

دور الحوكمة الضريبية في زيادة التحصيل الضريبي

The role of governance in increasing tax collection

م.و. نور حمزة حسين

كلية القانون / الجامعة المستنصرية

المخلص

تلعب حوكمة الضريبية دورا فاعلا في زيادة الالتزام الضريبي، فتحقق بذلك التعاون المشترك بين كل من الادارة الضريبية والمشرع الضريبي، من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة بمصادقية وشفافية اكثر وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية، فهي بذلك تعتبر وسيلة وقائية ردعه في ان واحد بغية تقويم الاعوجاج في عمليات التحصيل الضريبي ' وتحسين عمل الادارة الضريبية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية : حوكمة ضريبية؛ مبادئ الحوكمة الضريبية؛ تهرب ضريبي

Abstract: Governance of tax administration plays an active role in increasing tax commitment, thus achieving joint cooperation between both the tax administration, the tax legislator and the management of companies, by applying the principles of governance with more credibility and transparency and thus increasing the tax revenue of the state, as it is thus considered a preventive and deterrent means at the same time in order to evaluate Warps in tax collection and mitigation of tax evasion.

Keywords: tax governance; principles of tax governance; Tax evasion .

المقدمة

تعد الضريبة من اقدم مصادر الايرادات العامة، فلقد عرفها الانسان منذ القدم عندما كانت ضريبة عينية، يدفعها الافراد جبرا الى السلاطين والامراء من اجل للمشاركة في تغطية النفقات العامة اما في الوقت الحاضر، فقد اصبحت الضريبة تشكل الاساس لأي تشريع مالي حكومي، وذلك لكونها احد اهم مصادر الايرادات العامة للدولة الحديثة اضافة الى دور الضرائب في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية ' رافق ذلك زيادة الاهتمام العلمي بالحوكمة والتزم اغلب الدول على تطبيق مبادئ الحوكمة في عمل الادارات الضريبية في محاولة منها ر في

تحسين الاداء المالي' ورفع الوعي الضريبي لدى المكلف ' وحصر المكلفين على اداء الضرائب ' وان تطبيق مبادئ الحوكمة سيؤدي الى زيادة حصيله الضرائب ' الامر الذي سوف ينعكس ايجابا على الخزانه العامة للدولة.

مشكلة الدراسة: ان النظام الضريبي العراقي يعاني من مشاكل عديدة واهم تلك المشاكل هي تهميش دور الضريبة والاعتماد على ايرادات البديله غير الضرائب في تمويل الخزانه العامة للدولة 'ومن خلال البحث سوف نطرح التساؤلات الاتية :

ماهي الحوكمة الضريبية

ما هو دور الحوكمة في زيادة التحصيل الضريبي

وسوف نحاول الاجابة عن هذه التساؤلات التي هي محور بحثنا وغيرها من خلال هذه الدراسة .

ثالثا أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى - :تسليط الضوء على مفهوم الحوكمة الضريبية -استعراض أهم آليات الحوكمة الضريبية و من أهمها النزاهة والشفافية و والمساءلة والرقابة الضريبية 'وزيادة الوعي الضريبي لدى مكلفين الذي سوف ينعكس ايجابا على حصيله الضرائب.

رابعا أهمية الدراسة :تتبع أهمية الدراسة من خلال بيان الدور الذي تلعبه آليات الحوكمة الضريبية في تهيئة البيئة الضريبية المناسبة للتطور والتحديث من خلال وضع نظام يحكم عمل الادارة الضريبية ودورها في زيادة حصيله الايراث الضريبية عن تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية .

خامسا منهجية الدراسة موضوع دور الحوكمة الضريبية في زيادة حصيله الضرائب تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في موضوع البحث وتم تقسيم البحث الى مبحثين الاول ماهية الحوكمة الضريبية واهدافها والمبحث الثاني هو علاقة الحوكمة بزيادة التحصيل الضريبي

المبحث الاول: ماهية الحوكمة الضريبية واهدافها

The nature of tax governance and objectives

يعتبر موضوع الحوكمة من المواضيع المهمة حيث حازت اهتمام كبير من السلطات الرقابية والمنظمات الدولية ' حيث شهد العالم تسارعا كبيرا في التطور الاقتصادي وقد

رافق ذلك العديد من الازمات الاقتصادية التي لها دور كبير فيها' تبني اساليب جديدة من اجل حل هذه الازمات الاقتصادية ، فاصبحت الحوكمة الضريبية لها دور مهم في تحسين اساليب الرقابة والاشراف ' وهذا الامر مهم في زيادة حصيله الضرائب والقضاء على الفساد المالي والاداري ولاهمية هذا الموضوع

سوف نبحث ذلك في مطلبين نخصص الاول منه لدراسة تعريف الحوكمة الضريبية واهدافها اما المطلب الثاني سوف نخصصه الى ابعاد الحوكمة.

المطلب الاول: مفهوم الحوكمة

governance concept

وقد اصبح لمفهوم الحوكمة متداخل وذلك لتداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية ، وهذا الامر متفق عليه بين الاقتصاديين والقانونيين والمحللين وما لها دور مهم في كافة النشاطات ومجالات ' لذا سوف نقسم هذا المطلب الى فرعين يكون الاول منه لدراسة ماهية الحوكمة واما الفرع الثاني نخصصه لبيان مبادئ الحوكمة الضريبية.

الفرع الاول: تعريف الحوكمة

يعتبر مفهوم الحوكمة الضريبية من المفاهيم الحديثة والتي هي جزء من الحوكمة و يعد موضوع الحوكمة من المواضيع الحديثة والمهمة في معالجة الفساد المالي والإداري بشكل عام والفساد الضريبي بشكل خاص، والتي برز دورها بعد ظهور الزمات المالية وقضايا الفساد المالي والإداري وبالأخص تسرب الضرائب وذلك لكي تساهم في الحد من الفساد الضريبي والعمل على ضمان سير العمل الضريبي لذا اصبح من الضروري بيان ماهية الحوكمة وسوف نستعرض هذا الموضوع كالآتي:-

اولا: الحوكمة في اللغة تعني الحكم والحكم على من نصبة القاضي للحكم بين الناس ومحاولة اصلاح بينهم ١' وكلمة الحوكمة هي كلمة مستحدثة في قاموس اللغة العربية وهو لفظ مسمد من الحكومة وتعني الانضباط والسيطرة وكذلك تعني الحكمة وتعني التوجيه والارشاد ٢

ثانيا التعريف الاصطلاحي للحوكمة الضريبية

وعرفت الحوكمة الضريبية بانها مجموعة من القواعد والاجراءات التي تمارسها الادارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء بة وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العالمين وذلك لتحقيق اهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة ٣

وتعني الحوكمة الضريبية هي ادارة المؤسسات الضريبية بطريقة الرشيدة من خلال الكفاءة والفعالية والمشاركة والشفافية والمساءلة وهي من اهم وسائل اصلاح المؤسسات الضريبية اذا ما اريد تحقيق فعالية او قدرة اعلى لتحقيق مستوى عال من الامتثال الضريبي' والكفاءة في العمل ٤

وعرفت أيضا بانها الحكم الرشيد لإدارة الضريبة بالمشاركة مع المجتمع الحديث لتحسين الاداء الضريبي وخلق مناخ من الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة ومراعاة العدالة الاجتماعية وحماية حقوق الممولين^٥

ويمكن تعريف الحوكمة الضريبية بأنها مجموعة من الاجراءات والقرارات التي تتبعها الادارة الضريبية من اجل ضمان فعالية العمل الضريبي ' وتحقيق العدالة الضريبية زيادة حصيلة الضرائب من خلال ثقة المتبادلة بينها وبين المتعاملين معها وتوفير الشفافية في العمل الضريبي.

ثالثا التعريف التشريعي للحوكمة الضريبية:

لم نجد تعريفا مباشرا للحوكمة في التشريعات الضريبية وذلك لانها من الموضوعات الحديثة التي لم تحضى بالاهتمام تشريعي 'من قبل الدول الامؤخر' لكن تم ادخال بعض اهم اهداف الحوكمة او مبادئها في بعض القوانين التشريعية 'مثل المساءلة والشفافية والنزاهة في اغلب القوانين ومنها قوانين الضرائب'^٦ ونجد ان هذه الاهداف موجودة في كل الموضوعات قوانين العام و القانون الخاص' ونجد ان الحوكمة قد عرفت في بعض المؤسسات الدولة الخارجية والداخلية وعلى المستوى الدولي 'تبنى الاهتمام بمبادئ الحوكمة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام ١٩٩٩ أصدرت مجموعة من المبادئ التي تعزز التزام المؤسسات بتطبيق متطلبات الحوكمة، وتتالت الجهود في معظم دول العالم في وضع أدلة ومبادئ الحوكمة، و على مستوى المنظمات والهيئات فمثلا عرفها البنك الدولي في تقريره الصادر عام ١٩٩٢ الى ان الحوكمة بأنها مدونة لقواعد السلوك الاداري وهي طريقة تستخدم بها السلطة المهنية لادارة الموضوعات الاقتصادية والاجتماعية للبلد لاغراض التنمية'^٧

وعرفها البنك المركزي العراقي بأنها هي مجموعة من الانظمة الشاملة التي تحدد العلاقات بين مجلس الادارة والادارة التنفيذية المصرف وحملة السهم واصحاب المصالح الاخرى^٨

ولم نجد تعريف صريحا للحوكمة الضريبية في التشريعات الضريبية العراقية على الرغم من ظهور بعض ملامحها ومبادئها في بعض القوانين العراقية مثل قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ وذلك من خلال تحديد واجبات الديوان وصلاحيته في الرقابة والمساءلة.

الفرع الثاني: مبادئ الحوكمة الضريبية

تعتبر الضرائب أحد أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية والتي ال يمكن أن يتم تحقيقها إل من خالل إدارة ضريبة ذات كفاءة عالية تستطيع تنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية

بعدالة ومالئمة وشفافية، مما ينعكس إيجاباً على زيادة الحصيلة الضريبية للدولة ويمكن تحديد أهم خصائص الحومة الضريبية هي كالآتي:-٩
أولاً: الشفافية: ويقصد بها ضرورة الاعلان القوانين عن القرارات والاجراءات الضريبية وذلك لضمان تحقيق العدالة بين المكلفين .

ثانياً الانضباط: يتحقق من خال وجود بيانات واضحة، لدى الادارة الضريبية نحو تحقيق أهدافها في زيادة إيراداتها، والتزام كل فرد بالمؤسسة بأعمال الموكلة إليه، وتقدير سليم لحجم وإيراداتها ونفقاتها

رابعاً: المسؤولية: تحديد المهام والمسؤوليات بوضوح لجميع العاملين ويمكن تحقيق ذلك من خلال وجود لجان الرقابة الداخلية التي لتأكد من دقة عمل الادارة الضريبية ' ومدى التزامها الادارة الافصاح عن جميع المعلومات الهامة المتعلقة بالمركز المالي ' حتى يتمكن الجميع من الوصول إليها.

خامساً: المساءلة وتكون من خلال تحديد من الذي سوف يتحمل كافة التبعات القانونية في حالة وجود مقصراو تقصير لكافة العمليات داخل الادارة الضريبية ' سادساً: العدالة وتكون من خلال التعامل من قبل موظفي الادارة الضريبية وعدم اظهار المحاباة لاحد او وساطة تجاه احد من اجل تحقيق العدالة الضريبية

المطلب الثاني: اطراف الحوكمة الضريبية Concept of governanc

ان نجاح تطبيق التشريع الضريبي مرهون بنجاح مدى كفاءة الادارة الضريبية والذي يتجسد من خلال زيادة حصيلة الضرائب لتغطية عجز الموازنة العامة وتمويل الاقتصاد الوطني ، فالتنظيم الايجابي للادارة الضريبية يقضي على المشاكل التي تصاحب التنفيذ من تعقيد و طول الاجراءات، وبالتالي يقضي على مشكلة التهرب والتجنب الضريبي وبالتالي يؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي، لذا سوف نبحث في هذا المطلب على اهمية الحوكمة الضريبية ' اما في الفرع الثاني سوف نخصصة الى بيان اطراف الحوكمة الضريبية .

الفرع الاول: اهمية الحوكمة الضريبية

تعتبر الحوكمة الضريبية مجموعة اللوائح والقوانين والضوابط الأساسية التي تحكم الاداره الضريبية بمختلف نشاطاتها، وتكون اداة فعالة في إيجاد إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة، ورفع مستوى الوعي الضريبي، والتحسين المستمر لأنظمة الضريبية، وتحديث الا أنظمة الضريبية، وتحقيق اهم هدفها زيادة و التحصيل الضريبي ، ويمكن تحديد اهمية الحوكمة كالآتي:-١٠

١- الشفافية والعدالة والموضوعية في تطبيق القانون الضريبي والانظمة والتعليمات وبنفس الوقت المحافظة على اسرار المكلفين المالية وعدم السماح للغير بالاطلاع عليها ، وهذا الامر يؤدي الى زيادة الثقة بين المكلف والادارة

الضريبية' وان اعتبار المكلف جزء من نجاح العلمية الضريبية ولايتحقق ذلك الامن خلال قيام الادارة بحسن ظن بمكلف وحسن معاملته وتوجيه من خلال نشر القوانين والتعليمات الضريبية .

٢- خفض المنازعات الضريبية لادنى درجة ممكنة'من خلال عدم الغلو في تطبيق القانون والتعليمات واعطاء كل ذي حق حقه والحفاظة على اموال خزينة العامة من جهة ومن جهة اخرى المحافظة على حقوق المكلفين .

٣- مراقبة العمل الضريبي من قبل الادارة الضريبية، يعد من اهم اهداف الحوكمة الضريبية من اجل وتحقيق العدالة الضريبية 'وحصر المجتمع الضريبي من اجل القضاء على التهرب الضريبي

٤- إدارة المخاطر الضريبية ، أن الهدف الرئيسي للادارات الضريبية هي جمع الايرادات الضريبية بكل كفاءه' ومن اجل تحقيق ذلك لابد ان تستخدم الادارة الضريبية اساليب تحفز وتشجع على الامتثال الطوعي في سداد الضريبة وتقديم الاقرارات الضريبية منذ بداية مزاولة النشاط الاقتصادي وتقديم كافة المعلومات المطلوبة من قبل الادارة الضريبية ومن المخاطر التي تواجهها الادارة الضريبية التهرب الضريبي والتجنب الضريبي والعش الضريبي ' لذا يجب ان تكون الادارة الضريبية في تأهيل تام لمواجهة المخاطر وتحديد الاستراتيجية التي سوف تتخذها الادارة في مواجهة الاحداث الجديدة. ١١

٥- تطوير الانظمة الضريبية من خلال تطبيق الانظمة الالكترونية الحديثة في التحصيل الضريبي والعمل على تحديث عمل موظفين الادارة الضريبية من خلال الدورات والندوات التي تحسن من مستوى الاداء الادارة الضريبية.

الفرع الثاني: اطراف الحوكمة الضريبية

تعتبر الحوكمة هي مجموعة من اللوائح والقوانين والضوابط الاساسية التي تحكم النظام الداخلي والخارجي ' للمؤسسات الدولة بمختلف انشطاتها ' من اجل تحقيق اهدافها ' لذا تتكون الحوكمة الضريبية من اطراف عدة تشكل وهي كالآتي:-

اولا : الادارة الضريبية : ان الادارة الضريبية هي اجد اطراف العلاقة الحوكمة الضريبية حيث تلعب الادارة الضريبية دور مهم في النظام الضريبي من خلال كسب ثقة الكلف وتحصيل المبالغ المالية من المكلفين وتوريدها الى الخزنة العامة في مواعدها المحدده ومن اجل قيام الادارة بواجبها على اتم وجه لقد منحها القانون العديد من السلطات لضمان تحصيل الاموال من المكلفين وايقاع الجزاء بحق المخالفين وتطبيق مبادئ الحوكمة بمصادقية وشفافية بضورة عالية مثل استخدام الخدمات الالكترونية ' وتطوير الادارات الضريبية ووسائلها في الجباية وتبسيط وتسهيل الاجراءات الادارية للمكلفين من ونشر كل التغيرات التي تطرأ على التشريعات الضريبية والتي قد تترتب التزام مالي جديد على مكلف هذه

عمليات التي تقوم بها الادارة الضريبية تعزز من ثقه المكلف بها وتزيد من حصيلة الضرائب .

ثانيا -التشريع الضريبي وهو عبارة عن كافة القوانين والانظمة والتعليمات التي تسن 'لفرض الضريبة وجبايتها وتنظم عمل الادارة الضريبية والمتعاملين معها من مكلفين ومحاسبين والية تحصيل الضريبة 'وان التشريع الضريبي يختلف في المجتمعات المتقدمة عن المجتمعات المتخلفة او النامية ' وانه يتمتع بذاتية واستقلالية ولا يخضع لاي قانون اخر وانما يستمد احكامه من طبيعته ولا يلتزم بأي قانون اخر وان هذه ميزه تكاد تميزه عن بقية القوانين من حيث الهدف التشريع الضريبي هو تحقيق وفرة في الحصيلة الضريبية وغاية تحقيق العدالة بين المكلفين ١٢

ثالثا المجتمع الضريبي :هو عبارة عن كافة الاشخاص الطبيعيين واعتباريين مثل الشركات (مساهمة ،محدودة،توصية ،تضامن) التي تتوفر فيهم شروط دفع الضريبة بموجب القانون ١٣.

ان الضرائب في الوقت الحاضر تعتبر هي شكل من اشكال مساهمة الافراد المجتمع وهنا نتكلم عن المجتمع الضريبي بكل انواعه اشخاص طبيعيين واعتباريين في تحمل الابعاء العامة 'من خلال وجود مصلحة عامة واحدة وعلى الجميىع المشاركة في تحمل اعباءها كلا وفق مقدرة المالية' لكن رغم التطور الذي شهده العالم لكن لم يصل المجتمع الضريبي الى وعي الذاتي الى درجة يدفعه الى الالتزام الذاتي بدفع الضريبة ' ويدرك هذا المجتمع'باهمية المشاركة بمنظومة الموازنة بين الحقوق والواجبات'وينشأ ذلك من خلال شعور المجتمع بمدى التزام الدولة ومؤسساتها في العمل على تحقيق برامج الاقتصادية،والعمل على تحقيق رفاهية المجتمع ' والعمل المستمر على تحقيق التقدم على كافة الاصعدة ' فعندما يشعر المجتمع الضريبي باهمية الضريبة وبأنها واجب وطني وان هذا المبلغ التي سيدفعها سوف يساهم بصورة مباشرة او غير مباشرة في هذا التطور الحضاري بكل اشكاله. ١٤

الفرع الثالث: دوافع الحوكمة الضريبية

تسعى الحوكمة الضريبية في التأكيد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي، دون إهدار لحقوقهم الادارية والوظيفية، أو المتعاملين مع الادارة الضريبية من المكلفين أو من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين، بسهولة الاجراءات ولهم الحق في الدفاع والطعن، والتعامل مع الإدارات الضريبية بسهولة وشفافية، كذلك الحق في عدم اطالع الغير على الملفات الضريبية إلا من قبل الشخص المخول قانونا ومنع الفساد المالي والاداري الذي تعاني منه الادارات الضريبية ' والتهرب الضريبي

او تجنب والغش الضريبي من المكلفين وفهناك دوافع عديدة للحوكمة الضريبية هذا ماسوف يتم بحثه في هذا الفرع كالآتي:-

اولا: الفساد الاداري والمالي :اصبح الفساد ظاهرة عالمية متفشية واصبحت تصيب دول المتقدمة والنامية ، واصبح من اهم التحديات التي تواجه الدول 'ويعرف الفساد الاداري بأنة اخلال الموظف بواجبات وظيفته ايجابا او سلبا وايتانة عمل من الاعمال المحرمة . ١٥

اما الفساد المالي يعرف بأنة الانحرافات المالية ومخالفة الاحكام والقواعد المعتمدة في تنظيمها الدولة ومؤسساتها مع مخالفة ضوابط وتعليمات الرقابة المالية ١٦ ونجد ان التشع تعريف دقيق للفساد المالي والاداري ومنها التشريع العراقي حيث نجد ان المشرع العراقي عالج جرائم الفساد قانون العقوبات الباب السادس تحت عنوان الجرائم المخلة بواجبات الوظيفة ' وترك تعريف الفساد الى اجتهاد الفقهاء وذلك لان كل التعاريف السابقة جاءت تعرف الفساد من زوايا مختلفة.

ثانيا: التهرب الضريبي: عرف التهرب الضريبي على انه تملص المكلف من بدفع الضريبة بشتى الطرق المشروعة وغير المشروعة مستفيدا من ثغرات القانون' وتوجد انواع عديدة للتهرب الضريبي هي ١٧:-

١- التجنب الضريبي :وهو تملص المكلف من دفع الضريبة دون مخالفة التشريعات الضريبية 'وهذا نوع من التهرب يكون مشروع لان مكلف يستغل ثغرات في نصوص القانون من اجل التخلص من دفع الضريبة ستعين المكلف بأهل خبره من المحاسبين والمحامين من اجل التخلص من العبء الضريبي ' وقد يوبدل هذا على غياب التحضر والوعي الضريبي لدى المكلف .

٢- الغش الضريبي ويقصد به قيام المكلف بمخالف القانون بنية الغش المقصود والاساءة الى الخزانة العامة 'بأستعمال الطرق الاحتيالية.

٣- التهرب الداخلي : وهو تملص المكلف من دفع الضريبة بمخالفة التشريع الداخلي

٤- التهرب الدولي : وهو تخلص المكلف من دفع الضريبة داخل البلد وتحويل المداخل الى بلد اخر ١٨

ثالثا :الادارة الفعالة للنظام الضريبي: ان الادارة الضريبية الفعالة هي التي تتمكن من تعبئه الموارد المالية من اجل التنمية الاقتصادية ' وان تحقيق هذا الامر لا بد ان تكون الادارة الضريبية عادلة من خلال اخضاع جميع المكلفين بالضريبة دون تمييز بين الاغنياء والفقراء ة الساسيوعد اخضاع الاغنياء والشركات بسبب المراكز المالية والسياسية' مما يؤثر ذلك على عدالة النظام الضريبي وتكون له عواقب وخيمة على نزاهة الادارة الضريبية ١٩ .

المبحث الثاني: العلاقة بين الحوكمة الضريبية وزيادة التحصيل الضريبي

The relationship between governance and increased tax collection

تحتل الضرائب مكانة مهمة في التشريعات المالية لما لها من دور مهم في تمويل الخزانة العامة للدولة ' وكذلك تعتبر الضريبة هي احدى الادوات التي تستخدمها الدولة في تحقيق اهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية 'لذا يعد التحصيل الضريبي مدخل لزيادة ايرادات الدولة وتحقيق التوازن الفعلي بين النفقات والايرادات لذا تلعب الحوكمة الضريبية دور مهم في تحقيق هذا التوازن بين علاقة المكلف والادارة الضريبية وتحقيق اكبر قدر ممكن من الايرادات التي تمول الخزانة العامة للدولة 'بنفس الوقت تسعى الحوكمة الضريبية الى المحافظة على ضمانات المكلف الضريبية وعدم المساس بحقوقه ' لاهمية هذا الموضوع سوف يتم دراسته في مطلبين الاول المقصود بتحصيل الضريبي اما المطلب الثاني نخصه الى وسائل زياد التحصيل الضريبي.

المطلب الاول: المفهوم التحصيل الضريبي Concept tax collection

تهدف الادارات الضريبية الى زيادة حصيلة الضرائب من اجل مواكبة التطور الاقتصادي لدى الدول لكن كثرة النصوص الضريبية وغموض بعض النصوص التشريعية والنقص والثغرات القانونية التي تساعد المكلف من التهرب والتجنب وتملص من دفع الضريبة مما يؤدي ذلك الى تقليل حصيلة الضرائب مما يؤثر سلبا على الايرادات العامة العامة' وفي هذا الصدد سوف نبين تعريف التحصيل الضريبي واهميته اما الفرع الثاني سوف نخصصه الى قواعد التحصيل الضريبي.

الفرع الاول: المقصود بالتحصيل الضريبي واهدافه

يعد التحصيل الضريبي هو اهم مرحلة من مراحل جمع الدين الضريبي ' وذلك لان يجعل جميع الخطوات السابقة لجمع الضريبة لاقيمة لها في حالة عدم اتمام عملية التحصيل الضريبي، حيث يتم انتقال هذا الدين من المكلف الى الادارة الضريبية وبعد ذلك نقلة الى الخزانة العامة للدولة ، لذا سوف نبحث هذا الموضوع في محورين نخصص الاول منه الى تعريف التحصيل الضريبي واما المحور الثاني يكون للأهداف التحصيل الضريبي.

اولا تعريف التحصيل الضريبي:-

ويعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة من الاجراءات التي تهدف الى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف الى مصلحة قابضات الضرائب التابعة لمديرية الضرائب والتي تنقلها بدورها الى الخزانة العمومية وذلك طبقا لقواعد القانونية المطبقة ١٩' ويعد التحصيل الضريبي هو اخر حلقة من حلقات التنظيم الفني للضرائب ' وتختلف طرق تحصيل حسب طبيعة الضريبة محل الجباية' ويراعي

في التحصيل الضريبي مبدأ الاقتصاد في النفقة و الملائمة في التحصيل والاقتصاد في النفقات التحصيل الضريبي 'ويمكن تعريف التحصيل الضريبي وهي جميع المبالغ المدفوعة من المكلف الى الادارة الضريبية على اساس التقارير المقدمة من المكلف مع مراعاة القواعد المتقلة بتحصيل الضريبي .

ثانيا: اهداف التحصيل الضريبي:-

- يهدف التحصيل الضريبي الى تحقيق جملة من الاهداف وهي كالآتي:- ٢٠
- ١- يهدف التحصيل الضريبي الى تحقيق التوازن بين النفقات والايرادات من خلال تحصيل الضريبة سنويا
 - ٢- الحد من التهرب الضريبي سواء التهرب الداخلي او الدولي
 - ٣- يساهم التحصيل الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية ' من خلال زيادة الادخار عن طريق الحد من السلع الاستهلاكية ' والذي يوجة هذا الادخار كأداة مهمة نحو الاستثمار.
 - ٤- يساهم التحصيل الضريبي من الحد من السلع الاستهلاكية والسلع الضارة بحياة الانسان من خلال فرض عليها ضرائب مرتفعة والحد منها.
- المطلب الثاني: وسائل زيادة التحصيل الضريبي**

Means of increasing tax collection

تعد الضريبة من اقدم مصادر الايرادات العامة ، فلقد عرفها الانسان منذ القدم عندما كالضريبة العينية، يدفعها الافراد جبرا الى السلاطين والامراء من اجل للمشاركة في تغطية لنفقات العامة اما في الوقت الحاضر ، فقد اصبحت الضريبة تشكل الاساس لأي تشريع مالي حكومي، وذلك لكونها احد اهم مصادر الايرادات العامة للدولة الحديثة اضافة الدور الضرائب في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية ' ولاهيمية هذا الموضوع سوف نتاوله في فرعين

الفرع الاول: ان النظام الضريبي في العراق لم يعطي للضرائب ، الاهتمام الكافي فأهملت الضرائب وهمشت واتسمت حصيلة الضرائب بالضعف فلم تتجاوز (٧٥%) من اجمالي الايرادات العامة للدولة وان تدني حصيلة الضرائب في العراق بسبب عدد من المعوقات التي يعاني منها النظام الضريبي في العراق وهي كالآتي :-

اولا المشاكل الاقتصادية التي مر بها البلد التي سببت عجز في الموازنة العامة للدولة وعجز في ميزان المدفوعات ، وضعف العمل في القطاع الصناعي وانخفاض الانتاجية وازدحام المواطنين ، وتوقف العديد من المشاريع الاستثمارية الخاصة والعامة كل هذه الاسباب كانت سبب في تدني حصيلة الضرائب ٢١ بسبب عدم توفر فرص عمل وتنقشي البطالة جميع الانشطة والمرافق الاقتصادية للبلد

مما أدى ذلك الى انخفاض مستوى دخل فرد وبتالي عدم قدرتهم على دفع الضرائب للدولة مما أنعكس ذلك سلبا على حصيلة الضرائب .
ثانيا قلة الوعي الضريبي لدى المكلف و عدم الشعور بأهميته الضريبية باعتبارها واجب ،

وطني وتكليف اجتماعي مهم وهذا يرجع كلة بسبب تدني المستوى الثقافي للمجتمع وعدم وجود حملات للتوعية الضريبية ، مما أدى ذلك الى تراجع حصيلة الضرائب اضافة الى ذلك ان طريقة تصرف الحكومة بالإيرادات العامة فهي تعتبر من العوامل مهمه في خلق الثقة بينها وبين الافراد وخلق نظرة ايجابية عن الضرائب مما تترك دافع لدى المواطنين على دفع الضريبة دون المحاولة للتهرب من دفعها ، مما يؤدي ذلك الى

رفع مستوى الالتزام الضريبي للأفراد، ونجد ان الدول المتقدمة ادركت اهمية الوعي الضريبي وذلك من خلال انشاء اقسام خاصة في الادارة الضريبية ، يقع على عاتقها قامة برامج تعريفية للمكلف تبين لهم حقوقهم وواجباتهم الضريبية(٢٢) .

ثالثا: كثرة الاعفاءات الضريبية الضرائب في العراق منها ، حيث ان تعدد قوانين الضرائب المفروضة في العراق يؤدي ذلك الى زيادة النفقات الدولة بسبب تعدد الادارات القائمة على تحصيل الضريبة مما يؤدي ذلك الى ارتفاع نفقات و تكاليف استحصال الضرائب ، اضافة الى ان العقوبات والغرامات الموجودة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل 'هي عقوبات لا تواكب التطورات الاقتصادية اضافة الى انخفاض قيمة النقود اصبحت هذه العقوبات لا تواكب ارتفاع المستوى العام للأسعار كذلك الحال للعقوبات السالبة للحرية هي عقوبة السجن وهي عقوبة غير رادعة بسبب مدتها تتراوح القصيرة التي لا تتجاوز السنة او السنتين وهي مدة غير كافية لمنع التهرب الضريبي(٢٣)

رابعا: عدم توفر الكوادر الفنية والادارية المتخصصة ، ذات الخبرة الواسعة في مجال التحصيل الضريبي حيث تعاني الادارات الضريبية من الضعف في اداء للعاملين فيها وعدم تناسب العدد الكمي للعاملين ، اما ان يكون العدد كبيرا وفائضا عن الحاجة الحقيقية لهامما يؤدي ذلك الى زيادة في النفقات العامة للدولة او يكون العدد اقل من حاجة واستعمال الاساليب التقليدية في جباية الضرائب وعدم ادخال الوسائل الالكترونية الحديثة ' ان ضعف الامكانيات المادية للادارة الضريبية مما يؤثر سلبا على كفاءتها ويقلل من حصيلة الضرائب ٢٤

خامسا: سادسا : التهرب الضريبي:- تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي هي احدى اهم المشاكل التي تعاني منها الانظمة الضريبية ومنها النظام الضريبي العراقي، والتي يعيق تطوره مما يترتب على ذلك نقص في حصيلة الضرائب، وضياع

الموارد المالية للدولة ان التهرب الضريبي له اثار سلبية عن توازن الموازنة حيث يؤدي الى اضعاف المقدرة المالية للدولة، واضعاف قدرتها على تمويل نفقاتها العامة مما تضطر الدولة الى البدائل من اجل اعادة تمويل نفقاتها، اما من خلال لجوء الى الاقتراض الداخلي او الخارجي او عن طريق الاصدار النقدي الجديد ، وبكل الاحوال الى ان لجوء الى هذه الطرق البديلة، سوف يؤدي دخول الاقتصاد القومي للدولة الى دورة تضخمية وتسبب تدهور القوة الشرائية للنقود ٢٤.

الفرع الثاني: الاجراءات العملية لزيادة التحصيل الضريبي

من اجل القضاء على ضعف التحصيل الضريبي والذي اثر سلبا على الخزينة العامة للدولة ' ولاهمية التحصيل الضريبي وأنعكاسة على حجم الايرادات المالية للدولة لذا لا بد على ادارته الضريبية تعزيز اليات التحصيل الضريبي من خلال جملة من الاجراءات وهي كالآتي :

اولا: اصلاح نظام حصر المكلفين الخاضعين للضريبة ويقصد به تحديد الاشخاص الخاضعين للضريبة وتدوين اسمائهم ، وعناوينهم ، وتعتمد الادارة الضريبية في العراق على عدة وسائل لحصر المكلفين بضرية ، من خلال طلب المعلومات من المؤسسات العامة والنقابات العامة او استمارات المسح الميداني او عن طريق المقتبسات، التي تثبت تعامل المكلفين ، مع جهات رسمية وشبه رسمية او من خلال الاقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف للإدارة الضريبية يعرف بأنه تقرير مكتوب يقدمه المكلف الخاضع للضريبة او نائبة الى الادارة الضريبية، يعترف فيه صراحة بحقيق الواقعة المنشئة للضريبة او تخلفها ٢٥

وتعتبر طريقة الاقرار الضريبي من اكثر الطرق التي تلجأ اليها الادارة الضريبية لحصر المكلفين ومعرفة المركز المالي للمكلف لان ما من شخص افضل من المكلف يكون على قدر من الالمام دقيق ، بالإيراد الذي يحققه او يحصل عليه وعلى الرغم من اهمية هذه الطريقة ، لكن هذه الطريقة

لا تخلو من العيوب وهي كالآتي: ٢٦

أ- الاقرار الضريبي يساعد على التهرب الضريبي وذلك عن طريق ان يقوم المكلف الضريبي بتقديم اقرارا كاذبا الى الادارة الضريبية والادعاء بأنه لم يزاوّل اي نشاط تجاري خلال السنة المالية او عن طريق تقديم إقرارات مزوره عن دخلة الحقيقي او اخفاء معلومات واجبة البيان في الاقرار الضريبي مثلا ان يكون للمكلف مصدران او اكثر للدخل الا انه لا يصرح الا بمصدر واحد من اجل تكون إيراداته التي تدخل في وعاء الضريبة اقل من الايرادات الحقيقة ويتم تقدير دخلة بأقل من مقداره الحقيقي او ان يدعي المكلف الضريبي انه تحمل تكاليف عالية في سبيل انتاج دخلة من اجل تنزيلها من الدخل الاجمالي او يذكر انه متزوج ولديه اولاد بقصد الحصول على السمحات الشخصية ويتبين بعد ذلك انه اعزب .

ب-الاقرار الضريبي يؤدي الى إرهاب الادارة الضريبية ، وذلك بسبب قيام الادارة الضريبية بفحص ومراجعة صحة المعلومات التي يقدمها المكلف الضريبي مما يتطلب الكثير من الجهد والوقت والاموال.

ج-ان اسلوب الاقرار الضريبي يفشي بأسرار المكلفين ، لا نه يلزم المكلف ان يكشف جميع أوراقه امام الادارة الضريبية مما يعرض سمعتهم للأضرار لاسيما في ميدان المنافسة الصناعية والتجارية .

تعد مهمة حصر المكلفين من العمليات المهمة والاساسية ، لكونها الخطوة الاولى لتحديد مصادر الدخل الخاضع للضريبة ، وان هذه الوسائل التي سبق ذكرها هي غير كافية لحصر مصادر الدخل عند المكلفين ، وذلك لصعوبة الحصول على كافة المعلومات الدقيقة لجميع الانشطة الاقتصادية ، التي يقوم بها المكلف الضريبي ، لذا فكان على المشرع الضريبي العراقي الاستفادة من تجربة الدول في معرفة المركز المالي للمكلف ومنها الجزائر التي قامت بعملية اصلاح للنظام الضريبي واستحدثت طريقة جديدة لحصر المكلفين ، وذلك باستخدام نظام (الرقم الجبائي) في تسجيل كافة المعاملات التي يجريها المكلف، والزام جميع الجهات الحكومية والخاصة بضرورة استخراج ايصالات متسلسلة يتم فيها تسجيل معاملات التي يجريها المكلف الضريبي ، وتسجيل رقمه عليها واخطار الادارة الضريبية بها قبل نهاية السنة المالية، ساعد هذا على حصر المكلفين ومعرفة حقيقة مركزهم المالي ، و تلافي الكثير من حالات التهرب الضريبي (٣٧) وان النظام الضريبي في العراق يحتاج الى تطبيق الرقم الجبائي لكل مكلف مما يساعد ذلك على حصر المكلفين وتحديد مصادر دخلهم ويحد من مظاهر التهرب الضريبي، وإضافة الى ذلك الى زيادة حصيلة الضرائب .

٢- منح الموظفين والقائمين على الادارة الضريبية الحوافز المالية والتشجيعية مثل الترقية الوظيفية ، وان تطبيق هذا النظام على موظفين الادارة الضريبية، سيكون دافع لهم على الابداع والابتكار ، والقيام بعملهم على اكمل وجهه وسيكون له حصانة ذاتية من اجل مواجهة الفساد، من خلال توفير له التعويض المادي الكافي لسد مختلف مستلزمات الحياة الضرورية وتجنبه من الوقوع في الخطأ٢٧.

ثانيا : رفع مستوى الوعي الضريبي وخلق ثقافة الالتزام الطوعي لدى المكلفين
ثالثا :التحسين المستمر للانظمة الضريبية ' وتحديثها ومنح الحوافز المشجعة لموظفين الادارة الضريبية من اجل تقليل الفساد المالي والاداري

رابعا: بينا سابقا مدى خطورة التهرب الضريبي ،على الاقتصاد القومي وعدم قدرة الدولة على تمويل 'ولقد حارب المشرع الضريبي العراقي التهرب الضريبي عن طريق فرض اكثر من عقوبة ضد مرتكبي هذه الجريمة ففرض العقوبات سالبة للحرية فنص في المادة (٥٧) من قانون ضريبة الخل العراقي رقم (١١٣)

لسنة ١٩٨٢ المعدل على ((يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة القيام بالأفعال الاتية :-

١- من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن ضريبة او اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصدا بذلك الحصول على خفض او سماح او تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع.

٢- من اعد او قد حساب او تقرير او بيانا كاذبا او ناقصا مما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرض او اشترك في ذلك.)) وعلى الرغم من العقوبات المنصوصة في قانون ضريبة الدخل العراقي ،لكن هذه العقوبات غير كافية للحد من التهرب الضريبي على الرغم تم تعديل العقوبات المالية المفروضة على المكلف المتهرب الا انها ليست رادعة اضافة الى العقوبات السالبة للحرية فهي لا تتراوح ما بين سنة او سنتين او يمكن استبدالها بالغرامة المالية محل الحبس في اطار ما يعرف بتسوية الصلحية وهذه العقوبة غير كافية مع حجم الضرر الذي سيلحق بالخزانة العامة للدولة (٤١) .وان هذه العقوبات لا تلائم مع جسامة الفعل المرتكب من قبل المكلف، من خلال قيامه بضيايع الاموال العامة للدولة .

رابعا : ترشيد الاعفاء الضريبي:- ان كثرة الاعفاءات الضريبة الممنوحة للمكلفين في قانون ضريبة الدخل النافذ ، تشكل هدرا لحصيلة الضرائب ، واضرار بالخزانة العامة للدولة واخلال بنظام الاقتصاد العراقي، وتقلل من اهمية الضرائب ودورها .

خامسا: تفعيل الرقابة المالية على تحصيل الايرادات العامة لما لة دور مهم في حماية وتحسين المال العام من الهدر والفساد المالي والاداري 'وحصر المجتمع الضريبي في دف الضريبة وتقليل التهرب الضريبي.

الخاتمة

تم التوصل من خلال مسيرة البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والمقترحات وهي كالآتي:

اولا: النتائج

١- ان الحوكمة الضريبة هي مجموعة من الاجراءات والقرارات التي تتبعها الادارة الضريبة من اجل ضمان فعالية العمل الضريبي ' وتحقيق العدالة الضريبة زيادة حصيلة الضرائب والثقة المتبادلة بينها وبين المتعاملين معها وتوفير الشفافية في العمل الضريبي.

١- ان اهمية الحوكمة تكمن في الحد من المنازعات الضريبة ،من خلال اساليب تحفز وتشجع على الامتثال الطوعي في سداد الضريبة وتقديم الاقرارات

الضريبة منذ بداية مزاولة النشاط الاقتصادي وتقديم كافة المعلومات المطلوبة من المكلف.

٢- وجود ضعف في الخبرة والكفاءة لدى العاملين في الهيئة العامة للضرائب في آليات وأسس واجراءات الحوكمة الضريبية

٣- تساهم الحوكمة في زيادة التحصيل الضريبي عن طريق تحقيق التوازن بين النفقات والايرادات من خلال تحصيل الضريبة ،سنويا للحد من التهرب الضريبي سواء التهرب الداخلي او الدولي ويساهم التحصيل الضريبي بدوره في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية ' من خلال زيادة الادخار عن طريق الحد من السلع الاستهلاكية .

المقترحات

١- زيادة الوعي الضريبي والثقافة الضريبية، واهمية الاقرار الضريبة .
٢- ضرورة تدعيم خاصية والشفافية في عمل لهيئة العامة للضرائب وذلك ما له من دور في تشجيع امكلفين على دفع الضريبة وبالتالي زيادة حصيله الضرائب

٣- على الادارات الضريبة تفعيل قواعد الحوكمة عند جباية الضرائب التي تلعب دور مهم في زيادة حصيله الضرائب وبالتالي يؤثر ذلك ايجابا على الموازنة العامة وتقليل العجز من خلال تعاظم الايرادات العامة .

٤- ضرورة استخدام نظام ادارة المخاطر الضريبية وتدريب على الية مواجهة هذه المخاطر' من خلال توفير المناخ المناسب للادارة الضريبة تطوير ادواتها وتحديث انظمتها عن طريق ادخال التكنولوجيا المعلومات داخل الادارة الضريبية .

٥- تطوير الكوارد الضريبية من خلال الدورات والندوات التي تزيد من قدرات الادارات الضريبية

٦- استخدام التكنولوجيا الحديثه (الاتمته) التي لها دور في حصر المكلفين ومعلوماتهم دون الرجوع الى الوسائل القديمة.

الهوامش

١-مهند محمد موسى العبيني ' عبد الرحمن محمد عبد الرحمن ' دور الحوكمة في الحد من الفساد الحكومي ، مجلة بغداد العلوم الاقتصادية العدد ٤٤ ' ٢٠١٥ ص١٣٠، د امباركية سالم العماري ، حوكمة النظام الضريبي ودوره في الحد من ظاهرة الفساد الضريبي ، بحث مقدم الى كلية الادارة والاقتصاد والعلوم السياسية جامعة سرت ص ٣-٥

٢-طارق عبد العال حماد ' حوكمة الشركات ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠٠٠ ، ص٦٦
٣-أ.د. سالم عواد الزويبي ، ناهض نجم حمد العبيدي 'الحوكمة ودورها في زيادة التحصيل الضريبة في العراق ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد ١٤، العدد ٩٩، لسنة ٢٠١٩ ص٤٧

٤-ياسر زكريا سيد أحمد الشافعي 'حوكمة الادارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية الجمعية المصرية لمالية العامة والضرائب مجلد الثاني ، صفحة ٧٩

٥-عبد الرسول، ياسر عوض،تطبيق الحوكمة عمى الإدارة الضريبية في مصر مقارنة ببعض الدول الاجنبية مجلة مصر المعاصرة الجمعية المصرية للاقتصادالسياسي والحصاء والتشريع،مجلد، ١١٧ ص٥٢٢،

- ٤- عبد الخالق، أسامة علي، التكامل بين الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للإصلاح المحاسبي والضريبي، المجلد ٢، ٢٠١٦، ٢٢٢ ص
- ٧- عمرو عدل عبد الفتاح موسى، اثر تطبيق الحوكمة الادارة الضريبية على ادارة المخاطر وانعكاسها على عوامل التهرب الضريبي، بحث مقدم في مرحلة الدكتوراة، مقدم الى جامعة مدينة السادات، كلية التجارة قسم المحاسبة ٢٠١٩، ص ١٠
- ٨- ديان صلاح عبد القادر، رسل احمد كاظم، تأصيل الحوكمة الضريبية مجلة كلية العلوم القانونية، المجلد ٣٧، العدد الخاص بالتدريسين وطلبة الدراسات العليا، الاعداد الخاصة، ص ١٢٠
- ٩- د غاتم رزوقي، عمار جبار موسى، مدى توفر الاليات الداخلية للحوكمة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، تصدر عن جامعة بغداد المجلد ٢١، العدد ٨٣، ٢٠١٥
- ١٠- د. عبد الرسول، ياسر عوض، تطبيق الحوكمة عمى الإدارة الضريبية في مصر مقارنة ببعض الدول الاجنبية مجلة مصر المعاصرة الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، مجلد، ١١٧، ص ٢٢
- ٦- عبد الخالق، أسامة علي، التكامل بين الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للإصلاح المحاسبي والضريبي، طبعة ٢٠٠٠، ص ٨٩.

Simon . j & Clinton . A :tax complianceop . cit . p . 35-36

- ١١- عبد العظيم حمدي، حوكمة الشركات بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي التاسع الجمعية المصرية للمالية والضرائب ص ١٧٥. د. يونس احمد بطريق، النظام الضريبي، الدار الجامعة الاسكندرية ٢٠٠٠، ص ٣٥
- ١٢- د مايح الشمري، د حسين الشامي، الحوكمة والنمو الاقتصادي، دراسة دول مختارة مع اشارة خاصة للعراق، دار الغيداء للنشر الاردن عمان ص ٤٣
- ١٣- محمد عاطف ميداني، دور الحوكمة كمتغير وسيط بين أنظمة المعلومات والحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير قدمت الى جامعة القدس ٢٠٢١، ص ١٨
- ١٤- د. السيد عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣، ص ٨١٥ - ٨١٦.
- ١٤- طلال محمود الحجاوي، تحليل اهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات، المجلة العربية للإدارة، المجلد (٢٦)، العدد الاول، المنظمة العربية للتنمية، ٢٠٠٦، ص ٢٠.
- ١٥- مصلح ناصر عبد العزيز، اثر الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، ٢٠٠٧، ص ٢
- ١٦- عبد المعطي السيد البهوشي، عوامل التهرب الضريبي، مجلة مصر المعاصرة،
- ١٧- محمد نجيب جادو، ظاهرة التهرب الضريبي واثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر، دار النهضة العربية القاهرة، ط الاولى، ٢٠٠٤، ص ١٩.

- ١٨- باقر كرجي حبيب الجبوري، تحليل الهيكل الضريبي ومقومات اصلاحه في العراق مع اشارة خاصة لتجربة الاصلاح الضريبي في الجزائر، اطروحة دكتوراة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد جامعة الكوفة ٢٠١٣، ص ١١٢ - ١٢٠. فريد جاسم حسن، السياسة الضريبية في العراق واقعتها ومتطلبات اصلاحه في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق، بحث مستل من اطروحة الماجستير المقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، مجلة الكوت، ٢٠١٥، ص ١٠.
- (١٩) د. حيدر وهاب عبود العنزي، احكام الاقرار في تشريع الضرائب المباشرة دراسة مقارنة، دار السنهوري، الطبعة الاولى، ٢٠١٦، ص ٢٣
- (٢٠) د. حيدر وهاب، مصدر السابق، ص ٧٤-٧٧
- (٢١) راند ناجي احمد الجميلي، التهرب الضريبي مع اشارة الى مواطنة في قانون ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الحقوق جامعة النهرين ٢٠٠٠، ص ٢٣٩ باقر كرجي حبيب مصدر سابق، ص ١٧١
- (٢٢) راند ناجي احمد الجميلي، مصدر سابق، ص ٢٤١
- (٢٣) خالد حامد عبد، النظام الضريبي في العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (٢٤)، بغداد، ٢٠١٠، ص ٥٩، صندوق النقد الدولي، ادارة شؤون المالية، مبادئ ارشادية للتصحيح المالي، واشنطن، ١٩٩٥، ص ٢٦.
- (٢٤) فريد جاسم حسن، السياسة الضريبية في العراق واقعتها ومتطلبات اصلاحه في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق، مصدر سابق، ص ١٢.
- (٢٥) توفيق صبري المرابطي، عوامل الوعي، الضريبي في العراق وبعض السبل المتاحة لمعالجته، مجلة البحوث الاقتصادية والادارية، السنة السابعة، العدد الثالث، العراق المصادر
- اولا : الكتب

١ | حيدر وهاب عبود العنزي احكام الاقرار في تشريع الضرائب المباشرة دراسة

مقارنة ،دار السنهوري ، الطبعة الاولى، ٢٠١٦
 R محمد نجيب جادو ، ظاهرة التهرب الضريبي واثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر ، دار النهضة العربية القاهرة ، ط الاولى
 N د ماهر جابر محمد . حوكمة الجامعات العالمية والعربية وكالة الصحافة العربية ، مصر ، ٢٠٢٢
 V-عبدالخالق، أسامة علي' التكامل بين الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل لإصلاح المحاسبي والضريبي الفكر المحاسبي جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد ٢ ٢٠١٦،

V ياسر زكريا سيد أحمد الشافعي 'حوكمة الادارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية الجمعية المصرية لمالية العامة والضرائب مجلد ٢
 VI- عبد الرسول، ياسر عوض،تطبيق الحوكمة الادارة الضريبية في مصر مقارنة ببعض الدول الاجنبية مجلة مصر المعاصرة الجمعية المصرية للاقتصادالسياسي والاحصاء والتشريع،مجلد،١١٧
 VIIIد غانم رزوقي 'عمار جبار موسى' مدى توفر الاليات الداخلية للحوكمة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية 'مجلة العلوم الاقتصادية والادارية' تصدر عن جامعة بغداد المجلد ٢١' العدد ٨٣'
ثانيا / المجالات

I ياسر زكريا سيد أحمد الشافعي 'حوكمة الادارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين تطوير النظام الضريبي المصري ،
 II دبان صلاح عبد القادر 'رسل احمد كاظم' تاصيل الحوكمة الضريبية مجلة كلية العلوم القانونية 'المجلد ٣٧'العددالخاص بالتدريسين وطلبة الدراسات العليا'الاعداد الخاصة
 III سالم عواد الزوبعي ، ناهض نجم حمد العبيدي 'الحوكمة ودورها في زيادة التحصيل الضريبية في العراق ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد ١٤،العدد٤٩،لسنة ٢٠١٩
 IV توفيق صبري المراياتي ، عوامل الوعي، الضريبي في العراق وبعض السبل المتاحة لمعالجته ، مجلة البحوث الاقتصادية والادارية ،السنة السابعة ،العدد الثالث ، العراق
 IV خالد حامد عبد ، النظام الضريبي في العراق ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ،العدد(٢٤)،بغداد، ٢٠١٠،ص٥٩، صندوق النقد الدولي ،ادارة شؤون المالية ،مبادئ ارشادية للتصحيح المالي ،واشنطن ١٩٩٥،

IX خالد حامد عبد ، النظام الضريبي في العراق ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ،العدد(٢٤)،بغداد ،٢٠١٠،ص٥٩، صندوق النقد الدولي ،ادارة شؤون المالية ،مبادئ ارشادية للتصحيح المالي ،واشنطن ١٩٩٥،
 ثالثا / الكتب الاجنبية

I -Peter w.winfield T . AL: care management for HR student and practitioners(oxford): first edtion butter worth –heinemann2000,
 II-Comparative study of fiji , Ethiopia of Administration .covernance VOL3no,2008

