

وسائل معالجة معوقات تحصيل الدين الضريبي في العراق**Means of addressing obstacles to collecting tax debt in Iraq****Jamal Tariq Muhammad Sabri****Alnukhba University College****Jamalsabri741@yahoo.com****م.م جمال طارق محمد صبري****كلية النخبة الجامعة****تاريخ تقديم البحث : 2023/09/16****تاريخ قبول النشر : 2023/12/12****المستخلص:**

أقر المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ وسائل عديدة للإدارة الضريبية بهدف تأمين تحصيل دين ضريبة الدخل من المكلفين المتخلفين عن تسديده. وجاء هذا البحث للوقوف على تلك الوسائل من حيث طبيعتها وحدودها واطرافها وشروطها.

وتوصل البحث الى عدة نتائج كان من ابرزها: أن للدين الضريبي خصائص تميزه عن غيره من الديون الأخرى وهذه الخصائص تتمثل في ان الدين الضريبي هو دين مفروض بحكم القانون وهو دين ممتاز يتقدم على باقي الديون وهو دين محمول لا مطلوب ودين لا يخضع لإحكام التقادم المدني ودين واجب الدفع رغم المنازعة في صحته. وتوصل البحث أيضا إلى أنه يوجد نوعين من الوسائل التي منحها المشرع الضريبي للإدارة الضريبية لتأمين تحصيل الضريبة من المكلفين المتخلفين عن دفعها وتتمثل تلك الوسائل بوسائل التضييق المالي على المكلف ووسائل التضييق البدني عليه.

أخيرا قدم البحث عددا من المقترحات الهادفة الى تحسين الاستجابة الطوعية للمكلف وتعزيز الثقة بين الادارة الضريبية والمكلفين. الكلمات المفتاحية: الدين الضريبي، قانون ضريبة الدخل، العراق.

Abstract:

The effective income tax law, the Iraqi tax legislator approved several means of tax administration with the aim of securing the collection of income tax debt from taxpayers who default on its payment. This research aimed to investigate these means in terms of their nature, limits, conditions and conditions. The research reached several results, the most prominent of which are: that the tax debt has characteristics that distinguish it from other debts. These characteristics are that the tax debt is a debt imposed by law, it is a preferred debt that takes precedence over the rest of the debts, it is a portable debt that is not required, a debt that is not subject to the provisions of the civil statute of limitations, and a debt. Payable despite dispute over its validity. The research also concluded that there are two types of means that the tax legislator granted to the tax administration to secure the collection of tax from taxpayers who fail to pay it. These means are financial restrictions on the taxpayer and physical restrictions on them.

Finally, the research presented a number of proposals aimed at improving the taxpayer's voluntary response and enhancing trust between the tax administration and taxpayers.

Keywords: Tax debt, Income tax law, Iraq.

المقدمة:

تعتبر الضرائب من أهم موارد الموازنة العامة للدولة ومن المعروف ان الدين الضريبي يعد عبئاً مالياً على المكلف فهو يمثل اقتطاعاً جبرياً من دخله وإرباحه دون ان يحصل على مقابل مباشر ولذا يحدث ان يحاول بعض المكلفين التلكؤ أو عدم دفع مبلغ الدين في الموعد الذي حدده قانون الضريبة وعندها لا يمكن أن نتصور أن الإدارة الضريبية تسكت عن المطالبة بحقوق الخزنة العامة بل لابد ان يكون المشرع الضريبي قد أقر لها السبل التي تمكنها من اقتضاء حقها وحدد الأساليب التي يمكن للإدارة الضريبية اللجوء اليها في هذه الحالات. وجاء بحثنا هذا من أجل دراسة الوسائل التي وفرها المشرع الضريبي العراقي للإدارة الضريبية لتأمين تحصيل دين ضريبة الدخل وفقاً لما نص عليه قانون الضريبة النافذ رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته.

المحور الأول: منهجية البحث**أولاً: مشكلة البحث:**

تقوم الإدارة الضريبية بتحصيل ضريبة الدخل من المكلفين عن دخولهم وإرباحهم وقد يحصل أن يقوم المكلفين بالتأخر عن تسديد الضريبة المستحقة عليهم ومحاولة التهرب أو التجنب من دفعها وما لذلك من تأثير سلبي على إيرادات الخزينة العامة للدولة، فما هي الوسائل القانونية التي وضعها المشرع الضريبي من أجل تحصيل دين الضريبة عند عدم الوفاء بها إرادياً من قبل المكلفين وهل هذه الوسائل كفيلة بتحقيق الأهداف التي أقرت من أجلها؟

ثانياً: أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في محاولة دراسة وتحليل الوسائل القانونية التي أقرها المشرع الضريبي العراقي ذات الشأن بتحصيل الدين الضريبي من المكلفين الممتنعين عن الدفع ومحاولة الخروج بمقترحات تساهم في تحسين الاستجابة الطوعية للمكلفين بتسديد ما بذمتهم من مبلغ الضريبة.

ثالثاً: أهداف الدراسة: يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى ما يلي:

- 1- بيان التي من شأنها تعزيز دور تلك الوسائل في مجال تحصيل الدين الضريبي دون اهدار لحقوق المكلفين أو الاعتداء عليها.
- 2- ماهية الدين الضريبي ومدى تميزه عن الأنواع الأخرى من الديون.
- 3- استعراض طرق تقدير الدين الضريبي والوصول الى أفضل طريقة لتقدير ذلك الدين.
- 4- دراسة وتحليل الوسائل التي وفرها المشرع الضريبي للإدارة الضريبية لتأمين تحصيل دين ضريبة الدخل من المكلفين الممتنعين عن الدفع.
- 4- تقديم بعض المقترحات.

رابعاً: فرضية البحث:

- 1- توجد معوقات تواجه الإدارة الضريبية في مجال تحصيل الدين الضريبي متمثلة في امتناع المكلفين عن التسديد ومحاولة التهرب أو التجنب من دفع الضريبة المستحقة عليهم.
- 2- تعد طريقة الإقرار الذاتي هي الأفضل في تقدير مقدار الدين الضريبي.
- 3- تعد وسيلة التضييق المالي على المكلفين الممتنعين هي الوسيلة الأنسب لتأمين تحصيل الدين الضريبي منهم مقارنة بالوسائل الأخرى التي أقرها المشرع الضريبي.

خامسا: منهج البحث:

لغرض تحقيق أهداف البحث استخدم الباحث المنهج التحليلي الوصفي للوقوف على الوسائل التي وفرها المشرع الضريبي العراقي للسلطة المالية لتحصيل دين ضريبة الدخل من المكلفين وحدود هذه الوسائل واوضاعها وشروطها وضوابطها وسوف يعتمد الباحث على ما يلي:

1- القوانين والتعليمات ذات العلاقة.

2- المصادر العلمية المتعلقة بالموضوع.

سادسا: نطاق البحث:

يقوم هذه البحث بدراسة الوسائل التي أقرها المشرع الضريبي للسلطة المالية لتحصيل دين ضريبة الدخل بالإضافة إلى دراسة ماهية الدين الضريبي وموقف المشرع الضريبي العراقي من هذا الدين.

المحور الثاني: الاطار المفاهيمي للضريبة

يقتضي موضوع البحث من الباحث تناول موضوع التطور في مفهوم الضريبة وخصائصها والقواعد الأساسية لفرضها إضافة إلى تناول تطور أهميتها والذي حصل بسبب تزايد المهام الاجتماعية والاقتصادية للدولة فلم يعد يقتصر دور الضريبة على الوظيفة المالية التي تتطلب من فرض الضريبة الحصول على الإيراد اللازم لتغطية حاجات الدولة الانفاقية وانما أصبحت الضرائب تحقق مقتضيات السياسة المالية.

أولاً: مفهوم وخصائص الضريبة

أدى التطور الذي شهدته المجتمعات البشرية على مر العصور وتطور مفهوم الدولة ووظائفها إلى تطور مفهوم الضريبة وأهدافها وباتت الضريبة بالتالي المرآة العاكسة للأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها المجتمع. (المحجوب، 1983، 188)

وتعرف الضريبة بأنها: "مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامين في منظمة مشتركة هي الدولة بهدف تأمين الخدمات العامة والاصلاح الاقتصادي والاجتماعي" (المهايني، 2003، 260) وفي تعريف اخر للضريبة: "أنها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة دون ان يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة". (حشيش، 2006، 151) وتعرف الضريبة أيضا بأنها: "مبلغ من النقود يفرض ويجبى جبرا بصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق منفعة عامة". (الدجاوي، 2018، 45)

ويتضح من هذه التعاريف ان الضريبة تتميز بمجموعة من الخصائص وهي:

1- الضريبة تدفع بشكل نقدي: وذلك على خلاف ما كان سابقا وقد لجأت الدول إلى الضريبة النقدية نظرا لانها تحقق المزايا التالية:

أ- تحقق عدالة أكبر للأشخاص حيث يمكن احتساب أعباء المكلف.

ب- تعتبر المبالغ النقدية أسهل في الجباية أقل تكلفة من نظيرتها العينية.

ت- الصفة النقدية تسهل من عملية المراقبة وبالتالي لا يتم التلاعب بحصيلتها.

2- الضريبة تدفع جبرا: ويراد بذلك أن الدولة تقوم بفرض الضرائب على المكلفين جبرا حيث أن العلاقة الضريبية بين الدولة والمكلفين ليست علاقة تعاقدية بل علاقة قانونية تنظمها الدولة، فالمشرع هو الذي يدد بارادته المنفردة نوع الضريبة ووعاءها وسعرها وجميع الإجراءات القانونية الخاصة بها، وحيث ان إرادة المشرع المنفردة تتمثل في شكل تشريع محدد

لذلك ينبغي أن يصدر من سلطة مختصة هي السلطة التشريعية وهو ما يعرف بمبدأ قانونية الضريبة. وكذلك يجب أن يقترن التشريع بجزء يفرض على من يخالف الاحكام الخاصة بالضريبة. (احمد، 2012، 88)

3- الضريبة تدفع بصفة نهائية: ويقصد بذلك عندما يقوم المكلفون بتسديد مبلغ الضريبة المستحقة عليهم الى الدولة فإن الدولة غير ملزمة برد مبلغها لهم لاحقاً وبهذا المعنى تختلف الضريبة عن القرض العام من حيث الضمان فالدولة تلتزم برد أصل القرض العام مع الفوائد المستحقة عليه الى المقرض في آجاله المحددة في عقد القرض. (آل علي، 2002، 170)

4- الضريبة تدفع وفقاً للمقدرة التكليفية: ويقصد بذلك أنه قيام المكلف بتسديد مبلغ الضريبة الى الدولة فانه ينبغي عليه الا يتوقع حصوله على مقابل معين تقدمه له الدولة إلا أن ذلك لا ينفي انتفاع المكلف بالخدمات التي تقدمها له الدولة لا لأنه ملزم بدفع الضريبة إنما كمواطن ويترتب على ذلك أنه لا يجوز أن يقاس مدى انتفاعه بالخدمات العامة عند الضريبة التي ينبغي عليه دفعها وإنما الى مدى قدرته على تحمل الأعباء العامة إذ يتعين على المكلف أن يساهم في التضامن الاجتماعي بتحمل الأعباء العامة من خلال دفع الضرائب للدولة فضلاً عن ذلك فإن هذه المساهمة تتحدد وفقاً لمقدرته التكليفية على ذلك. (البغادي وآخرون، 2015، 224)

ثانياً: القواعد الأساسية للضريبة:

1- قاعدة العدالة: وتعني هذه القاعدة أن تفرض الضريبة على جميع الأفراد والأموال بغض النظر عن مصادر الإيرادات وأنواعها مما يشكل ذلك مبدأً عمومية الضريبة، وعند فرض الضريبة ينبغي أن يراعى مقدرة المكلف المالية بحيث تتناسب مساهمته في الأعباء مع مقدار دخله. وهناك عدة اعتبارات يستند عليها تحقق قاعدة العدالة بقصد تحقيق المساواة بين أفراد المجتمع دون تمييز بالصفة الشخصية وإنما يؤخذ بعين الاعتبار الوضع الاجتماعي للمكلف من حيث كونه متزوج وله أولاد أم أعزب وهكذا (احمد، 2012، 80)

2- قاعدة اليقين: وتعني هذه القاعدة أن تكون الاحكام القانونية الخاصة بالضريبة واضحة لا لبس فيها ولا غموض تحدد وقت الالتزام بالضريبة ووقت الجباية وإجراءات التحصيل وان توضع تحت يد المكلف كافة القوانين والقرارات الضريبية التي يخاطب بها لكي يكون على بينة من حقيقة الالتزام القانوني الواقع عليه (احمد، 2009، 311)

3- قاعدة الملائمة: ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الأكثر مناسبة من أجل دفعها من قبل المكلف وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه ويقضي هذا ان تختار الإدارة الضريبية موعداً مناسباً للوفاء بالضريبة وان تكون إجراءات الجباية مناسبة لظروف المكلف بحيث لا يكون دفع الضريبة عليه ثقيلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو يدفعه الى التهرب منها وهكذا فإن الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يعتبر أحسن الأوقات ملائمة لدفع الضريبة.

4- قاعدة الاقتصاد: أي أن تكون نفقات تحصيل الضرائب أقل ما يمكن بالمقارنة بحصيلتها وبعبارة أخرى ان يكون الفرق بين ما يدخل خزانة الدولة من حصيللة الضريبة وبين ما يدفعه المكلفين أقل ما يمكن.

المحور الثالث: ماهية الدين الضريبي

من خلال هذا المحور سوف يتم التعرف على مفهوم الدين الضريبي وأهم خصائصه نظراً لما يتمتع به دين الضريبة من خصائص تميزه عن الديون الأخرى الأمر الذي يميز عملية تحصيل الدين الضريبي عن غيره من الديون حيث ان الدين الضريبي يتكون بظهور الواقعة المنشئة له وتختلف هذه الواقعة باختلاف أنواع الضرائب المطبقة في الدولة. ومن هنا كان لا بد من التعرف على مفهوم الدين الضريبي وأهم الخصائص التي تميز هذا الدين عن غيره من الديون وكما يلي:

أولاً: تعريف دين الضريبة

تعد الضرائب أهم مصادر الإيرادات المالية التي تستخدمها الدولة لتغطية نفقاتها وإشباع الحاجات العامة. وتعد المبالغ الضريبية من أهم أنواع الديون التي تكون بذمة المكلفين إلى وقت تحصيلها من قبل الإدارة الضريبية (لبادة، 2006، 135).

ويقصد بالدين الضريبي المبلغ المترتب في ذمة المكلف لصالح الخزينة العامة (حوسو، 2005، 8). وينشأ الدين الضريبي بتحقيق الأساس القانوني للتكليف ويقصد به الواقعة المنشئة للضريبة التي يتحقق بتحقيقها الصفة القانونية للضريبة فتحقق الواقعة المنشئة للضريبة هي الشرط الذي لا بد من توفره ليتولد دين الضريبة في ذمة المكلف. (ادلبي، 2011، 31)

ثانياً: تحديد الدين الضريبي

ويراد به حساب مبلغ الضريبة بواسطة تطبيق المعدلات الضريبية الواردة في القانون الضريبي على الوعاء الضريبي. (لبادة، 2006، 137)

تبدأ عملية تحديد الدين الضريبي بمجرد وجود الواقعة المنشئة له أي بمجرد توفر مصادر الدخل للمكلف فتقوم الإدارة الضريبية بتحديد الضريبة المستحقة على المكلف وجبايتها وتوريدها إلى خزانة الدولة. وتقوم الإدارة الضريبية بتطبيق القانون الضريبي عبر سلسلة من الخطوات بهدف الوصول إلى المبالغ المستحقة على المكلفين وهذه الخطوات هي:

أ- تحديد المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي): وتعد أول إجراء في عملية التحاسب والتي عن طريقها يمكن تحديد المادة الخاضعة للضريبة وحساب مبلغ الضريبة المستحق على المكلف. وهذه العملية تتطلب الكثير من إجراءات الفحص والمراقبة من قبل موظفي الإدارة الضريبية ويمكن ذكر العديد من الطرائق التي يتم استخدامها في عملية حصر الوعاء الضريبي كما يلي:

1- طريقة التقدير الذاتي: بموجب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم اقرار للإدارة الضريبية إلى جانب الحسابات الختامية الموقعة من محاسب قانوني ويتضمن معلومات تفصيلية عن نتيجة أعماله ونشاطاته خلال الفترة المحاسبية فهو (الأقرار) يتضمن معلومات عن دخل المكلف المتحقق وعن نفقاته التي انفقها في سبيل الحصول على هذا الدخل وغيرها من المعلومات الضرورية للوصول إلى صافي دخل المكلف الخاضع للضريبة. (خشناو، 2014، 257) وتقوم الإدارة الضريبية بتدقيق الأقرار المقدم إليها للتأكد من صحته ولها الحق في إدخال التعديلات التي تراها ضرورية عليه للوصول إلى صافي دخل المكلف الخاضع للضريبة. أن طريقة التقدير الذاتي تعد من أكثر طرق تحديد الوعاء الضريبي استخداماً في البلدان المتقدمة لأنها تقلل كثيراً من جهود الإدارة الضريبية وتخفف من تكاليف تحصيل الضريبة (معالي، 2015، 48)

2- طريقة التقدير الإداري المباشر: في هذه الطريقة يتم تقدير دخل المكلف الذي سيخضع للضريبة إدارياً بشكل مباشر وذلك في حالة عدم اقتناع الإدارة الضريبية بالمعلومات المذكورة في الأقرار المقدم لها أو امتناع المكلف عن تزويد تلك الإدارة بأقراره الضريبي. وبموجب هذه الطريقة يقوم موظفي الإدارة الضريبية بتقدير الوعاء الضريبي من خلال توظيف ما لديهم من وسائل تساعدهم في إجراء التقدير بصورة دقيقة كقيامهم بالذهاب إلى أماكن نشاط المكلف ومراجعة سجلاته بهدف استخلاص المعلومات التي تمكنها من تقدير الدخل الحقيقي للمكلف الخاضع للضريبة. (خليل واللوzy، 2000، 20)

3- طريقة المظاهر الخارجية: يستند التقدير هنا إلى مجموعة من العلامات الخارجية كالقيمة الاجارية لمسكن المكلّف والسيارة التي يملكها... الخ التي يمكن التعرف عليها بسهولة ويستدل منها على قدرة المكلّف الاقتصادية وهذا يعني ان هذه الطريقة لا تفرض على دخل المكلّف نفسه وإنما على مظاهر الدخل. (علاوي، 2015، 46)

4- طريقة التقدير الجزافي: تعتمد الادارة الضريبية هذه الطريقة عادة في تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة في حالة امتناع المكلّفون عن تقديم اقراراتهم أو في حالة عدم مسك دفاتر محاسبية امينة توضح قيمة الوعاء الضريبي الحقيقية. ويتم في هذه الطريقة تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة بالاعتماد على القرائن والادلة المرتبطة بالمادة التي ستخضع للضريبة. والتقدير الجزافي يمكن ان يسلك طريقتين اما ان يحدد القانون القرائن التي يعتمد عليها في عملية التقدير أو ان يكون التقدير اداريا اذا وضعت الادارة الضريبية هذه القرائن، وقد يتم الاتفاق بين الادارة الضريبية والمكلّف على تحديد هذه القرائن ويطلق على اسلوبه التقدير هذا بالتقدير الجزافي الاتفاقي. (خشناو، 2014، 258)

ويرى الباحث ان طريقة التقدير الذاتي هي من أهم الطرق التي يجب التوسع في استخدامها مع المكلّفين نظرا لما تحقّقه هذه الطريقة من مزايا أهمها ما يلي: (الخرسان، 2011، 142)

1- تخفيض نفقات التقدير ونفقات احتساب وجباية مبلغ الضريبة عن تلك النفقات التي يمكن أن تنفق في طرق التقدير الاخرى لأن هذه النفقات في هذه الطريقة تكون محددة بنفقات الفحص الضريبي للاقرارات الضريبية.

2- تسهم هذه الطريقة في ايجاد حالة من الثقة المتبادلة بين الادارة الضريبية والمكلّفين واستبعاد حالات الغبن التي ترافق تطبيق طرق التحاسب الضريبي التقليدية والتي تنطوي على التقدير الجزافي وعدم تقدير ظروف المكلّفين.

3- تساعد طريقة التقدير الذاتي في تقليل أو اختصار الوقت سواء للموظف المالي أو للمكلّف من خلال اختصاره للوقت اللازم لتقدير واحتساب الضريبة وتسديد مبلغها المتحقق على المكلّف وفي الوقت المحدد.

4- تساهم هذه الطريقة في الحد من حالات الفساد المالي والاداري في العمل الضريبي ففي هذه الطريقة يقوم المكلّف بتقدير دخله الخاضع للضريبة بنفسه من خلال كشف الاقرار الضريبي الذي يقدمه للادارة الضريبية والتي تكون مقيدة بالدخل الذي صرح به المكلّف في اقراره الضريبي. (حسين واخرون، 2023، 17)

ب- مرحلة ربط الضريبة: يقصد بها احتساب مبلغ الضريبة المستحق على المكلّف الواجب دفعه إلى الادارة الضريبية وذلك بعد ان يتم تقديم وعاء الضريبة بحسب طرق التقدير التي تم توضيحها انفا حيث يتم احتساب الضريبة الواجبة الدفع بعد تنزيل النفقات والمصاريف من الدخل الاجمالي للوصول إلى الدخل الصافي. (علاوي، 2015، 47)

ثالثاً: خصائص الدين الضريبي

يتمتع الدين الضريبي بخصائص متعددة تميزه عن غيره من الديون ومن أهم هذه الخصائص ما يلي:

1- دين الضريبة مفروض بحكم القانون

حيث ان دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة أو الوقائع التي يتطلبها قانون الضريبة ولا دخل لارادة المكلف أو الادارة الضريبية في تحديد الدين الضريبي بحيث ان قرار ربط الضريبة هو الذي يحدد الدين الضريبي وتقوم الادارة الضريبية بتحصيل هذا الدين ولا تملك سلطة تحديده إلا بموجب ما نص عليه القانون. ويعد قرار ربط الضريبة اجراء تقوم به الادارة الضريبية لاعلام المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه وهذا القرار لا ينشئ دين الضريبة بل يكشف هذا الدين حيث يعتبر دين الضريبة مستحق الاداء بمجرد حصول المكلف على ايراد صافي يتجاوز حد الاعفاء الضريبي المقرر (شرع، 2006، 57)

2- دين الضريبة دين ممتاز

يعرف الدين الممتاز بأنه الدين الذي منحه القانون مرتبة في التقدم على سائر الديون الاخرى للمدين. والهدف من جعل دين الضريبة ديناً ممتازاً لبيان رغبة المشرع في جعل الاولوية لسداد الضريبة المستحقة ضماناً لتحصيله تحصيلاً كاملاً وحماية لحقوق الخزينة العامة كما يعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يفلت من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة وبالتالي الحفاظ على المصلحة العامة (معالي، 2015، 42)

3- دين الضريبة محمول لا مطلوب

تعني عبارة ان دين الضريبة محمول أنه يجب على المكلف من تلقاء نفسه السعي للوفاء بدين الضريبة متى حل موعدها من غير انتظار قيام الادارة الضريبية بقرار الربط في المواعيد المحددة قانوناً وأيضاً عدم انتظار قيام الادارة الضريبية بالمطالبة بذلك الدين (أبو عياش، 2013، 52) ويتميز الدين الضريبي من حيث ادائه عن سائر الديون الاخرى من ناحيتين، الاولى من ناحية مكان الاداء والثانية من ناحية زمان الاداء، فمن ناحية مكان الاداء فان الدين الضريبي واجب الاداء في مقر الادارة الضريبية وهي هنا (الدائن) وليس مقر المكلف وهو (المدين). أما من حيث وقت الاداء فنجد ان الاصل له يتعين الوفاء بتسديد الضريبة في الميعاد المحدد لوجوب الاداء ولا يجوز تأجيل الوفاء بهذا الدين أو منح المكلف اجلاً للوفاء ولكن هذا لا يحول دون جواز الوفاء بدين الضريبة على اقساط على نحو ما يقرره القانون.

4- وجوب اداء دين الضريبة رغم المنازعة في صحته أو في مقداره

حيث أنه وفقاً لهذه الميزة فانه يجب على المكلف سداد دين الضريبة المستحق عليه حسب القانون ومن ثم يكون له حق الاعتراض والطعن في مقدار الضريبة وهذا وفقاً للقاعدة القانونية القائلة (الدفع أولاً ثم المعارضة) وتعتبر هذه الميزة ضماناً لتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة العامة للدولة دون ان يشكل تظلم أو اعتراض المكلف حجة يبرر من خلالها تخلفه عن أداء الضريبة (محمد، 2006، 478)

5- عدم خضوع الدين الضريبي لاحكام التقادم المدني

تتجه التشريعات الى وضع مدة زمنية يستطيع خلالها صاحب الحق ان يطالب بحقه عن طريق اللجوء الى القضاء وبعد هذه المدة يسقط حقه في المطالبة وذلك تحقيقاً لاستقرار المعاملات وحتى لا يكون المدين رهينة بيد الدائن يطالبه في أي وقت بهذا الحق لذلك يضع المشرع مدة زمنية يستطيع خلالها الدائن ان يطالب مدينه بقيمة الدين.

أما في المجال الضريبي فإن الأصل هو عدم خضوع دين الضريبة لأحكام التقادم لاختلاف طبيعة هذا الدين عن الديون العادية فالديون العادية تسقط بمضي مدة محددة إذا كان مصدرها الالتزام التعاقدي أما الديون المستحقة للدولة من أموال الضرائب فهي لا تخضع لأحكام التقادم المدنية وعادة ما يتم وضع نصوص قانونية تحدد المدة الزمنية التي يحق للدولة خلالها مطالبة المكلفين بأموال الضرائب (شرعب، 2006، 61)

المحور الرابع: وسائل تأمين تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق

يعتبر التحصيل الضريبي أحد أهم العمليات الرئيسية في إدارة الإيرادات الضريبية والتحصيل الضريبي هو استيفاء الخزنة العامة للضريبة حين استحقاقها (ابو كرش، 2004، 211) ويكتسب موضوع ضمانات تحصيل الضريبة أهمية كبيرة من حيث أنه يتعلق بأهم مرحلة من مراحل تقدير وفرض الضريبة ألا وهي مرحلة جباية الضريبة وهي المرحلة التي يحاول فيها المكلفون في الغالب المماطلة والتسويف في سبيل عدم دفع الضريبة أو على الأقل التلكؤ في تسديدها لاطول فترة ممكنة ويكتسب هذا الموضوع أهمية أيضاً من حيث معالجة الوسائل التي من خلالها تؤمن الخزنة العامة حصولها على حقوقها (محمد، 2006، 474). وتصنف تلك الوسائل إلى طرق الغرض منها التضييق المالي على المكلف أي تقييد حريته في التصرف بأمواله وأما اللجوء إلى أسلوب التضييق البدني أي الإكراه البدني للمكلف بحيث تكون حريته مقيدة أو مسلوكة في سبيل الضغط عليه لتسديد ما بذمته لذلك سنتناول هذه الوسائل تباعاً:

أولاً: التضييق المالي على المكلف

تستخدم السلطة المالية وسائل التضييق المالي كوسيلة للضغط على المكلف من خلال تقييد تصرفاته بأمواله وتقييد نشاطه وإيقاع الحجز عليها في سبيل دفعه لسداد ما بذمته من دين الضريبة إلى الخزنة العامة وتتمثل هذه الوسائل بالآتي:

1- إيقاف معاملات المكلف لدى الدوائر الرسمية: تضمن التشريع الضريبي العراقي نص يقضي بإمكانية السلطة المالية الطلب من أي دائرة من دوائر الدولة التي تباشر عملها بتمشية معاملات المراجعين بأن تمتنع عن ترويج معاملة أحد المراجعين لديها باعتباره أحد المكلفين الخاضعين للضريبة والذي لم يسدد مبلغ الضريبة المفروضة عليه في الموعد المحدد وبالتالي فعلى الدائرة المختصة إيقاف تمشية معاملة المكلف إلى حين قيامه بتسديد الضريبة أو تقديمه التأمينات اللازمة التي تضمن للخزنة العامة الحصول على دين الضريبة وهو ما نص عليه قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل في مادته الثامنة والعشرين (للسلطة المالية أن توقف اجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح باجرائها من قبل الدوائر الأخرى حتى يتم دفع الضريبة أو التأمينات التي قد تتحقق منها).

2- منع واسطة النقل من مغادرة الحدود الدولية: ورد في التشريع الضريبي العراقي وسيلة أخرى تستطيع السلطة المالية أن تستخدمها لضمان تحصيل الضريبة من المكلف ألا وهي منع وسائل النقل البرية والنهرية والبحرية من اجتياز الحدود إلى خارج العراق إذا تأخر أصحابها أو مستأجروها أو من ينوب عنهم في تسديد الضريبة وقد نصت المادة خمسون من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل على أنه (للسلطة المالية أن ترسل شهادة إلى موظفي الهيئة العامة للكمارك أو أي موظف مخول إعطاء تصريح الخروج تتضمن مقدار الضريبة التي تأخر دفعها مدة تزيد على ثلاثة أشهر من استحقاقها وأسماء المكلفين بدفعها وعلى الموظف الذي يتلقى تلك الشهادة أن لا يسمح بخروج واسطة النقل من أية مدينة أو ميناء في العراق إلى أن تدفع الضريبة المذكورة).

ويتضح من ذلك النص أنه يشير إلى منع واسطة النقل مهما كان نوعها من مغادرة العراق ولكي يتم استخدام هذا الحق اشترط المشرع الضريبي الآتي: (الجنابي، 2017، 257)

أ- أن ترسل السلطة المالية إلى موظفي الهيئة العامة للكمارك أو أي موظف مخول إعطاء تصريح الخروج بمنع واسطة النقل من مغادرة العراق شهادة أو تأييداً بذلك.

ب- أن يسجل في هذه الشهادة مقدار الضريبة التي تأخر دفعها وأسماء المكلفين بالضريبة.

3- الحجز الاحتياطي على أموال المكلّف: يعرف الحجز الاحتياطي حجزاً تحفظياً ويقصد بالحجز الاحتياطي بأنه وسيلة لجبر المدين على الدفع ويلجأ إليها الدائن لغرض تقوية الفرصة على المدين في تهريب أمواله أو التصرف بها اضراً بالدائن. (رشيد، 2011، 1)

ويمثل الحجز الاحتياطي حجزاً تحفظياً ويقصد بالحجز التحفظي ان يحتفظ الدائن على أموال المدين ريثما يستصدر قراراً من المحكمة تخوله حق التنفيذ على هذه الأموال. "والحجز التحفظي لا تلجأ الإدارة الضريبية إليه إلا إذا كانت الضريبة لم تصبح واجبة الأداء وكانت الإدارة الضريبية تخشى على حق الخزنة العامة من تعرضه للضياع". (عبد الغفور، 2008، 55) "ولما كان الحجز الاحتياطي أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية لتحقيق دين الضريبة فإنه وفي نفس الوقت لا يجوز ان يكون الحجز إلى ما لا نهاية بل يجب على الإدارة الضريبية ان تقدر دين الضريبة وان تبلغ المكلّف المحجوز عليه قرار التقدير ومقدار الضريبة المستحقة عليه فإذا قام بدفع دين الضريبة ازيل قرار الحجز وإذا لم يتم بالدفع تقوم الإدارة الضريبية بالتصرف بالأموال المحجوز عليها لتحقيق دين الضريبة بعد تحديده وتبلغ المكلّف بمقداره". (شرع، 2006، 72) وتعتبر مدة الحجز إلى حين اتخاذ إجراءات الحجز التنفيذي على أموال المكلّف هي فترة لمراجعة الذات من قبل المكلّف المتخلف لتفويضه للإسراع في دفع الضريبة المستحقة عليه لنفاذ ما قد يترتب على تخلفه من غرامات وفوائد بالإضافة إلى مصروفات الحجز والتنفيذ. (الدبك، 2003، 126)

وفي قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نصت المادة الثانية والخمسون منه على ما يلي (لوزير أو من يخوله ان يحجز الأموال التي يحاول صاحبها اخفائها أو تهريبها من الضريبة ولا يرفع الحجز الا بتقدير الضريبة وجبايتها أو تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها)

5- الحجز التنفيذي على أموال المكلّف المدين: لقد سبق القول ان دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون وهذه الواقعة تولد مع ميلاد الايراد الخاضع للضريبة وإذا ما نشأ دين الضريبة كان واجب الأداء بعد صدور القرار بربطه بطريقة نهائية وتلجأ الإدارة الضريبية إلى الحجز التنفيذي عندما تصبح الضريبة مستحقة الأداء وبعد الانتهاء من كافة الإجراءات المتعلقة بربط الضريبة. (شرع، 2006، 71) ويقصد بالحجز التنفيذي الحجز المقرون بالتنفيذ أي بيع الأموال المحجوزة وتحقيق ثمنها ويوقع هذا الحجز إذا كان دين الضريبة معلوماً من واقع اقراره أو على أساس ربط الضريبة على المكلّف واعتبارها نهائية ولم يتم المكلّف بدفعها في الموعد المحدد في القانون. ويقع الحجز التنفيذي على كافة أموال المكلّف المنقولة وغير المنقولة بما يساوي دين الضريبة ويسري قرار الحجز لحين تحقيق دين الضريبة سواء تحصيله بقيام المكلّف بدفع ما هو مستحق عليه أو من خلال بيع ما تم الحجز عليه حيث تقوم الإدارة الضريبية ببيع الأموال المحجوزة وتحقيق دين الضريبة (فهيمى وعبد الله، 1999، 234)

ونجد في التشريع الضريبي العراقي أنه قد ورد في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل ما نصه (تجبي الضريبة والمبالغ الإضافية وفق قانون تحصيل الديون الحكومية) وعند الرجوع إلى قانون تحصيل الديون الحكومية رقم (56) لسنة 1977 نجد أنه قد تضمن ما يلي:

- 1- جعل الضرائب والرسوم في مقدمة الديون المشمولة بإحكامه.
- 2- يوجه انذار الى المدين بتسديد الدين الذي بذمته وخلال فترة عشرة أيام من تاريخ التبليغ بالانذار.
- 3- اذا لم يدفع الدين عند انتهاء مدة الإنذار المذكورة فبصدر المخول بتطبيق القانون قراراً بحجز أموال المدين المنقولة بما يعادل مقدار الدين فإن لم تكف يجري حجز أمواله غير المنقولة بما يعادل الدين. وجاء في المادة السابعة من تعليمات رقم (9) لسنة 1979 تعليمات تسهيل تنفيذ قانون الديون الحكومية (انه اذا لم يتقدم المدين أو من يمثله قانوناً بطلب خطي لتسوية الدين تسوية مقبولة من قبل الدائرة الدائنة خلال مدة ثلاثة أيام من تاريخ التبليغ بوضع الحجز للمخول

بتطبيق القانون ان يأمر ببيع أمواله المنقولة التي تم حجزها وفقا لاحكام قانون التنفيذ وان يباع من أموال المدين المحجوزة ما يكفي لسداد الدين والفوائد والمصاريف ويعاد ما تبقى منها الى المدين أو من يمثله قانونا).

4- في حالة وجود حجز من جهة أخرى فإنه يتم إيقاع الحجز من قبل الإدارة الضريبية من خلال تثبيت ختمها بجانب ختم الدائرة الأولى.

ثانيا: التضييق البدني على المكلف

وتعد وسيلة أخرى تستعين بها السلطة المالية للضغط على المكلف من خلال تقييد حريته في سبيل دفعه لسداد ما بذمته من دين الضريبة إلى الخزنة العامة. وتتمثل وسائل الضغط على حرية المكلف بالاتي:

1- **منع المكلف من السفر:** ان أسلوب منع المكلف من السفر يعد إحدى الوسائل التي تستخدمها السلطة المالية لضمان سداد دين الضريبة فهو يعد تقييدا لحرية المكلف وجاء في التشريع الضريبي العراقي ما نصه (إذا اقتضت السلطة المالية بأن احد الأشخاص يحاول السفر إلى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة عليه أو التي تفرض عليه أصالة أو نيابة كلها أو جزءا منها فعليها ان تطلب إلى الجهات المختصة تأخير أو منعه من السفر مبينة هويته وان الضريبة مستحقة أو قد تستحق عليه وعلى الجهات المختصة منع ذلك الشخص من مغادرة العراق إلا بعد دفع الضريبة أو تقديم شهادة من السلطة المالية يشير إلى رفع الحجز عنه) (المادة 51 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل) ويتضح من النص المذكور ما يلي:

أ- تعليق مسألة منع المكلف المدين من السفر على قناعة السلطة المالية.

ب- ان تطلب السلطة المالية من الجهات المختصة كمديرية الجوازات العامة بتأخير أو منع سفر المكلف المدين على ان يتضمن طلبها هويته والضريبة المطلوب سدادها أو التي يراد سدادها من المكلف قبل سفره.

2- **حبس المكلف المماطل:** يعد حبس المكلف أسلوب آخر من الأساليب التي تستخدمها السلطة المالية للضغط على المكلف المدين الممتنع عن دفع الضريبة وهي أيضا ضمان عندما يتضح ان المكلف لديه من الأموال ما يكفي لسداد دين الضريبة لا انه يماطل في سداد ما بذمته وعلى الرغم من اتجاه التشريعات الوضعية نحو التخلي عن هذا الأسلوب لعدة أسباب أهمها قانوني يتعلق بأن الزام المكلف يتعلق بأمواله وليس بشخصه ومنها اقتصادي يتمثل بأن الحبس ليس في مصلحة الدائن لأن ذلك يؤدي إلى تعطيل نشاطات المدين مما يزيد الامر تعقيدا في مسألة سداد المبلغ المطلوب ومنها ادبي اذ يتعلق بكرامة الانسان وادميته. (مجدد 2006، 502) ومع ذلك فان هذا الأسلوب يستخدم في مجال تحصيل الديون الحكومية ومنها دين الضريبة إذ ورد في المادة السابعة والأربعين من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل ما نصه (تجبى الضريبة والمبالغ الإضافية وفق قانون تحصيل الديون الحكومية) وعند الرجوع إلى قانون تحصيل الديون الحكومية رقم (56) لسنة 1977 نجد ان المادة الثالثة عشر منه قد اجازت حبس المدين المماطل وفق قانون التنفيذ العراقي رقم (45) لسنة 1980 المعدل وذلك بعد استنفاد كل الوسائل الممكنة قانونا في تحصيل دين الضريبة ونصت تلك المادة على انه (يجوز حبس المدين المماطل وفق احكام قانون التنفيذ من قبل رئيس التنفيذ بناء على طلب من رئيس الدائرة المخول بتطبيق هذا القانون) فالسلطة المالية لها الحق بايقاع هذه العقوبة عن طريق الطلب بذلك من مديريات التنفيذ وقد نظمت المواد (40 الى 49) من قانون التنفيذ كيفية اتباع مثل هذا الاجراء كشروطه وحالاته واثاره القانونية ومدته القانونية واسبابه. (المفتي، 2012، 171)

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات

- 1- يتميز دين الضريبة بخصائص تميزه عن غيره من الديون الأخرى فهو دين مفروض بموجب القانون وهو دين ممتاز يتقدم على بقية ديون المدين وهو دين محمول لا مطلوب وواجب ادائه رغم المنازعة في صحته أو مقداره وهو دين لا يخضع لاحكام التقادم المدني.
- 3- ان دين الضريبة لا بد من تسديده إلى الخزنة العامة مهما كانت الظروف والأسباب ولا يؤثر في تحصيل هذا الدين وجود خصومة بشأنه وضاف إلى ذلك ان دين الضريبة واجب السداد إلى الخزنة العامة عن طريق المكلف بذلك كما تتميز إجراءات تحصيل هذا الدين بالسرعة واليسر.
- 4- تعدد الطرق المستخدمة في تحديد الوعاء الضريبي فهناك طريقة التقدير الذاتي وطريقة التقدير الإداري المباشر وطريقة التقدير الجزافي وطريقة المظاهر الخارجية.
- 5- وفر المشرع الضريبي العراقي وسائل معينة تستعين بها الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الدين الضريبي من المكلفين المتخلفين عن تسديدها وتوزعت ما بين وسائل التضييق المالي على المكلف كإيقاف معاملات المكلف في الدوائر الرسمية ومنع واسطة النقل من مغادرة الحدود الدولية والحجز الاحتياطي والتفديزي على أموال المكلف، ووسائل التضييق البدني على المكلف كمنع المكلف من السفر وحبس المكلف المتخلف عن تسديد الضريبة.

ثانياً: التوصيات

- 1- انه من الضروري اتباع أسلوب التضييق المالي على المكلف المماثل في مجال تحصيل الديون الحكومية ومنه دين الضريبة وتقليل استخدام أو التخلي عن استخدام أسلوب التضييق البدني وخاصة حبس المكلف وذلك ان التزام المكلف يتعلق بأمواله وليس بشخصه وان حبس المكلف يؤدي إلى تعطيل نشاطاته مما يزيد الامر تعقيدا في مسألة سداد المبلغ الذي بذمته.
- 2- التأكيد على اتباع الإدارة الضريبية طريقة التقدير الذاتي في تحديد الوعاء الضريبي لما تحققه هذه الطريقة من مزايا عديدة سواء للمكلف أو للإدارة الضريبية وأهمها تعزيز الثقة بين الطرفين.
- 3- اتباع سياسة الثواب والعقاب في نطاق فرض الضريبة والحرص على تقديم وسائل التشجيع المختلفة مثل الخصم والمنح والمكافآت للمكلفين الملتزمين بتسديد دين الضريبة وتشديد العقوبات على المكلفين غير الملتزمين.
- 4- الشفافية في انفاق المال العام وواجه صرف النفقات العامة حتى يشعر المكلف بانه مستفيد من الضريبة التي يدفعها وحتى يطمئن بأن الأموال التي يدفعها تتفق في سبيل تحقيق المصلحة العامة.
- 5- العمل على نشر الوعي الضريبي بين المكلفين وذلك من خلال وسائل الاعلام المقروءه والمسموعة والمرئية وفتح قسم خاص للتوعية الضريبية في الهيئة العامة للضرائب وإدخال موضوع الوعي الضريبي في المناهج المدرسية والجامعية من أجل انشاء أجيال لديها الحس الوطني لدفع الضرائب وهذا يؤدي إلى زيادة الثقة ما بين المكلفين والإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب.
- 6- توفير الشفافية في العمل الضريبي من خلال تمكين المكلفين من معرفة حقوقهم وواجباتهم الضريبية فضلا عن تعريفهم بإجراءات التحاسب الضريبي والمستجدات التي تطرأ على القوانين والتعليمات الضريبية.
- 7- إعطاء موظفي الإدارة الضريبية دورات تطبيقية في فن التعامل مع المكلفين مما يعطي راحة أكثر للمكلفين في تعاملهم مع موظفي الإدارة الضريبية ومما يؤدي ذلك إلى تخطي بعض العقوبات التي تواجه الإدارة الضريبية والمكلفين في نفس الوقت.

المصادر:

أولاً- الكتب

- 1- الجنابي، طاهر، المالية العامة، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2017.
- 2- خليل واللوزي، علي محمد، احمد، المالية العامة، دار وهران للنشر، عمان، الاردن، 2000.
- 3- ابو كراش، شريف، ادارة المنازعات الضريبية، دار المناهج، عمان، الاردن، 2004.
- 4- حشيش، عادل احمد، اساسيات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 5- فهمي وعبد الله، محمد مرسى، سيد لطفي، الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، ط1، 1999.
- 6- المحجوب، رفعت، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة، 1983.
- 7- احمد، رائد ناجي، علم المالية العامة، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2012.
- 8- آل علي، رضا صاحب، المالية العامة، الدار الجامعية، البصرة، 2002.

ثانياً: الرسائل الجامعية

- 1- لباد، امجد نبيه عبد الفتاح، حماية المال العام ودين الضريبة، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- 2- ابو عياش، يوسف محمود، سلطات الادارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2005.
- 3- معالي، سامح خالد عبد الله، معوقات التحصيل لدى الادارة الضريبية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2015.
- 4- حوسو، محمد محمود ذيب، تانديق للاغراض الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2005.
- 5- الدبك، احمد زياد احمد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 25 لسنة 1964، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003.
- 6- شرع، مجدي نبيل محمود، امتيازات الادارة الضريبية (دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني)، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2006.

ثالثاً- البحوث والدراسات

- 1- علاوي، خضير مجيد، اثر ادراك قواعد الضريبة الاساسية على اجراءات التحاسب الضريبي، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد الاول، 2015.
- 2- حسين، ازهار حسن، انعكاس اسلوب التقدير الذاتي على الايرادات الضريبية -دراسة حالات تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مجلة الريادة للمال والاعمال، العدد الثاني، 2023.
- 3- ادلبي، منى، الدعوى الضريبية في سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، العدد الثالث، 2011.
- 4- الخرسان، محمد داود حلو، تحسين الاذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد الرابع، 2011.
- 5- خوشناو، بارزان علي، دور القوائم المالية المرحلية في تحديد الدين الضريبي، مجلة كركوك للعلوم الاقتصادية، العدد الاول، 2014.
- 6- رشيد، هاشم، الحجز الاحتياطي في القانون العراقي، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العدد الرابع، 2011.
- 7- المفتي، حيدر نجيب احمد، التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل النافذ، مجلة ديالى للبحوث الانسانية، العدد الرابع والخمسون، 2012.
- 8- احمد، رائد ناجي، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، 2009.
- 9- محمد، محمد علوم، وسائل تأمين دفع الضريبة في التشريع العراقي، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، العدد العاشر، 2006.

- 10- المهائني، محمد خالد، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ، العدد الثاني، 2003.
- 11- الدلاجوي، احمد عبد الصبور، مفاهيم اساسية حول السياسة الضريبية، مجلة الميزان، وزارة العدل بدولة الامارات العربية المتحدة، العدد الثاني، 2018.
- 12- البغدادي، صلاح صاحب شاكر ، الحسناوي، احمد كاظم سندو، اثر تغير الاسعار الضريبية والسماحات الشخصية في الحصيلة الضريبية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد الثالث، 2015.

رابعاً- القوانين والتعليمات

- 1- قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
- 2- قانون تحصيل الديون الحكومية رقم 56 لسنة 1977.
- 3- قانون التنفيذ العراقي رقم 45 لسنة 1980 المعدل.
- 4- تعليمات رقم 9 لسنة 1979 تعليمات تسهيل تنفيذ قانون الديون الحكومية رقم 56 لسنة 1977.