قياس العبئ الضريبي الأمثل في العراق للمدة (2000-2023)

Measuring the Optimal Tax Burden optimum in Iraq for the Period (2000-2023)

مصطفى بازل محمد أ.د. هاشم محمد العركوب

كلية الادارة والاقتصاد – جامعة الموصل

hashem_mohamed@uomosul.edu.iq ustafa.23bap187@student.uomosul.edu.iq

تاريخ تقديم البحث : 2025/06/14

تاريخ قبول النشر : 2025/06/16

المستخلص

تهدف الدراسة إلى قياس العبئ الضريبي الأمثل في العراق كحالة دراسية، وتُبرز الدراسة التحديات الفريدة التي يواجهها العراق، مثل الاعتماد الكبير على إيرادات النفط، التهرب الضريبي، وضعف نظام التحصيل الضريبي، مما يعقد من الوصول إلى العبئ الضريبي الأمثل.

وتعتمد الدراسة على الأسلوب التحليلي القياسي، إذ يتم دراسة مفاهيم العبئ الضريبي والأداء الضريبي من خلال متغيرات مستقلة مرتبطة بالعبئ الضريبي مثل الطاقة الضريبية و الضغط الضريبي، وتقدم الدراسة توصيات سياسية حول كيفية إصلاح النظام الضريبي في العراق، لتحسين كفاءة النظام الضريبي وزيادة إيرادات الحكومة دون التأثير السلبي على النمو الاقتصادي، مع التركيز على أهمية تحسين التحصيل الضريبي و خفض مستويات التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، العبئ الضريبي، الطاقة الضريبية.

Abstract

This study aims to measure the optimal tax burden in Iraq as a case study. It highlights the unique challenges facing Iraq, such as its heavy reliance on oil revenues, tax evasion, and weak tax collection systems, which complicate achieving the optimal tax burden.

The study adopts an analytical-metric approach, examining the concepts of tax burden and tax performance through independent variables related to the tax burden, such as tax capacity and tax pressure. The study presents policy recommendations on how to reform the tax system in Iraq to improve its efficiency and increase government revenues without negatively impacting economic growth. It also emphasizes the importance of improving tax collection and reducing tax evasion.

Keywords: tax evasion, tax burden, tax power.

المقدمة:

يُعد النظام الضريبي من الركائز الأساسية التي تستند عليها السياسات المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، إذ تُعد الضرائب المصدر الأكثر استقرارًا للإيرادات العامة، مقارنة بالمصادر الريعية كالإيرادات النفطية التي تتسم بالتذبذب وعدم الاستقرار. وفي حالة العراق، يُلاحظ الاعتماد شبه الكلي على العائدات النفطية لتمويل الموازنة العامة، مما يجعله عرضة للتقلبات العالمية في أسعار النفط.

من هذا المنطلق، تظهر الحاجة الماسة إلى تعزيز الموارد الضريبية وتحقيق عبء ضريبي "أمثل" يتماشى مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي في البلد، ويضمن العدالة والكفاءة والقدرة على التمويل دون إثقال كاهل المواطنين أو خنق النشاط الاقتصادي. لذلك، يُعد قياس العبء الضريبي الأمثل وتحليل عناصره (القدرة، الهدف، والفرضية) خلال المدة (2000–2023) خطوة مهمة نحو تطوير النظام الضريبي في العراق.

أولاً: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في النقاط التالية:

1. تسهم الدراسة في فهم تأثير العبء الضريبي على اقتصاد العراق وزيادة إيراداته.
2. تقييم العبء الضريبي الأمثل لتحسين توزيع الإيرادات بشكل أكثر عدالة وتقليل الفوارق الاقتصادية والاجتماعية.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في أن النظام الضريبي في العراق يعاني من العديد من التحديات التي تؤثر على فعاليته وكفاءته في توليد الإيرادات العامة، خاصة في ظل الاعتماد الكبير على العائدات النفطية. وتكمن مشكلة الدراسة في كيفية قياس العبء الضريبي الأمثل في العراق وتحليل العوامل المؤثرة فيه، بالإضافة إلى تقديم حلول عملية لتحسين كفاءة النظام الضريبي وضمان عدالة التوزيع وتحقيق الإيرادات المستدامة.

ثالثاً: هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية: معرفة ما هو العبئ الضريبي الأمثل وطرق قياسه وقياس العبئ الضريبي الأمثل في العراق.

رابعاً: فرضية الدراسة:

تفترض الدراسة السؤال التالي: (من اجل معالجة المشاكل الضريبية يمكننا اعتماد العبء الضريبي في العراق من خلال استبيان آراء طبقة اجتماعية محايدة يتم تجربتها عملياً كل ثلاث سنوات).

خامساً: إسلوب الدراسة:

تم الاعتماد على الإسلوب التحليلي – القياسي، إذ تضمن الجانب التحليلي دراسة المفاهيم والمؤشرات الخاصة بالعبئ الضريبي الأمثل(الطاقة الضريبية)؛ أما الجانب القياسي فأشتمل على متغيرات مستقلة مستهدفة وتحكمية ومدى تأثيرها على المتغير التابع.

المبحث الأول : الإطار النظري للعبئ الضريبي

أولاً:الدراسات السابقة

1-دراسة كاظم (2008): بعنوان: قياس المرونة الدخلية والعبيء الضريبي والضغط الضريبي الحدي لاجمالي الإيرادات الضريبية عموما، ولضريبة الدخل، خصوصا للفترة (1980-2001) (دراسة تحليلية مقارنة وقياسية لتقييم أداء السياسة الضريبية الأردنية لفترة ما قبل وبعد تطبيق برامج التصحيح الاقتصادي)، تهدف الدراسة إلى قياس مؤشرات أداء السياسة الضريبية في الأردن للفترة (1980-2001) ، التي يحكمها هيكل النظام الضريبي الأردني بشكل عام ونظام ضريبة الدخل بشكل خاص؛ وتفترض الدراسة أن قياس المرونة الدخلية والعبيء الضريبي والضغط الضريبي الحدي يؤدي إلى زيادة اجمالي الإيرادات الضريبية، و استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري والأسلوب الكمي (القياسي) في الجانب العملي، أما أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: 1- تراجع المرونة الدخلية لاجمالي الإيرادات الضريبية ولضريبة الدخل خلال فترة الدراسة الثانية عما كانت عليه في الفترة الأولى . وهذا يشير إلى أن الهيكل الضريبي أصبح منتجا للإيراد بشكل قليل الفعالية . 2- أن العبيء الضريبي لإجمالي الإيرادات الضريبية، وضريبة الدخل كان ثقيلا وكبيرا على الفرد الأردني، وخصوصا في فترة الدراسة الثانية ، عما كان عليه خلال فترة الدراسة الأولى .

2-دراسة جاسم وفرج (2023) : بعنوان: تحليل العبئ الضريبي والضغط الضريبي والطاقة الضريبية في العراق للمدة (2004 – 2020) ؛ يهدف البحث لتحقيق الأهداف الاتية: إحتساب وتحليل العبئ الضريبي في العراق، وإحتساب وتحليل الضغط الضريبي والطاقة الضريبية في العراق؛ و ينطلق البحث من فرضية مفادها: هناك إمكانية كبيرة لزيادة العبئ الضريبي والضغط الضريبي والطاقة الضريبية في العراق؛ وتعتمد الدراسة على المنهج الاستنباطي في تحليل العبئ الضريبي والضغط الضريبي

والطاقة الضريبية في العراق للمدة 2004 – 2020)، وأهم ما وصلت إليه الدراسة بلغ متوسط الضغط الضريبي في العراق للمدة 2004 – 2020 حوالي (1.39%) وبمعدل نمو سنوي وصل لـ (27.72%) ، كما وقد بلغ العبيء الضريبي لمتوسط المدة (2004 – 2020) حوالي (1.5%) وبمعدل نمو سنوي إذ بلغ (27.39%)، وذلك نتيجة لاعتماد الحكومة في المدة المبحوثة على الإيرادات النفطية كمورد رئيسي لتمويل الموازنة العامة للعراق

3- **دراسة Afonso et al (2024): بعنوان:** قياس كفاءة العبئ الضريبي في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: مقارنة دولية؛ و تهدف الدراسة إلى تقدير العبئ الضريبي المحتمل في مجموعة بيانات لوحة تضم دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال الفترة 2000–2021، تفترض الدراسة ان تقدير العبئ الضريبي المحتمل يمكننا من تحديد ما إذا كانت قد تتحمل زيادة أو نقصان في العبئ الضريبي الفعلي اعتمادًا على ما إذا كانت نسبة الجهد الضريبي أقل أو أعلى نسبيًا مقارنة بالدول الأخرى المماثلة في العينة، واستخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي في الجانب النظري والطريقة اللحظات المعممة (GMM) لتحديد ما إذا كان العبئ الضريبي مرتبطًا بمتغيرات خارجية في الجانب القياسي للدراسة، أظهرت النتائج أن تحسين مستوى الفساد هو عامل أساسي لتفسير كفاءة العبئ الضريبي. وبشكل أكثر تحديدًا، عند مقارنة البلدان بنظيراتها، يمكننا أن نلاحظ أن البلدان ذات المستوى المنخفض من إدراك الفساد تتحمل أعباء ضريبية أعلى. وإذا كان هذا التحسن في مستوى الفساد مصحوبًا بمعدل بطالة أقل.

4- **دراسة Rathakrishnan & Yogaraja (2024): بعنوان:** فتح المشهد الضريبي في سريلانكا: تحليل شامل للعبئ الضريبي وديناميكيات السياسة في سريلانكا، تهدف هذه الدراسة إلى تحليل العبئ الضريبي في الدول النامية مع الإشارة بشكل خاص إلى سريلانكا، إذ تعد الضرائب مصدرًا أساسيًا للإيرادات للخدمات العامة، ولكن لا تزال هناك عقبات في طريق تحصيل الضرائب بكفاءة، وخاصة في الدول النامية مثل سريلانكا، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي، توصلت الدراسة أن توزيع عبئ ضرائب الدخل بشكل غير عادل، إذ توفر نسبة ضئيلة من دافعي الضرائب من الشركات وغير الشركات حصة الأسد من الإيرادات الضريبية، وان الشركات الصغيرة والخدمات وإيرادات المزارع تهرب من الضرائب بشكل متكرر، في حين كانت الضرائب المباشرة متحيزة تاريخيًا ضد العمال الذين يتقاضون رواتب وقطاع الشركات

المبحث الثاني– الجانب النظري للعبء الضريبي

يعد العبء الضريبي أحد المؤشرات الأساسية التي تحدد آفاق تطوير الاقتصاد الوطني، حيث يتحدد إلى حد كبير بمستوى الضرائب المفروضة على الأفراد والشركات، وكذلك الحدود القصوى لهذا العبء. يُعتبر العبء الضريبي من المتغيرات المهمة التي تؤثر في مسار التنمية الاقتصادية، وهو مرتبط ارتباطًا وثيقًا بالسياسات الاقتصادية والتشريعات الضريبية السائدة في الدولة. مع زيادة الإنفاق العام على المجالات المختلفة مثل الإدارة العامة، الدفاع، والبرامج الاجتماعية، يصبح من الضروري زيادة الإيرادات الحكومية، وهو ما يترجم بدوره إلى زيادة في العبء الضريبي.

ومع ذلك، لا يمكن أن يستمر هذا الاتجاه بشكل غير محدود؛ إذ يوجد حد موضوعي وذاتي يعوق زيادة العبء الضريبي إلى ما لا نهاية. هذا الحد يصبح واضحًا عندما يصبح من غير الممكن تحمل المزيد من الزيادة في الضرائب بسبب التأثيرات السلبية المحتملة على النشاط الاقتصادي والاجتماعي.

من هنا، تبرز أهمية تحديد العبء الضريبي الأمثل، الذي يعد عاملًا رئيسيًا في تحسين النظام الضريبي وتوجيهه نحو تحقيق توازن بين زيادة الإيرادات وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية المستدامة. في سياق الاقتصاد الكلي، يعتبر العبء الضريبي مؤشرًا عامًا يعكس دور الضرائب في الحياة الاقتصادية للمجتمع. يُعرف العبء الضريبي عمومًا على أنه نسبة إجمالي تحصيل الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي (أو الناتج المحلي الإجمالي المعدل). بعبارة أخرى، يعكس العبء الضريبي الجزء من الإنتاج الوطني الذي يتم إعادة توزيعه عبر آليات الميزانية العامة، مما يساهم في تمويل الأنشطة الحكومية والخدمات العامة Malis,2015, (388).

-مفهوم العبئ الضريبي

يتم التعبير عن العبئ الضريبي الإجمالي كنسبة جميع الضرائب المحصلة في بلد ما في فترة معينة إلى الناتج المحلي الإجمالي في تلك الفترة(İnaltong, 2012, 17)، ويمثل العبئ الضريبي الإجمالي القدرة الضريبية التي تدفعها الدولة على مدى فترة زمنية. ويتم تعريف العبئ الضريبي الشخصي على أنه نسبة جميع الضرائب التي يدفعها الشخص إلى جميع الدخل المستلم خلال تلك الفترة (Tekbaş & Dökmen , 2007, 203)

عرف العبئ الضريبي على انه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أثمان السلع أو أثمان عوامل الإنتاج (بانافع وعلي، 2020، 100)

1-2-2 مواجهة العبئ الضريبي

وبما أن الضرائب تشكل عبئاً مالياً يقع على عاتق دافع الضرائب، فإنه يبذل جهوداً متضافرة لتجنبها أو مقاومتها أو مواجهتها بهدف القضاء عليها أو تخفيف شدتها. وقد يفعل ذلك باستخدام وسائل قانونية أو غير مشروعة. ويقارن دافع الضرائب أو يختار أفضل مجموعة من العوامل التالية عند مواجهة العبئ الضريبي (القريني وخلة، 2019، 15):

1. التكيف مع العبئ الضريبي:

ونقصد بالتكيف مع العبئ الضريبي مختلف التعديلات والتصرفات التي تقوم المؤسسة بإحداثها على مختلف أنشطتها ودخولها قصد تجنب أو تخفيض العبئ الضريبي. وتتمثل هذه التعديلات في تصرفات عديدة منها (رفيق ومعاشو، 2004، 48):

أ- تخفيض النشاط الإنتاجي الذي فرضت عليه ضرائب مرتفعة.

ب- إضعاف الميل للاستثمار نتيجة انخفاض الأرباح بسب فرض الضرائب، وتوجيه رؤوس أموالها نحو العمليات التجارية او المضاربة.

ت- تقليص حجم الاستهلاكات التي تخضع الى الضرائب المرتفعة.

ث- الامتناع عن توظيف رؤوس الأموال في بعض الميادين الخاضعة لضرائب مرتفعة.

ج- تعديل طرف الإنتاج والعلاقات القائمة بين المنتجين والمشترين.

2- نقل العبئ الضريبي:

ويقصد بنقل العبئ الضريبي أنه عملية اقتصادية يقوم بواسطتها المكلف بالضريبة بنقل جزء من العبئ الضريبي أو كله الى شخص آخر مستعينا في ذلك ببعض القوى الاقتصادية، ولنجاح عملية نقل العبئ الضريبي يتعين توفر شرطين هما

أ- أن يكون مطرح الضريبة سلعة ينتجها المكلف القانوني أو خدمة يقوم بها بقصد مبادلتها.

ب- أن يكون رفع ثمن السلعة او الخدمة ممكنا ويتعلق تحقيق هذا الشرط بموضوع تكوين الاثمان.

2-1-أشكال نقل العبئ الضريبي:

يمكن التمييز بين ثلاثة أشكال لنقل العبئ الضريبي وهي (قدي، 2005، 143-144):

أ- النقل الكلى والنقل الجزئي:

وفي هذا الإطار يمكننا التمييز بين الحالات التالية:

- ضرائب لا يمكن نقل عبئها نهائيا، إذ لا تكون هناك معاملات بين الافراد تمكنهم من نقل العبئ، ويتعلق الامر بالضرائب على أرباح الشركات... إلخ.
- ضرائب يمكن نقل عبئها جزئيا، ويتعلق الامر بالضرائب المفروضة على الأشخاص الذين يدخلون في معاملات مع الاخرين، يتمكنون من خلالها تحميل أثمان هذه المنتجات جزءا من الضريبة.
- ضرائب يمكن نقل عبئها بالكامل، وهي تلك الضرائب التي يمكن تضمينها كلية في الأسعار.

ب-النقل الامامي والنقل الخلفي

- يكون النقل أماميا عندما تفرض الضريبة في مرحلة معينة من مراحل الإنتاج أو التداول، ويكون الممول قادرا على نقلها الى مرحلة تالية له، كأن يقوم المستورد او المنتج او البائع بنقل الضريبة التي دفعها الى المشتري عن طريق ادماجها في سعر البيع.

- ويكون النقل خلفيا عندما يتمكن دافع الضريبة من نقلها الى مرحلة سابقة له، كأن يقوم المنتج الذي دفع الضريبة بنقلها بالكامل الى عوامل الإنتاج المستخدمة في انتاج السلعة عن طريق خفض أسعارها (تخفيض أجور العمال أسعار المواد الأولية، فوائد القروض.... إلخ) بمقدار الضريبة او جزء منها.

ت- النقل المقصود والنقل غير المقصود:

- يكون النقل مقصودا عندما يكلّف المشرع الضريبي أشخاصا بدفع ضريبة معينة معتقدا قدرتهم على نقلها وينجحون في نقلها للغير.
- يكون النقل غير مقصودا إذا كلف المشرع أشخاصا بضرائب معتقدا عدم قدرتهم على نقلها الى الغير، الا انهم نجحوا في عملية نقلها.

2-2- محددات نقل العبئ الضريبي:

تتوقف عملية نقل العبئ الضريبي على عدة محددات أهمها (محجوب 1990، 342):

- الفن الضريبي وينصرف الى ثلاثة أمور وهي:
  - وعاء الضريبة ومدى قربه او بعده عن المبادلات
  - مدى عمومية الضريبة ونشير هنا بصفة خاصة الى الضرائب العامة على الإنتاج والضرائب الخاصة ببعض فروعه.
  - سعر الضريبة أي مدى ثقل الضريبة.

إذ أن لكل نقل للعبئ الضريبي مرتبط بظواهر البيع و الشراء ، و يكون النقل أسهل كلما قربت الضريبة للتداول، لذلك نجد الضرائب الغير مباشرة سهلة النقل مقارنة بالضرائب المباشرة و التي غالبا ما يستحيل نقلها (دويدار، 1999، 89).

- مرونة العرض والطلب، لمرونة العرض والطلب (يقصد بمرونة الطلب والعرض مدى تأثر العرض والطلب بتغيرات السعر)، إذ أن عبئ الضريبة المفروضة على السلع أو الخدمة ينقسم بين المستهلكين و المنتجين بنسبة مرونة العرض إلى مرونة الطلب (حجازي، 2000، 111).

$$\frac{\text{عبئ الضريبة على المستهلك}}{\text{عبئ الضريبة على المنتج}} = \frac{\text{مرونة العرض}}{\text{مرونة الطلب}}$$

كلما كانت مرونة العرض كبيرة نسبيا مقارنة بمرونة الطلب كلما تحمّل المستهلك جانبا أكبر من العبئ، و العكس صحيح، أي أن العلاقة بين أمكانية نقل العبئ و مرونة العرض هي علاقة طردية وبين إمكانية نقل العبئ و مرونة الطلب هي علاقة عكسية، فكلما زادت مرونة الطلب السعرية، كلما قلت إمكانية نقل العبئ، لأن أي زيادة في السعر (نتيجة تضمين الضريبة) يؤدي إلى إنخفاض الطلب (قدي، 2003، 145).

- طبيعة السوق التي تتبادل فيها السلعة المفروضة عليها الضريبة، في سوق المنافسة الكاملة يكون المشروع مضطر إلى تحمل عبئ الضريبة، وذلك في المدة القصيرة، إذ يكون على كل صاحب مشروع تخفيض إنتاجه حتى يتمكن من تخفيض نفقه الإنتاج الحدية و التي ارتفعت بمقدار الضريبة إلى مستوى لا يستطيع أن ينقل فيه أي جزء منها إلى المشتري هذا في المدى القصير، ولكن لكون كل المشروعات القائمة تتصرف على هذا النحو، مما يؤدي إلى انخفاض العرض الكلي ترتفع الأسعار بما يسمح بنقل الضريبة إلى المستهلك في المدى المتوسط و الطويل. أما في الأسوق الإحتكارية فإن فرض ضريبة يؤدي إلى زيادة نفقة الإنتاج مما يؤدي إلى إرتفاع ثمن البيع وإنخفاض كمية الإنتاج، و لكن المحتكر يتردد في رفع الثمن بمقدار

الضريبة خوفا من انخفاض الطلب، وأن مدى ارتفاع الأسعار و مدى انتقال العبئ إلى المستهلك يتوقف على درجة مرونة الطلب بعلاقة عكسية (قدي، 2003، 146).

- الظروف الاقتصادية وهي تتمثل في فترات الإنعاش وفترات الانكماش، ففي حالات الإنتعاش إذ الطلب في ازدياد و الحساسية لارتفاع الأسعار منخفضة مما يسّهل نقل عبئ الضريبة التي تفرض على المنتجين إلى المستهلكين، أما في حالة الكساد أي الدخول و الطلب أضعف من العرض، فإن نقل عبئ الضريبة يكون صعبا. و في حالة النقص الشديد في العرض، يزيد الخوف من الارتفاع المستمر للأسعار من الرغبة في الشراء الأمر الذي يمكنّ البائع من أن يحمل المستهلك كل عبئ الضريبة (دوايدر، 1999، 92).
- معرفة نفقة الإنتاج ومقدار الضريبة على وجه التحديد.

3. التهرب الضريبي:ويشمل

أ- تهرب مشروع (التجنب الضريبي):

يقصد بالتجنب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم (مراد، 2004، 6).

ب- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

وهو لجوء المكلف بالضريبية إلى أعمال أو أفعال غير مشروعة يترتب عليها مخالفة للقانون الضريبي للتقليل أو التملص من دفع الضريبة المستحقة عليه، وهذا باللجوء إلى التزوير أو استعمال المزور، ويترتب على هذا الشكل عقوبات جبائية وجنائية تختلف باختلاف الحقوق الضريبية الواجبة الدفع ونوع الضريبة (مراد، 2004، 7).

طرق قياس العبئ الضريبي

لا جدال في أن رسم السياسة الضريبية المثلى يقتضي استخدام الضريبة كأداة لتحقيق الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تتطابق مع أهداف المجتمع. (طالب، 2004، 25) فإذا قارنا الأعباء الفعلية لممولي الضرائب بعضهم ببعض لأمكننا التوصل لنتائج هامة وموضوعية عن مدى تحقيق العدالة الضريبية في النظام الضريبي، فالعدالة الأفقية تتحقق في النظام الضريبي متى تساوت الأعباء الضريبية الفعلية الواقعة على كافة الممولين الذين يتمتعون بظروف اقتصادية مماثلة، والعدالة الرأسية تتحقق في النظام الضريبي متا تفاوتت الأعباء الضريبية الفعلية بتفاوت مراكز الممولين الاقتصادية (دراز ، 1999، 297-298)

1-2-3 أساليب قياس العبئ الضريبي:

إن مؤشر العبئ الضريبي في المنظمات يستخدم المتوسط عبر البلاد وحسب الصناعة ونوع النشاط الضروري أيضًا للدولة، والتي تسعى إلى بناء نظام ضريبي يلبي من ناحية احتياجات الدولة في نفقاتها، ومن ناحية أخرى زيادة الحوافز لدافعي الضرائب، وتشجيعهم على الانخراط بنشاط في النشاط الريادي والبحث باستمرار عن طرق لتحسين كفاءة أنشطتهم المالية والاقتصادية. لذلك، يمكن عدّ مؤشر العبئ الضريبي مؤشرًا لجودة الإدارة الضريبية (Makarkina, 2013, 207).

إن قياس العبئ الضريبي يشكل أهمية كبيرة لأغراض المقارنة وعلاوة على ذلك، ونظراً للتحديات الكبيرة التي تواجه المالية العامة، فمن الأهمية بمكان تحديد ما إذا كانت الدولة لديها القدرة على توسيع عائداتها الضريبية من خلال قياس الجهد الضريبي (Pessino &Fenochietto, 2010, 65-87)

نقسم العبئ الضريبي لثلاثة فئات يمكن القياس عليها: (صالح 2014، 67-68):

- العبئ الضريبي العام ويمثل إجمالي الضرائب منسوبة للناتج المحلي ويمكن أن يكون العبئ الضريبي إجماليا أو صافيا وذلك بطرح الإعانات من مجموع الضرائب).

- العبئ الضريبي الفردي ويمكن قياس العبئ الضريبي الفردي من خلال نصيب الفرد من الضرائب، ومن خلال نسبة هذا النصيب من متوسط حصته من الدخل القومي.
- العبئ الضريبي حسب القطاعات الاقتصادية حسب الدراسة التي جاء بها الباحثان الفرنسيان Tanbote Brosheand بدراسة العبئ الضريبي المباشر للفئات الاجتماعية المختلفة وفقا لأنشطتها الاقتصادية، إذ يتم إحتساب العبئ المباشر لكل فئة من هذه الفئات من خلال قسمة الضرائب المباشرة التي تصيب كل فئة على مجمل مواردها، ويمكن تحديد العبئ الضريبي الواقع على كل قطاع من القطاعات الاقتصادية وفقا لتلك الطريقة، كما يمكن إضافة الضرائب المباشرة إلى الغير مباشرة ليكون العبئ إجمالي. ولقياس العبئ الضريبي نكون أمام معيارين : (صالح، 2014، 67-68):

- العبئ الضريبي المطلق: وهو عبارة عن ذلك الجزء من الحصيلة الضريبية عن مدة معينة والذي إستقر بصفة نهائية في ذمة الممول.

$$\text{العبئ الضريبي المطلق} = \frac{\text{الضريبة التي تحملها القطاع فعلاً}}{\text{عدد أفراد القطاع}}$$

- العبئ الضريبي النسبي: وهو عبارة عن العبئ الضريبي المطلق منسوبا إلى المقدرة التكليفية الممولة.

$$\text{العبئ الضريبي النسبي} \frac{\text{العبئ الضريبي المطلق}}{\text{المقدرة التكليفية للممول}} \times 100$$

1-2- 4 مشاكل العبئ الضريبي(خصاونة، 2010، 220-221):

إن المشاكل التي تثور عند فرض الضريبة لا تتوقف عند الأحكام القانونية والفنية لها ، فالضريبة بالنتيجة تمثل عبئا على المكلف الذي يتحملها ، إذ أن فرضها يعني اقتطاع جزء من دخل المكلف لصالح خزينة الدولة و هذا الإجراء بحد ذاته له تأثير على سلوك المكلف تجاه الضريبة إذ يسعى جاهدا و في أغلب الأحيان إلى محاولة التخلص من عبئ الضريبة سواء بالانعكاس الضريبي و هو نقل الضريبة بعد تقديرها و تحصيلها منه إلى شخص أخر أو بالتهرب من الضريبة عندما يحاول التخلص منها وعدم دفعها كليا أو جزئيا، وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في أحكام القوانين الضريبية أو باستعمال الغش و الاحتيال، والتخلص من عبئ الضريبة سوف يؤثر على عدالة النظام الضريبي إذ يدفع بعض المكلفين الضريبة بصورة صحيحة وفقا لأحكام القوانين الضريبية، بينما البعض الآخر يعمد إلي نقل عبئها إلى الغير أو التهرب من دفعها ، فتنعدم المساواة بين المكلفين و تفقد العدالة الضريبية بالإضافة إلى المساس بحصيلة الضريبة.

1- أنعكاس الضريبة

يعرف انعكاس الضريبة بأنه نقل عبئ الضريبة من المكلف الذي حدده القانون لدفعها إلى شخص أخر ، ويقتصر المكلف الأول على دفع المبالغ المستحقة عليه إلى خزينة الدولة بصورة مؤقتة ، ثم استبعادها بعد ذلك من شخص أخر ثالث فمثلا يدفع التاجر الضريبة إلى إدارة الضرائب و يزيد أسعار السلع التي يبيعها بمقدار قيمة الضريبة فيحول عبئ هذه الضريبة إلى المستهلك و كذلك بالنسبة للمستورد الذي يضيف قيمة الضريبة الجمركية إلى ثمن السلع و الخدمات التي يستوردها من الخارج، وبالتالي ينقل عبئها إلى المستهلك و بناءً عليه نستطيع أن نميّز بين المكلف الذي تفرض عليه الضريبة بموجب أحكام القانون و يدفعها إلى خزينة الدولة و يسمى بالمكلف القانوني و بين الشخص الذي استقر عليه عبئ الضريبة فيتحمله بصورة المكلف الحقيقي أو الفعلي أو الاقتصادي ، و عندما يتحمل احد الأشخاص عبئ الضريبة بصورة نهائية يسمى ذلك بالاستقرار الضريبي.

2- التهرب من الضريبة

التهرب من الضريبة – أو كما يسمى الغش الضريبي – هو تخلص المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا بإتباع طرق و أساليب احتيالية مخالفة للقانون ، و يمكن أن يتم التهرب من الضريبة قبل تقديرها باستعمال المكلف بعض الوسائل الاحتيالية التي لا يترتب على المكلف أي التزام قانوني أو بعد تقدير الضريبة و ذلك بالامتناع عن دفعها للخزينة العامة، والتهرب الضريبي يختلف عن الانعكاس الضريبي كون المكلف عندما يتهرب من الضريبة فإنه يحرم خزينة الدولة من بعض الإيرادات ، أما في الانعكاس الضريبي فان المكلف بعد أن يدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العامة يحاول نقل عبئ الضريبة منه إلى شخص أخر ، لذلك لا تسخر الخزينة العامة من جراء فعل الانعكاس الضريبي شيئا بعكس التهرب الضريبي . والتهرب الضريبي : يختلف عن التجنب الضريبي، الذي يحدث عندما المكلف . عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب

دفعها كأن يمتنع عن استيراد بعض السلع من الخارج أو يمتنع عن شراء و استهلاك سلعة معينة حتى يتجنب دفع الضرائب يمتنع التي سترتب عليها لو قام بالتصرف المطلوب (مريزيق، 2018، 30)

المبحث الثالث–الجانب العملي

يتناول هذا المبحث النموذج المستخدم في هذه الدراسة وذلك بالاستناد إلى بيانات المتغيرات، وكالتالي: أما النموذج القياسي المستخدم في البحث كالتالي:

$$Y = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5$$

إذ أن:

Y : العبئ الضريبي الأمثل (متغير معتمد)

X_1 : الوعي الضريبي المتمثل بنسبة المتعلمين (ثانوي وجامعي) (متغير مستقل مستهدف)

X_2 : نصيب الفرد من الدخل القومي (متغير مستقل تحكمي)

X_3: ناتج قطاع التصدير (يمثل الاستخراجي والتحويلي نسبة للناتج) (متغير مستقل تحكمي)

X_4: ناتج قطاع الزراعي نسبة من الناتج المحلي الإجمالي(متغير مستقل تحكمي)

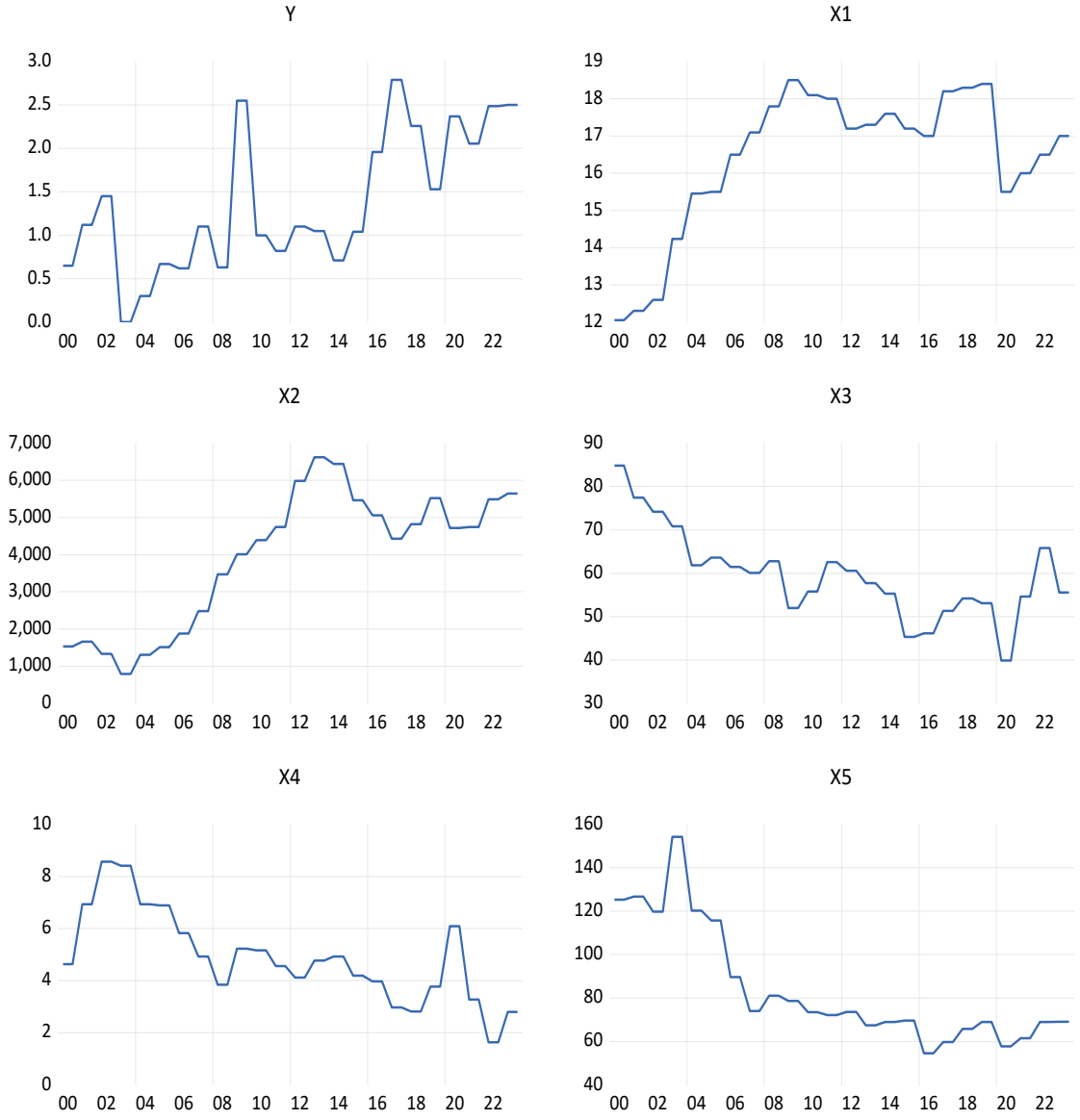
X_5: ناتج قطاع التجارة نسبة من الناتج المحلي الإجمالي(متغير مستقل تحكمي)

أولاً:– اختبار جذر الوحدة لمتغيرات الأُنموذج: يوضح الجدول (1) أن الجزء العلوي نتائج الاختبار عند المستوى والجزء السفلي يوضح النتائج عند أخذ الفرق الأول. وبما أن قيمة احتمالية الاختبار عند مستوى الدلالة أكبر من 5% فقد أصبحت مستقرة بعد الحصول على فروقها الأولى مما يدل أنه يجب علينا استخدام نموذج ARDL.

الجدول (1) اختبار PP لمتغيرات لأُنموذج في العراق

UNIT ROOT TEST TABLE (PP)							
At Level							
		Y	X1	X2	X3	X4	X5
With Constant	t-Statistic	-2.1640	-2.4123	-1.1039	-2.7311	-1.7645	-1.5536
	Prob.	**0.2217**	**0.1439**	**0.7067**	**0.0764**	**0.3931**	**0.4980**
		n0	n0	n0	*	n0	n0
With Constant & Trend	t-Statistic	-3.4991	-1.7246	-1.4437	-2.7310	-3.5414	-1.7755
	Prob.	**0.0511**	**0.7245**	**0.8346**	**0.2295**	**0.0464**	**0.7007**
		*	n0	n0	n0	**	n0
Without Constant & Trend	t-Statistic	-0.0829	0.8951	0.6649	-1.3567	-0.7902	-1.6516
	Prob.	**0.6499**	**0.8981**	**0.8562**	**0.1599**	**0.3684**	**0.0926**
		n0	n0	n0	n0	n0	*
At First Difference							
		d(Y)	d(X1)	d(X2)	d(X3)	d(X4)	d(X5)
With Constant	t-Statistic	-10.3583	-6.8338	-7.0153	-6.7476	-6.6466	-6.9548
	Prob.	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**
		***	***	***	***	***	***
With Constant & Trend	t-Statistic	-11.2469	-7.2147	-6.9741	-7.4755	-6.6412	-7.6017
	Prob.	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**
		***	***	***	***	***	***
Without Constant & Trend	t-Statistic	-8.3560	-6.7181	-6.8149	-6.7091	-6.7082	-6.7482
	Prob.	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**	**0.0000**
		***	***	***	***	***	***

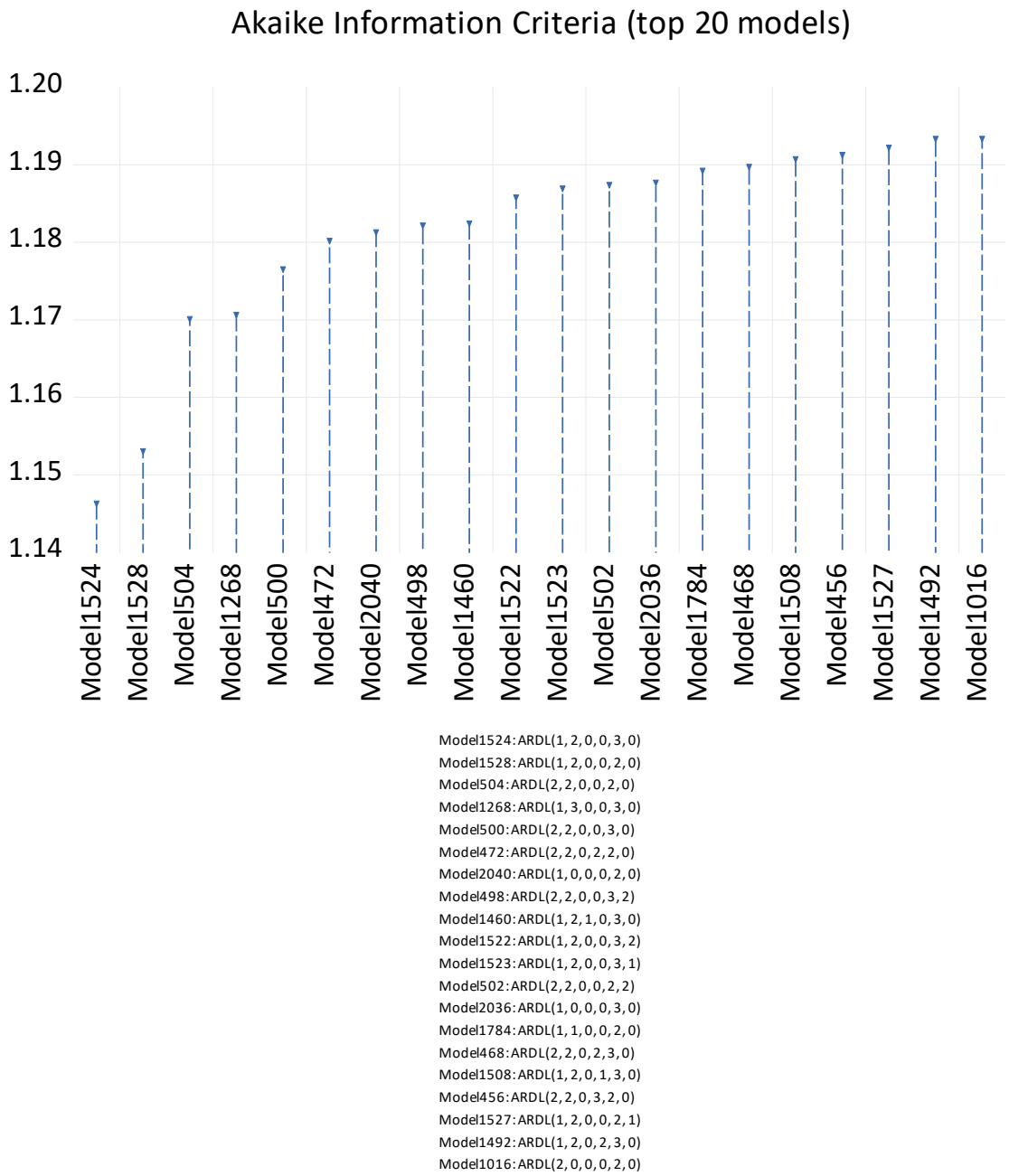
التمثيل البياني للسلاسل الزمنية للعراق



شكل (1) التمثيل البياني للسلاسل الزمنية (العراق)

-تحديد مُدد الإبطاء المثلى:

يتم تطبيق مجموعة من المعايير لتحديد فترات التأخر المثالية، ووفقاً لنموذج ARDL فإن النموذج الذي سيتم اختياره بناءً على معيار ((AIC) هو (1, 2, 0, 0, 3, 0) إذ يتم اختيار طول التأخر الذي يوفر أقل نتيجة لهذا المعيار، ويوضح الشكل التالي كيفية استخدام معيار (AIC) لاختيار فترة التأخر المثالية:



شكل (2): فترة الإبطاء المثلى للنموذج في العراق

- نتائج اختبار التكامل المشترك في العراق:

من نتائج الاختبار في الجدول (2) نلاحظ أن قيمة (F) مرتفع (6.10160)، وأنه يتفوق على (F) الجدولية وبمستوى أهمية (5٪)، وهذا يدل على نفي الفرضية الصفرية وقبول البديل، وهو ما يؤكد وجود تكامل مشترك.

الجدول (2) اختبار التكامل المشترك لمتغيرات أنموذج العراق

اختبار الحدود		
	القيمة	**عدد المتغيرات**
أحصائية (F) المحسوبة	6.10160	5

حدود القيم الحرجة

مستوى المعنوية	**الحد الأدنى I (0)**	**الحد الأقصى I (1)**
%10	2.75	3.79
%5	3.12	4.25
%2.5	3.49	4.67
%1	3.93	5.23

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى برنامج (EViews12)

– نتائج اختبار المعلمات المقدرة للعلاقة قصيرة وطويلة الأَجل وتصحيح الخطأ (ECM) لمتغيرات العراق.

الجدول (3) نتائج تقدير نموذج (ARDL) للعراق

ARDL				
Dependent Variable: D(Y)				
Selected Model: ARDL (1, 2, 0, 0, 3, 0)				
Sample: S12000 S22023				
Included observations: 45				
Short Run Coefficients				
Variable	Coefficient	Std. Error	t- Statistic	Prob.
D(X1(-1))	0.218409	0.092904	2.350922	0.0251
D(X4(-1))	-0.116189	0.089607	-1.296653	0.0204
Long Run Coefficients				
Variable	Coefficient	Std. Error	t- Statistic	Prob.
X1	-0.349699	0.164231	-2.129320	0.0410
X2	0.000300	0.000125	-2.401035	0.0223
X3	-0.034410	0.029667	-1.159866	0.2547
X4	-0.286263	0.229502	-1.247324	0.2213
X5	-0.031229	0.013579	-2.299838	0.0281
ECM	-0.599743	0.092181	-6.506140	0.0000
R^2	0.83	$Adj\ R^2$		0.77
F-statistic	13.87850	Prob . (F - statistic)		0.00000

يُوضِّح الجدول (3) النتائج وكما يأتي:

❖ **نتائج العلاقة في الآجل القصير:**

- ✓ أظهرت النتائج أن معامل تصحيح الخطأ يساوي (0.60−) بإشارة سالبة ومعنوية أي أن سرعة العودة إلى وضع التوازن في الاجل الطويل بلغ 60 % في السنة.
- ✓ إن الوعي الضريبي (نسبة المتعلمين) له أثر طردي ومعنوي؛ وذلك لكون أن القيمة الاحتمالية للمعلمة عند مستوى معنوية أقل من (5%)، وهذا يعني أن زيادة نسبة (1%) من نسبة الوعي الضريبي سيؤدي إلى إرتفاع في العبئ الضريبي بنسبة (0.21 %)، وهو مطابق للنظرية الاقتصادية.
- ✓ إن الناتج الزراعي له أثر عكسي ومعنوي؛ وذلك لكون أن القيمة الاحتمالية للمعلمة عند مستوى معنوية أقل من (5%)، وهذا يعني أن زيادة نسبة (1%) من نسبة الناتج الزراعي سيؤدي إلى إنخفاض في العبئ الضريبي بنسبة (0.11%)، وهو مطابق للنظرية الاقتصادية أن القطاع الزراعي في العراق يتمتع بإعفاءات ضريبية كبيرة، مما يقلل من مساهمته في الإيرادات الضريبية .بالإضافة إلى ذلك، يُعاني النظام الضريبي من ضعف في التحصيل والرقابة، مما يُسهم في زيادة التهرب الضريبي داخل هذا القطاع .هذا الوضع يؤدي إلى علاقة عكسية بين نمو الناتج الزراعي والعبئ الضريبي، إذ أن زيادة

الإنتاج الزراعي لا تُترجم إلى زيادة في الإيرادات الضريبية، بل قد تؤدي إلى انخفاض نسبي في العبئ الضريبي، فضلا عن قانون تجميد الضرائب على الأراضي الزراعية في العراق وذالك تشجيع للقطاع الزراعي وتخفيف القيود الذي تحول دون تطوراً (الركابي، 2022، 44).

❖ **نتائج العلاقة في الآجل الطويل:**

- ✓ إن الوعي الضريبي (نسبة المتعلمين) له أثر عكسي ومعنوي؛ وذلك لكون أن القيمة الاحتمالية للمعلمة عند مستوى معنوية أقل من (5%)، وهذا يعني أن زيادة نسبة (1%) من نسبة الوعي الضريبي سيؤدي إلى إنخفاض في العبئ الضريبي بنسبة (0.34 %)، وهو مخالف للنظرية الاقتصادية، إن العلاقة العكسية بين الوعي الضريبي والعبئ الضريبي في العراق تعود إلى عدد من العوامل البنيوية في النظام الضريبي، منها ضعف الالتزام الضريبي من قبل المكلفين، والتهرب الضريبي، وتعدد الإعفاءات، وعدم الإفصاح عن الدخل الحقيقي، إلى جانب ضعف الرقابة والحوكمة الضريبية، ما يجعل ارتفاع الوعي لا يُترجم تلقائيًا إلى زيادة في التحصيل الضريبي، بل أحيانًا إلى تحايل أكثر تنظيماً من قبل الأفراد ذوي التعليم الأعلى، وذلك في ظل ضعف تطبيق القوانين وغياب العدالة الضريبية(الركابي، 2022، 42)
- ✓ إن نصيب الفرد من الناتج القومي له أثر طردي ومعنوي؛ وذلك لكون أن القيمة الاحتمالية للمعلمة عند مستوى معنوية أقل من (5%)، وهذا يعني أن زيادة نسبة (1%) من نسبة نصيب الفرد من الناتج القومي سيؤدي إلى ارتفاع بسيط في العبئ الضريبي بنسبة (0.0003%)، وهو مطابق للنظرية الاقتصادية.
- ✓ إن ناتج قطاع التجارة نسبة من الناتج المحلي الإجمالي له أثر طردي ومعنوي؛ وذلك لكون أن القيمة الاحتمالية للمعلمة عند مستوى معنوية أقل من (5%)، وهذا يعني أن زيادة نسبة (1%) من نسبة ناتج قطاع التجارة نسبة من الناتج المحلي الإجمالي سيؤدي إلى إرتفاع في العبئ الضريبي بنسبة (0.03%)، وهو مطابق للنظرية الاقتصادية.

القوة التفسيرية للنموذج ومعنويته:

أ- بلغت قيمة R^2 (77%)، مما يعني أن 77% من التغيرات في النموذج في العراق يمكن تفسيرها بواسطة المتغيرات المستقلة المدرجة في النموذج، بينما يظل 23% من التغيرات غير مفسرة، وقد تعود هذه النسبة إلى متغيرات أخرى غير مدرجة في النموذج أو إلى الأخطاء العشوائية.

ب- المعنوية الكلية للنموذج مقبولة لان القيمة الإحصائية (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية عند 5%، وبالتالي فإن المعادلة المفسرة مقبولة إحصائيا.

اختبارات ما بعد تقدير الأُنموذج:

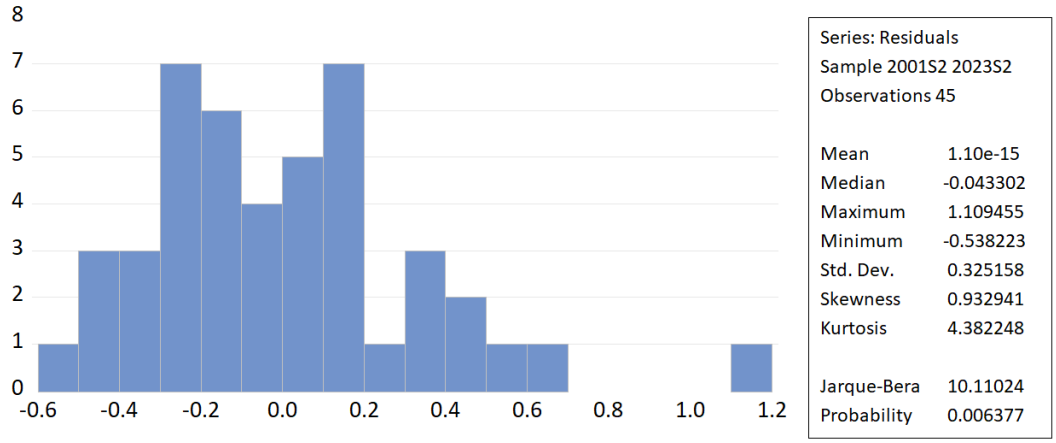
❖ **اختبارات جودة النموذج:**

جدول(4) نتائج الاختبارات التشخيصية للبواقي

Statistics test	Estimated value	Prob
Normality (Jarque-Bera)	10.11024	0.006377
Breusch-God Frey Serial Correlation LM Test	1.158125	0.3277
Heteroscedasticity test BY: (Breusch-Pagan-Godfrey)	1.588599	0.1449

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى برنامج (EViews12)

ومن خلال إحصائيات فحص البواقي للنموذج في جدول (4) يتضح لنا سلامة النموذج إحصائيا بشكل عام مثل شرط التوزيع الطبيعي إذ بينت أن البيانات تتوزع توزيع طبيعي (Jarque Bera) وخلوه من الارتباط التسلسلي باستخدام اختبار LM وعدم وجود اختلاف تباين باستخدام اختبار God – Frey وكذلك باستخدام Breusch–Pagan–Godfrey وعدم وجود مشكلة خطأ التوصيف بالنموذج، ويتضح من شكل (3)، أن الأخطاء العشوائية لاتتبع توزيعًا طبيعيًا.



شكل (3): اختبار التوزيع الطبيعي لنموذج العراق

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى برنامج (EViews12)

الاستنتاجات والمقترحات

1. بطء العودة إلى التوازن الضريبي (60% سنويًا) يدل على ضعف استجابة النظام الضريبي العراقي للتغيرات الاقتصادية.
2. القطاع الزراعي يساهم في تخفيض العبئ الضريبي بشكل واضح، مما يشير إلى أن الإعفاءات والحوافز الممنوحة له تقلل من دوره كمصدر للإيرادات.
3. نصيب الفرد من الناتج القومي وناتج قطاع التجارة لهما أثر طردي في الأجل الطويل، ما ينسجم مع النظرية الاقتصادية ويدل على إمكانية توسيع القاعدة الضريبية في هذين المجالين.
4. الوعي الضريبي (نسبة المتعلمين) يظهر تأثيرًا طرديًا في الأجل القصير في معظم البلدان، ما يعكس أن التعليم قد يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي مؤقتًا. لكن في الأجل الطويل، تظهر العلاقة عكسية في العراق ومصر، ما يدل على وجود فجوة بين الوعي والسلوك الفعلي للملتزمين بالضريبة، ربما بسبب ضعف الحوكمة أو تفشي الاقتصاد غير الرسمي.
5. ناتج القطاع الزراعي ويرتبط بعلاقة عكسية مع العبئ الضريبي، ما يعكس سياسة الإعفاءات الضريبية المتبعة لهذا القطاع.
6. ناتج قطاع التجارة والتصدير يظهر تأثيرًا طرديًا، مما يدل على أهمية هذين القطاعين كمصادر رئيسية للضرائب.

ثانيا: المقترحات

1. إصلاح النظام الضريبي في العراق ليعزز من العدالة والكفاءة، من خلال تقليل الإعفاءات غير المبررة، خاصة في القطاعات التي تحقق أرباحًا عالية مثل التجارة والخدمات.
2. دمج القطاع غير الرسمي في النظام الضريبي من خلال أدوات تحفيزية ورقابية، كإصدار فواتير إلكترونية، وتوسيع نطاق المراقبة الضريبية.
3. إعادة النظر في الإعفاءات الزراعية وتوجيهها فقط لصغار المزارعين، وفرض ضريبة تصاعدية على المشاريع الزراعية الكبرى.
4. تعزيز الوعي الضريبي الحقيقي المرتبط بالامتثال من خلال حملات توعية مدروسة تستهدف سلوك المكلفين وليس فقط مستواهم التعليمي.
5. ربط الوعي الضريبي بالحوكمة الضريبية، أي لا يكفي رفع الوعي دون وجود نظام عادل وواضح يشعر المواطنون بثماره على أرض الواقع.
6. تحسين كفاءة التحصيل الضريبي من خلال التحول الرقمي الكامل لنظام الجباية والرقابة.
7. تبني مؤشرات متقدمة لقياس العبئ الضريبي الأمثل تراعي طبيعة الاقتصاد العراقي (نفطي، غير متنوع، عالي التهرب).

المصادر

1. بانافع، وحيد عبد الرحمن وعلي، عبد العزيز عبد المجيد .(2020) .السياسة المالية بين أولويات النمو ومتطلبات العدالة، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر والتوزيع، الرياض.
2. حجازي، السيد المرسي .(2000) .مبادئ الإقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية، مصر.
3. خصاونة، جهاد .(2010) .علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر
4. دراز، حامد عبد المجيد .(1999) .النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
5. دويدار، محمد .(1999) .في نظرية الضريبة والنظام الضريبي، الدار الجامعية، لبنان.
6. رفيق، باشوندة و معاشو، داني كبير .(2004) .تحليل سلوك المؤسسة اتجاه العبئ الجبائي وأساليب التحريض الجبائي، ملتقى وطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة.
7. طالب، وسيلة .(2004) .الضغط الضريبي والفعالية الضريبية - دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر.
8. قدي، عبد المجيد .(2005) . المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية.
9. محجوب، رفعت .(1990) .المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان.
10. مراد، ناصر .(2004) . التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى
11. مريزيق، أسماء .(2018) .دور المراجعة الجبائية في تدنية العبئ الضريبي دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري وشبه الحضري بورقلة للفترة(2013-2016) ETUO ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

المصادر الأجنبية

12-Abdurakhmanovna, Berdieva Uguloy & ogli, Ibragimov Bobursho Boxodir. (2022). The Impact Of The Tax Burden On The Economic Activity Of Organizations, *Journal of Positive School Psychology*, Vol. 6, No. 10, 2408-2416.

13-İnaltong, Ceyhan. (2012). Vergi Yükü: Tükiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 369, 16–30.

14-Makarkina, N. L. (2013). *Tax burden*, N. L. Makarkina. - Moscow: Yurayt.

15-Malis. N. I. (2015). *Tax policy of the state: textbook*, edited by N. I. Malis. - Moscow: Yurayt.

16-Pessino, C. and Fenochietto, R. (2010). Determining countries' tax effort, *Hacienda Publica Espanola*, 195(4), 65-87, https://ssrn.com/abstract=2140805.

17-Tekbaş, Abdullah and Dökmen, Gökhan. (2007). Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı, *Maliye Dergisi*, Sayı: 153, 195–2013.