



المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية  
Iraqi Journal For  
Economic Sciences



PISSN : 1812-8742

EISSNE : 2791-092X

Arcif : 0.37

**Analysis of the role of tax collection employees' efficiency in increasing tax revenue (Case study of the General Tax Authority in the Kurdistan Region-Iraq for the year 2024)**

**تحليل دور كفاءة موظفي جباية الضرائب على زيادة الحصيلة الضريبية: دراسة حالة الهيئة العامة للضرائب في اقليم كردستان-العراق لعام 2024**

م.م. ديلان فؤاد كريم شيرواني  
Dilan Fouad Kareem Sherwani  
dilan.kareem@epu.edu.iq  
كلية التقنية الادارية/ جامعة اربيل التقنية

أ.م.د. هةزار طلعت ابو بكر بلباس  
Hazhar Talaat Abubaker Blbas  
hazhar.abubaker@su.edu.krd  
كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة صلاح الدين

أ.م.د. عامر عبدالله مجيد الشبخاني  
Amer Abdulla Majid Al-Shexani  
Amer.majid@epu.edu.iq  
كلية التقنية الادارية/ جامعة اربيل التقنية

م.م. ديلان صلاح ابراهيم  
Dilan Salah Ibrahim  
dilan.ibrahim@epu.edu.iq  
كلية التقنية الادارية/ جامعة اربيل التقنية

**Abstract:**

The study aims to know the efficiency of tax collection employees and their role in increasing tax revenue, and thus knowing the tax awareness of taxpayers and encouraging them to stay away from tax evasion because of its impact on increasing tax revenue, which would lead to increasing the government's financial capacity at a time when it is suffering from a major crisis in financial resources during the last ten years. The researchers reviewed the literature related to the research topic, which helped in developing the theoretical framework for this research. In addition to the literature on the topic, the researchers relied on many previous studies in their research. The study was applied to a sample of (50) respondents, through a questionnaire consisting of (38) paragraphs distributed over four axes. The researcher used the statistical package program (SPSS) to analyze the data. The study came out with a set of conclusions for the study, including:

1. The relationship between the tax administration, tax employees and taxpayers is reciprocal, as the researchers concluded that there is mutual trust and respect, and the tax administration worked to gain the trust and respect of taxpayers.
2. The lack of sufficient tax awareness among both taxpayers and assessment officers had a negative impact on collection and collection.

After all that, the researcher came out with recommendations, the most prominent of which was giving tax employees the right to view the records of taxpayers' books and files and their private documents. To be able to estimate the tax accurately and discover any violations that may occur in order to eliminate the phenomenon of tax evasion. These recommendations and other recommendations that were referred to in this study, the researcher believes that they have an effective impact in developing the relationship between taxpayers and tax administration employees, which will have a positive impact on collection and collection.

**Keywords:** Tax collection employees, tax revenue, General Tax Authority.

### المستخلص:

تهدف الدراسة الى معرفة مدى كفاءة موظفي جباية الضرائب ودوره في زيادة الحصيلة الضريبية وبالتالي معرفة الوعي الضريبي للمكلفين وتشجيعهم بالابتعاد عن التهرب الضريبي لما له تأثير في زيادة الحصيلة الضريبية والذي من شأنه يؤدي الى زيادة القدرة المالية الحكومية في الوقت الذي يعاني من ازمة كبيرة في الموارد المالية خلال عشرة سنوات الاخيرة. وقد قام الباحثون بمراجعة الأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث، والتي ساعدت في وضع الإطار النظري لهذا البحث، كما ان الباحثون اعتمدوا في بحثهما هذا بالإضافة الى الأدبيات الخاصة بالموضوع على العديد من الدراسات السابقة، وقد طبقت الدراسة على عينة بلغ حجمها (50) مستجيب، وذلك من خلال استبانة تكونت من (38) فقرة موزعة على اربعة محاور وقد استخدم الباحث برنامج الرزم الاحصائية (SPSS) لتحليل البيانات. وقد خرجت الدراسة بمجموعة من الاستنتاجات للدراسة منها:

1. ان العلاقة بين الإدارة الضريبية وموظفي الضرائب ودافعي الضرائب تبادلية، بحيث توصل الباحثين بان هناك ثقة واحترام متبادل، وعملت الإدارة الضريبية في كسب ثقة واحترام دافعي الضرائب.
  2. عدم توافر التوعية الضريبية الكافية بين صفوف كل من المكلفين ومأموري التقدير، اثر سلبي على التحصيل والجباية وبعد كل ذلك خرج الباحث بتوصيات كان من أبرزها اعطاء موظفي الضرائب حق الاطلاع على سجلات دفاتر وملفات المكلفين ووثائقهم الخاصة ليتمكنوا من تقدير الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من ظاهرة تهرب الضريبة. هذه التوصيات وغيرها من التوصيات التي تم الإشارة إليها في هذه الدراسة، يعتقد الباحث ان لها اثر فعال في تطوير العلاقة بين المكلفين وموظفي الادارة الضريبية، مما ينعكس أثره إيجابا على التحصيل والجباية.
- الكلمات المفتاحية:** موظفي جباية الضرائب، الحصيلة الضريبية، الهيئة العامة للضرائب.

### المقدمة:

تعد الضرائب من اهم ايرادات الدولة وللضرائب دور كبير وهام في شتى مناحي الحياة وبالتحديد اقتصاديا واجتماعيا وتعتمد عليها الحكومات لتقديم الخدمات العامة من شان ذلك استمرار وتقديم الاحتياجات الاساسية من قبل الدولة لمواطنيها، لذلك فان جميع الدول في العالم تتخذها اداة مهمة لأنها تشكل جزءاً كبيراً من مجموع ايرادات هذه الدول ومن ثم يتطلب ذلك عالية في اداء موظفي الدوائر الضريبية لتحصيل الموارد المالية وإعادة ضخها في الاقتصاد الامر الذي يؤدي الى التنمية والنهوض بالاقتصاد الدولة. ومن هنا يجب خلق آلية جديدة من أجل تطوير كفاءة وفاعلية اداء الموظف في الدوائر الضريبية وتنمية المهارات الادارية والتنظيمية، والعمل على تقييم دوري للموظفين وتدريبهم وتطويرهم ضمن أسس حديثة ومتطورة تضمن نجاح اداء الإدارة التدريبية للقيام بدورها بنجاح، واستخدام الية التفاوض الحديثه بين موظف الضريبة والمكلف وخلق قنوات اتصال فعالة بينهم حيث تسعى الدولة دائماً الى تحسين العلاقة بين المكلفين من جهة ومن جهة اخرى موظفي الادارة الضريبية، فالموارد البشرية تعني باختصار الطريقة المثلى لاستغلال للعنصر البشري المتوفر والمتوقع وكفاءته، وتوقف كفاءة المنظمة ونجاحها في مدى تحقيق اهدافها. وعلى الرغم من وجود الكوادر الدوائر الضريبية في اقليم كردستان الذين كانوا يعملون في إدارة الإيرادات العامة إلا أنهم لم يتمتعوا بالكفاءة الفنية اللازمة لإدارة الامور بالشكل الصحيح فعلى الرغم من التطور الحاصل في إدارة الإيرادات العامة إلا أنه لا يعني أن الجهاز الاداري يملك الكفاءة اللازمة، فالزيادة والتطور في حجم الإيرادات العامة شرطاً للحكم على مدى كفاءة الجهاز الإداري، ولكنه ليس الشرط الوحيد، فإدارة الإيرادات العامة لا تقوم بواجبها على أحسن وجه وخاصة بتوعية المواطنين من ناحية دفع الضريبة، وجعلهم يشعرون بأن الضرائب هي

واجب وطني ولم تنجح في تغيير وجهة نظر المواطن للضريبة، فالمواطن في اقليم كردستان تعرضت الى الصدمة المزدوجة والصدمة الثلاثية الابعاد خلال السنوات من 2014 الى يومنا هذا فقد تعرضت وبشتى الوسائل الى الضغوطات المالية وادت ذلك الى عدم الالتزام بقواعد الضريبة المفروضة عليه وبالتالي زيادة التهرب الضريبي، وقد زاد من انتشار حالة التهرب الضريبي بسبب النظرة السلبية عند الافراد اتجاه الضريبة أما لعدم وعي أو لعدم رضا عن أداء السلطات في اقليم أو بسبب زيادة وتنوع الضريبة والتي وصلت الى اكثر من (450) نوع، لذا لا بد من زيادة كفاءة القائمين على الادارات كافة المتعلقة بالضريبة وتأهيلها، لتصل إلى كافة المشتغلين وفرض العقوبات على المتهربين، والعمل على سن قانون جديد بخصوص الضريبة يراعي ظروف وخصوصية المكلفين بدفع الضرائب. وعليه نلاحظ ان موضوع العلاقة ما بين المكلف من جهة وموظفي الدوائر الضريبية من جهة اخرى يحظى بأهمية لما لهذه العلاقة من تأثير على العملية الضريبية برمتها، ولما كانت هذه العلاقة خاصة قابلة للتأثر بالعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومن هنا يرى الباحثون ضرورة تناول كفاءة موظفي جباية الضرائب في الحد من مكافحة التهرب الضريبي ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية.

### 1. منهجية البحث

**اولاً: مشكلة البحث:** تتضمن مشكلة البحث في عدم الاهتمام بتقييم كفاءة موظفي جباية الضرائب من قبل الهيئة العامة للضرائب والتي قد تؤدي الى عرقلة عملية جبايته، وتتجسد مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

1. هل تمتلك الهيئة العامة للضرائب نظام لتقييم كفاءة موظفي جباية الضرائب.
2. هل تتأثر عملية الجباية الضريبية بظاهرة التهرب الضريبي.
3. هل تمتلك المكلف الواعي الضريبي.
4. هل هناك فجوة ضريبية بين الجباية الضريبية المخططة والجباية الضريبية الفعلية.
5. هل ان موظفي الجباية الضريبية لديهم الصلاحية بتفتيش القوائم المالية لكل المؤسسات الخاصة.

**ثانياً: أهمية البحث:** تكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة تنبع من أهمية الدور الذي يلعبه موظفي الدوائر الضريبية وأثر ذلك على زيادة التحصيل والجباية، حيث ان تحليل هذا الدور ومدى تأثيرها على مستوى المبالغ الضريبية المحصلة، وتدارك ومعالجة القضايا التي تؤثر سلباً على هذا الدور لموظفي الجباية، من شأنه ان يؤدي الى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، وبالتالي رفق الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، كما وتكتسب الدراسة أهميتها من خلال أن تقييم التحصيلات الضريبية وبشكل مستمر يحدد الانحرافات ويساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية والتي من شأنها أن تعمل على تحديد مسار أداء عمل موظفي الهيئة العامة للضرائب ورفع كفاءة أدائها مما يسهم في زيادة الحصيلة. إضافة الى ذلك من المنتظر ان تتمخض هذه الدراسة عن مجموعة من التوصيات التي تهم الباحثين والمسؤولين في مصلحة الضرائب بوجه عام، وذلك في ضوء النتائج التي سيتم التوصل إليها.

**ثالثاً: هدف البحث:** يسعى البحث الى معرفة مدى كفاءة موظفي جباية الضرائب وتقييمه ودوره في زيادة الحصيلة الضريبية، وبالتالي معرفة دوره في زيادة الوعي الضريبي وتشجيع المكلفين بالابتعاد عن التهرب.

**رابعاً: فرضية البحث:** يفترض البحث بوجود كفاءة فعالة لموظفي جباية الضرائب في زيادة الحصيلة الضريبية وبالتالي في زيادة القدرة المالية لحكومة اقليم كردستان - العراق المدة الرمنية للدراسة.

**خامساً: اسلوب البحث:** ستعتمد هذه الدراسة اسلوب التحليل الوصفي، الذي يقوم على تحليل ووصف الظاهرة كما هي دون تدخل الباحثون وربطهما بالإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة ذات العلاقة.

**سادساً: الاطار الزماني والمكاني:** يمكن تعميم نتائج هذه الدراسة في ضوء:

- ❖ عينة البحث وقد تمثلت بجميع، المكلفين (الأفراد)، وعدد المخمنيين، وعدد تقديري العام وعدد جباية دائرة الهيئة العامة للضرائب في محافظة اربيل، ومدى تمثيلها لمجتمع الدراسة الأصلي.
- ❖ شملت السنة 2024م كإطار زمني للبحث
- ❖ يتكون البحث من متغير مستقل.

## 2. الدراسات السابقة،

### اولاً، الدراسات باللغة العربية

1. دراسة عبدالغفور 2008م بعنوان (العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية). تناولت هذه الدراسة طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك من خلال التعرف على حقوق والتزامات كل منهما وأثر ذلك على مستوى التحصيل والجباية. تمثلت مشكلة الدراسة في المصاعب التي تواجه الضرائب بسبب ارتفاع معدلات وأسعار الضرائب، وتعدد الضرائب المفروضة وتنوعها، وعدم الشفافية في الإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية بشكل عام، وضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً، سواء من حيث التأهيل والتدريب والخبرات، وضعف الإعلام الضريبي وغياب الثقافة الضريبية. وتوصلت الدراسة إلى ضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني بتعديل الشرائح الضريبية المنصوص عليها بشكل يتلائم ويتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلفين وتعزيز الثقة مع الإدارة.

2. دراسة شببطة 2006م بعنوان (حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين) وهي دراسة تحليلية استهدفت معالجة موضوع التوازن بين الإدارة الضريبية والمكلفين بشمولية وتفصيل بشكل يمكن الإدارة الضريبية والمكلفين من الإحاطة بالموضوع من جميع جوانبه، وقد خلص الباحث إلى أن التوازن المفترض وجوده بين سلطات الإدارة الضريبية، و ضمانات المكلفين ليس متحققاً على أرض الواقع، وأن الإدارة الضريبية تتمتع بالنصيب الأكبر من الامتيازات، بمقابل الطرف الأضعف وهو المكلف، الأمر الذي يؤدي إلى اختلال التوازن بينهما، وأشار أيضاً إلى أن قناعة مأمور التقدير الذاتية تعتبر ثغرة إدارية، وأشار كذلك إلى أن هناك ثغرات قانونية تتعلق بوفرة الحصيلة وحصصة الفئات المتدنية من الضريبة، وأوصى بناء على ذلك بضرورة إعادة النظر في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، بهدف إدخال المزيد من النصوص المرنة التي تسهل فهم القانون، وتطبيقه تطبيقاً عادلاً تكفله النصوص الواضحة المرنة، كما أوصى الباحث بضرورة إرساء قواعد العدالة وتنفيذها ووضع رقابة فعالة تحفظ استقلالية القضاء و قدسيته من أجل حماية حقوق المكلف.

3. دراسة عبد الغفور 2008م بعنوان (العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية من خلال تحديد حقوق وواجبات كل منهما وأثر هذه العلاقة على مستوى المدفوعات الضريبية قامت الباحث بمسح الأدبيات ذات الصلة التي ساعدت في وضع الأطار النظري للدراسة، بالإضافة إلى العديد من اللقاءات الفردية مع الأشخاص المعنيين مثل المقيمين وموظفي دائرة الضرائب والمحاسبين .. الخ أجريت الدراسة على عينة قوامها (500) مبحوث تم اختيارهم بطريقة الطبقات من خلال استبيان مكون من (30) فقرة موزعة على خمسة مجالات. تم استخدام حزمة (SPSS) لتحليل البيانات التي تم جمعها. وقد أوضحت الدراسة النتائج الهامة التالية على مستوى الفقرات والمجالات والمتغيرات وأوضحت أن هناك عوامل لها تأثير إيجابي وأخرى لها تأثير سلبي على تحصيل الضرائب. ومن بين تلك التي أثرت إيجابياً رفض مقيمي الضرائب بسبب الضغوط الاجتماعية

وانصاف المكلف من خلال الخصومات الواردة في قانون الضرائب، بالإضافة إلى تنظيم العلاقة بين دافعي الضرائب وإدارة الضرائب من خلال حزمة الحوافز والجزاءات الواردة في قانون الضرائب. أهم الفقرات التي أثرت سلباً على جباية الضرائب هي إهمال قانون الضريبة لقواعد العدالة لدافعي الضرائب، وغي المقدر القانوني بحقيقة وظروف عمل دافعي الضرائب، بالإضافة إلى عدم وضوح وتكتم بعض مواد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. أوضحت الدراسة أن تحديد انخفاض الحقوق والالتزامات لدافعي الضرائب وإدارة الضرائب أثر إيجابياً على العلاقة بين إدارة الضرائب ودافعي الضرائب وبشكل متواصل على تحصيل الضرائب.

### ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية

أولاً/ دراسة سيمون جيمس، كينتون الاي 2004 م بعنوان (الالتزام الضريبي، التقدير الذاتي والإدارة الضريبية) حيث هدفت هذه الدراسة الى تعريف معنى التقدير الذاتي وكذلك وصف هدف الالتزام الضريبي واهم العوامل التي تؤثر على رغبة دافعي الضرائب للالتزام والامتثال للنظام الضريبي. وأظهرت هذه الدراسة ان هناك طريقتين لفرض الالتزام الضريبي وهما الطريقة الاقتصادية والطريقة السلوكية (الأخلاقية) يتم استخدامها لتشجيع المكلفين للالتزام بدفع الضرائب، وخرجت هذه الدراسة الى توصية بان المساواة والتشدد في فرض العقوبات تقلل رغبة المواطنين بالالتزام، وبالتالي يعتبرونه نظاماً غير عادل، وعليه يجب الموازنة بين تشجيع المواطنين على الالتزام وبين الردع القاسي لعدم الالتزام وخلص الباحث بان هناك الكثير لدراسته عن حوافز دافعي الضرائب وكيف يتأثرون بسياسات الالتزام المختلفة، وطالما أن بيئة دافعي الضرائب تتغير فان البحوث عن سلوك دافعي الضرائب سوف تستمر.

ثانياً/ دراسة صندوق النقد الدولي 2002م بعنوان (إصلاح الإدارة الضريبية في شرق آسيا) حيث هدفت هذه الدراسة الى بحث أهم التحديات التي واجهت الإدارة الضريبية في الصين، وتوضيح أهم المساهمات التي قدمتها لحل المشاكل الجادة في الصين ومن ثم تبين أفضل الطرق التي يمكن استخدامها لمواجهة التحديات والصعوبات التي تلاقيها الإدارة الضريبية في الصين حيث أوضحت ان هناك تحديات واجهت الإدارة الضريبية في الصين منها الزيادة السريعة في أعداد دافعي الضرائب وتحول هيكل الانتاج، إضافة الى واقع العلاقة بين دافعي الضرائب والإدارة الضريبية، عدا عن القوانين المطبقة التي أصبحت غير ملائمة لاقتصاد السوق المعدل أضف الى ذلك المساحة الشاسعة للبلاد وقد كان لهذه العقبات اثر ملحوظ في انخفاض نسبة الإيرادات الضريبية الى إجمالي الناتج المحلي ويقابله ازدياد عدم الالتزام بين دافعي الضرائب وانخفاض إنتاجية موظفي الضرائب. وقد أظهرت الدراسة بان الصين عملت على معالجة هذه المعوقات وذلك من خلال إعادة تصميم وتسهيل النظام الضريبي، حيث قامت بإدخال طريقة جديدة للضرائب وعملت على تحديث نظام إدارة الضرائب من خلال إجراءات منظمة وميسرة وكذلك عملت على تعزيز فهم واقع الضرائب من خلال نشر التوعية الضريبية وتحقيق العدالة، وقد استفادت الصين حسب ما أظهرته هذه الدراسة، من هذه العملية حيث خرجت بمجموعة من النتائج الهامة، مثل ازدياد الجباية الضريبية، وأن الإدارة الضرائب أصبحت أكثر ملاءمة مع اقتصاد السوق الحر.

### المحور الاول: الاطار النظري للدراسة:

#### اولاً: النظريات المفسرة لضبط الضرائب

1-نظرية العقد الاجتماعي(المنفعة): يطلق عليها ايضاً بنظرية العقد المالي، اذ برزت نظرية العقد الاجتماعي في القرن السابع عشر والثامن عشر لتفسير اصل نشأة الدولة وسلطتها على الافراد، اذ ذهب انصارها الى ان الشعب اصل الدولة ومصدر السلطة فيها، فلا شرعية للدولة وسلطتها ما لم تكن الارادة الحرة للجماعة هي التي تحكمها، وقد اتفق انصار هذه النظرية على ان الافراد انتقلوا من الحياة القديمة التي لا يرغبون العيش فيها الى الحياة الجديدة المنظمة بموجب العقد وانشأوا الدولة، رغم اختلافهم في حالة المجتمع قبل العقد واطراف هذا العقد والنتائج المترتبة عليه(المفرجي وناجي، 1990، 14-19).

وقد تستند هذه النظرية إلى وجود عقد ضمني بين الدولة وأفراد المجتمع يسمى هذا العقد بالعقد الاجتماعي يلزم هؤلاء الأفراد بدفع الضريبة مقابل الخدمات العامة على سبيل المثال، توفير الطاقة/الكهرباء، وشبكات الطرق/الشوارع الجيدة، والمدارس، وفرص العمل، والمستشفيات/المرافق الطبية، والأمن وما إلى ذلك التي تحقق نفعاً عاماً (Hussan, 2012, 25)، أي وفقاً لهذه النظرية الضريبة تعتبر ذلك المبلغ المدفوع مقابل الاستفادة من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة، وذلك من أجل توفير الدولة للإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة وبالعكس ذلك فإن حصيلة الإيرادات سيتأثر سلباً (وورم، 2015، 60). وقد استعار بعض فقهاء المالية العامة في منتصف القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر هذه النظرية ليفسروا بها سلطة الدولة في فرض الضرائب على مواطنيها مؤكدين أن علاقة الدولة بالمكلفين بالضريبة علاقة تعاقدية قوامها العقد الذي تم بين الأفراد والدولة على أساس قيام الأخيرة بتوفير الخدمات للمواطنين في مقابل قيامهم بدفع الضريبة التي تحتاج الدولة إليها في تغطية نفقات تلك الخدمات (العمرى، 1986، 82)، على أن كلمة فقهاء هذه النظرية لم تتفق حول طبيعة هذا العقد والمنافع المرجوة منه بل تفرقوا في مذاهب ثلاثة بين من قال بأنه عقد بيع خدمات وأخر ادعى أنه عقد تأمين وثالث وصفه بعقد الشركة وهو ما سنحاول تفصيله في المطالب الثلاثة الآتية:-

أ- أساس الضريبة عقد بيع خدمات (عقد إيجار أعمال) تحتوي هذه الفكرة الركن الأساسي لنظرية العقد المالي، فأصحاب هذا الرأي يصورون العقد المالي على أساس أنه عقد بيع خدمات، بمعنى أن الضرائب التي يدفعها الأفراد هي ثمن لخدمات التي تقدمها الدولة، بمعنى آخر أن العلاقة بين المكلف والدولة لا تختلف عن العلاقة بين البائع والمشتري، فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم كمشتريين بدفع الثمن مقابل هذه الخدمات بصورة ضرائب. وقد كان عراب هذا الاتجاه المفكر الإنكليزي آدم سميث، إذ عد الضرائب بمثابة ثمن لخدمات الدولة، حيث يرى أن تسديد ثمن الخدمات يكون وفق عقد إيجار يستأجر بمقتضاه المواطن ما تقدمه له الدولة من خدمات مقابل ما يدفعه من ضرائب (البطريق 1998، 12)، فكل فرد في الهيئة الاجتماعية يشتري من الدولة الخدمات التي تؤدي له، ويدفع ضرائب تتناسب مع ما يحصل عليه من منافع، ويقيس أصحاب هذا الرأي المنفعة بالدخل، ودعا أصحاب هذا الرأي الدولة إلى أن تتوسع في الرسوم وأن تخفض من الضرائب بحيث تقتصر على الخدمات التي لا تكون قابلة للتجزئة مثل نفقات الدفاع والقضاء (الصفار 1999، 12). ولكن يعاب عليها صعوبة تقدير قيمة الخدمات المقدمة للمواطن، خاصة وأن تلك الخدمات الأمنية غير قابلة للانقسام وهو ما يعقد سبل معرفة نصيب كل فرد منها، ومن ثم مقدار الضريبة على ذلك الفرد وانها لا تستطيع تفسير التزام الأجيال المقبلة بدفع الضرائب لتسديد أقساط القروض العامة وفوائدها التي استفادة منها الجيل الحالي أو السابق، فضلاً عن كون تطبيقها يقضي- إلى تحميل ذوي الدخل المحدود العبء الأكبر منها كونهم الأكثر استفادة من خدمات الدولة (ال صبكان، 1972، 160) ناهيك عن أنها تتناسب مع طبيعة الرسم الذي يكون بمقابل خاص وليس مع الضريبة التي تدفع دون مقابل محدد، واعتمادها الأسعار النسبية التي تبتعد عن جوهر العدالة الضريبية ولا تحقق سوى المساواة النظرية المؤدية إلى العدل الضريبي فحسب وأخيراً يمكن انتقادها بقدر تعلق الأمر بالاستثمارات الأجنبية بأنها سوف تكون طارده أو منفردة لهذه الاستثمارات إذ ما علمنا مدى الخدمات التي تقدم لهذه الاستثمارات من قبل الدولة المستقطبة لها.

ب- أساس الضريبة عقد التأمين. ينظر بعض العلماء إلى الضريبة على أنها أقساط يتمنى أن يدفعها المكلف للتأمين ضد المخاطر التي يتعرض لها بمعنى أن ما ينظم العلاقة الضريبية عقد التأمين يلتزم بموجبه المكلف بأداء قسط التأمين (الضريبة) ليضمن حماية ممتلكاته ولتأمين قيمتها كي يتسنى له الاستفادة من خدمات الأمن العام والانتفاع ببقية ممتلكاته على أفضل وجه، وقد أخذ الكثيرين من المفكرين بهذا الرأي منهم جرياردن (Girardin)، حيث وصف الضريبة بأنها "قسط تأمين يدفعه المتمكنون من أجل حماية أنفسهم ضد جميع المخاطر ذات الطبيعة التي تربكهم في حياتهم للأموال أو في انتفاعهم منها" (البدراي، 2002، 26). ومما يحسب لهذه النظرية أخذها بالأسعار التصاعدي فضلاً عن تطلبها حصول المكلف على خدمات

التأمين في مقابل دفع الضريبة وتوجيه الأنظار نحو التزام الدولة بتقديم خدمات للمواطنين في مقابل الضرائب المدفوعة لها، كما انها استطاعت تفسير التزام الاجيال اللاحقة بدفع اقساط القروض العامة وفوائدها التي يستفاد منها الجيل الحاضر. وفي الوقت ذاته يؤخذ عليها انها جعلت من الدولة شركة تأمين مع الفرق الشاسع بين كل منهما، وان عقد التأمين يتطلب قيام الخطر المؤمن ضده الالتزام المؤمن بدفع مبلغ التأمين فيما نلاحظ ان الواقع يثبت قيام الدولة بدفع مبلغ التأمين دون انتظار تحقق اي خطر بل ان الكثير من الخدمات هي وقائية بطبيعتها وليست علاجية كما هو حال مبالغ التأمين التي تدفعها شركات التأمين كما انها كسابقتها اقرب الى تفسير طبيعة الرسم والتمن العام والقروض العامة التي تكون بمقابل منها الى الضريبة التي تدفع دون مقابل محدد(عيد، 2009، 144)، كما انها تقتصر مهمة الدولة ووظيفتها على الجانب الامني الذي يتوافق مع الدور الحارس للدولة الذي كان سائداً آنذاك، فضلاً عن اثرها السلبي الكبير في الاستثمارات الاجنبية التي يكون عليها ان تتحمل العبء الاكبر من الضرائب في البلاد اذا ما علمنا الاموال الطائلة التي تملكها هذه الاستثمارات نقدية كانت او عينية

**ج-اساس الضريبة عقد الشركة:** وهنا اعتبر أصحاب هذا الرأي العقد المالي أنه عقد شركة تمارس انتاج الخدمات العامة، فالمجتمع عبارة عن شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاء، لكل منهم عمل معين يقوم به و يتحمل في سبيل هذا نفقات خاصة. إلا أنه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة، نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، أي السلطة التنفيذية تعود منفعتها على جميع الشركاء، ومن ثم ينبغي عليهم المساهمة في تمويلها، وتتمثل هذه المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم. (نبيل، 2008، 7).

كما رأى البعض الاخر انه عقد شركة على اساس الجماعة التي ينتمي اليها الفرد تشبه شركة المساهمة حيث تقوم الحكومة بمهام مجلس الادارة فيها بينما يشكل الافراد مجموع المساهمين، وبما ان وظيفة هذه الشركة هي انتاج مختلف انواع الخدمات للافراد فإن سهم الفرد هنا هو نفقة الادارة والانتاج بنسبة ما يملكه من أسهم. ولكن هذا الرأي لم يكن موفقاً لأن مفاده انتفاع الأغنياء بالخدمات العامة أكثر من الفقراء(عمر، 2018، 29) وهو أمر يتنافى مع الواقع كما أن الحياة في المجتمع قاصرة على الأغراض المادية فحسب حتى يقال وقد تم إنتقاد هذه النظرية بحجة أن المفكرين إختلفوا في تحديد طبيعة العقد، فالبعض إعتبره عقد بيع(الدولة تباع خدماتها من أمن وحماية مقابل دفع المواطنين الضرائب)، وآخرون إعتبروه عقد تأمين(أي أن الضريبة عقد تأمين يدفعه الممول إلى الدولة مقابل الأمن وحماية النظام الإجتماعي)، كما إعتبره البعض عقد شركة(أي أن الدولة شركة إنتاج كبيرة الشركاء فيها هو أفراد المجتمع يلتزمون بدفع حصصهم في الشركة عن طريق الضرائب بينما الدولة تقوم بدور مجلس الإدارة ) (BELTRAME, 1998, 12).

**د.نظرية السيادة:** مستمدة من كون الدولة بما لها من سيادة على رعاياها و اقليمها و حاجتها الى الأموال للأنفاق على وجوه المنفعة العامة كان لها من الاستعانة بضرائب تفرضها لهذه الغاية و على المواطنين ان يدفعوا الضرائب بأعتبارهم يقيمون على اراضي الدولة أو باعتبارهم من رعاياها اذا تجاوزت الضريبة اقليم الدولة و تتمتع الدولة بسلطات لا تتوفر للأفراد مثل الامتيازات التي تخولها فرص الضرائب متى شاءت و بالنسب التي تراها ملائمة.

(مع التقيد بالإحكام القانونية من جهة و عدم المساس بالأقتصاد و بشكل ضار) كما تتمتع بامتيازات في تحصيل الضرائب المترتبة عليه الى غير ذلك من مظاهر سيادة الدول على اراضيها وعلى رعاياها(زكرياء والعربي، 2021، 10).

**هـ. نظرية التضامن الاجتماعي:** نظرية التضامن الاجتماعي نظرية حديثة لكن اسسها بعيدة بعد بداية تكون الأسرة و القبيلة ثم المدينة و بعدها الدولة. ففي الأسرة يقوم النظام اذا كان بالأمكان القول بوجود نظام ولو طبيعي او حرفي على ان يقوم افراد الأسرة بالخدمات موزعه عليه حسب مقدرة كل منه و كذلك توزعت الأدوار في المدينة ثم الدولة(شمس الدين، سنة نشر 38). اذ ترى هذه النظرية أن الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية و واجب الدولة في المجتمعات الحديثة هو القيام باشباع الحاجات العامة للأفراد و المحافظة على الأمن، والدولة تتكبد نفقات باهضة من أجل القيام بالأعباء العامة الملقاة على عاتقها والناجئة من جراء

تدخل الدولة في مختلف الأنشطة الاجتماعية والإقتصادية منها، وبما أن هذه الأعباء تحقق الصالح العام للأفراد وتعود عليهم بالنفع العام كان لابد من تتضافر الجهود في تحمل نفقات هذه الأعباء على أساس التضامن الاجتماعي بين الأفراد (خلاصي، 2014، 259). من خلال ماسبق، نرى أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل المبرر القانوني الذي تستند عليه الدولة في فرض الضرائب، وقد ترتبت نتائج على فكرة التضامن الاجتماعي من أهمها ما يأتي (Hassan, 2012, 31):

1. ارتباط فرض الضريبة بمظاهر سلطة الدولة وسيادتها عندما تستقل بمالها من سلطات بفرض الضرائب وتحديد قواعدها الفنية دون ان يكون ذلك محل للتفاوض بينها وبين المكلفين لذا فهي تفرض وتحصل جبراً وبشكل نهائي دون أي مقابل مباشر .

2. عمومية الضريبة حيث لاتعفى منها طبقة اجتماعية على اساس اجتماعي مميز فالضريبة مفروضة على جميع المكلفين من المواطنين وغير المواطنين ممن تقوم بينهم وبين الدولة الرابطة القانونية التي تبرر غرض فرض الضريبة.

3. يمكن تبرير فرض الضريبة على اشخاص لا يستفيدون من الخدمات العامة التي تقوم الدولة بتمويلها من إيرادات الضرائب كالأشخاص المقيمين في الخارج وتفرض عليهم الضريبة، وفي المقابل يعفى أكثر الاشخاص إستفادة من الضريبة وهم الفقراء .

4. فعالية دور موظفي ادارة الضرائب في زيادة الإيرادات الضريبية على الرغم من وجود قدر كبيراً من الدراسات حول التدابير الإدارية والامتثال وتأثيرها على الإيرادات الضريبية، إلا أن هناك محاولات قليلة لقياس هذا التأثير، ربما بسبب عدم توفر أداة مناسبة لتقليص التأثير . استخدم داس - جوبتا ولاهيري وموكيرجي (1995) بيانات عامة عن ضريبة الدخل في الهند لفحص تأثير فعال لعدد قليل من المتغيرات منها دور موظفي ادارة الضرائب على الإيرادات الضريبية . أما مؤشرات التنفيذ الأخرى، مثل التفتيش والمصادرة، فكان لها تأثيرات غير فعالة على الإيرادات الضريبية . ونادراً ما توجد دراسات تقيس تأثير موظفي ادارة الضرائب على الإيرادات الضريبية. إن إحدى الدراسات التي رصدت تأثير إصلاح موظفي ادارة الضرائب على نمو حصيلة ضريبة القيمة المضافة لجميع الولايات في البرازيل و تلك التي أجرتها (Pinhanez). (2008) وقد شملت دراستها 27 ولاية على مدى الأعوام 1997-2004. وقد تبين في الدراسة أن لعامل السياسة التوظيفية لادارة الضرائب كانت تأثيرات مهمة على نمو عائدات ضريبة القيمة المضافة . كما تم تقييم تأثيرات التدابير السياسية التوظيفية من حيث مستوى التنمية في جميع الولايات في البرازيل، ووجدت الدراسة أن لاصلاح السياسة التوظيفية لادارة الضرائب أثر على الحصيلة الضريبية لجميع الولايات بالتساوي، بغض النظر عن مستوى التنمية الاقتصادية فيها .

قبل أن نواصل، يجب أن نذكر المسوحات السنوية لمجموعة البنك الدولي "ممارسة الأعمال"، والتي تم إجراؤها منذ عام 2004 يسجل مسح "دفع الضرائب" "الضرائب والمساهمات الإلزامية التي يجب على الشركة المتوسطة الحجم دفعها في عام معين بالإضافة إلى مقاييس العبء الإداري المتمثل في دفع الضرائب والمساهمات". وفي حين توفر هذه المسوحات معلومات مفيدة عن عبء الامتثال للشركة التمثيلية الافتراضية، إلا أنها صامتة بشأن ادارة الضرائب نفسها . لا توفر المسوحات أي معلومات على سبيل المثال، عن دافعي الضرائب غير التجاريين، ودافعي الضرائب من غير الشركات ودافعي الضرائب من الشركات. الخدمات التي تقدمها ادارة الضرائب، أو فرض الضرائب . قام Alm (1999) و Epstein and Gang (2010) بمسح دراسات أخرى تتعمق في جوانب أخرى ذات صلة بالامتثال الضريبي. والعوامل المساهمة في فعالية موظفي الإدارة الضريبية يمكن تقسيم العوامل التي يجب دمجها بشكل مثالي في معادلة التقييم الضريبي إلى خمس مجموعات على النحو التالي: (Ifere , E. O., & Eko, O, 2014, 21).

1. صلاحيات وممارسات إدارة الضرائب: يجب أن تكون صلاحيات مفتشي الإدارة الضريبية فيما يتعلق بالتقييم، والتدقيق التفصيلي للضريبة، وتفتيش أماكن عمل دافعي الضرائب، وفرض العقوبات والملاحقات الضريبية، وغيرها من القضايا ذات الصلة كافية كما هو منصوص عليه في قانون الضرائب أو قانون إدارة

الضرائب. كما يجب أن تكون أدلة وقواعد الإجراءات الإدارية، والنماذج الخاصة بدافعي الضرائب والمستندات الداعمة ذات الصلة عبر الإنترنت أو دون الاتصال بالإنترنت، كاملة إلى حد ما وسهلة الوصول إليها من قبل كل من مديرية الضرائب ودافعي الضرائب.

2. مدخلات إدارة الضرائب. وتشمل هذه المدخلات على نطاق واسع رأس المال والتكنولوجيا والعمالة، وخاصة مفتشي الضرائب والمشرفين الكبار، كما ينعكس ذلك في مدى نشر تكنولوجيا المعلومات في مجالات وظيفية مختلفة. وبما أن معظم الحكومات، وخاصة في آسيا، لم تنتقل بعد إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، بما في ذلك المحاسبة عن الأصول والخصوم، فقد لا تكون الميزانيات العمومية التي تمكن من تقدير رأس المال الصافي المستخدم متاحة (Isaac, L., 2015, 18) وقد يكون البديل الأقل جودة لهذا هو المعلومات المتعلقة بالميزانية السنوية للإدارة أو نفقاتها بخلاف فاتورة الأجور والرواتب.

3. إن تخصيص المدخلات في إدارة الضرائب من المبادئ العامة للتخصيص الفعال والناجح للموارد، وهو أن العائدات لكل نشاط (من حيث مساهمته في الإيرادات) لا بد وأن تكون متساوية عند الهامش. وإذا كانت هناك معلومات عن تخصيص المدخلات. أو تخصيصات القوى العاملة فقط. فمن الممكن مقارنتها بمعايير أفضل الممارسات استناداً إلى الأدبيات القائمة. ومن الممكن تصنيف الأنشطة إلى نحو 10 مجالات وظيفية: (أ) تحديد هوية دافعي الضرائب أو إجراء المسوحات لتحديد دافعي الضرائب المحتملين غير المسجلين، (ب) تسجيل دافعي الضرائب وترقيمهم، (ج) استلام الإقرارات الضريبية ومعالجتها، (د) عمليات التدقيق الضريبي (هـ) الطعون اللاحقة للتدقيق، (و) العقوبات والملاحقات القضائية (ز) تحصيل الضرائب العادية والمتأخرة (ح) مساعدة دافعي الضرائب وتقديم الخدمات لهم، (ت) التدقيق الداخلي و(خ) خدمات التدريب والتدريب المنزلي. مثل النشر والنقل بين الوظائف أو المناطق، وصيانة المباني، وما إلى ذلك.

4. الناتج عن إدارة الضرائب - الكمية. يمكن إنشاء مقاييس للتخلص من عبء العمل لمعظم المجالات الوظيفية ومقارنتها بمعايير أفضل الممارسات الحالية أو الفترات السابقة أو المتوسط عبر الولايات القضائية، (Alink, M. and others, 2011، 20) على وجه الخصوص، يتيح الناتج لكل مفتش ضرائب مقارنة الإنتاجية عبر السلطات الضريبية أو الفترات الزمنية.

5. مخرجات إدارة الضرائب - الجودة. يمكن تقييم ذلك من خلال اختيار المتغيرات بعناية فيما يتعلق بالمدة أو المتأخرات أو خسارة الإيرادات لكل منطقة وظيفية. تشمل الأمثلة (أ) المدة المستغرقة لإكمال التقييمات، (ب) الاستئنافات أو إجراءات العقوبة، (ج) تحصيل الضرائب أو متأخرات عبء العمل، بما في ذلك السجلات التي لم يتم تحديثها، (د) جودة تقييمات الإقرارات الضريبية ومراجعة دافعي الضرائب كما تنعكس في نتائج المراجع الخارجي للإيرادات غير المستردة عند التدقيق.

في حين أن جميع أبعاد التقييم الفني الموصوفة أعلاه ضرورية للتقييم الفني الفعال، إلا أنه لا يلزم تضمينها جميعها في تقييم فني فعال. قد تكون العديد من العناصر مترابطة بشكل كبير. على سبيل المثال، من المرجح أن يرتبط توفر المدخلات ببعض المؤشرات الخاصة بكمية مخرجات التقييم الفني. ثانياً، قد تتطلب بعض مؤشرات الجودة، مثل تلك الخاصة باستلام الإقرار الضريبي (على سبيل المثال نسبة المتخلفين عن السداد) فعالية في وقت سابق. (Isaac, L., 2015, 20)

أ- التحصيلات الضريبية: وهي المرحلة التي تصبح فيها الضريبة المقدرة على المكلف واجبة الدفع بعد إن يتم تبليغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي ترتب بدمته، وهنا ينبغي على الإدارة الضريبية إن تراعي جباية الضريبة في الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف وعلى وفق قاعدة الملائمة ومن واهم الطرائق للتحصيلات الضريبية الآتي (محمد، ٢٠١٥: ٧٢):

1. أسلوب الوفاء المباشر: يمتاز هذا الأسلوب ببساطته و سهولة في التطبيق العملي فبموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بتسديد ما عليه من مبالغ ضريبية مباشرة إلى الإدارة الضريبية، ويكون ذلك بتقديم أقراره الضريبي الى الهيئة العامة للضرائب لأغراض التحاسب الضريبي أو بتسديد امانات ضريبية تدفع في الهيئة العامة للضرائب او في دوائر الدولة وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

المادة السابعة والعشرين والمادة الثالثة عشرة الرابعة" (محمد و موله، 2020 195-196).  
2. طريقة الحجز من المنبع: حسب هذا الأسلوب يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه، حيث يكلف القانون جهات معينة بمسؤولية استقطاع مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين عليهم حقوق وتوريدها إلى الإدارة الضريبية خلال فترة زمنية معينة (عبد السلام 2010، 54)، ولا يمكن اتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب بل لابد وأن يكون بين هذا الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين المكلف علاقة حقوق بحيث يصبح الممول دائئاً لهذا الشخص، فعندما تعلن شركة المساهمة عن توزيع أرباح الأسهم يصبح ون للضريبة على مداخيل القيم المنقولة في نفس الوقت المساهمون دائئون للشركة بهذه الأرباح الموزعة، ومن هنا تستطيع شركة المساهمة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة منهم وتسليمهم الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة (يعقوب، 2013، 76)، ثم توريد تلك الضريبة المستقطعة إلى إدارة الضرائب. ويتميز هذا الأسلوب بسرعة وسهولة التحصيل إضافة إلى قلة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة (عباس، 2008 159).

### المحور الثاني: الإطار الوصفي لمجتمع الدراسة والعينة:

أولاً / منهج الدراسة: اعتمدت الدراسة الحالية في إختبار فرضياتها على المنهج الوصفي التحليلي عبر وصف متغيرات الدراسة والكشف عن الارتباط والتأثير والفروقات بين هذه المتغيرات، حيث إنها تركز على تحليل آراء المستجيبين ووصف المتغيرات، ويتميز هذا الأسلوب بالشمولية، حيث يتم إقتران وصف الحالة بتحليلها ومن ثم إستخلاص النتائج والمؤشرات المستخدمة في جمع البيانات، ويتم التحليل لأغراض تحديد النتائج والوقوف على أبرز المؤشرات لإختبار صحة الفرضيات أو نفيها والمنبثقة من إنموذج الدراسة الفرضي

1. أسلوب جمع البيانات وتحليلها: - بغية الحصول على البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت

على استمارة الإستبانة كأداة رئيسية المعول عليها لجمع البيانات الأولية ذات العلاقة بالجانب التطبيقي في هذه الدراسة، وقد مرّت عملية بناء الإستبانة بعدد من الإختبارات وعلى وفق خطوات المنهج العلمي في الدراسات الإنسانية وإعتماداً على إستطلاع الآراء في الحصول على البيانات، وذلك كي تصبح قابلة للفهم من جانب العينة ومن ثم قدرة الإستبانة على قياس المتغيرات التي تبنتها الدراسة الحالية وضعت الإستبانة للدراسة الحالية على وفق خطوات البحث العلمي من مراحل ذات صلة بطريقة إعداد الاستبانة وخضوعها لبعض الإختبارات وذلك من أجل التأكد من مصداقيتها وثباتها في قياس أبعاد الظاهرة قيد الدراسة.

2. إختبار اثبات: تم اختبار أداة البحث من حيث الموثوقية والصلاحية التأسيسية قبل عرض النتائج. تم إجراء اختبار الموثوقية باستخدام ألفا كرونباخ، والذي يقيس الاتساق الداخلي للبنية. الحد الأدنى المقبول الموصى به لموثوقية "ألفا" لهذا الإجراء هو 0.60 (Hair et al., 2003 and Blbas, 2019). تم تقدير قيم ألفا في كرونباخ للتحقق من الاتساق الداخلي للبيانات بعد جمع البيانات، وألفا كرونباخ هي أداة مقياس الموثوقية (Zhong et al., 2017; Vaske et al., 2017; Taber, 2018). وبشكل أكثر تحديداً، تعد ألفا حدًا أدنى لموثوقية المسح الحقيقي. بالنسبة لدراسة استكشافية أو تجريبية يُقترح أن تكون الموثوقية مساوية لـ 0.60 أو أعلى (Straub et al., 2004). Hinton (2014) اقترح أربع نقاط فاصلة للموثوقية، والتي تشمل موثوقية ممتازة (0.90 وما فوق)، وموثوقية عالية (0.70-0.90) وموثوقية معتدلة (0.50-0.70)، وموثوقية منخفضة (0.50 وما دون). على الرغم من أهمية الموثوقية للدراسة، إلا أنها ليست كافية ما لم تقترن بالصلاحية. بمعنى آخر لكي يكون الاختبار موثوقًا به، يجب أن يكون صالحًا أيضًا (Wilson, 2014).

3. تحليل الارتباط والانحدار: تم استخدام تحليل الارتباط لمعرفة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة. تحليل الانحدار هو طريقة إحصائية تستخدم لأداء تأثير المتغيرات المستقلة على في المتغير التابع (Blbas and Kahwachi, 2021). بعد ذلك، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لتحديد متغير كفاءة موظفي جباية الضرائب والتي تتنبأ بمتغير الاداء الوظيفي (Aroian et. al., 2017).

4. إختبار بين عينتين مستقلين (Independent Sample T-Test): يقارن بين متوسط متغيرين

مستقلين مثل الجنس (ذكر وأنثى) مع المتغير التابع مثل كفاءة موظفي جباية الضرائب و التهرب الضريبي (2020 Bibas et) أنوفا في اتجاه واحد (One way ANOVA) يتم استخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه لاختبار الادعاء بأن ثلاثة أو أكثر من المتوسطات السكانية متساوية. وهذا امتداد لاختبار t للعينتين المستقلتين (2017 Aroian et. Al). هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الفئات العمرية ومقياس (موظفي جباية الضرائب و التهرب الضريبي)؟  
ثانياً / الاطار الوصفي لخصائص افراد عينة الدراسة

جدول 1. الإحصاءات الوصفية للخصائص الشخصية

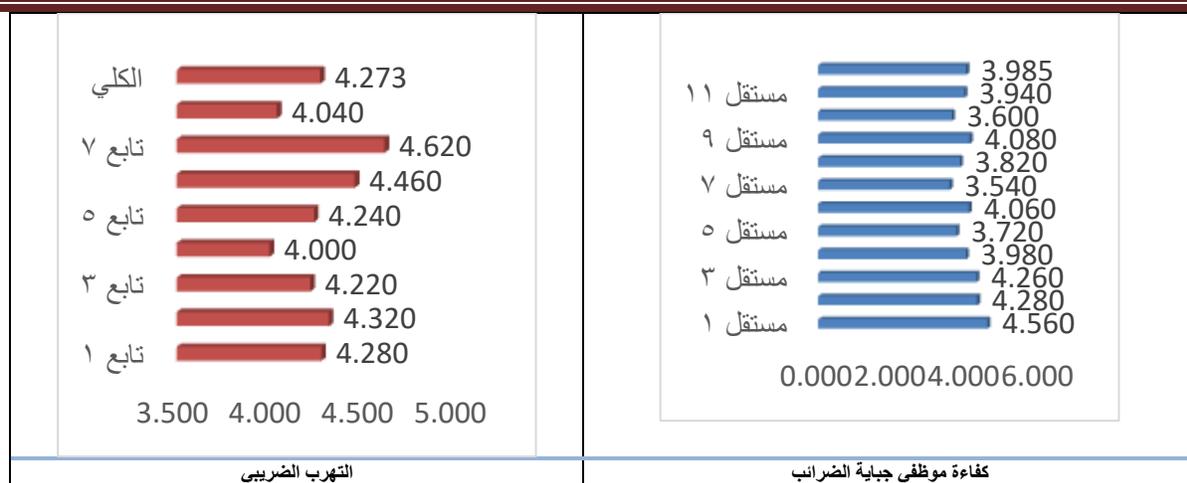
%	N		
30%	15	ذكر	الجنس
70%	35	انثى	
36%	18	26-35	العمر
40%	20	36-45	
24%	12	46+	
	(8.44 ± 39)	(الوسط الحسابي ± الانحراف المعياري)	
30.0%	15	1-10	الخبرة
52.2%	26	11-20	
18%	9	21+	
	(8.29 ± 15)	(الوسط الحسابي ± الانحراف المعياري)	
22%	11	الدبلوم فما دون	التحصيل العلمي
72%	36	البكالوريوس	
6%	3	الماجستير	
24%	12	المحاسبة	التخصص
6%	3	مالية و المصرفية	
24%	12	ادارة الاعمال	
10%	5	الاقتصاد	
36%	18	غير ذلك	
44%	22	المدقق	المستوى الوظيفي
24%	12	فاحص الحسابات	
12%	6	مدير الضريبة الدخل	
6%	3	رئيس القسم التدقيق	
14%	7	مدير الضريبة القيمة المضافة	

المصدر : من اعداد الباحثين بواسطة برنامج SPSS

يتضح من الجدول (1) خصائص الافراد المستجيبين من حيث الجنس، فئات العمرية الخبرة التحصيل العلمي التخصص و المستوى الوظيفي . أن النسبة الكبرى للمستجيبين هم من الإناث حيث بلغت (70%)، في حين بلغت نسبة الذكور (30%). ان اغلبيه الافراد المستجيبين هم من فئات عمرية (36-45) سنة إذ بلغت نسبتهم (40%)، وتليها الفئة العمرية (26-35) سنة إذ بلغت (36%) و الفئة العمرية (أكثر من 45) سنة إذ بلغت (24%) مع متوسط العمر (39) سنة . الحاصلين على شهادة البكالوريوس جاءت في المرتبة الأولى بلغت (72%)، والحاصلين على شهادة الدبلوم فما دون قد بلغت (22%)، وأقل نسبة هم الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة (6%). أن الافراد الذين لديهم الخبرة (11-20) سنة قد بلغ (52%) وهي أعلى نسبة، تليها خبرة الأفراد (1-10) سنة قد بلغ (30%) و خبرة الأفراد (أكثر من 21) سنة حيث يبلغ (18%) مع متوسط الخبرة (15) سنة. ان التخصص الافراد المستجيبين في (المحاسبة) و (ادارة الاعمال) بنسبة (12%) لكل منهما وهي اعلى نسبة من فئة التخصص و تليها التخصص في الاقتصاد بنسبة (10%) تليها التخصص في المالية و المصرفية بنسبة (6%). ان وظيفة المدقق يمثل نسبة (44%) وهي اعلى نسبة من فئة المستوى الوظيفي و تليها فاحص الحسابات بنسبة (24%) و تليها مدير الضريبة القيمة المضافة بنسبة (14%) و تليها مدير الضريبة الدخل بنسبة (12%) و كانت رئيس القسم التدقيق بنسبة (6%)

الشكل 1: الوسط الحسابي بين كل متغير من المتغيرات المسقلة والمتغيرات التابعة

تحليل دور كفاءة موظفي جباية الضرائب على زيادة الحصيلة الضريبية دراسة حالة الهيئة العامة للضرائب في اقليم كردستان- العراق لعام 2024



المصدر: من اعداد الباحثين

يبين الشكل (1) الوسط الحسابي العام بين متغيري الدراسة مكونة من المتغير المستقل (كفاءة موظفي جباية الضرائب) والمتغير التابع (التهرب الضريبي) حيث تمثلت المتغير المستقل بالعبارات (مستقل 1-مستقل 11) و الوسط الحسابي العام بلغ (3.985) مما يدل على مستوى عالي و الذي أكده اجابات المبحوثين، اما الوسط الحسابي العام للمتغير التابع (التهرب الضريبي) حيث تمثلت بالعبارات (تابع 1-تابع 8) وبلغ (4.273) مما يدل على مستوى عالي و الذي أكده اجابات المبحوثين.

جدول (2) معاملات الثبات لمحاو استمارة الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل الفا كورنياخ
كفاءة موظفي جباية الضرائب	11	0.707
التهرب الضريبي	8	0.759
كفاءة موظفي جباية الضرائب و التهرب الضريبي	19	0.846

المصدر: من اعداد الباحثين بواسطة برنامج SPSS

يتضح الجدول (2) قيم المعامل كرونباخ المقدره لاختبار الاتساق (consistency) الداخلي للقياس. نتيجة الفا كرونباخ هي (0.707، 0.759) لمتغير كفاءة موظفي جباية الضرائب، التهرب الضريبي على التوالي. وايضا نتيجة الفا كرونباخ هي (0.846) لجميع المتغيرات المستقلة والتابعة. يوضح نفس الجدول أيضًا أن جميع التركيبات قد اجتازت اختبار الموثوقية (reliability) حيث تجاوزت جميع قيم الفا الحد الأدنى الموصى به لقيمة ألفا كرونباخ. الحد الأدنى المقبول الموصى به لموثوقية "ألفا" لهذا المقياس هو 0.60 (Hair et al., 2010 and Blbas et al., 2017)

جدول (3) الارتباط و تأثير كفاءة موظفي جباية الضرائب على تقليل التهرب الضريبي بواسطة الانحدار الخطي البسيط

القرار	ANOVA		Model Summary		Coefficients		المتغير المستقل
	قيمة الاحتمالية	F	R Square	الارتباط	قيمة الاحتمالية	T	
قبول	0.000	41.278	0.463	0.680	0.000	4.321	1.725
					0.000	6.432	0.639

المصدر: من اعداد الباحثين بواسطة SPSS

يوضح الجدول (3) ان هناك علاقة ايجابية قوية بين متغير المستقل (كفاءة موظفي جباية الضرائب) والمتغير التابع (التهرب الضريبي) بنسبة (0.68)، بعد العثور على علاقة ايجابية قوية بين كل الابعاد من المتغير المستقل (كفاءة موظفي جباية الضرائب) والمتغير التابع (التهرب الضريبي)، من المهم معرفة تاثير كفاءة موظفي جباية الضرائب على التهرب الضريبي، يتضح من الجدول ANOVA يشير الى ان النموذج مقبول لان قيمة الاحتمالية (0.001) اقل من قيمة الفا (0.05=α). معاملات الانحدار (B) كل كفاءة موظفي جباية الضرائب هو (0.639)، مما يعني أن زيادة وحدة واحدة من كفاءة موظفي جباية الضرائب ستزيد من التهرب الضريبي

تحليل دور كفاءة موظفي جباية الضرائب على زيادة الحصيلة الضريبية دراسة حالة الهيئة العامة للضرائب في اقليم كردستان- العراق لعام 2024

بمقدار (0.639). يشرح معامل التحديد مقدار التباين في المتغير التابع الذي يفسره المتغير المستقل. يعكس تحديد المعامل أن 46.3 ٪ من يتم كفاءة موظفي جباية الضرائب تحديده بواسطة التهرب الضريبي. جدول 4: اختبار بين متوسطين او اكثر مع (معايير المتغيرات المستقلة و المتغير التابع)

p-value	t / F	Std. Deviation	Mean	N			
0.090	1.729	0.556	3.806	15	ذكر	موظفي جباية الضرائب	الجنس
		0.446	4.062	35	انثى		
0.037	2.143	0.578	4.067	15	ذكر	التهرب الضريبي	
		0.376	4.361	35	انثى		
0.637	0.455	0.439	3.899	18	26-35	موظفي جباية الضرائب	العمر
		0.581	4.018	20	36-45		
		0.411	4.061	12	46+		
0.793	0.234	0.360	4.222	18	26-35	التهرب الضريبي	
		0.567	4.325	20	36-45		
		0.425	4.260	12	46+		
0.846	0.168	0.512	3.927	15	1-10	موظفي جباية الضرائب	الخبرة الميدانية في العمل
		0.530	4.000	26	11-20		
		0.352	4.040	9	21+		
0.867	0.133	0.393	4.225	15	1-10	التهرب الضريبي	
		0.541	4.303	26	11-20		
		0.327	4.264	9	21+		
0.342	1.097	0.488	3.793	11	دبلوم فما دون	موظفي جباية الضرائب	التحصيل العلمي
		0.500	4.043	36	بكالوريوس		
		0.241	4.000	3	ماجستير		
0.917	0.087	0.400	4.284	11	دبلوم فما دون	التهرب الضريبي	
		0.498	4.260	36	بكالوريوس		
		0.217	4.375	3	ماجستير		
0.336	1.172	0.643	3.826	12	محاسبة	موظفي جباية الضرائب	التخصص
		0.430	3.697	3	مالية ومصرفية		
		0.439	3.955	12	ادارة الاعمال		
		0.604	4.255	5	اقتصاد		
0.362	1.113	0.356	4.086	18	غير ذلك	التهرب الضريبي	
		0.670	4.031	12	محاسبة		
		0.382	4.333	3	مالية ومصرفية		
		0.437	4.333	12	ادارة الاعمال		
0.444	0.950	0.508	4.012	22	مدقق	موظفي جباية الضرائب	المستوى الوظيفي
		0.472	3.932	12	فاحص الحسابات		
		0.700	3.742	6	مدير ضريبة الدخل		
		0.229	3.879	3	رئيس قسم التدقيق		
0.686	0.570	0.266	4.247	7	مدير ضريبة القيمة المضافة	التهرب الضريبي	
		0.413	4.244	22	مدقق		
		0.355	4.302	12	فاحص الحسابات		
		0.957	4.083	6	مدير ضريبة الدخل		
		0.144	4.292	3	رئيس قسم التدقيق		
		0.225	4.464	7	مدير ضريبة القيمة المضافة		

المصدر: من اعداد الباحثين بواسطة برنامج SPSS

وبين الجدول (4) التباين حسب سمة الجنس مما يوضح وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي الذكور والإناث في التهرب الضريبي لأن قيمة الاحتمالية البالغة (0.037) وهي اقل من مستوى ألفا (0.05). ويتضح من الجدول اعلى انه لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية بين متوسطي خصائص الافراد المستجيبين من حيث فئات العمرية، الخبرة، التحصيل العلمي، التخصص و مستوى الوظيفي لكل من متغيري الدراسة المتمثلة بكفاءة موظفي الجباية الضرائب و التهرب الضريبي.

### الاستنتاجات والتوصيات،

#### اولاً: الاستنتاجات

1. ان العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب تبادلية، اذ وصلت الباحثون بان هناك ثقة واحترام متبادل، وعملت الإدارة الضريبية في كسب ثقة واحترام دافعي الضرائب.
2. عدم توافر التوعية الضريبية الكافية بين صفوف كل من المكلفين ومأموري التقدير، اثر تأثيراً سلبياً على التحصيل والجباية.
3. عدم وجود إدراك كافي لدى مأمور التقدير والإدارة الضريبية، عن الأوضاع المالية، والاقتصادية، والاجتماعية للمكلف.

4. ان الرقابة الدورية التي تمارسها الدوائر الضريبية في اقليم كردستان على الذمة المالية لمأموري التقدير أثرت تأثيراً ايجابياً على التحصيل والجباية.
5. ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً من حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات وعدم كفاية أعداد مراقبي الدخل وضعف الرواتب والحوافز للموظفين في الادارة الضريبية.
6. عدم وجود التعاون من قبل موظفي الادارة الضريبية في تطبيق الاجراءات القانونية ضد المتهربين، مما يؤدي لزيادة نسبة التحصيل الضريبي، ويساعد في استمرار المكلف بالتزاماته من دفع الضريبة.
7. عدم وجود التعاون من قبل موظفي الادارة الضريبية في تطبيق الاجراءات القانونية والجنائية للمحاسبين القانونيين في حال الاعتماد غير الصحيح ببيانات المكلف.
8. إن الادارة الضريبية لم تكن فعالة على مستوى الحصيلة الضريبية حيث تبين إنها منخفضة نسبياً بسبب كثرة الاعفاءات في قطاع الزراعة والذي يمثل نسبة كبيرة في الحصيلة الضريبية.

### ثانياً، التوصيات

1. اعطاء موظفي الضرائب حق الاطلاع على سجلات دفاتر وملفات المكلفين ووثائقهم الخاصة ليتمكنوا من تقدير الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من ظاهرة تهرب الضريبة.
2. تزويد الموظفين المكلفين بمهام التفتيش والمراقبة والمعانة ببطاقة تفويض الوظيفة.
3. توفير الضمانات للموظفين في مجال الضريبة وخلق الجو الملائم للعمل وارساء الطمانينة والاستقرار في نفوسهم للعمل بنزاهة و عدالة.
4. التقييم الموضوعي للموظفين في مجال الضريبة من قبل رؤسائهم ومكافئة الجيدين ومعاقبة المسيئين.
5. ان يتصف الموظفون في مجال الضريبة بدرجة عالية من الحكمة وحسن التقدير خاصة وان التعامل مع القيم الشائعة – كالوساطة مثلاً – بصورة عشوائية قد يؤدي الى نتائج غير مرغوبة فيها.
6. تعميق وسائل الاتصال بين الادارة والمكلفين، وهذا لا يكون الا من خلال الاعداد الجيد لموظفي الادارة الضريبية. وتحسين وسائل الاتصال بين الادارة والمكلفين بالضريبة، لا يمكن أن يتحقق إلا إذا حضي موظفي الادارة الضريبية هؤلاء بالتكوين المهني السليم وإعدادهم إعداداً نفسياً وفنياً عن طريق تكوينهم ضمن مدارس ومعاهد متخصصة في الميدان الجبائي.
7. تدعيم الامكانات المادية للادارة الضريبية وتجهيزها بالاجهزة الحديثة التي تسهل كشف حالات التهرب.
8. زياد التدريب ورفع كفاءة الثقافة الضريبية لدى الموظفين في مجال جباية الضريبة.
9. من الوسائل المهمة التي تهدف الى مكافحة التهرب من الضريبة هي ما يتمتع به المواطنون (مكلفون واداريون) من روح الجماعة والولاء والوعي والاستعداد للمساهمة في تطوير الدولة وغاياتها الاقتصادية والاجتماعية.
9. الالتزام بالنزاهة من قبل موظفي الضريبة يؤدي الى عدم الحاق الضرر بسمعة الادارة الضريبية، وبالتالي يمنع الموظفين اختلاس اموال عمومية، او تلقي رشاي او التنازل عن وظائفهم، مقابل مبلغ من المال او القيام باجراء تخفيضات غير مؤسسة قانوناً.

### Refrences :

### المصادر:

1. احسان حميد المفرجي و د. كطران زغير نعمة ورعد ناجي: النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق، مطبعة دار الحكمة، 1 بغداد، 1990.
2. هشام محمد صفوت العمري: اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، بلا مكان نشر.
3. فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية، منشورات الحلبي، الجزائر، 2003
4. عبد العال الصكبان: مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر جامعة الموصل، 1972.
5. عبد الحفيظ عبد الاله عيد: المالية العامة، دار التعاون للطباعة، بلا مكان نشر، 2008-2009 .
6. خالد على عمر، العدالة الضريبية، مبدأ قانونية الضريبة (ضريبة مبيعات أنموذجاً)، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، القاهرة، 2018.

7. قطاف نبيل، دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات دراسة ميدانية لبلدية بسكرة الفترة 2006-2000، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008.
8. فريديك وورم، الفلسفة في 100 كلمة، ترجمة، محمد جديدي، منشورات ضفاف، بيروت، ط، 5 2015.
9. رويح يعقوب، آليات تحصيل الضرائب في ظل اصلاحات الجباية الجديدة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم التيسير، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مباح ورقلة، 2013.
10. السالوس طارق محمود عبد السلام، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية القاهرة 2010 .
11. محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
12. اباد طاهر محمد و محمد حسين موله، تقييم اداء الهيئة العامة للضرائب للتحصيلات الضريبية للمدة 2012 - 2016 مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 60، 2020.
13. عبد الامير شمس الدين، الضرائب اسسها العلمية و تطبيقاتها العملية.
14. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2014.
15. نفوسي محمد زكرياء و بوزيان العربي، دراسة وتحليل الاتفاقيات الجبائية الدولية مع الاشارة للجزائر، رسالة ماجستير في المالية و التجارة الدولية، جامعة عبدالحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2021.
16. Hassan, G. D.(2012). Tax Administration in Kano State: Problems and Prospects. International Journal of Arts and Commerce.
17. Azeem, S. M. (2010). Job satisfaction and organizational commitment among employees in the Sultanate of Oman. Psychology..
18. Aroian, K., Uddin, N., & Blbas, H.(2017). Longitudinal study of stress, social support, and depression in married Arab immigrant women. Health care for women international.
19. Blbas, H.T. and Kahwachi, W.T., 2021. A Comparison Between New Modification of ANWK and Classical ANWK Methods in Nonparametric Regression. Cihan University-Erbil Scientific Journal.
20. Blbas, H. T. A., Mahmood, S. H., & Omer, C. A. (2017). A Comparison results of factor analysis and cluster analysis to the migration of young people from the Kurdistan Region to Europe. ZANCO Journal of Pure and Applied Sciences.
21. Hair, J. F. Jr., Babin, B., Money, A. H., & Samouel, P. (2003). Essential of business research methods. John Wiley & Sons: United States of America.
22. Josias, B. A. (2005). The relationship between job satisfaction and absenteeism in a selected field services section within an electricity utility in the Western Cape (Doctoral dissertation, University of the Western Cape).
23. HAIR, JR. J. F., BLACK, W. C., BABIN, B. J., and ANDERSON, R. E. 2010. Multivariate Data Analysis, Seventh Edition, Pearson Prentice Hall.
24. Blbas, H.T.A., Aziz, K.F., Nejad, S.H. and Barzinjy, A.A., 2020. Phenomenon of depression and anxiety related to precautions for prevention among population during the outbreak of COVID-19 in Kurdistan Region of Iraq: based on questionnaire survey. Journal of Public Health.
25. Ifere , E. O., & Eko, O. (2014). Tax Innovation, Administration and Revenue Generation in Nigeria: Case of Cross River State. Internation Journal of Science, Behavioral, Educational, Economics and Industrial Engineering.
26. Mehrara, M.(2016). Journal of Word Science. The relationship between tax income, government revenue.