



\*Corresponding author:

**A.P.Dr. Mohammad Bidar  
Safa Abdul-Mahdi Jasim**University: University of Al-  
Mustafa International  
University of Wasit\ College of  
Literature

Email:

[Bidar.Mohamad@yahoo.com](mailto:Bidar.Mohamad@yahoo.com)  
[safa.lawyers95@gmail.com](mailto:safa.lawyers95@gmail.com)**Keywords:**Legal Controls - Tax  
Checking up - Iraqi Law.**ARTICLE INFO****Article history:**Received 10 Jan 2023  
Accepted 26 Mar 2023  
Available online 1 Apr 2023**departments and effects of legal controls for tax  
checking up in Iraq****A B S T R U C T**

It is legally known that the Tax Law must correspond with the economic, social, and cultural foundations of society. Although most countries in the world adopt several and complex tax systems, the procedures and regulations for tax examination in Iraq are still in need of new tax legislation that guarantees legitimacy Tax checking up and its effects. Since the topic of the study is the procedures and effects of legal regulations for tax checking up in Iraq, the problem of the study is represented in the main question, which is what are the legal regulations for tax checking up in Iraq? By using the contrastive descriptive and analytical research method, it is found that the original hypothesis of the study is true, which is that the legal regulations for tax examination are carried out through what the Tax authority (tax administrations or the General Commission for Taxes) does in Iraq is to check the files of the financiers periodically. That ensures the extent of the credibility of the tax return submitted by the financier to the Tax Authority with his profits and expenses. Tax Authority carries out the checkup process through its different directorates at the level of Iraq. This is considered as the tax procedures which are carried out by the different directorates. Also, the collection of these taxes will have effects reflected on society and the state negatively or positively. The study reaches a set of results and recommendations. The most important of which is that the general legal regulations for tax checking up in Iraq are based on a set of standards namely the basic rules that the legislator should take into consideration when imposing taxes. Its importance stems from the necessity to compatible between the interests of the taxpayer and the state alike. Therefore, the criteria of distinguishing between direct and indirect taxes in Iraq are not sufficient. The study recommends the need for a comprehensive and unified law and not several laws to impose taxes. In light of the existence of the independent institution that applies the law to impose taxes in Iraq, which is called Tax Institution or General Tax Authority that is governed by Unified Tax Law in Iraq. It includes a set of rules and controls that regulate the relationship of the state with the individual in the field of taxation. It takes several forms that may be in the form of the Income Tax Law, or in the form of the Customs Tax Law, all of which are issued by the legislative authority. This will improve the tax reality and make the tax administration more control when its laws are stable.

© 2023 LARK, College of Art, Wasit University

DOI: <https://doi.org/10.31185/>

## إقسام وآثار الضوابط القانونية للفحص الضريبي في العراق

أ.م.د محمد بيدار- جامعة المصطفى العالمية

الباحثة/ صفا عبدالمهدي جاسم جاسم - جامعة واسط / كلية الآداب

الخلاصة:

من المعلوم قانوناً أنه يجب أن يتوافق قانون الضرائب مع الأسس الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية للمجتمع، وعلى الرغم من أن معظم دول العالم تتبنى أنظمة ضريبية عدّة، ومعقدة، إلا أن إجراءات وضوابط الفحص الضريبي في العراق مازالت بحاجة إلى وجود تشريعات ضريبية جديدة تضمن شرعية الفحص الضريبي وآثاره، ولما كان موضوع الدراسة هو إجراءات وآثار الضوابط القانونية للفحص الضريبي في العراق، فقد تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الذي مفاده ما هي الضوابط القانونية للفحص الضريبي في العراق؟ وباستخدام منهج البحث الوصفي والتحليلي المقارن تبين صدق الفرضية الأصلية للدراسة وهي أنّ الضوابط القانونية للفحص الضريبي تتم من خلال ما تقوم به مصلحة الضرائب (إدارات الضرائب أو الهيئة العامة للضرائب) في العراق بفحص ملفات الممولين بصفة دورية، للتأكد من مدى مصداقية الإقرار الضريبي الذي قدمه الممول إلى مصلحة الضرائب بحقيقة أرباحه ومصروفاته، وتقوم مصلحة الضرائب بعملية الفحص عن طريق مديرياتها المختلفة على مستوى العراق، وهذه تعد الإجراءات الضريبية التي تقوم بها المديريات المختلفة. كذلك فإن استحصال هذه الضرائب يكون لها آثار تنعكس على المجتمع والدولة سلبياً أو إيجابياً. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من أبرزها إنّ الضوابط القانونية العامة للفحص الضريبي في العراق تقوم على مجموعة معايير ويراد بها القواعد الأساسية التي ينبغي على المشرّع مراعاتها عند فرض الضرائب وتتبع أهميتها من ضرورة التوفيق بين مصلحتي المكلف، والدولة على حد سواء، كذلك فإن معايير التمييز بين الضرائب المباشرة والغير مباشر في العراق غير كافية. وتوصي الدراسة بضرورة وجود قانون شامل وموحد وليس عدّة قوانين لفرض الضرائب وفي ظل وجود المؤسسة المستقلة التي تطبق القانون لفرض الضرائب في العراق والتي تسمى بالمؤسسة الضريبية أو هيئة الضرائب العامة التي يحكمها قانون الضرائب الموحد في العراق، والذي يضم مجموعة قواعد وضوابط تنظم علاقة الدولة بالفرد في ميدان الضريبة والذي يأخذ أشكال عدّة قد تكون على شكل قانون ضريبة الدخل، أو على شكل قانون الضريبة الجمركية وجميعها تصدر عن السلطة التشريعية. فإن من شأن ذلك النهوض بالواقع الضريبي وجعل إدارة الضرائب أكثر سيطر عند استقرار قوانينها.

الكلمات المفتاحية: الضوابط القانونية - الفحص الضريبي - القانون العراقي.

## المقدمة

في المبدأ العام لا بد للقانون بقواعده الملزمة مراعات الحاجات المتزايدة للمجتمع البشري ومن خلال النفقات العامة للدولة لما لهذا المجتمع من تغييرات تطراً عليه نتيجة لزيادة عدد السكان وازدياد متطلباتهم لتأمين الخدمات الاجتماعية ودفع رواتب الموظفين في الدوائر الحكومية، ولإنشاء وتأهيل البنى التحتية ، ولدعم السلع الأساسية باقل الأسعار الحكومة والفرد بمفرده لا يستطيع تغطية هذه النفقات لوحده لذا وجب تدخل الدولة لسد هذه النفقات يجب ان تكون للدولة إيرادات لتغطية هذه النفقات وهناك عدة طرق لتحصيل الإيرادات في العراق منها إيرادات النفط اذ يعتمد العراق في إيراداته بشكل أساسي على واردات النفط لتغطية نفقاته لكن بالإضافة الى واردات النفط يوجد إيرادات أخرى منها إيرادات الضرائب وللضريبة ثلاث وظائف رئيسة تتمثل في الوظيفة مالية و الوظيفة اقتصادية ووظيفة اجتماعية ،لما كان لهذه الضرائب أهمية كبيرة للدولة لذا لا بد من الاهتمام بإقسام و اثار الفحص الضريبي وعلى الرغم من وجود قوانين وتعليمات وإجراءات ملزمة وفق القانون للمكلفين بها الا ان هذا لا يعني عدم وجوب بعض الثغرات القانونية .

## إشكالية الدراسة

لعلّ من أبرز المشاكل التي يواجهها النظام الضريبيّ في أي دولة هو تورطه في العديد من القوانين واللوائح التي تنظم إجراءات الضوابط القانونية للفحص الضريبيّ، وتختلف تلك الإجراءات في التطبيق على واقع المجتمع العراقيّ على عكس ما هو موجود، وهي مجموعة في كود واحد أو ترميز مستقل تشمل جميع اللوائح الضريبيّة داخل الدولة، لا تجمع، كما أن تلك الإجراءات موجودة في معظم القوانين الأخرى مثل القانون المدني والقانون التجاري والقانون الجنائي وما إلى ذلك، فإن العراق من البلدان التي لديها تجارب مهمة للغاية في التنسيق الجزئي، أو الكلي لأحكام إجراءات الضوابط القانونية للفحص الضريبيّ، لوجود مزايا وعيوب في هذا التنسيق.

استقر الفقه الماليّ على ضرورة الالتزام بمجموعة من الضوابط عند سنّ التشريعات الضريبيّة كي يتيسّر تحقيق الغرض منها، وذلك طالما أن النظام الضريبيّ السائد في أي دولة يمكن النظر إليه على أنه جزء لا يتجزأ من النظام الاجتماعي والاقتصادي و«النفسي» للمجتمع.

وتأسيساً على هذه القاعدة، فإنه يتعين على القانون الضريبي أن يكون منسجماً مع الأسس الاقتصادية والاجتماعية والثقافية للمجتمع. وعلى الرغم من أن معظم دول العالم تتبنى نظاماً ضريبياً كثيرة، ومعقدة. ويأتي تأخر العراق، في اللحاق بركب الضرائب نتيجة لظروف عدة أهمها توافر الموارد المالية من فوائض النفط الذي تشتهر الدولة بتصديره، فضلاً عن ذلك العراق شهد في الآونة الأخيرة تغيرات اقتصادية، ومالية كبيرة بعضها حدث بفعل الأزمة المالية العالمية التي ضربت العالم في عام 2007م، وبعضها الآخر نجم عن تدهور أسعار النفط نتيجة في ذلك الوقت وآخرها بعد ظهور جائحة كورونا وتأثيرها على اقتصاديات العالم، وبناءً عليه ترتب على هذه التغيرات الاقتصادية حدوث عجز في الموازنات العامة لغالبية هذه الدول والعراق ليس عنها ببعيد.

وفي ضوء التحولات الاقتصادية السابقة وتداعياتها السلبية على اقتصاديات دول المنطقة، اندفعت هذه الدول نحو تبني سياسات وإجراءات مالية إصلاحية تستهدف معالجة العجز في الموازنة العامة. ومن أجل تحقيق هذا الهدف ارتأت هذه الدول ومنها العراق بضرورة التحرك على محورين: الأول، يركز على تقليص النفقات العامة وترشيدها، أما الثاني، فيقوم على تعزيز إيراداتها العامة من خلال استحداث ضرائب جديدة كالضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على دخل الشركات. ولا يخفى أن نجاح فعالية السياسة الضريبية يتوقف على مدى استيفاء التشريعات الضريبية للأسس والضوابط القانونية والفنية حتى تأتي متناسقة مع التطورات الاقتصادية والمالية والاجتماعية السائدة في العراق، وبناءً عليه تأتي باستيفاء دراسة إجراءات وآثار الضوابط القانونية للفحص الضريبي في العراق.

وبناءً عليه يأتي هذا الموضوع ليتناول أقسام واثار والمعايير الضوابط القانونية للفحص الضريبي في العراق.

## اهداف الدراسة

- تهدف هذه الدراسة الى بيان الأقسام والآثار القانونية للفحص الضريبي في العراق.

## أهمية البحث

يستمد هذا الموضوع أهميته من نجاح السياسة الضريبية في العراق، على مدى استيفاء التشريعات الضريبية فيها للأسس والضوابط القانونية والفنية اللازمة على الرغم من أن أكثر دول مجلس التعاون لم تتبن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، إلا أن معظمها تطبق على نحو ما الضريبة على

دخل الأشخاص الاعتبارية. وتكمن الإقسام في مجموعة الإقسام الضريبية القانونية والشكلية التي يتم الفحص بناء عليها وأما آثار الضوابط القانونية للفحص الضريبي في العراق، فتظهر في حفظ حق الدولة من خلال مجموع إجراءات الفحص الضريبي، وعدم التهرب من الضرائب. إلى تسليط الضوء على أهم الإقسام والآثار القانونية والفنية العامة والخاصة التي افتقدتها التشريعات الضريبية المطبقة في الوقت الراهن في العراق من أجل اقتراح بعض التوصيات في شأن تعديلها على النحو الأمثل. كما يمكن الاسترشاد بتلك الآثار عند سن ضرائب جديدة حتى تأتي متناسقة مع التطورات الاقتصادية والمالية، والاجتماعية السائدة في العراق.

### منهجية البحث

اتخذ البحث المنهج القانوني التحليلي الوصفي كأسلوب من أساليب البحث العلمي للإجراءات والآثار القانونية للفحص الضريبي وموقف المشرع العراقي بالدرجة الأساس من الفحص الضريبي.

### خطة البحث

يستوفي هذا البحث دراسة اشكاليته بثلاث مباحث، يضم **المبحث الأول** الموسوم بـ "مفهوم الضوابط القانونية للفحص الضريبي" الباحثة في المبحث الأول مطالبين يناقش أولهما "مفهوم الضوابط القانونية" فيما يدرس الثاني "مفهوم الفحص الضريبي"، و **المبحث الثاني** فقد حمل عنوان "الأقسام والمعايير والاسس القانونية للفحص الضريبي" فقد ضم ثلاثة مطالب، يناقش المطلب الأول "اقسام الفحص الضريبي" والمطلب الثاني "المعايير القانونية للفحص الضريبي" اما المطلب الثالث فقد تضمن "الأسس القانونية والاجرائية للفحص الضريبي" اما **المبحث الثالث** الموسوم بـ "آثار الضوابط القانونية للفحص الضريبي"، فقد ضم هو الآخر ثلاثة مطالب يناقش في المطلب الأول "الإعفاءات الضريبية والاستثمار" والمطلب الثاني "آثار الضوابط القانونية للفحص الضريبي في التنمية" اما المطلب الثالث تضمن "آثار الضوابط القانونية للفحص الضريبي في اصلاح الإدارة الضريبية في العراق"

### المبحث الأول: مفهوم الضوابط القانونية للفحص الضريبي.

من المعلوم ان بيان مفاهيم البحث له أهمية كبرى حيث يجعل الباحث القانوني على بيئة فلا يقع خلط او لبس بين المفاهيم والمصطلحات، لذا سوف نتناول في هذا المبحث المطالب الآتية المطلب الأول:

مفهوم الضوابط القانونية، المطلب الثاني: مفهوم الفحص الضريبي، المطلب الثالث: مفاهيم ترتبط بالفحص الضريبي.

### المطلب الأول: مفهوم الضوابط القانونية:

سنتناول في هذا المطلب الضوابط القانونية في اللغة والاصطلاح.

#### الفرع الأول: الضوابط القانونية في اللغة

##### أولاً: الضوابط

الضوابط في اللغة العربية هي جمع ضابط، وهو اسم فاعل من ضبط، ويطلق الضابط في اللغة العربية على معاني عدة، من أبرزها: ( مجمع اللغة العربية بالقاهرة، 1999 : 1 / 533).

1. السلطة: ما يضبط ويحكم وينظم المبادئ أو القواعد "لابد من احترام الضوابط الأخلاقية في التعامل" بلا ضابط: مهمل لا نظام ولا تحكم فيه.

2. الاختصاص: القانون العام المطبق على تفاصيله.

3. مراقبة الأسعار: القوانين والإجراءات التي تصدرها الحكومة لتنظيم زيادة الأسعار أو خفضها ( عبد الحميد، 2002م: 1345/2)

4. (الضابط) (عند العلماء) قاعدة عامة تنطبق على تفاصيلها، ولقبها الرئاسي في الجيش أو الشرطة، ويقال رجل ضابط قوي "أي شديد".

5. (المضبطة) أي السجل الذي يدون فيه ما يقع في جلسة رسمية كسجل الجمعة الوطنية، ومضبطة محكمة الأحوال الشخصية، وغيرها.

والضَبْطُ في اللغة: تدور حول معاني القوة، والحفظ، والإتقان، والإحكام. فالضبط يعني: لزوم الشيء وحبسه، يقال: ضَبَّطَ الشَّيْءَ: أي السيطرة عليه وحفظه بالحزم، ورجُلٌ ضابِطٌ، أي: حازم، وقال ابن دريد: "ضبط الرجل الشيء يضبطه ضبطاً، إذا أخذه أخذاً كديداً" (ابن منظور، 2014هـ: 5/248؛ مادة (ضبط)).

##### ثانياً: القانونية

ترتبط كلمة القانونيّة في اللغة العربية نسبةً إلى القانون، وتطلق كلمة قانون في اللغة على عدة معاني منها (عبد الحميد، 2008م: ص1864):

1. القانون: مقياس كل شيء وطريقه "قانون جمالي أدبي".

2. القانون: نظام "القانون الأساسي للشركة- قانون الموظفين، السير، السجن"، وقوانين الطبيعة: ظواهرها.

3. القانون: هو القواعد والأنظمة التي تتبعها الناس في علاقاتهم المختلفة وتنفيذها الدولة أو الدول بواسطة المحاكم يقال: "خالف القانون- يخاطب القانون الجميع بعم واحد- وفقا لقوانين الحرب وعرفها.

4. أهل القانون: القضاة والمحامون، وخارج على القانون: متمرد عاص على نهج القانون- رجل قانون: مشرع- سلطة القانون: قدرته على فرض احترامه- قانونا: بموجب القانون- قانون الغاب: تحكم القوي في الضعيف، استخدام القوة دون الرجوع إلى القانون- كلمته قانون: لا يرجع فيها- من الوجهة القانونية: قرار معلل قانونا- وضع تحت طائلة القانون: تحت حكمه وعقوبته.

كما يعرف القانون في اللغة بأنه: مقياس كل شيء وطريقه، وقيل كلمة قوانين؛ رومية؛ وقيل: فارسية، وتعرف بأنها أمر كلي ينطبق على جميع جزئياته التي تتعرف أحكامها منه كقول النحاة الفاعل مرفوع والمفعول منصوب(ابن فارس:1979م،ص477)

### الفرع الثاني: الضوابط القانونية في الاصطلاح

الضوابط القانونية هي التي وضعها المشرع لتقدر بها مصالح العباد التي هي عبارة في الأصل عن: جلب منفعة، أو دفع مضره، ولسنا نعني به ذلك؛ فإن جلب المنفعة ودفع المضره مقاصد الخلق، وصلاح الخلق في تحصيل مقاصدهم، لكننا نعني بالمصلحة: المحافظة على مقصود الشرع، ومقصود الشرع من الخلق خمسة، وهو: أن يحفظ عليهم دينهم، ونفسهم، وعقلهم، ونسلهم، ومالهم، فكل ما يتضمن حفظ هذه الأصول الخمسة فهو مصلحة (عبد الشافي،1993: 147/1)، والتي تعزز تلك المصلحة هي الضوابط القانونية.

### المطلب الثاني: مفهوم الفحص الضريبي

سنتناول في هذا المطلب الفحص الضريبي في اللغة والاصطلاح.

### الفرع الأول: الفحص الضريبي في اللغة

أولاً: الفحص لغة:

(فحص) "الفاء، والحاء، والصاد" المصدر الحقيقي، وهو يرد في عدة معاني:

1. وهو يشبه البحث عن شيء ما. يقال: فحصت عن الأمر فحصاً، تحققت من الموضوع بشكلٍ كامل.

2. وأفحوص القطا: موضعها في الأرض، لأنها تفحصه.
3. وفي الحديث: «فحصوا عن رءوسهم»، كأنهم تركوها مثل أفاحيص القطا فلم يخلقوا عنها. والمطر يفحص التربة، إذا أعادها. (ابن فارس، 1979م، 4/477).
4. الفحص في اللغة العربيّة على الدقة يقال: دقق النظر فيه ليعلم كنهه، راجعه بتمعن "فحص المسألة، الشكوى، الوثائق، البضاعة، الكتاب - فحصت اللجنة الإنتاج العلمي- اتقوا يوماً تفحص فيه الأعمال".
5. وهو أيضا تحقق وتحقق في الشيء: بحث عنه، فاحصني فلان فهو فحيصي ومفاحصي: فحص كل ما من خطأ صاحبه وسره. ومن بينها: امتحان العداء والاختبار، والفحص: صدر وهو الكشف والتوسع والتنقيب. وأي مكان تم تسويته من الأرض أو كشف من نواحيه وبسط. (رضا، 1953م: 4/365)

#### ثانياً: الفحص لغة:

الضريبيّ في اللغة العربيّة اسم مرتبط بالضريبة وهي من الفعل ضرب والمضاعفة. والضرائب: هي ما يفرض على ثروة الفرد وعمله ودخله لصالح الدولة بصفة جبرية، وهو عبء عام ومباشر بالاقتطاع من الرواتب والأجور، وغير مباشرة بفرضها على السلع والمواد الاستهلاكية، "يقال: ضريبة كسب العمل، ودافع الضرائب: المكلف بدفع الضريبة، ومعنى من الضريبة: لا يخضع لضريبة"، والشمول الضريبيّ: أي مبدأ يتطلب بأن على جميع المواطنين دفع الضرائب، بمن فيهم الرعايا الأجانب المقيمون في الدولة. والضرائب الإجبارية: المساهمة التي تخضع لها الشركات والأفراد، مثل الضرائب وأقساط التأمين الاجتماعيّة. والضريبة المفروضة على الدخل: هي ما يدفعه المواطن على دخله- ضريبة تصاعديّة: ضريبة تزداد وفقاً للزيادة في دخل الفرد أو المجموعة أو ما شابها من ضريبة عمودية. ضريبة شخصية: ضريبة تفرض على المواطن نفسه. ضريبة الملكية: وهي ضريبة تفرض على العقارات التي يمتلكها الأفراد (عبد الحميد، 2008: ص1355).

والضرائب في اللغة: ما يعطي العبد لسيده من الضرائب المفروضة عليه؛ وتعني الكائن الفعال ويتم تحصيله من الضرائب. ومنه حديث الإمام اللاتي كان عليهن لمواليهن ضرائب. يقال: كم ضريبة عبدك في كل شهر؟ والضرائب: ضرائب الأرضين، وهي وظائف الخراج عليها. وضرب العبد بامتياز: أجبره على التأخير. والاسم: الضريبة. ومضاعفة فلان في ماله إذا تاجر فيه وأقرضه. وما يعرف لفلان مضرب ومضرب عسلة، ولا يعرف فيه مضرب ومضرب عسلة أي من النسب والمال. (ابن فارس، 1979: 1/550)



## الفرع الثاني: الفحص الضريبي في الاصطلاح

يعرف الفحص الضريبي بأنه فحص الأصول والمستندات المتعلقة بالضريبة، ويقوم بهذه المهمة الفاحص الضريبي، وقد منحه المشرع حق الوصول إليها، وهي سلطة قانونية، حيث تمكنه من الاطلاع على جميع المستندات والدفاتر والتقارير والقوائم والأوراق من دون التذرع بسريتها(قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113، لسنة: 1982، للمواد 27، 28، 29).

وتعدّ أسس وطرائق الفحص الضريبيّ منهجاً تتبعه الإدارة الضريبيّة لإتمام عملية الفحص بما يحقق أهداف الفحص الضريبيّ، وينقسم الفحص الضريبيّ إلى فحص ضريبي شامل، وفحص ضريبي انتقائي، وفحص ضريبي الكتروني.

**المبحث الثاني: الأقسام والمعايير والاسس القانونية للفحص الضريبي في العراق.**

### المطلب الأول: اقسام الفحص الضريبي:

توجد مجموعة من الاقسام القانونيّة التي وضعها المشرّع العراقيّ للفحص الضريبيّ وان التقسيم الرئيسي لهم هو الضريبة المباشرة والضريبة الغير مباشرة، وهو ما سوف نتناوله في هذا المبحث :

### الفرع الأول: الضرائب المباشرة

اذ تنقسم الضرائب المباشرة الى الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال في العراق:

أ- الضريبة على الدخل:- اذ يتفرع من هذا النوع من الضرائب

- ضريبة الدخل:- هي الضريبة التي تفرض على الأرباح الناجمة عن التصرف بالأموال غير المنقولة وحقوق التصرف بها من عقارات وارضيات وكذلك أرباح كسب العمل والمهن الحرة من رواتب ومخصصات وغيرها ممن يتسلمها المكلف من القطاعين العام او الخاص وبدل ايجار الاراضي الزراعية وكل ربح ينجم للشخص ولم يخضع لضريبة أخرى خلال فترة السنة التقديرية وفق القانون بعد تنزيل النفقات والسماحات القانونية والاعفاءات الشخصية.

- ضريبة العقار :-هي الضريبة التي تفرض على الدخل العقاري للمكلف ( الدخل العقاري للمكلف :- وهو مجموعة الإيرادات السنوية الناجم عن العقارات التي يمتلكها في العراق عدا دار السكن)، وتنظّم ضريبة العقار وفق قانون رقم (162) لسنة 1959 وتعديلاته.

ب :- الضرائب على رأس المال: اذ تتمثل الضرائب على رأس المال بالآتي:

1- ضريبة الشركات: هي ضريبة تفرض على كل ما يتركه المتوفى لمنفعة الورثة بما في ذلك الأصول المنقولة والعقارات والالتزامات بما في ذلك عقود التأمين بعد الوفاة، وينظم أحكامها قانون ضريبة الشركات المرقم (64) لسنة 1985 .

2- ضريبة العرصات: هي ضريبة تفرض على الأراضي الواقعة في حدود بلدية بغداد، أو حدود بلديات مراكز المحافظات أو الأقسام الفرعية في حالة عدم استغلالها للاستغلال الاقتصادي وينظمها قانون الضرائب.

#### الفرع الثاني : الضرائب غير المباشرة

ويقصد بها الضرائب التي يمكن للمكلف أن ينقل العبء الكامل أو الجزئي إليها للآخرين ولقد تزايدت أهمية الضرائب الغير مباشرة في البلدان النامية لأنها تتصف باتساع مساهمتها التمويلية قياسا بالضرائب المباشرة (العاني، د - ت: 264). وتتمثل الضرائب المباشرة في الآتي:

1 -الضريبة الجمركية: هي ضريبة تُفرض على الواردات بهدف تشجيع ودعم الصناعات المحلية الناشئة، وفي حالة الضريبة الجمركية على الصادرات تلجأ إليها الحكومة لمنع تصدير السلع المحلية، والتي لها أهمية كبيرة في الداخل والأسواق. وقد كان لصدور قانون التعريف الجمركية رقم (11)، لسنة 1933، الدور في وضع هذه التعرفة من قبل لجنة متخصصة تحت إشراف خبراء من عصبة الأمم، على الرغم من زيادة تكاليف الدعم التي تم تحديدها لصالح الصناعة الوطنية والزراعة، وبعد ذلك خفضت الحكومة الرسوم الجمركية. وتم تخفيض الضريبة على بعض السلع الاستهلاكية من (5٪) إلى (1٪)، خاصة بعد زيادة الواردات النفطية، ورغم تنفيذ العديد من التعديلات في القانون السابق، بحسب ترتيب الفساد، إلا أنها كانت مؤقتة. وفي المرجع لعام 2004 تم استبدال الرسوم الجمركية وفرضت ضريبة إعادة إعمار العراق اعتباراً من 15 نيسان (أبريل) 2004 على جميع البضائع المستوردة إلى العراق من جميع دول العالم، باستثناء ما استثنى بموجب هذا الأمر. وتطبق على مبلغ (5٪) من قيمة البضائع الخاضعة للضريبة

ويتم إرجاع هذه الضريبة لمساعدة الشعب العراقي في إعادة إعمار العراق ودعم جهوده (العاني، د - ت: 232).

2- ضريبة الإنتاج: وهي ضريبة تفرض على جميع عمليات التصنيع والعرض، وقد تم إنشاء ضريبة الإنتاج في العراق. واعتبرت الضريبة غير مباشرة لأن العبء النهائي يتحمله المستهلك وتشكل حصة كبيرة من إجمالي الضرائب غير المباشرة للدول الصناعية (أحمد، 2012: 157).

3- ضريبة المبيعات: هي ضريبة تفرض على بيع بعض البضائع بنسبة 15٪ بناءً على أحكام الفقرة (أ) من المادة (33) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لعام 2015. وتعليمات الطباعة رقم (5) لسنة 2015.

**المطلب الثاني: المعايير والاسس القانونية للفحص الضريبي:** عند التكم عن الأقسام الضريبية للفحص الضريبي لابد من وجود معايير تحدد طرق التحصيل الضريبي والتي تنقسم الى :-

أولاً: طريقة التحصيل (المعيار القانوني):

وفقاً لهذا المعيار، إذا تم تحصيل الضريبة من دافع الضرائب من خلال إجراءات إدارية ضريبية معينة تكون فيها المعلومات المتعلقة بدافع الضرائب، والعناصر الخاضعة للضريبة والمبلغ المالي الذي يجب على دافع الضرائب دفعه (أي الالتزام الضريبي)، فهذه الضريبة هي الضرائب المباشرة، ولكن إذا تم تحصيل الضريبة من دافع الضرائب من دون أي إجراءات إدارية، فسنواجه ضريبة غير مباشرة.

ثانياً: تحويل العبء الضريبي (معيار اقتصادي):

وفقاً لهذا المعيار، تعتبر الضريبة مباشرة عندما يتعذر على دافع الضرائب التخلص منها عن طريق تحويل العبء الضريبي (المبلغ الواجب دفعه) إلى طرف ثالث، يمكن لبائع هذه الضريبة نقل العبء إلى المشتري. من خلال الزيادة في سعر البضائع وبالتالي فإن الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة في النهاية هو المستهلك (المشتري) (العاني، د - ت، ص 232).

ثالثاً: الاستقرار:

وفقاً لهذا المعيار، تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت على عنصر ثابت ومستقر، مثل الضريبة على بدل إيجار العقارات (ضريبة الأملاك)، وتعدّ الضريبة غير مباشرة إذا تم فرضها على معاملات عرضية، أو غير مباشرة، مثل ضريبة الاستهلاك.

وفي الواقع، يمكن انتقاد كل هذه المعايير وهي ليست كافية في حد ذاتها للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وبشكل عام، في رأينا المتواضع، تعتبر الضرائب ضرائب مباشرة. على الدخل بعد تحقيقه وقبل استهلاكه وتعدّ الضريبة غير مباشرة إذا تم تطبيقها على الدخل عند استهلاكه..

### المطلب الثالث: الأساس القانوني لإجرائية الضوابط الضريبية

إن غالبية الناس لديهم قاعدة في دستورهم تقضي بوجود تحصيل الضرائب حصرياً من قبل السلطة التشريعية (السعدون، ٢٠١٤م: 32)، من أجل حماية المال العام ومنع الحكومة من استغلال سلطتها في الأمور الضريبية، سواء في طريق الضرائب أو في طريقة الإنفاق، لأن الدستور هو أعلى وثيقة قانونية للحكومة ويترجم آراء الناس بشأنها. يتضمن مفهوم السلطة السياسية في الحكومة المبادئ العامة والخطوط العريضة المتعلقة بطريقة ممارسة السلطة السياسية في الحكومة، إذ إن الهيئة التنفيذية ملزمة بإعداد وثيقة مضاربة سنوية رسمية توضح فيها جميع تفاصيل المصاريف المتكبدة وتفصيل الإيرادات التي سيتم تحصيلها لتغطية المصاريف التي تلتزم بها. وتحويلها إلى حكومة تدخلية وهذه هي الموازنة العامة، وتعمل السلطة التشريعية على مراقبة أعمال السلطة التنفيذية، سواء أكان قبل الموافقة على الموازنة العامة للحكومة، أم خلال مرحلة التنفيذ، أم بعد الانتهاء من تنفيذها.

مما سبق يمكن القول إنه إذا انحرفت السلطة السياسية عن مسار المصلحة العامة وسعت إلى تحقيق مصالحها الخاصة، فسيكون ذلك انتهاكاً لمبدأ الشرعية، ونتيجة لذلك تفقد ما لها من قوة. وبذلك إن السلطة السياسية ستفقد شرعيتها، ونتيجة لذلك، ستفقد حقها في فرض الضرائب على الناس.

وفيما يتعلق بمبدأ مشروعية الضرائب في العراق، كقاعدة عامة، يعني أن الحق في سن القوانين الضريبية مقصور على الصلاحيات التي منحها الدستور لهذا الحق، إذ نصّ دستور جمهورية العراق السابق في المادة (1/28) على أنه "باستثناء ما نص عليه القانون لا تطبق الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تحصى ولا يعفى منها" فمن هي الجهة صاحبة الحق. هل يجب وضع قوانين ضريبية في العراق؟

إن تغيير النظام السياسي في العراق بعد عام 2003، وتغيير شكل الحكومة من دولة بسيطة إلى دولة اتحادية بموجب قانون الإدارة العامة العراقي للفترة الانتقالية لعام 2004، تلاه الدستور العراقي هذا العام. 2005. كما هو معروف في النظام الاتحادي، ظهر هناك ازدواجية في السلطات العامة للدولة، حيث توجد سلطة تشريعية اتحادية وسلطة تشريعية محلية في الولايات (المناطق)، وكذلك السلطة التنفيذية. والسلطة القضائية، ولكن في العراق فضلا عن النظام الفيدرالي هناك محافظات غير منظمة في إقليم، ونظام الحكم فيها هو نظام إداري لامركزي، وبذلك سنجيب على السؤال الذي طرحناه أعلاه من خلال ثلاثة محاور على النحو الآتي:

#### أولاً: السلطة الاتحادية

بدراسة نص المادة (110) من الدستور العراقي لسنة 2005، التي تحدد الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية، يتضح لنا أنه بحسب ما قيل، لا يحق للسلطة الاتحادية سن قوانين ضريبية. في الجزء الأول من المادة (115) من الدستور المعمول به عندما حددت "كل ما لم يتم تحديده يقع في نطاق الاختصاص الحصري للسلطات الفيدرالية ويقع في نطاق اختصاص الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم..". ومن المفهوم هنا من الممكن أن السلطات الفيدرالية ليس لها الحق في سن قوانين ضريبية. لم يرد ذكر هذه السلطة في المادة (110) من الدستور النافذ ولكن هذا البيان مرفوض للأسباب الآتية:

1- من حيث المبدأ (1/28) من الدستور الحالي، لم يتم تحديد ماهية هذه الضرائب، هل هي محلية أم اتحادية؟ بل كل ما ورد هو وجوب فرض الضرائب وفق القانون، وبناءً على ذلك، فإن أي جهة لها سلطة سن قوانين قانونية لها أيضاً الحق في فرض ضرائب، وبما أن السلطة التشريعية الاتحادية لها صلاحية فرض الضرائب وسن القوانين الفيدرالية وفقاً للمادة (1/61) من الدستور الحالي، فإن هذا البلد له سلطة فرض الضرائب الاتحادية.

2- حددت المادة (3/110) من الدستور اختصاصات السلطة الاتحادية في (تحديد السياسة المالية) وباختصار تعني القيام بكل ما من شأنه تعزيز الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي في الدولة. الضريبة هي إحدى الحالات. من أهم الأدوات المالية التي تستخدمها الحكومة في رسم سياستها المالية والتنفيذ

#### ثانياً: الأقاليم

في المادة (1/121) من الدستور العراقيّ الساري، ورد أن للمناطق سلطات تشريعية وتنفيذية وقضائية، مما يعني أن المناطق لديها آلات صنع القوانين وبالتالي لها الحق في سن قوانين ضريبية (محلية). من أي نوع كانت فعالة في تنفيذ المادة (1/28) من الدستور، غير أن حق الأقاليم أعلاه يقتصر على النهج الذي تبنته السلطة الاتحادية في تنظيم السياسة الماليّة للدولة وفق المادة (110 / ثالثاً) من الدستور (احمد، 2015م: 20)، إذ تسعى الدولة إلى تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية من خلال سياستها الماليّة، على سبيل المثال مكافحة مشكلة الازدواجية المحتملة بين قوانين الضرائب الفيدرالية وقوانين الضرائب المحلية للأقاليم، وإذا أدى ذلك إلى تضارب بينهما. السلطات المحلية في الأقاليم والسلطة الاتحادية يكون الفصل بينها من اختصاص المحكمة الاتحادية العليا وفق المادة (93 / رابعاً) من الدستور.

### ثالثاً: المحافظات غير المنتظمة في إقليم

إن النظام الذي يحكم العلاقة بين الحكومة المركزية والسلطات المحلية في المحافظات هو نظام إداري لامركزي، وهذا ما ورد في المبدأ (2/122) من الدستور النافذ، والقرارات التشريعية والقضائية تحت تصرف حكومة تفترض أن يكون المركز والقرارات الإدارية هي الأدوات القانونية الوحيدة التي تستخدمها السلطات المحلية بالمحافظة في ممارسة سلطتها المحلية، دون أن يكون له الحق في إصدار قواعد قانونية، حيث أنه من اختصاص السلطة التشريعية، ولكن بدراسة نص المادة 115 من الدستور الحالي نجد أن مشرع الدستور قد أعطى القانون الدستوري لتطبيق الدستور المحافظات غير المنتظمة في إقليم كما تتساوى المادة 114 من الدستور أولاً بين الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة إقليمياً؛ أي المادة 115 وما يؤكد لنا أن سلوك المشرّع العادي في قانون المحافظات غير المنتظمة لإقليم رقم (21)، أن يقترب المشرّع العادي من الدستور في المواد (114-115) وهو في المادتين (1/2) و (7 / 3) لمنح الصفة (قانون محلي) حاول عمل مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم (مهدي، د - ت: 55).

وعلى وفق ذلك يتضح للقارئ أن المحافظات غير المنتظمة في إقليم لديها آلة صنع القانون ونتيجة لذلك يحق لها سن قوانين ضريبية (محلية) على أساس المبدأ (1/28) من الدستور الفعال، ويقتصر حقهم المذكور على السياسة الماليّة للحكومة المذكورة في المادة (3/110) للمناطق نفسها، وتجدر الإشارة إلى أن منح التفويض الدستوري لأعمال المحافظات غير المنتظمة في إقليم أثار غضب واستغراب الفقه العراقيّ (مهدي، د-ت: 55)، لأنه مخالف تماماً للمنطق القانوني الصحيح، ونحن بدورنا ننظم هذا الجانب ونقترح على لجنة الإصلاحات الدستورية إجراء التعديلات اللازمة على الدستور في بعض مبادئ

الدستور ، بحيث تكون الدولة لا يتأثر القانون بأداء الحاكم، لأن النظام الإداري اللامركزي كما ذكر أعلاه لا يتعدى توزيع الوظيفة الإدارية بين السلطة المركزية والسلطة المحلية في المحافظة، وتظل الوظيفة القانونية والقضائية قائمة من المركز.

وهناك جانب آخر من جوانب الفقه الماليّ يشير إلى ضرورة التحريم الصريح لفرض الضرائب السرية تحت مسميات مختلفة مثل قرض الحسنة، أو الثمن العام، أو حق التصرف، أو أي شيء آخر في الدستور ويشير إلى ضرورة تعديل نص المادة (1/28) من الدستور النافذ لمنع الضرائب المستترة مع اشتراط عدم استيفاء أو تعديل أو تحصيل الضرائب والرسوم العلنية والخفية إلا فيما يتعلق بها القانون (الدخيل، 2006م: 108).

ونحن نؤيد تماما وجهة النظر هذه. ونظراً لخطورة الضرائب الخفية على الحقوق الماليّة للمكلفين نقترح تعديل المادة (1/28) من الدستور بالترتيب السابق.

### المبحث الثالث: آثار الضوابط القانونية للفحص الضريبي في العراق

لما كانت الضوابط القانونية للفحص الضريبي هي الداعمة لمبدأ مشروعية الضريبة فلا بد من آثار تترتب على تلك الإجراءات وهو ما سوف نتناوله في هذا المبحث

#### المطلب الاول: الإعفاءات الضريبية والاستثمار

لدى العراق حاجة ملحة لجذب الاستثمار لتحقيق التنمية الاقتصادية من خلال توفير بيئة استثمارية ذات عناصر قانونية واقتصادية، وسياسية، واجتماعية، ومناسبة.

وأن عالم اليوم بدأ بأفكار العولمة وتحرير التجارة وإزالة القيود والحواجز التي تمنع تدفق السلع والخدمات، ورؤوس الأموال بين الدول دون إجراءات حمائية أو أي نوع من القيود (عبد السلام، 2006م: 70). والكثير من الدول كانت على استعداد للانفتاح على العالم وتبنت المساواة بين المستثمرين الأجانب والمستثمرين الوطنيين في سلوكهم دون أدنى شك، فإن إزالة هذه العوائق عن طريق تشجيع الاستثمار خطوة مهمة فضلا عن السياسة الضريبية من خلال الضوابط القانونية للفحص الضريبي. ورأت الدول العربية إن الإعفاء من الضرائب سلاح فعّال لتشجيع الاستثمار؛ لأنه يخفف العبء الضريبي على

المستثمر وبهذا يزيد صافي ربحه مما يجعله يفضل الدول التي تمنحه إعفاءات أكثر ولم تكن السياسة ناجحة في العراق لأسباب عدّة:

1- الإعفاءات الضريبية المؤقتة أو المحدودة تشجع فقط الاستثمار قصير المدى الذي يريد استرداد رأس مالها وتحقيق ربح في فترة قصيرة وهي فترة الإعفاء وهذا ما يعاني منه العراق.

2- لا يستفيد المستثمر الأجنبي من الإعفاء الممنوح من الدولة المضيفة، بينما ينتمي المستثمر إلى دولة تطبق مبدأ الدخل العالمي، أي أن كل الدخل الذي يحصل عليه المستثمر خاضع للضريبة فالدولة هي مصدر الدخل، والتي تجعل الإعفاء الضريبي الذي تمنحه الدول النامية لهذا المستثمر فقط إعفاء الدول الخاضعة للضريبة من حصتها من الضريبة لصالح الدولة التي تنتمي إليها دون المستثمر فعلياً من التمتع بالفوائد الإعفاءات، على الرغم من بعض اتفاقيات التي تجنب الازدواج الضريبي من قبل الدول، تحاول الحد من هذا الواقع.. لهذه الأسباب، فإن الاتجاه الحديث في السياسة الضريبية بالعراق هو ترشيد الإعفاءات الضريبية والبحث عن آليات لتخفيف العبء الضريبي على المستثمرين من خلال ما يلي:

- لا يوجد معدل ضريبي منخفض ومعدل ضرائب منخفض العراق بما يعادل 15٪.

- تعديل النصوص القانونية جعل المقرر الرئيس للإصلاح الضريبي هذا الهدف من أولوياته الإصلاحية.

إنشاء آليات قانونية متميزة لحل النزاعات بين المستثمر ومصلحة الضرائب وتشجيع مبدأ التسوية والتحكيم، وإعادة ما يبحث المستثمر من دولة لديها نظام تحكيم، ولا تتعامل مع نظام قضائي تطول فيه النزاعات، بغض النظر عن درجة تقدم هذا البلد، أو تخلفه، تجد نفسها في حاجة إلى الاستثمار، المحلي والأجنبي، بسبب الآثار الاقتصادية والاجتماعية والمالية الهامة للغاية للاستثمار على المستثمر والحكومة، ووفقاً لعملية الاستثمار في الدول النامية، هناك أسباب عدّة تدفع المستثمر للاستثمار فيها وتفقد الدولة النامية إلى تشجيع الاستثمار، وهي من أهم أسباب الاستثمار في الدول النامية:

أولاً: حاجة الدول النامية لاستغلال الموارد الطبيعية الموجودة على وجه الخصوص، فغالباً ما تفتقر البلدان النامية إلى رأس المال أو التكنولوجيا أو الخبرة الفنية والإدارية، وهنا يتم زيادة دور المستثمرين، وخاصة المستثمرين الأجانب، في توفير هذه الاحتياجات للبلدان النامية مقابل الربح.



**ثانياً:** يحتاج المستثمر وخاصة الأجنبي إلى القوى العاملة بحسب نوع العمل في المشروع الاستثماري، ولا استثناء في هذا المجال، حتى الصين التي تشتهر بكثافة سكانها عانت مؤخراً من نقص في سن العمل (15-63 سنة) (شن، 2015م: 4).

وهنا يأتي دور الدول النامية في توفير العمالة للمستثمر الأجنبي بأسعار رخيصة نسبياً مقارنة بالأجور التي سيتعين على المستثمر دفعها للعمال الذين قد يوظفهم من بلده.

**ثالثاً:** استعداد الدولة المضيفة لتشجيع ودعم القطاع الخاص لديها وحل المشكلات التي تعوقه مثل مشكلة التسويق من خلال المستثمرين الأجانب وما يتمتع به من إمكانيات مالية وفنية وإدارية عالية. وبناء عليه يجب على الدولة المضيفة ولا سيما البلدان النامية ومنا العراق، أن تصمم وتنفذ سياستها الاستثمارية بدقة وذكاء (أرشيد ، 1999م: 33)، لضمان النجاح في تحقيق الأهداف الكثيرة، والمتنوعة التي تريدها.

### **المطلب الثاني: أثر الضوابط القانونية للفحص الضريبي في التنمية**

الاستثمار هو الركيزة الأساسية للتنمية، فضلا عن الطاقة الإنتاجية، لما له من أثر في تلبية الاحتياجات وتقديم الخدمات، كما أنه يزيد الثروة، كما يتطلب بيئة تحقق له بلا شك رأس مال قانوني وقضائي.

ولا يجوز اعتبار الضرائب الأداة المالية الوحيدة التي تجعل الحكومة قادرة على إنجاح العملية. إنه أحد العناصر الرئيسية في هذه العملية. بعد هذه الإشارة الصغيرة، نقول إن كل عمل استثماري يقبل إمكانية الربح أو الخسارة، وكلما زاد احتمال الربح، كان المستثمر أكثر حظاً بالاستثمار والتعدين في منتصف هذه التجربة والعكس صحيح أيضاً. إن العوامل التي تفضل الربح على الخسارة كثيرة ومتنوعة، وتتمحور هذه العوامل حول الاستقرار السياسي في الحكومة والمرافق الإدارية والاقتصادية والمالية وغيرها، والإعفاء الضريبي هو جزء من الإعفاء المالي الذي يجب تقديمه للمستثمر، لذلك لا بد من عدة خطوات لإصلاح النظام الضريبي في العراق من أجل تشجيع الاستثمار فيه:

### **أولاً: في الجانب التشريعي:**

يمكن للمشرع منح الحوافز الضريبية التالية لتشجيع المستثمرين على الاستثمار:

1- منح المستثمرين إعفاءات ضريبية جمركية من كافة مدخلاتهم ومخرجاتهم، تماشياً مع نهج منظمة التجارة العالمية الداعي إلى تحرير التجارة العالمية من القيود الجمركية. وفيما يتعلق بموقف المشرع

العراقيّ نلاحظ أنهم اتخذوا الإجراء المذكور أعلاه في جانب الاستيراد فقط ولم يرد نص في المادة (17) من قانون الاستثمار رقم (13) لسنة (2006).

2- تطبيق تخفيض ضريبي على مستوى ضريبة الدخل دون الوصول إلى مستوى الإعفاء الكلي، لأن الإعفاء الكلي من ضريبة الدخل من جهة إجراء غير مجدي ومن جهة أخرى ضار بميزانية الدولة بشرط أن تكون التخفيضات مصنوعة في شكل قطاعات تقدمية حيث تزداد نسبة الخصومات الممنوحة للمستثمر، تزداد نسبة العمالة المحلية (العراقية) الذين يعملون لدى المستثمر من أجل جذب أكبر عدد ممكن من العمالة المحلية، وبخصوص موقف المشرّع العراقيّ، فهو باختصار على النحو الآتي:

أ- منح المشرّع اعفاء عام للمستثمرين في العراق لمدة (10) سنوات.

ب- أعطى المشرّع العراقيّ الهيئة الوطنية للاستثمار حق زيادة عدد سنوات الإعفاء الضريبيّ إلى 15 سنة إذا زادت مشاركة المستثمر العراقيّ في المشروع إلى أكثر من (50%). وموقف المشرّع العراقيّ المذكور موضع انتقاد من قبلنا، لأن مساهمة المستثمر العراقيّ في المشروع الاستثماري ليست مهمة جدا لخزينة الحكومة مقارنة بفرضية مطالبة المستثمر الأجنبي بتوظيف أكبر عدد ممكن القوى العاملة المحلية؛ لأن هذه الفرضية تلعب دورًا مهمًا في توسيع منطقة دافعي الضرائب (المباشرين) سواء بشكل مباشر، أم غير مباشر.

ج- كما نص المشرّع العراقيّ في قانون الاستثمار رقم (1) في المادة (1/12) على أن "المستثمر الحق في توظيف واستخدام عمال غير عراقيين إذا تعذر ذلك فيفي بالشروط اللازمة ويمكنه أن يفعل الشيء نفسه وفقًا للوائح الصادرة عنه". إلا أنه من الأفضل للمشرع عدم الموافقة على هذه المادة؛ لأنها تفتح فجوة كبيرة فيما يتعلق بإمكانية التواطؤ بين الهيئة الوطنية للاستثمار والمستثمر في عملية وضع الضوابط المنصوص عليها في هذه المادة طبعًا تجدر الإشارة إلى ان المشرّع العراقيّ في قانون الاستثمار رقم (64) لسنة 2006 وخاصة في مادته (3) ألزم المستثمر بتوظيف القوى العاملة العراقية في هذا المشروع. (75%) من مجموع العاملين. وهذا موقف يشيد به المشرّع العراقيّ.

3- تشريع قانون ضريبة القيمة المضافة بنسب ضريبية منخفضة وتطبيق نظرية (تخفيض الضريبة) أو نسبة الصفر لتشجيع عملية تصدير السلع والخدمات بغض النظر عن جنسية المنتج..

4- منح إعفاء ضريبي مؤقت دون مبالغة لكل من يمول المستثمر الوطني الخاص بشرط أن يكون التمويل بدون فوائد.

ثانياً: في الجانب الإداري والقضائي:

1- في البعد الإداري: يجب بناء إدارة ضريبية ناجحة قادرة على تنفيذ القوانين الضريبية بشكل صحيح؛ لأن التنظيم الضريبي الفاسد قد يثني المستثمرين بسبب الممارسات الإدارية السيئة للضرائب، أو تحسين قوانينهم الضريبية أو حتى الأفضل.

2- من الناحية القضائية: يجب على الحكومة إنشاء قضاء ضريبي متكامل يمكنه أن يوازن بين حقوق دافعي الضرائب (نقصد هنا المستثمرين) وحقوق الحكومة.

### المطلب الثالث: أثر الضوابط القانونية للفحص الضريبي في إصلاح الإدارة الضريبية في العراق

من المفترض أن تكون عملية إصلاح الإدارة الضريبية في العراق هي النقطة الرئيسية التي يجب أن يلتقي فيها جميع الأشخاص المسؤولين في العراق، وطالما أن الهيئة الإدارية المسؤولة عن تنفيذ هذه القوانين هي جهة إدارية غير مختصة، ومن وجهة النظر هذه سنتحدث في الموضوع الأول عن أثر إصلاح جهاز الشؤون الضريبية من جهة تنظيمية الرأي، وفي الشق الثاني سنتحدث عن أثر إصلاح هيئة الشؤون الضريبية من وجهة نظر إجرائية.

#### أ- اثر إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية التنظيمية:

يجب أن تبدأ عملية الإصلاحات الجذرية أولاً بالأدوات التي توظفها الحكومة قبل الشروع في عمل التطوير السلس والناجح لشؤون الإدارة الضريبية (مبروكة، ٢٠٠٦م: ٥٥)، وبما أن تركيز سلطة اتخاذ القرار في أيدي الأجهزة الإدارية المركزية سيؤدي إلى الكثير من النتائج السلبية، فإن تخطيط وإعادة تصميم جميع الإدارات الضريبية من أجل خلق إدارة فعالة، وقادرة في تنفيذ القوانين الضريبية بالشكل اللازم. ولتحقيق أهداف ضريبية عالية تعد حكومة التنظيم الإداري مهمة للغاية؛ لأن عجز الجهاز الإداري المركزي عن القيام بالشؤون الإدارية بدقة، بسبب تراكم المهام الموكلة إليه، يضطر إلى القيام بالأشياء من دون تحقيق أو التمحيص مما يؤدي إلى المزيد من اللبس (الطو، 2005م: 300).

ولتجنب هذه النواقص، يقتضي جزء من الفقه ضرورة تطبيق نظام تركيز غير إداري، من أجل أداء المهام الإدارية بالجودة والسرعة والتكلفة اللازمة، وذلك للتخلص من أوجه القصور في التركيز الإداري والتنظيمي، مما يترتب عليه تحقيق فوائد اللامركزية الإدارية (الحو، 2005م: 300).

وفي العراق يعدُّ النظام الذي يحكم العلاقة بين دوائر الإدارة المحلية ونظام الإدارة المركزية هو نظام إداري لامركزي، بناء على ما هو محدد في المادة (2/122) من الدستور. والعلاقة بين الهيئة العامة للشؤون الضريبية وفروعها، بحسب اعتقادنا المتواضع أن هذه العلاقة أقرب إلى نظام الإدارة المركزي دون لامركزية إدارية، وسبب هذا الاعتقاد أن صلاحيات فرع الإدارة الضريبية أقل من صلاحيات الهيئة العامة للضرائب، ويعالج هذا النظام معظم الشؤون الإدارية للنظام الضريبي، حتى أبسط هذه التخصصات، مثل إعداد قائمة خاصة بحقوق الموظف أو نقل موظف في الفرع الإداري الضريبي من مكان إلى آخر، إلخ. إذن ماذا عن السلطات الإدارية التي تكمن في صميم عملية المحاسبة الضريبية؟ وعليه فإننا نطالب الحكومة العراقية بإعادة النظر في عملية توزيع الصلاحيات بين الإدارة العامة وفروعها، من خلال إعطاء الصلاحية للإدارة العامة للضرائب لرسم الخطوط العامة للعمل الإداري الضريبي وجعله مركزياً في مركز القيادة، مع ترك الأمور التالية للفروع الإدارية من أجل تجنب شل الإدارة الضريبية.

ومن أهم ركائز إصلاحات الإدارة الضريبية في العراق ضرورة تغيير الأسلوب الإداري الورقي إلى الأسلوب الإداري الإلكتروني بحيث تكون المعلومات صحيحة وضرورية لاتخاذ القرار الصحيح، ويتزايد تأثير ثورة المعلومات على حياة المجتمع يوماً بعد يوم، لذلك من الضروري أن تواكب الحكومة هذا التطور في طريقة إدارتها للخدمات العامة، ومن أهم المرافق إدارة الضرائب، وتصميم الوظائف العامة بالشكل الذي يناسب هذه الدائرة وطبيعة مهامها، ومن ثم إيجاد الشخص المناسب لكل وظيفة على حدة، ولا تستثنى إدارة الضرائب أبداً لأداء واجباته على أكمل وجه.

#### (ب) أثر إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية الإجرائية

أهم ما يحتاجه الموظف في الإدارة العامة بشكل عام وفي جهاز الشؤون الضريبية بشكل خاص هو المعلومات الصحيحة والدقيقة والمتاحة لمن يحتاجها في الوقت المناسب وهذه المعلومات متوفرة فقط من خلال النظام تكون متوفرة (البغدادي، 2015م: 27) ودقيقة ومتكاملة لتوفير المعلومات التي يحتاجها موظف جهاز الشؤون الضريبية، مع الأخذ في الاعتبار أن كل قرار إداري يجب أن يصدر بناء على

المعلومات والمرحلة الأولى التي تبدأ من خلالها عملية بناء نظم المعلومات الضريبية المتكاملة، ومرحلة تقديم النظام مرحلة التسجيل الموحد من دافعي الضرائب:

1- نظام تسجيل المكلفين: نظام التسجيل المعتمد من قبل مصلحة الضرائب وفروعها هو نظام تسجيل يدوي يتم فيه توزيع دافعي الضرائب بحسب منطقتهم الجغرافية في الفروع الضريبية، وفي الفرع الضريبي يتم توزيع دافعي الضرائب بحسب المكلفين في وحدات الربط الأبجدية، وذلك بفتح ملف خاص لكل دافع ضرائب تسجل فيه معلوماته، والمشكلة الأكثر وضوحًا في هذه الطريقة هي أن كل فرع إداري ضريبي يعيش في وادي مستقل عن الفروع الضريبية الأخرى أو عن منظمة شؤون الضرائب العامة، وهذا يفتح الطريق أمام كثير من حالات الفشل الإداري أو الفساد.

ومن أجل حل مشكلة التسجيل الضريبي في جهاز الشؤون الضريبية بالدولة وفروعها نقترح ضرورة الاستفادة من مزايا التقدم العلمي في مجال الحاسبات والاتصالات الإلكترونية من خلال ما يأتي:

1- إنشاء شبكة إلكترونية للإدارة العامة للشؤون الضريبية وفروعها.

2- فتح ملف إلكتروني لكل مكلف على حدة يحتوي على معلومات مثل:

أ- أي معلومات تحدد هوية المكلف مثل:

(1) اسم ولقب المكلفين الأربعة إن وجد.

(ب) اسم زوجته إن وجد.

(ثالثًا) عنوانه (عنوان الإقامة، عنوان النشاط، إلخ).

ب- النشاطات التي تمارسها ورأس المال الذي تملكه.

ت- ضرورة تضمين الملف لرقمه السري الخاص.

3- فيما يتعلق بأهمية هذا الاقتراح يمكن تلخيصه بما يأتي:

أ- قطع الطريق على المكلف الذي يحاول تجاوز هيئة الشؤون الضريبية خلال مرحلة التسجيل، وذلك بتسهيل وصول موظف هيئة الشؤون الضريبية إلى المعلومات التي يحتاجها عن المكلف في أي وقت، مع الأخذ في الاعتبار ذلك وجود ملف يكون متاحاً لجميع الفروع المرجعية الضرائب العامة.

ب- لا تقتصر أهمية نظامنا المقترح على إبلاغ موظف هيئة الشؤون الضريبية بالمعلومات الواردة في ملف المكلف، بل تمتد أيضاً إلى إضافة المعلومات الموجودة عن المكلف بغض النظر عن ملفه، وقد يكون مصدر هذه المعلومات داخلياً، أو خارجياً.

4- متطلبات إنجاح هذا الاقتراح: يتطلب النجاح في عملية التسجيل الإلكتروني للمكلفين متطلبات كثيرة بشرية وقانونية ومادية وغير مادية، يتلخص بعضها في الآتي:

أ- في جميع القوانين الضريبية، توقع بوضوح واجب التسجيل وتاريخه وطريقته ومعظم عناوينه، ولا يترك الأمر برمته لتقدير هيئة الشؤون الضريبية..

ب- توفير ما تحتاج إليه هذه العملية من إمكانيات بشرية ومادية وغير مادية.

ت- ضرورة إعداد هذا النظام بحيث يوفر معلومات صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب ويغلق الباب أمام أي محاولة للتلاعب بمعلومات دافعي الضرائب وبذلك يكون حق الحكومة في الضريبة تفاصيل التنظيم البرامجي لهذا النظام، لكننا نفضل ترك البحث في هذا المجال للمتخصصين في علوم الكمبيوتر وعلوم الاتصالات الإلكترونية.

## ٢-تحصيل دين الضريبة

لا تتوقف الكفاءة المطلوبة في جهاز الشؤون الضريبية عند مستوى المحاسبة الجيدة لدافعي الضرائب، بل تتجاوز ذلك تصل إلى التحصيل الصحيح للديون الضريبية من دافعي الضرائب. وكان التحصيل لمنع دافعي الضرائب الكيداء من الاستفادة من هذه الثغرة، وهي عدم قدرة إدارة الضرائب على تحصيل الديون الضريبية، في بغداد للفترة (2008-2011) بين (81 و 79 في المائة). اما عن نسبة الموقوفات لدى فروع الهيئة العامة للضرائب في المحافظات، فقد بلغت ما يتراوح بين (٧٣%-٦١%) (السعيد، 2013م: 114)، ولهذا السبب فإن الفترة الزمنية المذكورة أعلاه وربما هذه النسب تشير إلى مستوى النواقص في هيئة الشؤون الضريبية وفروعها في هذه المرحلة، وطرق تحصيل الديون الضريبية الضعيفة المستخدمة

من قبل إدارة الضرائب في العراق نناقش فيما يأتي أبرز طرق تحصيل الديون الضريبية التي تساعد بالتأكيد على زيادة نسبة الإيرادات الضريبية بحسب الضوابط القانونية، ويتم كل ذلك من خلال ثلاثة أشياء. الفروع (أقساط، تسوية، اقتطاع) وعلى النحو الآتي:

#### أ- التقسيط:

إن متطلبات قاعدة التناسب في التحصيل تدفع مشرع الضرائب للعمل بالتقسيط في التحصيل ويريد التأثير سلباً على الوضع المالي للمكلف ، ولكن في رأينا قاعدة التناسب في التحصيل تتماشى معها قاعدة الحفاظ على التوازن بين الحقوق المالية للمكلف والحقوق المالية للحكومة ، والتي تتطلب من المشرع الضريبي عدم المبالغة في توسيع حق الممول في سداد الدين الضريبي على أقساط، لا يتناول قانون ضريبة المبيعات الحالي طريقة أقساط تحصيل الديون الضريبية ، وهو مذكور في المادة (46/1) من قانون ضريبة الدخل والمادة (22/2) من قانون الضرائب العقارية. كان لدائرة الضرائب صلاحية تحديد كل تفاصيل طريقة تحصيل الديون، لكن دائرة الضرائب في العراق مؤسسة ضعيفة وضعيفة من الناحيتين التنظيمية والإجرائية. من وجهة النظر هذه، ولأسباب عديدة، فقد جربناها منذ بداية الفصل الثالث من هذا البحث، وينطبق ضعف تنظيم الشؤون الضريبية أيضاً على مرحلة تحصيل الديون الضريبية لأنها المرحلة الأخيرة من عملية المحاسبة الضريبية، وبناءً على ذلك نفضل أن يتدخل المشرع الضريبي في تنظيم طريقة تحصيل الأقساط على الأقل في جوانبه الرئيسية وترك الجوانب الإجرائية للإدارة الضريبية جانباً.

#### ب- المقاصة:

"هي اسقاط دين مطلوب لشخص من غريمه في مقابلة دين مطلوب لذلك الشخص لغريمه"، وبما إن القانون لا يحظر ذلك، يمكن إجراء التسوية بين الحكومة ودافع الضرائب بشرط أن يكون لكلا الطرفين (الحكومة ودافع الضرائب) صفة الدائن والمدين في الوقت نفسه وأن تكون التسوية فقط في الديون يتم سداد مدفوعات الضرائب من دون انتهاك الالتزامات غير الضريبية الأخرى(مراد، 2004م: 162-164)، نرى أنه في مجال الضرائب لا يوجد ما يمنع التسوية (كقاعدة عامة)؛ ولكن يجب تطبيق هذه الفكرة على قوانين الضرائب جميعها، لأننا نعتقد أن التسوية من أبرز طرائق تحصيل الضرائب المسؤولية الضريبية قد يجادل البعض بأن التسوية غير ممكنة ضمن نطاق الضرائب، بالنظر إلى أن

التسوية خاصة بالحقوق الخاصة وليست العامة ، وأن التسوية تعطل العملية الضريبية، وتحصيل الديون الضريبية، وهذا يضر بالخزينة العامة للحكومة(مراد، 2004م: 162-164).

ج- الردع:

يعتقد البعض أنه لا يمكن إلزام مؤدي الضريبة بالقوة، بحجة أن وسائل الإنفاذ مخصصة لأولئك الذين لديهم ديون مالية لدفعها؛ ولكنهم يرفضون سدادها ويجب الانتظار حتى يتمكن دافع الضرائب من السداد؛ ولكن على الرغم من أن قوانين الضرائب تكاد تخلو من التعامل مع قاعدة عدم وجود أموال ضريبية ، فإننا لا نتفق مع الرأي أعلاه. التي تقي بالدين الضريبي، لكن الموافقة على الاقتراح المذكور تؤدي إلى فتح قناة واسعة لعملية التهرب الضريبي، بحيث يمكن لأي دافع ضرائب إخفاء ما لديه من المال، ونتيجة لذلك، نظام جباية الضرائب يمنع. الديون، والطريقة المقترحة على النحو الآتي:

1- يعدّ رفض المكلف دفع الدين الضريبي جريمة، والعقوبة صريحة وليست ضمنية، حتى لو كان عدم السداد بسبب نقص الأموال.

2- يعاقب مرتكب هذه الجريمة بتقييد الحرية لمدة (7) سنوات، من يرفض سداد ديون الضرائب.

3- إمكانية استعادة المكلف من التسوية بحسب اقتراحنا حتى بعد صدور حكم نهائي ضده وتطبيق جزء معين من العقوبة المقيدة للحرية (7 سنوات) لحين رغبة الحكومة تحصيل المستحق من المسؤولية الضريبية للمكلف.

4- الاعتماد على وسائل الإعلام الضريبية لتوعية دافعي الضرائب وتحذيرهم من عواقب رفض الدفع والتأكيد على ضرورة توفير جزء من عوائدهم المالية للوفاء بالتزاماتهم الضريبية للحكومة وإلا سيتعرضون لعقوبة شديدة وهو السجن لمدة (7 سنوات)..

المبحث الرابع / النتائج والتوصيات

أولاً / النتائج



1- إن أسس وطرائق الفحص الضريبيّ منهجاً تتبعه الإدارة الضريبية لإتمام عملية الفحص بما يحقق أهداف الفحص الضريبيّ، وينقسم الفحص الضريبيّ إلى فحص ضريبي مباشر وفحص ضريبي غير مباشر.

2- إن الضوابط القانونية العامة للفحص الضريبيّ في العراق تعني بالإصلاح الضريبيّ في الدولة العراقية بشكل يجعله ينسجم مع مجمل السياسة العامة فيها، مع حاجة الاقتصاد، وذلك من خلال ادخال ضرائب أكثر تطوراً والبحث عن آليات ضريبية تضمن العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل والثروة والغاء أنواع الضرائب التي تشوه الاقتصاد.

3- تقوم الضوابط القانونية العامة للفحص الضريبيّ في العراق على مجموعة معايير ويراد بها القواعد الأساسية التي ينبغي على المشرّع مراعاتها عند فرض الضرائب وتتبع أهميتها من ضرورة التوفيق بين مصلحتي المكلف والدولة على حد سواء.

4- في العراق فكرة دمج الإدارات الضريبية المختلفة في إدارة ضريبية واحدة في كل مقاطعة في الاعتبار تطبيق جميع أنواع الضرائب المشرّعة في المحافظة، سواء أكانت هذه الضرائب ضرائب مباشرة، أم ضرائب غير مباشرة.

5- إنشاء آليات قانونية متميزة لحل النزاعات بين المستثمر ومصلحة الضرائب وتشجيع مبدأ التسوية والتحكيم، وعادة ما يبحث المستثمر عن دولة لديها نظام تحكيم ولا تفضل نظاماً قضائياً تطول فيه النزاعات.

6- أن المحافظات غير المنتظمة في إقليم لديها آلة صنع القانون ونتيجة لذلك يحق لها سن قوانين ضريبية (محلية) على أساس المبدأ (1/28) من الدستور الفعال. ويقتصر حقهم المذكور على السياسة المالية للحكومة المذكورة في المادة (3/110) لنفس المناطق.

7- إن المشرّع الجبائي في إصلاح مستمر للضوابط القانونية العامة للفحص الضريبي مثل ما هو الحال في الإصلاح الذي جاء في مجال نظام التقدير الجزافي حيث قام المشرّع بفرض الضريبة الجزافية الوحيدة منذ سنة 2007 هي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة.

ثانياً / التوصيات:

1- نوصي بضرورة وجود قانون لفرض الضرائب في العراق يسمى بالقانون الضريبي، والذي يضم مجموعة قواعد وضوابط تنظم علاقة الدولة بالفرد في ميدان الضريبة والذي يأخذ أشكال عدّة، أما على شكل قانون ضريبة الدخل، أو على شكل قانون الضريبة الجمركية وجميعها تصدر عن السلطة التشريعية.

2- نقترح على الإدارة وهي تقوم بعملها هذا أن لا تتعسف في استخدام السلطات المخولة لها، فالسلطة المالية قد تنحرف عن هدفها المرسوم لها والمقرر لها قاصدة تحقيق اهداف او اغراض اخرى غير معترف لها بها.

3- أن المعايير الضريبية للفحص الضريبي في العراق ليست كافية في حد ذاتها للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وبشكل عام، في رأينا المتواضع، تعدّ الضرائب ضرائب مباشرة. على الدخل بعد تحقيقه وقبل استهلاكه وتعدّ الضريبة غير مباشرة إذا تم تطبيقها على الدخل عند استهلاكه.

4- نقترح على الجهات المعنية باستحصال الضريبة أن توفر كل السبل من اجل الارتقاء بالواقع الضريبي، وذلك من خلال رفع كفاءة وقدرة موظفيها العاملين لديها على مواكبة التطور المنهج الضريبي الحديث عن طريق الدورات الخاصة بهذا المجال، وتفعيل النظام الإلكتروني لتنمية قدرات موظفيها، كذلك بناء ومد جسور الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية في المجتمع وايصال فكرة بأن الضريبة هي وسيلة لرفد موازنة الدولة والتي سيكون انعكاسها بالخدمات المقدمة للمجتمع ومؤسسات الدولة.

5- على القضاء ان يكون أكثر تفاعلاً وحرماً مع كل من يحاول أن يتهرب عن الإفصاح عن ذمته المالية خصوصاً بعد إنتشار الفساد المالي والإداري في وقتنا الحاضر والذي ينعكس سلباً على الواقع المالي والاقتصادي وخصوصاً في بلدنا العراق.

6- يعد الاستثمار أداة وركيزة أساسية للنهوض بواقع البلد الاقتصادي من خلال دخول المستثمرين والشركات الأجنبية ذات الرؤوس الأموال الضخمة، فلكي تتحقق الغاية من الاستثمار ولجذب المستثمرين فإننا نوصي من تخفيف القيود الضريبية المفروضة على الشركات والمستثمرين على المدى المتوسط للنهوض بواقع البلد من خلال التنسيق بين ادارات الضريبة والاستثمار والذي سوف يسهم في تعزيز الاقتصاد الوطني المحلي.

### المصادر والمراجع:

- 1- الدستور العراقيّ النافذ لسنة 2005.
- 2- القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة (1954).
- 3- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113)، لسنة (1982).

- 4- قانون الاستثمار رقم (13) لسنة (2006).
- 5- قوانين جبائيه، القسم الثاني؛ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015م.
- 6- ابن فارس ، أحمد بن فارس ( ت195هـ)، معجم مقاييس اللغة. عبد السلام هارون. بيروت: دار الفكر.
- 7- ابن منظور، محمد بن مكرم (ت911هـ) لسان العرب، (1414هـ)، بيروت، دار صادر.
- 8- أحمد، عبد الغفور ابراهيم، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع 2012، الأردن.
- 9- أحمد، ناجي احمد، مدى اختصاص المحافظات غير منتظمة بإقليم بفرض الضرائب والرسوم، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، 2015، الانبار.
- 10- أرشيد، عبد المعطي رضا أرشيد وآخرون، الاستثمار والتمويل بين النظرية والتطبيق، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- 11- البغدادي، علي غانم شاكر البغدادي، نظم المعلومات ودورها في تعزيز الإيرادات الضريبية، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في الضرائب، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2015.
- 12- الحلو، ماجد راغب الحلو، علم الإدارة العامة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2005.
- 13- رضا، أحمد. (1953م). معجم متن اللغة. بيروت: دار مكتبة الحياة.
- 14- الدخيل، احمد خلف حسين الدخيل، موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد 13، ع 9، 2006.
- 15- الزبيدي، ابراهيم حميد محسن الزبيدي، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون – جامعة بغداد، 2001.
- 16- السعدون ، آلاء عبد الله حمود السعدون، أثر السياسة النقدية للدولة على عمل المصارف الإسلامية، مكتبة صباح، بغداد، ط 1، 2014.

- 17- السعيدّي، عباس ناصر سعدون السعيدّي، استخدام محددات التهرب الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في الضرائب، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٣.
- 18- شن، وينجي شن وآخرون، نهضة الاستثمار، بحث منشور في مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، مجلد ٥٢، ع ٢٠١٥.
- 19- شيحان، شهاب حمد شيحان: اقتصاد الظل بين السببية والتحديد، بحث منشور في مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية ص ٢٠ والادارية، المجلد ٥، ع ١٠، ٢٠١٣.
- 20- العاني، عماد محمد علي، دراسة في تقويم الأداء الضريبي في العراق للمدة (1995 – 2010)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 71 – جامعة بغداد – كلية الدارة والاقتصاد. ص 264.
- 21- عبد الحميد، أحمد، (2008م) معجم اللغة العربية المعاصرة، عمان، عالم الكتب.
- 22- عبد السلام، رضا عبد السلام، محددات الاستثمار الاجنبي المباشر في عصر العولمة، ٢٠٠٦.
- 23- الغزالي، المستصفي، تحقيق: محمد عبد السلام عبد الشافي – ط. دار الكتب العلمية - الطبعة: الأولى، 1413هـ - 1993م.
- 24- مبروكة، حجارة مبروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير، ٢٠٠٦.
- 25- مراد، خيرى إبراهيم مراد، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٤.
- 26- مجمع اللغة العربية بالقاهرة. (1999م). المعجم الوسيط. القاهرة: دار الدعوة.
- 27- مهدي، غازي فيصل مهدي، إشكاليات تطبيق النصوص الدستورية، بلا تاريخ نشر ومكان نشر.