

# تحليل وقياس العيب الضريبي على الترفيعات والعلاوات لرواتب موظفي القطاع العام في العراق

فان ميران شاهين

مدرس مساعد

قسم الاقتصاد، جامعة نوروز

إقليم كردستان العراق

## الملخص

في الدول الربعية التي تعتمد على الربح في تمويل نفقاتها العامة يكون الاهتمام بالقواعد والقوانين التي تحكم النظرية الضريبية منخفضةً بالنتيجة تظهر لنا مشكلات ضريبية كثيرة منها التهرب والازدواج والتشوه في توزيع العيب الضريبي. وفي هذا البحث سلط الباحث الضوء على التشوه الحاصل في توزيع عيب الاستقطاع الضريبي على رواتب الموظفين الحكوميين لسنة 2015 للدرجات الوظيفية الثانية بحكم ان الدرجة التاسعة والعاشر غير خاضعة للاستقطاع الضريبي وذلك من خلال الاعتماد على معايير حديثة في قياس العدالة في توزيع العيب الضريبي (معدل الضريبة الحدي والمتوسط) وقد تبين من خلال البحث ان هناك تشوه كبير في توزيع عيب الاستقطاع الضريبي على الاضافات التي تحدث على رواتب الموظفين بما لايناسب مع رواتبهم الاسمية التي يستلمونها.

**الكلمات المفتاحية:** العدالة الضريبية، العيب الضريبي، معدل الضريبة المتوسط، معدل الضريبة الحدي

## 1. المقدمة

للضريبة أبعاد ثلاثة هي (اقتصادي، اجتماعي وسياسي) تجتمع هذه الابعاد الثلاثة في مفهوم واحد وهو الثقافة الضريبية، فالثقافة الضريبية هي ثقافة كبقية الثقافات التي يترتب عليها المجتمع، فالبعد الاقتصادي للضريبة يتمحور حول أهمية مساهمة الضريبة في الإيرادات العامة، والبعد الاجتماعي يتمحور حول مساهمة الضريبة في الحد من الفقر وتخلص المجتمع من الكثير من المشاكل الاجتماعية، أما البعد السياسي فإنه يتمحور حول الضريبة كأحدى الاداة المهمة التي يستخدمها المرشحين السياسيين في وقت الانتخابات. العدالة في توزيع العيب الضريبي يندرج في البعد الاقتصادي والاجتماعي وسوف نتبع عن البعد السياسي في هذا البحث، فالعدالة في توزيع العيب الضريبي بنوعيهما (العمودي والافقي) يعتبران قاعدة اساسية من قواعد النظرية الضريبية، و لكي تسير الثقافة الضريبية في الاتجاه الصحيح على الحكومات ان تهتم بهذه القاعدة المهمة.

مع الاضافات التي يتحصل عليها الموظف نتيجة الترفيع والعلاوة السنوية على الراتب الاسمي.

### 2.1 مشكلة البحث

تعاني القوانين والتعليقات الضريبية الخاصة بموظفي القطاع العام في العراق من قصور واضح ناشيء عن ضعف التقنية الضريبية وهذا غالباً ما يؤدي الى عدم العدالة في توزيع اعباء الضريبة على المكلفين بها من الموظفين وخصوصاً ما يتعلق بالضريبة المفروضة على علاواتهم وترفيعهم.

### 3.1 هدف البحث

يسعى البحث الى التوصل للاهداف الاتية:

- إعطاء اطار نظري لمفهوم العيب الضريبي من خلال معدل الضريبة المتوسط والحدي.

- تحليل واقع الاستقطاع الضريبي على رواتب موظفي القطاع العام في العراق.
- تحليل العيب الضريبي على الدرجات الوظيفية وعلى رواتب موظفي القطاع العام.

### 4.1 فرضية البحث

ينطلق البحث من فرضية مفادها ان هناك سوء في توزيع عيب الاستقطاع الضريبي على لاضافات التي تحدث على رواتب موظفي القطاع العام مما يؤدي تشوه واضح في العدالة الضريبية بنوعيهما العمودي والافقي.

## 1.1 أهمية البحث

يسلط البحث الضوء على أهمية دراسة وتحليل توزيع عيب الاستقطاع الضريبي على الراتب الاسمي لموظفي القطاع العام لضرورة معرفة مدى تناسب الاستقطاع الضريبي

## 5.1 منهجية البحث

معدل الضريبة وبنوعه الثلاثة يقيس العلاقة بين الوعاء الضريبي والايراد الضريبي وتنقسم هذه العلاقة الى علاقة متوسطة او كما تسمى بمعدل الضريبة المتوسطة او علاقة حدية او كما تعرف بمعدل الضريبة الحدية والذي يتم استخدامها بشكل واسع لقياس العبء الضريبي على دخول الافراد. ومن خلال هذا البحث سوف يتم التركيز على العبء الضريبي من خلال قياس وتحليل معدل الضريبة الحدي والمتوسط على رواتب الموظفين في القطاع العام والاتي توضيح للمعيارين (Melville,2005).

## 2. الفصل الاولي

## 1.2 الاطار النظري

## 1.1.2 ماهية العبء الضريبي وطرق قياسه

## 1.1.1.2 مفهوم العبء الضريبي

يكون الهدف التقليدي من الضرائب هو اتاحة الفرصة للحكومات لتوليد الايرادات لغرض تمويل النفقات العامة، والتي يفترض بأن تعود هذه الضرائب على شكل خدمات وفوائد على المكلفين والمجتمع ومع تطور دور الحكومة في الحياة الاقتصادية بدأت تظهر وظائف اخرى للضرائب، حيث اصحت اداة لتحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية وبالتالي تحولت الضرائب من متغير اقتصادي بحث الى متغير اجتماعي وثقافي يساهم في تطوير وعي المجتمع لمفهوم المواطنة. ومن هذا المنطلق باتت الحكومة امام مشكلة عويصة فهي تريد ان ترفع معدلات الاتفاق العام لسد حاجات الافراد المتزايدة، بالمقابل فانها تحتاج الى رفع الضرائب لزيادة ايراداتها لكي تستطيع تمويل نفقاتها المتزايدة. إن فرض الضريبة بمختلف أنواعها في مجتمع معين يؤدي حتماً إلى التأثير على سلوك أفراد و مؤسساته من حيث الاستهلاك والإنتاج، و الادخار والاستثمار. فقد نجد تجاوبا ايجابيا بقبول تحمل الضريبة أو تجاوبا سلبيا بعدم قبول الأعباء الضريبية، ومن ثم السعي للتهرب منها وتفاديها، تندرج هذه الفكرة ضمن سياق حدود الضغط الضريبي الذي يولده فرض الضرائب (Barro,1983,414)

## 2.1.1.2 طرق قياس العبء الضريبي

هناك عدة طرق لقياس العبء الضريبي منها نسبة الايرادات الضريبية الى اجمالي الناتج المحلي حيث يقيس هذا المؤشر العبء الضريبي على مستوى الدولة، اما المؤشر الثاني لقياس العبء الضريبية هو دراسة معدل الضريبة المفروضه على المكلف، وهناك ثلاثة انواع من معدلات الضريبة وهي، معدل الضريبة التصاعدي وحسب هذا المعدل فإن سعر الضريبة يرتفع كلما ازداد الوعاء الضريبي، ومعدل الضريبة التنازلي حيث ان سعر الضريبة ينخفض كلما ازداد الوعاء الضريبي واخيراً معدل الضريبة الثابت وحسب هذا النوع يبقى سعر الضريبة ثابتاً مهماً ازداد الوعاء الضريبي (أنجاد،2010،14) وبالتالي فإن

● معدل الضريبة المتوسط (ATR) Average Tax Rate: وهو عبارة عن قسمة

مجموع الايراد الضريبي على مجموع قيمة الوعاء الضريبي

معدل الضريبة المتوسط = مجموع الايراد الضريبي / قيمة الوعاء الضريبي

حيث يقيس هذا المؤشر نسبة الضريبة المدفوعة من اجمالي الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي يوضح لنا نسبة العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف من اجمالي الدخل الخاضع للضريبة حيث يستخدم هذا المؤشر في الدول المتقدمة بشكل واسع لاسيما الدول التي تعتمد على معدل الضريبة التصاعدي حيث ان من المفترض ان ترتفع هذه النسبة كلما انتقلنا من شريحة دخلية دنيا الى شريحة دخلية متقدمة اي ان العبء الضريبي يرتفع مع زيادة الدخل وهذا يلائم مفهوم العدالة العامودية في توزيع العبء الضريبي.

● معدل الضريبة الحدي (MTR) Marginal Tax Rate: وهو عبارة عن قسمة

التغير الحاصل في الايراد الضريبي على التغير الحاصل في قيمة الوعاء الضريبي

معدل الضريبة الحدي = التغير في الايراد الضريبي / التغير في قيمة الوعاء الضريبي

يستخدم هذا المؤشر بشكل واسع من معدل الضريبة المتوسط لانه يقيس اثر الضريبة على رغبة الفرد في العمل فكلما كان معدل الضريبة الحدي مرتفعاً كلما قلت رغبة الافراد على العمل وبالتالي سوف يفضل الافراد ساعات الراحة على ساعات العمل لان زيادة ساعات العمل لن تولد دخلاً اضافياً مجزياً بسبب انتقال الفرد الى شريحة دخلية متقدمة مما يؤدي الى ارتفاع معدل الضريبة الحدي اما اذا كان معدل الضريبة الحدي منخفضاً فإن هذا يحفز الافراد على زيادة العمل والانتاجية لان الدخل الاضافي المتولد يكون مجزياً، اذ يجب ان يكون المكلف على بينة تامة بمعدل الضريبة المتوسط والحدي لشريحتيه الدخلية لكي يستطيع على ضوء هذا اتخاذ القرار المناسب له من خلال زيادة دخله والانتقال الى شريحة دخلية اعلى ومن ثم يتحدد الادخار والاستثمار (Hymam,2010,320).

## 3.1.1.2 معدل الضريبة الحدي في الدول المتقدمة:

## 3. الفصل الثاني

## 1.3 تحليل واقع الرواتب والاستقطاعات الضريبية على رواتب موظفي القطاع العام

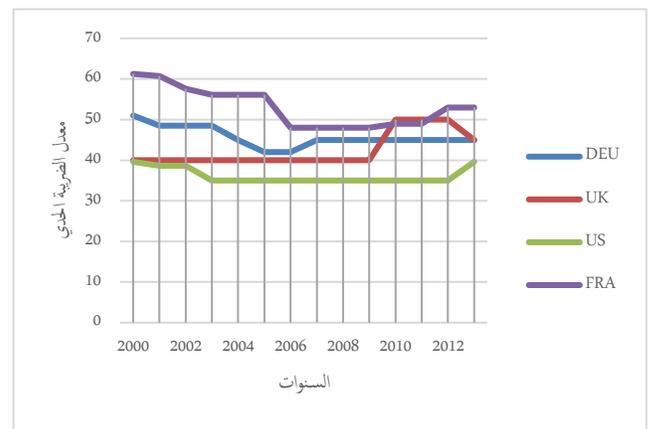
## 1.1.3 هيكل الدرجات الوظيفية في العراق

يتوزع موظفين الحكوميين في العراق على 10 درجات وظيفية بالإضافة الى درجتين أ وب واللتان تعتبران من الدرجات الخاصة. تنقسم الدرجات من الخامسة الى الاولى الى خمسة مراتب او كما تسمى العلاوة السنوية، حيث ان الموظف ينتقل من درجة وظيفية الى اخرى بعد ان يتدرج من المرتبة الاولى الى المرتبة الخامسة وكل مرتبة تستغرق سنة واحدة اما الدرجات الوظيفية من العاشرة الى السادسة فان كل درجة منهم تنقسم الى اربعة مراتب، وفي بعض الاحيان تقوم الحكومة بتوقيف الانتقال من مرتبة الى اخر بسبب ظروف استثنائية، ومن هنا تتحدد رواتب الموظفين وفقاً للدرجة والمرتبة الوظيفية.

وفقاً للمنطق الاقتصادي والاجتماعي فان موظفي القطاع العام يتم تسكينهم في الدرجة الوظيفية ومن ثم في المرتبة الوظيفية حسب مؤهلاته العلمية. وفقاً للقانون رقم (22) لسنة 2008 الذي اقره البرلمان العراقي والخاص برواتب موظفي القطاع العام فان توزيع الرواتب حسب الشهادات والمؤهلات العلمية يكون حسب المعايير الاتية:

- من لا يحمل شهادة دراسية في المرتبة الأولى من الدرجة العاشرة براتب اسمي قدره (140) ألف دينار.
- حملة شهادة الدراسة الابتدائية في المرتبة الرابعة من الدرجة العاشرة براتب اسمي قدره (152) ألف دينار.
- حملة شهادة الدراسة المتوسطة في المرتبة الأولى من الدرجة التاسعة براتب اسمي قدره (185) ألف دينار.
- حملة شهادة الدراسة الإعدادية بفروعها كافة بما فيها الإعداديات المهنية في المرتبة الأولى من الدرجة الثامنة براتب اسمي قدره (240) ألف دينار.
- حملة شهادة المعاهد التي مدة الدراسة اللازمة للحصول عليها (2) سنتان بعد الإعدادية و معاهد المعلمين التي مدة الدراسة اللازمة للحصول عليها (5) خمس سنوات بعد الدراسة المتوسطة في المرتبة الخامسة من الدرجة الثامنة براتب اسمي قدره (260) ألف دينار.

يعتمد معدل الضريبة الحدي والمتوسط على دخول الافراد في وضع السياسة الضريبة للدول لاسيما الدول المتقدمة. يوضح لنا الشكل ادناه معدل الضريبة الحدي في عينة من الدول المتقدمة وهي الولايات المتحدة الامريكية (US) والمانيا (DEU) وفرنسا (FRA) وبريطانيا (UK) حيث تمتاز الولايات المتحدة الامريكية بنوع من الثبات في معدل الضريبة الحدي على دخول الافراد حيث تتراوح هذه النسبة بين 35-40% خلال المدة من 2000 الى 2013، اما فرنسا فهي الاعلى في معدل الضريبة الحدي فقد يتراوح معدل الضريبة الحدي بين 55-60% اما بعد سنة 2006 فقد انخفض الى 50% ثم عاودا وارتفع في سنة 2011، اما بالنسبة الى المانيا فان سياستها الضريبية كانت مشابهة على ما هو عليه في فرنسا بحكم انها دولتان يقعان في الاتحاد الاوربي ذو سياسة اقتصادية موحدة ولكن معدل الضريبة الحدي في المانيا اقل من فرنسا بعض الشيء، وفي بريطانيا كان الامر مختلفاً عن باقي الدول الاوربية حيث ان معدل الضريبة الحدي كان منخفضاً نسبياً بين عامي 2000 - 2009 اذ تتراوح بين 40-44% ثم ارتفع بشكل مفاجئ في سنة 2009 الى أكثر من 54% وذلك بسبب الازمة المالية العالمية ومن ثم عاود الانخفاض في سنة 2013. من هنا يتضح لنا ان معدل الضريبة الحدي على دخل الافراد في بريطانيا وامريكا اقل مما هو عليه في دول الاتحاد الاوربي هذا يعني بان هذه الدول (امريكا وبريطانيا) تظطلع باعباء اجتماعية اقل منها هو عليه في



الدول الاوربية. ([www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org))

الشكل رقم (1) معدل الضريبة الحدي في عينة من الدول المتقدمة

المصدر: [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org)

### 3.1.3 الاستقطاعات الضريبية:

الاستقطاع الضريبي على رواتب موظفي القطاع العام هو استقطاع شهري يفرض على الراتب الاسمي لموظف القطاع العام قبل ان يتم استلام الراتب ويعتبر الاستقطاع الضريبي نوع من انواع ضريبة الدخل المباشرة التصاعدية التي تستقطع بشكل اجباري من الراتب الاسمي للموظف القطاع العام وينسب بمختلفة وحسب الدرجات الوظيفية.

توضح لنا تعليمات الاستقطاع الضريبة المباشرة في العراق رقم 1 لسنة 2007 الذي يستند على قانون ضريبة الدخل المعدل لسنة 1982 ان الراتب الاسمي الخاضع للضريبة لموظفي القطاع العام هو (232500) الذي يقع في الدرجة الثامنة لسلم رواتب الموظفين (وزارة المالية- الهيئة العامة للضرائب- جدول الاستقطاع المباشر 2015).

يتبين من الجدول ادناه ان متوسط الراتب الاسمي الشهري ومتوسط الاستقطاع الضريبي الشهري الذي يصيب كل درجة وظيفية خلال مدة بقائه في الدرجة الوظيفية حيث يتضح لنا بان الدرجات العليا تستلم رواتب اعلى وبالمقابل يستقطع منهم استقطاع ضريبي اعلى وهذا يطابق مفهوم العدالة العمودية في توزيع العبء الضريبي.

#### جدول رقم (2) يوضح متوسط الراتب الاسمي والاستقطاع الضريبي

الدرجة الوظيفية	متوسط الراتب الاسمي الشهري	متوسط الاستقطاع الضريبي الشهري
الاولى	950,000	90,333
الثانية	757,000	64,152
الثالثة	620,000	45,783
الرابعة	514,000	31,473
الخامسة	440,000	21,618
السادسة	371,000	12,202
السابعة	305,000	4,230
الثامنة	264,500	1,094

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على منشورات وزارة المالية هيئة العامة للضرائب

### 4.1.3 الإيرادات من الاستقطاع الضريبي

تعتبر الضريبة المتحصلة من رواتب الموظفين ايراداً مهماً لخزينة الدولة وذلك بسبب صعوبة التهرب من الضريبة لان الاستقطاع الضريبي يحصل قبل استلام الموظف

● حملة الشهادة الجامعية الأولية (بكالوريوس) في المرتبة الأولى من الدرجة السابعة براتب اسمي قدره (296) ألف دينار.

● حملة الشهادة الجامعية الأولية في الصيدلة أو طب الأسنان أو الطب البيطري أو الهندسة أو ما يعادلها التي مدة الدراسة اللازمة للحصول عليها (5) خمس سنوات في الأقل بعد الدراسة الإعدادية في المرتبة الأولى من الدرجة السادسة براتب اسمي قدره (362) ألف دينار.

● حملة شهادة الماجستير أو ما يعادلها وكلية الطب العراقية أو ما يعادلها التي لا تقل المدة اللازمة للحصول عليها عن (6) ست سنوات بعد الدراسة الإعدادية في المرتبة الثالثة من الدرجة السادسة براتب اسمي قدره (374) ألف دينار.

● حملة شهادة الدكتوراه التي لا يمكن الحصول عليها بأقل من 3 سنوات بعد الشهادة الجامعية الأولية في المرتبة الثالثة من الدرجة الخامسة براتب اسمي قدره (443) ألف دينار (الموقع الرسمي لوزارة المالية بالاعتماد على سلم الرواتب لسنة 2015) اما في ما يخص العلاوات السنوية فانها تتدرج بشكل تصاعدي من الدرجة العليا الى الدرجة المتأخرة وكما موضح بالجدول ادناه.

### 2.1.3 العلاوات السنوية لموظفي القطاع العام:

الجدول ادناه يوضح العلاوات السنوية التي تضاف على الراتب الاسمي لموظف القطاع العام كل سنة وحسب درجته الوظيفية ادناه يوضح العلاوات السنوية التي تضاف على الراتب الاسمي لموظف القطاع العام كل سنة وحسب درجته الوظيفية

#### جدول رقم (1) يوضح العلاوات السنوية

الدرجة الوظيفية	العلاوة السنوية (الف دينار)	عدد سنوات الخدمة للترقية
الاولى	20	-
الثانية	17	5
الثالثة	10	5
الرابعة	8	5
الخامسة	6	5
السادسة	6	4
السابعة	6	4
الثامنة	3	4
التاسعة	3	4
العاشر	3	4

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على قانون سلم الرواتب لسنة 2005

راتبه وهذا لا يدع مجال امام المكلف بالتهرب من الضريبة حيث تمتاز اليرادات المتحصلة من هذا النوع من الضرائب بالتأكد واليقين الى حد كبير.

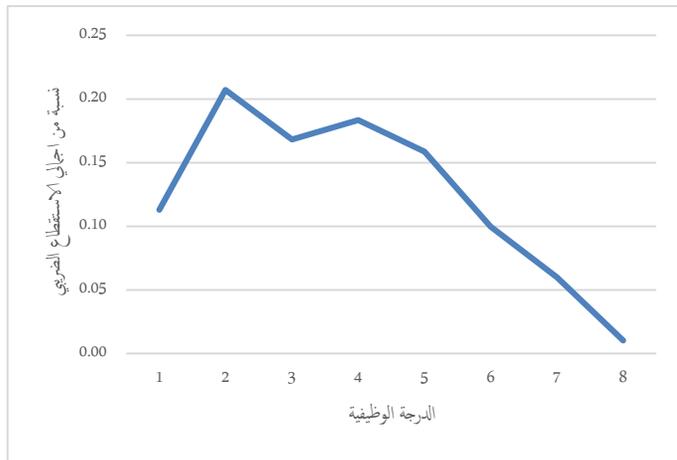
جدول رقم (3) يوضح عدد الموظفين والايراد الضريبي من كل درجة وظيفية

الدرجة الوظيفية	عدد الموظفين	الايراد الضريبي	النسبة
الاولى	43,226	3,904,734,258	0.11
الثانية	111,573	7,157,631,096	0.21
الثالثة	126,859	5,807,985,597	0.17
الرابعة	201,380	6,338,032,740	0.18
الخامسة	253,783	5,486,280,894	0.16
السادسة	282,035	3,441,320,561	0.10
السابعة	490,401	2,074,151,030	0.06
الثامنة	323,344	353,819,172	0.01
المجموع	1,832,601	34,563,955,348	1

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الحسابات الختامية لسنة 2015

ومن الجدول اعلاه يتضح لنا ان الجزء الاكبر من الموظفين تستحوذ عليه الدرجة الوظيفية السابعة 490,401 موظف و الدرجة الوظيفية الثامنة 323,344 موظف وذلك بسبب ان اغلب الموظفين ذوي الدخل الخاضع للضريبة الذين يعملون في القطاع العام هم من حملة شهادة الجامعة او خرجي الدراسة الاعدادية والمعاهد والذين يتم تسكينهم في الدرجة السابعة والثامنة على التوالي.

كما ان مساهمة الدرجات الوظيفية في تمويل اليرادات الضريبية على رواتب موظفي القطاع العام لا يكون بشكل عادل ومتوازن هذا يعني ان العيب الاستقطاع الضريبي يقع على درجات بعينها اكثر من غيرها وكما موضح في الشكل ادناه والذي يوضح لنا ان مساهمة الدرجة الوظيفية الثانية في اليراد الضريبي هي الاعلى حيث يتم بالمتوسط استقطاع من موظفي الدرجة الثانية شهرياً بما يعادل 7,157 اي ما يقارب من 95,151 مليار دينار في السنة والتي تشكل 21% من اجمالي اليرادات المتحصلة من الاستقطاع الضريبي ومن ثم تليها الدرجة الرابعة حيث يدفع موظفيها البالغ تعدادهم 201,380 الف موظف ما يعادل 6,338 مليار دينار شهرياً اي ما يقارب 84,099 مليار دينار في السنة حيث يشكل 18% من اجمالي اليرادات الضريبية عن



شكل رقم (2) نسبة مساهمة كل درجة وظيفية من اجمالي الاستقطاع الضريبي

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (3) باستخدام البرنامج الاحصائي اكسل

#### 4. الفصل الثالث

##### 1.4 قياس المعدل المتوسط والحدي للضريبة على الترفيع والعلوات لموظفين القطاع العام

##### العام

##### 1.1.4 تحليل الاستقطاع المتوسط الضريبي (العيب الضريبي) على الدرجة الوظيفية

من خلال هذا المؤشر يتم تحديد العيب الضريبي على موظفي كل درجة وظيفية على حد من خلال قسمة الاستقطاع الضريبي المتحصل من كل درجة وظيفية على

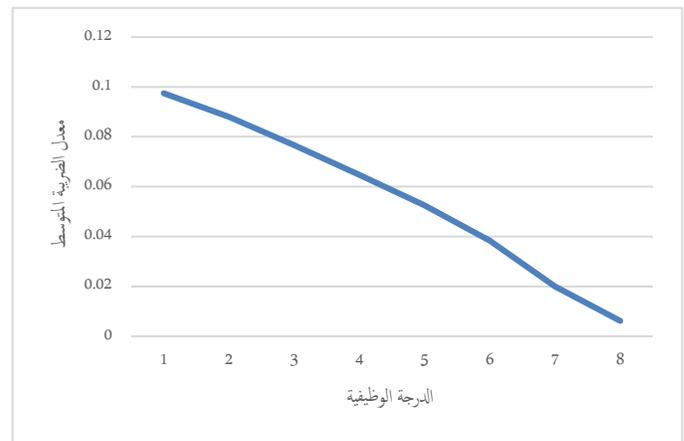
نتيجة ترفيعه من درجة وظيفية متأخرة الى درجة وظيفية متقدمة حيث ان هذه الزيادة لا تسير بشكل ثابت او تصاعدي بل انها ترتفع عند الانتقال من الدرجة الثامنة الى السابعة ومن ثم تبقى ثابتة عند الانتقال من الدرجة السابعة الى السادسة والسادسة الى الخامسة حيث بلغت هذه الاضافة 48000 دينار ومن ثم تنخفض الى 46000 عند الانتقال من الدرجة الخامسة الى الرابعة من ثم ترتفع بشكل مفاجئ الى 70000 دينار عند الانتقال من الرابعة الى الثالثة ومن ثم الى 83000 عند الانتقال من الدرجة الثالثة الى الثانية وفي النهاية يحصل الموظف الذي يرتفع من الدرجة الثانية الى الاولى وظيفية والحقل رقم (4) يوضح التغير في الاستقطاع الضريبي نتيجة الانتقال من درجة وظيفية متأخرة الى درجة متقدمة والحقل الاخير رقم (5) هو حاصل قسمة التغير في الاستقطاع الضريبي على الاضافة التي تحدث في الراتب الاسمي نتيجة الترفيع.

جدول رقم(4) يوضح ضريبة الاستقطاع الحدي على الترفيع

الدرجة الوظيفية		الزيادة في الاستقطاع	الاستقطاع		الزيادة في الاستقطاع	ضريبة الاستقطاع الحدية على الترفيع
(1)		(2)	(3)		(4)	(2)/(4)= (5)
الثامنة	السابعة	27,000	الثامنة	السابعة	1,900	0.07
269,000	296,000		1,317	3,217		
السابعة	السادسة	48,000	السابعة	السادسة	5,666	0.12
314,000	362,000		5,017	10,683		
السادسة	الخامسة	48,000	السادسة	الخامسة	6,750	0.14
380,000	428,000		13,383	20,133		
الخامسة	الرابعة	46,000	الخامسة	الرابعة	6,075	0.13
452,000	498,000		23,508	29,583		
الرابعة	الثالثة	70,000	الرابعة	الثالثة	9,405	0.13
530,000	600,000		33,633	43,038		
الثالثة	الثانية	83,000	الثالثة	الثانية	11,475	0.14
640,000	723,000		48,483	59,958		
الثانية	الاولى	119,000	الثانية	الاولى	16,200	0.14
4791,000	910,000		68,733	84,933		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول الاستقطاع الضريبي المباشر لسنة 2015

الراتب الاسمي الشهري للدرجة الوظيفية. يوضح لنا الشكل اعلاه متوسط الاستقطاع الضريبي (العبي الضريبي) على الدرجات الوظيفية الثمانية، حيث يتبين ان متوسط الاستقطاع يرتفع بشكل تدريجي من الدرجة الثامنة الى الدرجة الوظيفية الاولى اي بمعنى ان الدرجات الوظيفية المتأخرة تتحمل عبي ضريبي اقل من الدرجات المتقدمة وهذا مطابق مع النظرية الاقتصادية، اذ يتراوح العبي الضريبي للدرجات الوظيفية من الدرجة الاولى الى الدرجة الخامسة بين 5% الى مايقارب من 10% اي ان هذه الدرجات الوظيفية المتقدمة يستقطع منها نسبة تقدر بين 5% الى 10% من الراتب الاسمي المستلم وهذا يعتبر عبياً منخفضاً بالنسبة للدرجات الوظيفية التي تستلم رواتب مرتفعة نسبياً ولكنه يعتبر معقولاً في الاقتصاديات الريفية التي تعتمد على مصادر غير ضريبية لتمويل نفقاتها، بالمقابل الدرجات الوظيفية المتأخرة (السادسة والسابعة والثامنة) تتحمل عبي ضريبي يتراوح بين اقل من 1% الى اقل من 5%.



شكل رقم(2) معدل الضريبة المتوسط على الدرجات الوظيفية

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وزارة المالية 2015 باستخدام البرنامج الاحصائي اكسيل

#### 2.1.4 تحليل الاستقطاع الحدي للضريبة على الترفيع:

عندما يتحصل موظف القطاع العام على الترفيع اي الانتقال من درجة وظيفية متأخرة الى درجة وظيفية متقدمة سوف يزداد راتبه الاسمي بالمقابل وبسبب هذه الزيادة في الراتب الاسمي يجب ان يزداد الاستقطاع الضريبي (هذا ما يسمى بمعدل الضريبة الحدي) بشكل يتناسب مع الزيادة في الراتب الاسمي هذا ما تتبناه العدالة العمودية في توزيع العبي الضريبي.

يتبين لنا من الجدول ادناه الاستقطاع الحدي للضريبة على رواتب الموظفين في القطاع العام حيث يوضح الحقل رقم(1) الراتب الاسمي الشهري للموظف وحسب درجته الوظيفية اما الحقل رقم(2) فيشير الى الاضافة التي تحصل على راتب الموظف

### 3.1.4 تحليل الاستقطاع الحدي للضريبة على العلاوات

اما في ما يتعلق بالاستقطاع الحدي على العلاوات والذي يقيس معدل الضريبة الذي يفرض على الزيادة الحاصلة في الراتب الاسمي للموظف نتيجة العلاوة حيث ان العلاوة السنوية هي نسبة الزيادة التي تضاف كل عام إلى رواتب موظفي القطاع العام وفق درجاتهم ومراتبهم، بحيث يزداد راتب الموظف كل عام بنسبة ثابتة حين تقاعده عن العمل وكل درجة وظيفية لها عدد معين من سنوات العلاوة وعدد سنوات العلاوة لكل درجة وظيفية موضح في الفصل الثاني في الجدول رقم(1).

يوضح الشكل ادناه العلاقة بين العلاوة السنوية التي يتحصل عليها الموظف كل سنة مع الاستقطاع الحدي للضريبة على الزيادة السنوية في الراتب الاسمي للموظف الحكومي، من الواضح ان العلاوة السنوية ترتفع كلما اتجهنا نحو الدرجات الوظيفية المتقدمة مما يؤدي الى زيادة دخول الموظفين السنوية اي ان العلاقة طردية بين العلاوة السنوية على رواتب الموظفين والدرجة الوظيفية وهذا منطقي لان اصحاب الدرجات الوظيفية المتقدمة يمتلكون شهادات عليا ومناصب رفيعة بالتالي فان علاواتهم تكون مرتفعة حيث يستلم موظفين الدرجة الاولى علاوة سنوية تقدر 20000 دينار والدرجة الثانية تستلم علاوة 17000 دينار سنوياً، اما اصحاب الدرجات المتأخرة فانهم يستلمون علاوات اقل، ومثال على ذلك موظفي الدرجة الثامنة حيث يستلمون علاوة سنوية تقدر 3000 دينار وموظفي الدرجات السابعة والسادسة والخامسة يستلمون علاوة سنوية تقدر 6000 دينار. في حين ان الاستقطاع الحدي للضريبة على العلاوة السنوية لا يتناسب مع الدرجات الوظيفية حيث يوضح الشكل بان سير منحى الاستقطاع الحدي على العلاوة يكون بشكل متقلب وغير ملائم مع الدرجة الوظيفية وهذا ما لا يتناسب مع النظرية العامة للضريبة التي تنص على ان معدل الضريبة الحدي يرتفع كلما ازداد الدخل، وأعلى استقطاع حدي للضريبة يقع على عاتق موظفي الدرجة السادسة الذين يدفعون ضريبة حدية قدرها 15% من العلاوة السنوية البالغة 6000 دينار اي ما يعادل 900 دينار في حين ان اصحاب الدرجة الوظيفية الاولى يقع على عاتقهم استقطاع حدي للضريبة اقل من الدرجة السادسة مع العلم ان علاواتهم تساوي أكثر من ثلاثة اضعاف من علاوة الدرجة السادسة حيث يبلغ الاستقطاع الحدي على العلاوة للدرجة الاولى 13% اي ما يعادل 2600 دينار من العلاوة والتي تبلغ 20000 ونفس هذه النسبة من الاستقطاع الحدي على علاوات موظفي الدرجة الاولى تأخذ من موظفي الدرجة الثانية ايضاً والتي تكون

الشكل رقم (3) يوضح لنا الاستقطاع الحدي على الترفيع (الانتقال من درجة الى اعلى)، يتبين لنا ان هذا المعدل يتصاعد في البداية بشكل سريع ومن ثم يأخذ منحى مسقراً تقريباً وهذا لا يتناسب مع النظرية الضريبية التي تفترض بان معدل الضريبة الحدي يرتفع كلما انتقلنا من شريحة دخلية منخفضة الى شريحة دخلية مرتفعة، حيث ان الموظف الذي يرتفع من الدرجة الثامنة الى الدرجة السابعة يضاف الى راتبه الاسمي 27000 دينار شهرياً يستقطع من هذه الزيادة 7% اي ما يعادل 1890 دينار اما الترفيع من الدرجة السابعة الى السادسة فان الاضافة على الراتب تكون 48000 دينار يستقطع من هذه الاضافة 12% اي ما يقارب 5760 ومن ثم يرتفع الاستقطاع الحدي الى 14% عند الترفيع من السادسة الى الخامسة ومن ثم ينخفض بدون مبرر الى 13% وبرغم الزيادة التي تحصل في الراتب عند الترفيع من الخامسة الى الرابعة ويبقى على حاله عند الترفيع من الرابعة الى الثالثة واخيراً يرتفع مرة اخرى ويستقر عند 14% في حالة الترفيع من الثالثة الى الثانية والثانية الى الاولى



الشكل رقم(3) يوضح معدل الاستقطاع الحدي على الترفيع موظفي القطاع العام

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وزارة المالية-الهيئة العامة للضرائب وجدول الاستقطاع المباشر لسنة 2015 باستخدام البرنامج الاحصائي اكسيل  
من خلال تحليل الشكل رقم (3) اعلاه يتبين لنا بأن هناك تشوه كبير وسوء في توزيع عبئ الاستقطاع الضريبي على الاضافة الحاصلة في الراتب الاسمي لموظفي القطاع العام نتيجة الترفيع حيث ان الاضافة على الراتب الاسمي لا تتناسب مع الدرجة الوظيفية وبالمقابل فان التغير في الاستقطاع الضريبي ايضاً لا يتناسب مع الدرجة الوظيفية وهذا لا يتماشى مع مفهوم العدالة الضريبية التي تنص عليها النظرية الضريبية حيث ان الاستقطاع الضريبي لا يفرض بشكل تصاعدي (العدالة العمودية) او بشكل ثابت (العدالة الافقية) ولكنها تفرض بشكل عشوائي على الترفيع.

عند الترفيع من درجة وظيفية متأخرة الى درجة وظيفية متقدمة وهذا يشير الى أن نظام الاستقطاع الضريبي لرواتب موظفي القطاع العام لم يبنى على اسس علمية تستند الى النظريات الضريبية الحديثة ولا تأخذ بتقنيات متقدمة في معالجة هذا الموضوع من اجل الوصول الى اعلى مستويات العدالة الضريبية.

### 6. التوصيات

- إعادة النظر من قبل الهيئة العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية بجدول الاستقطاع الضريبي المباشر على رواتب الموظفين القطاع العام بما يلائم العدالة الضريبية عن طريق تعديل طول الفئة التي تفصل بين الراتب الاسمي داخل كل شريحة بالاضافة الى تعديل الاستقطاع الضريبي.
- تعديل الاضافات على الراتب نتيجة العلاوة السنوية و الترفيع بما يناسب الدرجة الوظيفية.
- الاخذ بعين الاعتبار مؤشرات الضريبة الحدية والمتوسطة عند وضع جدول الاستقطاع الضريبي لكي يتم تحقيق العدالة في توزيع عبئ الاستقطاع الضريبي على رواتب الموظفين الحكوميين.

### قائمة المصادر

#### المصادر العربية

- 1- انجاد، عبد الستار محمد، تقويم النظام الضريبي العراقي بين (الواقع والطموح) ضريبة الدخل انودجا، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، العدد 5، كركوك، 2010.
- 2- الموقع الرسمي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ([www.oecd.org](http://www.oecd.org))
- 3- موقع الرسمي لوزارة المالية-الهيئة العامة للضرائب-جدول الاستقطاع المباشر لسنة 2015 ([www.mof.gov.iq](http://www.mof.gov.iq))
- 4- قانون سلم الرواتب العراقي لسنة 2005
- 5- قانون الموازنة العامة لسنة 2015

#### المصادر الانكليزية

1. Melville, Alan, taxation finance act 2005, eleventh edition, 2005, 23
2. Hyman, David N. , public finance a contemporary application of theory to policy, 10<sup>th</sup> edition, North Carolina state university, 2011, 222
- 3- Barro, Robert J and Chaipat Sahasakul, Measuring the average marginal tax rate from the individual income tax. Journal of Business NO 56(4), 1983, 419.

علاواتهم 17000 دينار سنويا في حين اقل نسبة استقطاع حدي على العلاوة يقع على علاوة الدرجة الوظيفية الثالثة والتي تبلغ 1% في حين تبلغ العلاوة السنوية 10000 دينار اي ما يعادل 1000 دينار وتتراوح النسبة للاستقطاع الحدي على العلاوة للدرجات الاخرى بين 12% الى 15%.



### شكل رقم (4) يوضح العلاقة بين الاستقطاع الحدي والعلاوة السنوية

المصدر: من اعداد الباحث بالأعتماد على بيانات وزارة المالية-الهيئة العامة للضرائب وجدول الاستقطاع المباشر لسنة 2015 باستخدام البرنامج الاحصائي اكسيل  
ومن هنا يتضح لنا بأن الاستقطاع الحدي على علاوة موظفي القطاع العام في العراق ايضاً لا يتفق مع العدالة الضريبية والذي من المفترض ان يسير الاستقطاع الحدي بشكل تصاعدي مع العلاوة السنوية كلما اتجهنا من درجة وظيفية متأخرة الى درجة وظيفية متقدمة لكي تتفق مع العدالة العمودية للضريبة او تفرض بشكل ثابت على كل العلاوات السنوية للدرجات الوظيفية لكي تلائم مع العدالة الافقية للضريبة ولكن الذي تم توضيحه اعلاه يخالف كلا الاتجاهين للعدالة (العمودية والافقية).

### 5. الاستنتاجات

من خلال التحليل السابق تبين ان هناك أهال كبير في العراق لجانب مهم من موضوع الضريبة وهو العدالة في توزيع العبئ الضريبي على الاضافات التي تحدث على الراتب الشهري الاسمي نتيجة العلاوة السنوية او نتيجة الترفيع، حيث تبين انه من خلال دراسة واقع الاستقطاع الضريبي على رواتب الموظفين الحكوميين ان الاستقطاع الحدي الذي يفرض على الراتب الاسمي للموظفين الذين يعملون في القطاع العام نتيجة العلاوة السنوية لا يتناسب مع العلاوة السنوية ولا يسير بشكل تصاعدي لكي يحقق العدالة العمودية او بشكل ثابت لكي يحقق العدالة الافقية في توزيع العبئ الضريبي، وبالنتيجة هذا يؤدي الى تشوه في العدالة الضريبية، نفس هذا التشوه يحدث