (2-8).  
- عمود (3) من عمل الباحث.

### 3- المرونة الدخلية لإجمالي الإيرادات الضريبية:

وتمثل نسبة التغيرات في الإيرادات الضريبية إلى التغيرات في الناتج المحلي الإجمالي، وتكون إشارتها موجبة دائماً لكون العلاقة المنطقية بين الناتج المحلي الإجمالي والإيرادات الضريبية يجب أن تكون علاقة طردية.

تشير مصادر المالية العامة إلى أن المرونة الدخلية للضرائب تساوي نسبة التغير في الحصيلة الضريبية مقسومة على نسبة التغير في الناتج المحلي الإجمالي، فإذا زاد معامل المرونة عن الواحد صحيح، دل ذلك على أن الضرائب قد زادت بنسبة أكبر من نسبة الزيادة في الناتج المحلي الإجمالي، وإذا بلغ واحداً صحيحاً أو قل عنه فإن هذا يعني على التوالي أن عبء الضرائب كما هو أو قل عما كان، ويمكن تقدير المرونة الدخلية بالنسبة لمجموع الضرائب أو بالنسبة لكل ضريبة على حدة (22).

وتؤخذ المرونة الدخلية بالمعنى الشامل الذي يضم التغيرات التلقائية في الإيراد الضريبي الناجمة عن النمو الاقتصادي بالإضافة إلى التغيرات الناجمة عن التغييرات الإجرائية الحكومية المتعلقة بالتشريعات الضريبية، ويفترض هذا المؤشر تدفقي الإيراد الضريبي والناتج المحلي الإجمالي باتجاه واحد فتكون المرونة الدخلية موجبة الإشارة دائماً، لكن هذه القاعدة لاتصح دائماً فقد يتحرك كل من الناتج المحلي الإجمالي والإيراد الضريبي باتجاهين متعاكسين فتصبح المرونة سالبة إذ قد يزداد الناتج المحلي الإجمالي وتنخفض الضرائب أو بالعكس، ومن ثم فقد تكون المرونة عالية (أكبر من 1) من حيث قيمتها المطلقة ولكنها قد تعني انخفاض النسبة الضريبية في مرحلة لاحقة وذلك حينما ينخفض الإيراد الضريبي بنسبة أكبر من نسبة الزيادة في الناتج المحلي الإجمالي، وقد تكون المرونة الدخلية منخفضة (أقل من 1 من حيث قيمتها المطلقة) ولكنها قد تعني ارتفاع النسبة الضريبية في مرحلة لاحقة وذلك حينما يزداد الإيراد الضريبي بنسبة معينة مع انخفاض في الناتج المحلي الإجمالي بنسبة أكبر (23).

وسيتيم أولاً قياس المرونة الدخلية لإجمالي الإيرادات الضريبية واعتماداً على جدول (2-8). ولقياس المرونة الدخلية لإجمالي الإيرادات الضريبية سنفترض العلاقة الأسية الآتية (24):

$$T = AY^{\beta}$$

T : إجمالي الإيرادات الضريبية.

A : ثابت.

B : المرونة الدخلية لأجمالي الإيرادات الضريبية.

Y : الناتج (الدخل) المحلي الإجمالي بسعر السوق.

| المدة            | Len A               | B                | R2    | F      | D.W   |
|------------------|---------------------|------------------|-------|--------|-------|
| (2011-1995)<br>t | 5.764-<br>(0.795-)  | 1.043<br>(2.561) | 0.422 | 6.558  | 1.556 |
| (2002-1995)<br>t | 11.322-<br>(0.491-) | 1.370<br>(1.029) | 0.209 | 1.059  | 1.391 |
| (2011-2003)<br>t | 19.972-<br>(2.553-) | 1.810<br>(4.242) | 0.857 | 17.995 | 2.491 |

(22) منيس اسعد عبد الملك، "الضغط الضريبي والطاقة الضريبية"، مجلة المالية، وزارة المالية، العدد الثالث، بغداد، 1977، ص 36.

(23) انظر التفاصيل في :

- منذر عبد القادر الشبلي، "دراسة في تقويم الاداء الضريبي في الدول النامية"، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 1997، ص ص 70-73.

(24) خليل حماد، "الهيكل الضريبي بالأردن: 1967-1986: العبء الضريبي والضغط الضريبي والطاقة الضريبية"، أبحاث اليرموك، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد (5)، العدد (2)، أربد، 1989، ص 54.

المصدر: الجدول من عمل الباحث اعتمادا على جدول (2-8)، وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS تم تقدير معلمات النموذج.

وبعد تقدير الدالة أعلاه للمدة (1995-2011)، وبعد حل مشكلة الارتباط الذاتي للدوال التي تحتاج لحلها، يتضح من معامل المرونة (B) المحتسب في النموذج السابق والتي كانت (1.043)، أن الهيكل الضريبي في مدة الدراسة كان احادي المرونة، وبحيث يستجيب للتغيرات في الناتج المحلي الإجمالي. وهذا يشير إلى أن الهيكل الضريبي منتج للإيراد بشكل كبير فعال.

وعند تقدير الدالة للمدة الاولى (1995-2002)، يتضح من معامل المرونة المحتسب في النموذج السابق والتي كانت (1.370)، أن الهيكل الضريبي في مدة الدراسة الثانية كان مرنا، وبحيث يستجيب بشكل سريع للتغيرات في الناتج المحلي الإجمالي. وهذا يشير إلى أن الهيكل الضريبي منتج للإيراد بشكل كبير وفعال.

وعند تقدير الدالة للمدة الثانية (2003-2011)، يتضح من معامل المرونة المحتسب في النموذج السابق والتي كانت (1.810)، أن الهيكل الضريبي في العراق في مدة الدراسة الثالثة كان عالي المرونة، وبحيث يستجيب بشكل سريع وفعال للتغيرات في الناتج المحلي الإجمالي. وهذا يشير إلى أن الهيكل الضريبي منتج للإيراد بشكل كبير وفعال.

ان هذه النتائج قد تكون مضللة مالم نستخرج معاملات المرونة لكل سنة من سنوات الدراسة حيث يبين الجدول (2-10) أن متوسط معامل المرونة في العراق للمدة (1995-2002) بلغ (-0.06) الامر الذي يعني عدم قدرة النظام الضريبي للاستجابة للتغير الحاصل في الناتج المحلي الاجمالي أي انه نظام غير مرن.

وأن وجود الإشارة السالبة تؤثر اختلالا في العلاقة المنطقية المفترضة بين الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الاجمالي، وهذا مخالف للوضع الاقتصادي الطبيعي كما هو معروف، ويؤكد الحاجة إلى الاصلاح الضريبي لتمكين النظام الضريبي من الاستجابة للمتغيرات الاقتصادية التي تحصل بمعنى جعله نظاما مرنا.

ان اعلى قيمة لمعامل المرونة في المدة الاولى قد تحققت عام 2000 ومقدارها (0.78) أما ادنى قيمة لنفس المدة فقد تحققت عام 2002 ومقدارها (-13.32) وهي قيمة شاذة وتخالف المنطق الاقتصادي الذي يفترض وجود إشارة موجبة لمعامل المرونة.

أما المدة الثانية (2003-2011) فإن متوسط معامل المرونة بلغ (-4.74)، وكانت اعلى قيمة لمعامل المرونة قد تحققت عام 2004 ومقدارها (7.08) وادناها تلك التي تحققت عام 2009 ومقدارها (-73.86).

وتعد قيم السنوات (2003,2004,2005,2007) قيم شاذة لا تعني تزايد مرونة النظام الضريبي وانما تعكس ما ساد من اجواء بعد احداث عام 2003 واضطراب الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، اضافة للتضخم غير الحقيقي لنسب نمو الإيراد الضريبي للسنوات مابعد 2003.

يمكن تثبيت ملاحظة مفادها ان إشارة المرونة الدخلية للضرائب يمكن ان تكون سالبة في حالات مقصودة عندما تقرر الدولة اجراء خفض ضريبي شامل لسبب من الاسباب مع اشتراط ان تكون نسبة الخفض الضريبي اعلى او تساوي نسبة الزيادة في الناتج المحلي الاجمالي، لكن هذا الوضع لم يحدث في العراق طيلة المدة موضوع الدراسة.

#### جدول (2-10)

#### المرونة الدخلية للضرائب في الاقتصاد العراقي للمدة (1995-2011)

| السنة | نسبة النمو في الإيراد الضريبي % | نسبة النمو في الناتج المحلي الاجمالي | المرونة الدخلية للضرائب 2/1 |
|-------|---------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------|
| 1995  |                                 |                                      |                             |
| 1996  | 17.46                           | 2.91-                                | 6-                          |
| 1997  | 102.52                          | 132.17                               | 0.78                        |
| 1998  | 62.21                           | 13.47                                | 4.62                        |
| 1999  | 61.51                           | 101.24                               | 0.61                        |
| 2000  | 35.68                           | 45.7                                 | 0.78                        |
| 2001  | 20.18                           | 17.72-                               | 1.14-                       |
| 2002  | 9.46                            | 0.71-                                | 13.32-                      |
| 2003  | 95.1-                           | 27.88-                               | 3.41                        |
| 2004  | 439.91                          | 62.1                                 | 7.08                        |
| 2005  | 201.84                          | 33.45                                | 6.03                        |
| 2006  | 26.09                           | 79.52                                | 0.33                        |
| 2007  | 86.8                            | 4.4                                  | 19.73                       |
| 2008  | 7.06-                           | 10.11                                | 0.7-                        |
| 2009  | 81.25                           | 1.1-                                 | 73.86-                      |
| 2010  | 1.48                            | 22.19                                | 0.07                        |
| 2011  | 25.23-                          | 32.39                                | 0.78-                       |

|       |  |           |
|-------|--|-----------|
| -0.06 |  | 2002-1995 |
| 4.74- |  | 2011-2003 |
| 3.44- |  | 2011-1995 |

المصدر:

- عمود (1) و (2) استنادا لجدول (2-8)، ومن عمل الباحث.
- عمود (3) من عمل الباحث.

## الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات

- 1- قصور النظام الضريبي في العراق وعدم قدرته على الاستجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وضعف كفاءة الادارة الضريبية وتخلف الأساليب التي تعتمد في عملية التحاسب الضريبي، فالواقع الضريبي في العراق متدني ولا يتسم بالمرونة والعدالة والشفافية ولا يتطابق مع مواصفات النظام الضريبي الجيد.
- 2- اتساع دائرة الإعفاءات الضريبية مما يشكل هدراً في الموارد الضريبية في ظل عدم وجود جهة قادرة على تقويم مدى فاعلية الإعفاءات وجدواها.
- 3- عدم قدرة النظام الضريبي على الوصول إلى النشاط غير المنظم الذي يشكل نسبة هامة من اجمالي الأنشطة الاقتصادية.
- 4- سيطرة الضرائب غير المباشرة مما يضعف من قاعدة العدالة ويحمل أصحاب الدخل المحدودة أعباء اضافية، إذ إن هذه الضرائب لا تحتاج إلى كفاءة عالية في الإدارة والتحصيل مثل تلك التي تتطلبها الضرائب المباشرة.
- 5- ضعف الدعم السياسي المقدم للادارة الضريبية بسبب النظرة التي تركز على ثانوية دور النظام الضريبي التمويلي نظراً لوفرة الإيرادات النفطية وسيطرتها على هيكل إيرادات الدولة.
- 6- ترسخ النظرة السلبية المتوارثة والمتراكمة عبر الزمن للضريبة والتي ساهمت في عدم إيجاد قبول نفسي واجتماعي لفكرة الضريبة كما ربطت بين مفاهيم الفساد المالي والبيئة الضريبية.
- 7- بلغ متوسط نسب الضرائب الكمركية إلى الإيرادات العامة لما بعد عام 2003 ما مقداره (0.60%) وهي نسبة منخفضة وبالتالي فان الوظيفة الحمائية للضريبة متدنية جداً. وفي ضوء الاستنتاجات السابقة والمتعلقة بفرضية الدراسة:

تقبل فرضية الدراسة لتحقيقها، لان التحليل النظري والعملية اثبت "ان النظام الضريبي في العراق متدني ولا يتطابق مع مواصفات النظام الضريبي الجيد، حيث يتسم بالقصور وضعف القدرة على الاستجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وضعف كفاءة ادراة الضريبة، وتخلف أساليبه التي يعتمد في عملية التحاسب الضريبي، فضلاً عن تدني مرونته الضريبية وعدالته وشفافيته".

### ثانياً: التوصيات

- 1- يجب تقديم الضريبة للمجتمع كمفهوم يرتبط بقضية التضامن الاجتماعي، فهي ليست مجرد جباية أموال مفروضة بقوة القانون، بمعنى نقل الضريبة من فكرة الجباية المجردة الى فكرة المواطنة، ويمكن في هذا الإطار التركيز على إن المقابل غير المباشر للضريبة لا يقتصر على خدمات محسوسة للمواطن وإنما يتعداها إلى مضمون اشمل يتعلق بالتضامن الاجتماعي.
- 2- يمكن الاسهام في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية وزيادة نسبة اسهامها في الإيرادات العامة وسيكون ذلك عن طريق مكافحة التهرب الضريبي واتخاذ الإجراءات اللازمة وفرض العقوبات القانونية بحق المتهربين ضريبيا ومحاولة تبسيط وتوضيح القوانين الضريبية وجعلها متماز بالشفافية والمرونة كي تكون واضحة لدى المواطنين واستحداث ضرائب جديدة مثل ضريبة القيمة المضافة التي لم تفرض من قبل، وعدم المغالاة في فرض الضرائب بأسعار عالية مما يشجع على التهرب والمحاولة وفرض الضرائب بأسعار معقولة تناسب مع حجم الوعاء المفروضة عليه، وإعادة العمل ببعض أنواع الضرائب الملغاة ومحاولة تفعيلها مثل ضريبة التركات وضريبة الأرض الزراعية.
- 3- يجب دعم موظفي السلطة المالية في العراق أسوة بدول كثيرة تمنح ميزات مادية ومعنوية لهؤلاء الموظفين.
- 4- إجراء تغييرات في الهيكل الضريبي لجعله أكثر مرونة وأكثر استجابة وأكثر قدرة على تحقيق الأهداف كما بينا.
- 5- اعتماد الضرائب البينية بهدف تحسين وحماية البيئة والحد من التلوث لانعكاس ذلك ايجابيا على الصحة العامة مستقبلا.
- 6- تفعيل الدور المالي للنظام الضريبي من خلال توسيع القاعدة واعتماد معدلات ضريبية معتدلة.

7- صحيح إن الاقتصاد العراقي يتمتع بوفرة موارده الطبيعية إلا انه يتميز بعدم تنوع مصادر إيراداته مما يجعله عرضة إلى التقلبات والأزمات لذا يجب محاولة تقليل اعتماد الموازنة العراقية على إيرادات النفط وبالمقابل تنويع إيراداتها عن طريق زيادة الإيرادات الضريبية وتفعيلها في الاقتصاد لأن النفط مورد ناضب ويجب المحافظة عليه للأجيال اللاحقة.

8- ضرورة أن تتم عملية الإصلاح في جميع حلقات النظام الضريبي من إدارة ضريبية، تشريع ضريبي، الوعي الضريبي على مستوى المكلفين والإدارة لأن الإصلاح في إحدى الحلقات سوف يعمل على تكملة وتحقيق الإصلاح في الحلقات الأخرى وبذلك نضمن عملية نجاح الإصلاح الضريبي.

9- ضرورة العمل على تنويع القطاعات المكونة للناتج المحلي الإجمالي والاهتمام بالقطاع الزراعي والقطاع الصناعي وتقديم الدعم لها بمختلف أنواعه وتشجيع ومؤازرة القطاع الخاص في العراق بما يسهم ذلك في توسيع حجم الوعاء الضريبي ومن ثم زيادة المتأتى من الإيرادات الضريبية.

## المصادر

- 1- ريتشارد موسجراف، بيجي موسجراف، المالية العامة في النظرية والتطبيق، ترجمة: محمد حمدي السباخي، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض، 1992.
- 2- حمدي أحمد العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، ج1، ط1، الدار المصرية اللبنانية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1993.
- 3- حامد دراز، دراسات في السياسات المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1988.
- 4- حكمت الحارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، دار وهذان للطباعة والادوات الكتابية، القاهرة، 1973.
- 5- خيرى مصطفى كنانة، اتجاهات الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة عليها، ط1، طباعه مكتبه الشباب، عمان، 1997.
- 6- محمد أبو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبيها، ط1، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن، 1996.
- 7- عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، 1973.
- 8- عبد الجبار عبود الحلفي، "الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد العراقي"، مجلة دراسات اقتصادية، بيت الحكمة، العدد 19، لسنة 2007.
- 9- حسين جواد، "أفاق السياسة الضريبية"، جريدة المنارة (2007\4\6).
- 10- اكرام عبد العزيز عبد الوهاب، "الإصلاح المالي في بلدان مختارة مع الإشارة الى العراق"، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2001.
- 11- ناجحة عباس علي ومحمد عباس أحمد، "الاعفاءات الضريبية والاستثمار"، موقع جريدة صوت البصرة الالكترونية، 2011/10/20.
- http://www.tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=2
- 12- عبد المنعم فوزي، مالية الدولة والهيئات المحلية، مطبعة المعارف منشأة الاسكندرية، 1994.
- 13- عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2008.
- 14- بان عبد القادر أوصالح، الضرائب الكمركية في العراق والآثار المترتبة عليها، مكتبة السنهوري للنشر، بغداد، 2001.
- 15- أمر سلطة الائتلاف المؤقتة / إعادة اعمار العراق، المصدر / الوقائع العراقية عدد 3980 في 2004/1/3 المادة 1.
- 16- هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، ط3، مطبعة سلمان الاعظمي، بغداد، 1968.
- 17- جبار محمد علي الكعبي، التشريعات الضريبية في العراق، ط1، دار السجاد للطباعة، بغداد، 1998.
- 18- ابتسام علي حسين العزاوي، "تحليل اثر العوامل الاقتصادية على الطاقة الضريبية وقياسه في الاقتصاد العراقي للمدة من 1985-1995، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، 2002.
- 19- هدى العزاوي، "دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق"، جمهورية العراق، وزارة المالية / الهيئة العامة للضرائب، المؤتمر العلمي الضريبي الأول للفترة 2001/10/18-17، الجزء الأول محور السياسة الضريبية والمحاسبة الضريبية.
- 20- منيس اسعد عبد الملك، "الضغط الضريبي والطاقة الضريبية"، مجلة المالية، وزارة المالية، العدد الثالث، بغداد، 1977.
- 21- منذر عبد القادر الشيلخي، "دراسة في تقويم الاداء الضريبي في الدول النامية"، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 1997.

22- خليل حماد، "الهيكل الضريبي بالأردن: 1967-1986: العبء الضريبي والضغط الضريبي والطاقة الضريبية"، أبحاث اليرموك، سلسلة العلوم الإنسانية و الاجتماعية، المجلد (5)، العدد (2)، أريد ، 1989.

.....  
.....  
.....