

نظام الضريبة الموحدة و التحاسب الضريبي

م.د. علي سلمان محمود حسين
وزارة التربية - كلية التربية المفتوحة

Alimsms313@Gmial.com

الخلاصة:

تُعد الضريبة من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة لتمويل النفقات العامة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. وهي مبلغ نقدي تفرضه الدولة جبراً على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفقاً للقانون، دون أن يقابلها نفع خاص أو مباشر للمكلف، وذلك بقصد توفير الإيرادات اللازمة لتغطية الإنفاق العام وتحقيق المصلحة العامة ولا يقتصر دور الضريبة على الجانب المالي المتمثل في ردف الخزينة العامة بالإيرادات، بل أصبحت أداة فعالة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة، مثل إعادة توزيع الدخل والثروة، وتشجيع أو الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية، ومكافحة التضخم، وتحفيز الاستثمار والإنتاج، بما ينسجم مع السياسة المالية للدولة. وعليه، يمكن تعريف الضريبة بأنها اقتطاع نقدي إلزامي تفرضه الدولة بموجب القانون على المكلفين وفقاً لقدرتهم التكليفية، من دون مقابل مباشر، بهدف تمويل النفقات العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة

الكلمات المفتاحية: النظام - الضريبة - التحاسب

The Unified Tax System and Tax Assessment

Dr. Ali Salman Mahmoud Hussein

Ministry of Education / Open College of Education

Abstract:

Tax is considered one of the most important financial resources upon which the state relies to finance public expenditures and achieve its economic and social objectives. It is a compulsory monetary levy imposed by the state on natural and legal persons in accordance with the law, without providing any direct or specific benefit to the taxpayer, with the aim of generating the revenues necessary to finance public expenditure and promote the public interest. The role of taxation is not limited to its fiscal function of supplying the public treasury with revenues; it has also become an effective instrument for achieving various economic and social objectives, including the redistribution of income and wealth, the encouragement or discouragement of certain economic activities, the control of inflation, and the promotion of investment and production, in line with the state's fiscal policy. Accordingly, a tax may be defined as a compulsory monetary payment imposed by the state under the law on taxpayers according to their taxable capacity, without any direct consideration, for the purpose of financing public expenditures and achieving the state's economic and social objectives.

Key words : Tax - System - Assessment

تمهيد:

تعد الضريبة من المصادر المهمة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة فضلاً عن كونها أداة فاعلة لتحقيق العديد من الأحداث الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في مختلف دول العالم ، فهي أحد مصادر الإيرادات العامة للدولة ، وعلى هذا الأساس لابد من العمل على ايجاد السبل الناجحة لتطوير النظام الضريبي القائم بما ينسجم مع متطلبات تنمية اقتصاد السوق وخلق نظام ضريبي يمكن أن يساعد في عمل الاقتصاد بفاعلية تامة وتسهيله وتخليصه من التعقيدات والإجراءات التي لا داعي لها بفاعلية وملائمة لخصوصية الوضع الاقتصادي والاجتماعي للبلد وقادرة على رفع مصادر الدخل العامة ومعالجة

جوانب القصور في التشريعات للضريبة المعمول بها ، وتقليل التهرب الضريبي والوصول به إلى أدنى المستويات، وتوسيع القاعدة الضريبية وإزالة مظاهر الازدواج الضريبي التي قد تنشأ بسبب تعدد القوانين ، فضلاً عن تحديث الإدارة الضريبية باعتبارها الجهة التي يوكل إليها وضع السياسة الضريبية موضع التطبيق العملي يساهم في تحقيق أهداف الدولة التي تسعى إليها خلال هذه المرحلة، ويمثل هذا التحديث ضرورة حتمية وذلك كون الإيرادات غير النفطية في العراق لا تشكل سوى 10% من مجموع موازنة الدولة وأن أكثر من 90% من الموازنة هي إيرادات نفطية ، وهذا يستوجب إعادة النظر في سياسات إدارة الضرائب وتحديثها بما يساهم في زيادة الإيرادات ويخدم تمويل الموازنة العامة للدولة ، ومن ضمن هذه الإصلاحات هو الأخذ بنظام الضرائب الموحد حيث يتم دمج ضريبة الدخل مع ضريبة العقار وضريبة العرصات التسهيل وتبسيط الإجراءات بشكل يتناسب مع الفكر الحديث بدون التأثير على العدالة الضريبية والاجتماعية ، ويقصد بالضريبة الموحدة هي فرض ضريبة موحدة على دخل المكلف من جميع مصادره وتمثل فريضة مالية تتخذ من الدخل الصافي للمصادر كافة مهما تحددت واختلفت وعاءً موحداً لها وفي ظل هذا النظام تعامل الدخل معاملة واحدة دون تمييز بينها. وهذا الأسلوب يعد أكثر ملائمة لكل من المكلف والسلطة المالية (الهيئة العامة للضرائب) حيث يقدم المكلف إقراراً واحداً لجهة واحدة بدلاً من إقرارات متعددة لجهات مختلفة لكل نوع من أنواع الدخل مما يبسر على الإدارات الضريبية ويمكن من تطبيق إجراءات موحدة للربط والتحصيل والطعن مرة واحدة ، فضلاً عن توفير في الكلفة والجهد والوقت للهيئة العامة للضرائب وأيضاً المكلف من دمج الإدارات الضريبية المختلفة في إدارة واحدة تحكمها قوانين ونظم وإجراءات موحدة إن الأخذ بهذا النظام الموحد يؤدي إلى إعطاء صورة واضحة عن إجمالي دخل المكلف وحالته المالية وأعبائه العائلية والأمر الذي يسمح بمنحه الإعفاءات والتنازلات وتطبيق الأسعار التصاعدية التي تتلاءم مع الحالات الاجتماعية للمكلفين ، ولأهمية هذا المورد المالي للدولة يتطلب الأمر تبني استراتيجيات جيدة لإصلاح النظام الضريبي العراقي ومراجعة الهيكل الضريبي.

أولاً أهمية البحث :
تعد الضريبة أداة من أدوات الاقتصاد لتحقيق الرفاهية الاجتماعية ولا تعد أداة تمويل فقط وهذا يتطلب أحداث إصلاح في النظام الضريبي ، وتكمن أهمية البحث بما يأتي:-

1- تطبيق نظام الضريب الموحدة يمثل خطوة من خطوات الإصلاح الضريبي.

2- تطبيق الضريبة الموحدة بالعمل على تحسين عمليات التحصيل والجباية وتأمين مستوى أفضل في العدالة الضريبية

3- نظام الضريبة الموحدة يوسع من قاعدة المكلفين ويزيد الإيرادات الضريبية التي تساهم في رفع الموازنة العامة للدولة

4- العمل بنظام الضريبة الموحدة يسهل إجراءات التحاسب الضريبي من خلال احتساب إقرارات المكلفين المقدمة من قبلهم والتي توضح فيها مقدار مدخلاتهم مدة واحدة مما يحقق الثقة بين المكلفين والسلطة المالية (الهيئة العامة للضرائب)

هـ. يعد العمل بنظام الضريبة الموحدة أنه أكثر فاعلية ويسمح بتطبيق المعدلات التصاعدية وتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي.

البحث

مشكلة

تكمّن مشكلة البحث في أن النظام الضريبي المطبق حالياً في العراق يتصف بكثرة القوانين وتنوع الضوابط وتنوع وتعدد الضرائب المفروضة بموجبها وتعدد الجهات المسؤولة عن إدارتها وتحصيلها مما يساعد على التهرب الضريبي واحتمالية الازدواج الضريبي ، إذ أن الهيكل الضريبي غير مرّن ولا يستجيب إلى احتياجات النمو والتغير في هيكل النشاط الاقتصادي

أهداف

- 1- التعرف على طبيعة الضريبة الموحدة وامكانية تطبيقها في العراق ومعالجة الثغرات الموجودة في النظام الحالي، من خلال تحديث النظام الضريبي وتوحيده في إطار قانوني ذي أثر في المساهمة في زيادة الحصيلة الضريبية باستخدام الضريبة الموحدة.
- 2- وضع إطار مقترح لآلية التحاسب الضريبي على وفق الضريبة الموحدة
- 3- العمل على تحسين عملية التحاسب الضريبي وتقليل الوقت والجهد والتكاليف في عملية التحصيل الضريبي.

البحث

فرضيات

:

ثالثاً

تتمثل فرضيات البحث بالآتي:
الفرضية الأولى: يؤدي نظام الضريبة الموحدة إلى تطبيق التصاعد الضريبي إلى أساس تدرج السعر بالزيادة مع زيادة الدخل الخاضع للضريبة

الفرضية الثانية: يؤدي نظام الضريبة الموحدة إلى تقليل الوقت والجهد والكلفة بالنسبة إلى كل من السلطة المالية والمكلف

الفرضية الثالثة: يؤدي تطبيق نظام الضريبة الموحدة إلى زيادة الوعي لدى المكلفين ويساهم إيجابياً في تحقيق الثقة لديهم والحد من التهرب الضريبي

البحث:

حدود

رابعاً:

تتمثل حدود البحث باختيار الهيئة العامة للضرائب وبعض فروعها في بغداد) لتطبيق البحث إذ وضع نموذج مقترح للتطبيق الضريبة الموحدة وكذلك تم أخذ أداء العاملين في الإدارة الضريبية وكذلك المكلفين بالضريبة بواسطة استمارة صممت لاستطلاع آراء المجيبين وإجراء عدد من المقابلات الشخصية مع ذوي الخبرة والاختصاص حول الإطار المقترح للضريبة الموحدة.

الضريبة الموحدة وأهميتها في الإصلاح الضريبي

تعد الضريبة مورداً هاماً لتمويل نفقات الدولة خاصة في الفترات الأخيرة بعد الاعتماد على الإيرادات البترولية أصبح من الضروري أن يتفاعل النظام الضريبي مع متطلبات السوق الحر والعولمة الاقتصادية خاصة أن موارد النفط لم تعد تتسم بالاستقرار ، والموارد الكمركية التي هي أيضاً تتسم بتراجع في نسبها مع حلول اقتصاد السوق بغية تشجيع الاستثمار ، لذا لا بد من التحكم الأمثل في الضريبة

حيث تعتبر الأساس الذي تركز عليه البلدان المصنعة في تحقيق وتوجيه برامجها الإنمائية ، إذ يمكن اعتبار هذا النوع من الجباية الأداة الناجمة في يد الدولة لاحتواء بعض الظواهر الاقتصادية ، ولتشجيع بعض النشاطات أو الحد من البعض الآخر، يجب الاهتمام بهذا المورد ولا بد من العمل على إيجاد السبل الناجمة لإصلاح وتطوير النظام الضريبي وتيسير إجراءات التحاسب والربط والتحصيل، والتقليل قدر الإمكان من التهرب الضريبي ، حيث تناول هذا البحث جانبين هما:

الجانب الأول: الإطار النظري للنظام الضريبي.

الجانب الثاني : الضريبة الموحدة ودورها في إصلاح النظام الضريبي.

الإطار النظري للنظام الضريبي:

مفهوم الضريبة: تمثل الضرائب في العصر الحديث أهم مصادر الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة بصفة أساسية لمواجهة نفقاتها العامة ، فالدولة تتمتع بسلطة سيادية في تدبير الأموال اللازمة للإنفاق على الخدمات العامة التي

فالضريبة هي أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل الحصول على الخدمات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية التي تمنحها الدولة لأبناء شعبها. وتطور دور الضريبة تبعاً للمذاهب الاقتصادية السائدة والفكر المالي المسيطر وكان دورها في البداية حيادياً يتمثل في تمويل خزينة الدولة ثم تطور إلى استخدامها لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية حيث وحدثت الضرائب لأثرها على العدالة الاجتماعية والاستقرار الاقتصادي وكحد لتمويل التنمية وأساس لدعم اتجاهات الدولة التي نراها ضرورية. (1) ، تعد الضريبة إحدى الوسائل المالية الهامة التي تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي وجهة معينة والفلسفة الاقتصادية القائمة. نتيجة لتطور مفهوم الضريبة فقد تعددت التعريفات التي أوردها الفقهاء في جميع الأدبيات بشأنها وأن جوهر هذه التعريفات يكاد يكون واحداً رغم تعدد الأهداف الضريبية في الأنظمة المختلفة فينظر إلى الضريبة على أنها اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر دون مقابل خاص يحقق دافعها بهدف تحقيق غرض عام. وينظر لها البعض على أنها اقتطاع مالي إجباري غير عقابي تحده الدولة ويلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين للدولة بصفة نهائية ومن دون مقابل خاص مباشر وذلك لتمكين الدولة من القيام بوظائفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (2) وبذلك تكون الضريبة عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم بنفع خاص مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تستهدف الخدمات العامة.

مفهوم **النظام** **الضريبي:**
يختلف دور الضريبة من بلد إلى آخر ويختلف في البلد الواحد من وقت إلى آخر كنتيجة طبيعية لاختلاف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي ينشأ في ظلها النظام الضريبي ، تقوم كل دولة باختيار النظام الضريبي الذي يلائم ظروفها فبعض الدول تقوم بتطبيق نظام الضرائب النوعية حيث تفرض ضريبة مستقلة على كل نوع من أنواع الدخل ، في حين تطبق دول أخرى نظام الضريبة الموحدة الذي يستوعب وعائها كافة الدخل لكل مكلف مهما تنوعت مصادرها سواء كان عملاً أو رأس مال أو مصدرة مختلف بين العمل ورأس المال معاً. ويرى البعض أن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق. فالمفهوم الواسع للنظام الضريبي هو مجموعة العناصر الأيدولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤيد تركيبها (Supposition) إلى كيان أو (وجود) ضريبي معين. ذلك الكيان الذي يختلف ملامحه في مجتمع متقدم اقتصادياً من ملاحظة في مجتمع تام ، ويقوم النظام الضريبي في مفهومه الواسع على ركنين هما الهدف والوسيلة (3). أما المفهوم الضيق: فهو يعني : مجموعة القواعد القانونية والفنية التي يمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل. المفهوم الضيق للنظام الضريبي يسمى بالهيكل الضريبي أي يعبر عن وسيلة تحقيق أهداف النظام الضريبي (4)

كل نظام ضريبي يقوم على ثلاث ركائز رئيسية هي:-

1- السياسة
تمثل السياسة الضريبية بأنها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لأحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة ، وتجنب الآثار غير المرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع (5). والسياسة الضريبية هي البرامج المستخدمة من قبل الدولة في إطار السياسة المالية والتي تمثل مجموعة أو حزمة من القرارات والإجراءات سواء كانت فقهية أو تشريعية أو إدارية ، تستخدمها الدولة بغية تحقيق الأهداف المرجوة مالية كانت أو اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية تسعى الدولة لتحقيقها من خلالها (6).

2- التشريع
تعد الصياغة التشريعية المثلى ركناً أساسياً في الإصلاح الضريبي، ومن متطلبات السياسة الضريبية

الجديدة هي أن تكون صياغة القانون الضريبي بالشكل الذي يؤمن الانسجام بحيث تكون هذه التعريفات والمصطلحات والتعابير موحدة في قانون الضريبة وتظهر في أيسر صورة ممكنة. يعرف التشريع الضريبي بوجه عام بأنه مجموعة القواعد القانونية التي تحدد ماهية النظام الضريبي في دولة معينة في وقت محدد(7).

ومراجعة نظام الضريبة الدخل العراقي وتحديد وتشخيص المشاكل التي يعاني منها هذا النظام وتقييم البدائل ثم اللجوء إلى الخيارات في الإصلاح وبعد التشخيص للنظام القوانين والتشريعات المتعلقة بالعمل الضريبي سواء بإجراء التحاسب الضريبي وجباية الضرائب المقدرة يمثل مؤشراً مباشراً على النظام الضريبي عموماً ونظام المعلومات الضريبي مفهوماً(8).

3- الإدارة
أن الشرط الأساس المسبق للإصلاح الضريبي هو أن يكون هناك إصلاحاً لإدارة الضريبة مرتبط بتبسيط أنظمة الضرائب لضمان إمكانية تطبيقها بفاعلية وعلى النمو الذي يقلل من حالات عدم المطاوعة في الدول

وعموماً فإن الإدارة الضريبية في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء تواجه تحدياً يتمثل بتحديث الإدارة الضريبية في ظل اقتصاد مالي يتسم بتزايد عولمته وتزايد تعقد قطاعاته فضلاً عن تعقد وسائل الأفعال أجهزة الكمبيوتر(9).

وعلى الإدارة الضريبية أن تطبق القانون بشكل يرقى بالعمل الضريبي بالاعتماد على إدارة ضريبة كفوءة وقادرة على فهم نصوص القانون ، وهو ما يستوجب تنظيم دورات تدريبية لموظفي السلطة المالية تسبق صدور القانون الجديد وتلحقه ، تسعى إلى الوقوف على مبادئ القانون وشرح نصوصه وتوحيد وجهات النظر حول المسائل غير الواضحة لتوحيد القرارات حولها ويجب أن يكون التدريب أكثر تركيزاً على الملاكات القيادية التي تختص في صنع واتخاذ القرارات الإدارية.

الضريبة الموحدة ودورها في اصلاح النظام الضريبي: مفهوم

وفقاً لهذا النظام فإن دخل المكلف الذي حصل عليه خلال السنة يجمعه في وعاء واحد بصرف النظر عن مصادره ، سواء كان ناجماً عن أرباح تجارية أو صناعية أو فوائد ودخل عقاري تفرض عليه ضريبة دخل واحدة(10).

وتعد الضريبة الموحدة اخضاع الدخل الكلي للمكلف بصرف النظر عن مصادره وتعدد مجالات نشاطه الضريبة واحدة على أن يكون سعر الضريبة موحد لأنواع الدخل كأنه كما أن إجراءات تقدير الضريبة وفرضها واحدة(11).

لا بد من التفرقة بين الضريبة الموحدة والضريبة الوحيدة التي يقصد بها فرض ضريبة واحدة رئيسية وإلى جانبها بعض الضرائب قليلة العدد ضئيلة الأهمية أو ضريبة واحدة لا تفرض سواها وتعرض بسعر نسبي واحد(12).

خصائص الضريبة

1- **ضريبة مباشرة:** يتحملها المكلف الذي تفرض عليه ولا يستطيع تحمل عبئها للآخرين.

2- **ضريبة شخصية عينية:** تسري على الدخل الذي يحصل عليه المكلف وتراعي الظروف الخاصة بالمكلف من ناحية فهم التكاليف اللازمة للحصول على الإيراد أو خصم جزء من الإيراد الخاضع للضريبة و إعفاء الشخص والاعباء العائلية له حسب القانون والتعليمات البطريق وآخرون(13).

3- **ذات أسعار تصاعدية:** عند تطبيق الضريبة الموحدة يمكن استخدام الأسعار التصاعدية بشكل يفوق السعر النسبي المعمول به حالياً مما يحقق العدالة بين المكلفين.

4- **ضريبة سنوية تفرض على الدخل:** ولقد نص المشرع العراقي على ذلك صراحة في أكثر من موضع في قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

5- **تتميز بمبدأ التبعية السياسية:** حيث تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين عادة في العراق، بصرف النظر عن جنسياتهم وذلك على كافة دخولهم المحققة في العراق.

6- أحكام الرقابة على المكلفين: وتقليل التهرب الضريبي نظراً لوضوحه وسهولة إجراءاته من جهة وكذلك قيام الممول بتقديم إقرار واحد يضم كل إيراداته من مصادرها المختلفة مما يجعل الجهاز الضريبي أكثر قدرة في الحكم على صحة وسلامة وأمانة الأفراد، وأن من شأن ذلك يقلل من فرص التهرب الضريبي لأن الدخل الناتج من أحد المصادر قد يلقي الضوء على حقيقة الدخل المستحصل من مصدر آخر (14).

مزايا الضرائب
مزايا الموحدة
مزايا الضريبة

1- تحقيق العدالة
أن فرض هذه الضريبة يراعي الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف عند تحديد مقدار الضريبة وأنها سوف تشمل جميع مصادر الدخل.

2- اليقين
تمنح الضرائب الموحدة لدافعيها القدرة على معرفة مبلغ الضريبة ودفعها مرة واحدة ويبقى مستديماً طوال السنة من حيث ملاحقة الأداة الضريبية

3- تحقيق العدالة
أن هذا النوع من الضرائب يسمح بتطبيق المعدلات التصاعدية للضريبة الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بين فئات المجتمع في توزيع الأعباء العامة (15).

4- قاعدة الاقتصاد في التحصيل
تعد الضريبة الموحدة أكثر اقتصاداً في نفقات جبايتها وذلك بسبب طبيعة نظام الضريبة الموحدة وما تنسم به من بساطة وسهولة ، تتم عملية جبايتها من قبل مؤسسة واحدة ومن قبل إدارة كفوءة فهو لا يستلزم وجود هيئات وإدارات ضريبية متعددة.

5- من حيث معرفة مقدار العبء الضريبي للمكلف:
حيث تعد هذه الميزة من الأمور الحسنة التي تساعد المكلف على معرفة الأعباء الضريبية التي تفرض عليه ومواعيد تسديدها (16).

عيوب الضريبة الموحدة:
عند تطبيق الضريبة الموحدة تواجهنا عدة عيوب ويمكننا التغلب عليها وإيجاد الحلول المناسبة وتتمثل بالآتي:

1- يتطلب تطبيق الضريبة الموحدة درجة عالية من الوعي الضريبي لدى المكلفين ودرجة مناسبة من الثقافة والتعليم تمكن المكلف من تعميم اقراره الضريبي بصورة شاملة وصحيحة كما ويتطلب أيضاً جهازاً ضريبياً على درجة من الكفاءة الفنية والإدارية، ويمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق زيادة الوعي الضريبي من خلال وسائل الإعلام والمؤتمرات والندوات الضريبية وغيرها (17).

2- إن نظام الضريبة الموحدة ذات الاقرار الواحد يعطي فرصة أكبر للتهرب الضريبي وأن نجاح المكلف في التهرب من دفع هذه الضريبة يعني تهربه من دفع أية ضريبة على كافة أنواع دخله ويمكن التغلب على هذا العيب إذا وضع المشرع الضريبي جزءاً رادعاً في مواد من القانون الحالة التهرب من الضريبة من أجل تقليل فرص التهرب

متطلبات تطبيق الضريبة الموحدة:
على الرغم من كل المزايا التي تتمتع بها الضريبة الموحدة فإن نجاح تطبيقها كما يقول الخطيب يتوقف على (18)

1- وجود جهاز ضريبي أكثر كفاءة من الجهاز الذي يتطلبه النظام الأول (نظام الضريبة النوعية ، أي يتطلب جهازاً إدارياً كفءاً ومتطوراً من حيث الكوادر العاملة ومن حيث الامكانيات المادية المتوفرة مثل أجهزة الحاسوب والبيانات والدراسات والاستعلامات.

2- ارتفاع الوعي الضريبي لدى المكلفين من حيث تعاونهم مع الإدارة المالية لإنجاز الاجراءات الضريبية المتنوعة مثل تحديد القدرة التكاليفية للفرد ومعرفة طبيعة نشاطه ومردوداته.

3- وجود تشريع ضريبي واضح ومتناسق مع غيره من التشريعات وتعادل وتكامل مع الدوائر المالية

- وباقى الأجهزة الحكومية.
- 4- الانتهاء من التراكمات القائمة حالياً والناجمة عن التأخير في إجراءات الفحص والربط.
- 5- توعية المكلفين بنظام الضريبة الموحدة الذي يقوم على امساك المكلف دفاتر وحسابات منتظمة تضم أوجه نشاطه المختلفة.
- 6- بحاجة إلى تعاون مستمر بين الدوائر المالية وسائر أجهزة الحكومة المعرفة الوضع الحقيقي للمكلفين.
- أهمية الإصلاح في العمل الضريبي:**
- 1- إنَّ أية محاولة لإصلاح النظام الضريبي في أي بلد أن تطلق من إصلاح التشريعات الضريبية التي تمثل الأساس القانوني لفرض وتعديل وجباية أية ضريبة ، فالعيوب التي تصيب نصوص القوانين الضريبية تكون مدعاة لتأويلات وتفسيرات مختلفة تؤدي إلى كثرة النزاعات وبالنتيجة زيادة حالات التهرب الضريبي من قبل المكلفين.
- 2- **دواعي عملية الإصلاح الضريبي:**
- غالباً ما يكون الإصلاح الضريبي عملية حساسة وصعبة ولأن المكاسب الناجمة من الإصلاح الشامل وتظهر عادة إلا في المدى المتوسط أو الطويل ، وهذه الدواعي هي (19):
- أ- ضعف الجهد الضريبي واختلال الجهاز المالي.
- ب- اختلال الهيكل الضريبي.
- ج- المعالجة غير الكافية لقضية العدالة.
- 3- **مجالات الإصلاح الضريبي:** وتتم من خلال طرق متعددة نتناول أهمها كالاتي (20):
- أ- توسيع الوعاء الضريبي:
- الضرائب على السلع والخدمات.
- الضرائب على الدخل والثروة.
- ب- ترشيد معدل الضريبة.
- ج- الاتساق بين الأدوات الضريبية.
- د- تحسين أداء الجهاز الإداري.
- 4- **إجراءات صندوق النقد الدولي في إصلاح الإدارة الضريبية ، وهذه الإجراءات هي (21):**
- أ- الحزم في تنفيذ الإجراءات الضريبية.
- ب- تحدد وتسجيل دافعي الضرائب الجدد باستخدام أحدث الأجهزة ونظم المعلومات.
- ج- تكثيف الجهود لجمع الضرائب.
- د- سد الثغرات في التشريع الضريبي.
- هـ - الاهتمام بجمع المتأخرات الضريبية.
- المشاكل التي تعيق عملية الإصلاح الضريبي:**
- أولاً: المشاكل التشريعية وتتلخص فيما يأتي:**
- 1- عدم مواكبة التشريعات والقوانين الضريبية للتغيرات في النواحي الاقتصادية والمالية والتطورات التقنية الحاصلة في شتى القطاعات.
- 2- ارتفاع أسعار الضرائب وهذا الارتفاع غير مشجع للاستثمار ويؤدي إلى التشجيع على التهرب الضريبي.
- 3- انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي.
- 4- ثبات الحد الأدنى للمعيشة.
- 5- قرارات الدمج والتصفية لكثير من الشركات ترتب عليها العديد من المشاكل والصعوبات المتمثلة في تأخر إعداد ميزانيات التقييم مما يسبب في عجز الإدارة عن استكمال إجراءات الربط والحيادية.
- ثانياً: المشاكل الإدارية وتتمثل بأداتي:**
- أ- ضعف الإمكانيات المادية والمتمثلة بالكوادر الإدارية الموجودة في الإدارة الضريبية.
- 2- عدم وجود إدارات أو أقسام أو وحدات للعلاقات العامة في هيئة الضرائب لتقوم بتوضيح الدور الذي

تقوم به الضرائب في جباية المال العام وذلك عن طريق الإعلام والصحافة والإذاعة.
3- قلة الاهتمام بالبيانات والمعلومات الضريبية.

4- قلة عدد العاملين من أصحاب الكفاءات والمؤهلين تأهيلاً جيداً.

5- عدم معاقبة المخالفين للتشريعات الضريبية.

6- تأخر إعداد الحسابات الختامية ومن ثم تأخر تقديم الاقرارات الضريبية للهيئة العامة للضرائب.

ثالثاً : المشاكل والصعوبات الفنية:

أن جميع هذه المشاكل تتعلق بالأمور الفنية والمهنية الخاصة بالعمل الضريبي في الهيئة العامة للضرائب (وقد نصت المادة الثامنة والعشرين من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢) : (على دوائر الدولة الرسمية أو المؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط وموظفيها أن يقدموا إلى السلطة المالية - ويطلب منها البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام القانون) أعطتها حق الاطلاع.

ب - الطرائق غير المباشرة: هناك طريقتين يمكن أن تلجأ إليها الإدارة الضريبية في تقدير الوعاء الضريبي فيما يخص المكلف وهما:

- طريقة المظاهر الخارجية: وبموجب هذه الطريقة تفرض الضريبة على أساس علامات خارجية أي تعتمد قرائن ومظاهر متعددة تحيط بالمكلف وتعتمد عليها في تقدير دخله ومن ثم أرباحه الخاضعة للضريبة(22) فبعض الدول تقوم بالمسح الضريبي لمعرفة نشاط كل فرد ومصادر دخله أي أنه من خلال المظاهر الخارجية المحيطة بالمكلف يمكن الاستدلال على درجة مسار المكلف، وعلى هذا الأساس يجري تقدير وفرض الضريبة وتعتمد الإدارة الضريبية في تقدير دخل المكلف أو ثروته على أساس القيمة الايجابية لمنزلة أو عدد الآلات التي يقوم بتشغيلها في العملية الانتاجية أو استخدام المكلف طريقة المظاهر الخارجية وبموجب هذه الطريقة تفرض الضريبة على أساس علامات خارجية أي تعتمد قرائن ومظاهر عدة تحيط بالمكلف وتعتمد عليها في تقدير دخله ومن ثم أرباحه الخاضعة للضريبة(23) فبعض الدول تقوم بالمسح الضريبي لمعرفة نشاط كل فرد ومصادر دخله أي أنه من خلال المظاهر الخارجية المحيطة بالمكلف يمكن الاستدلال على درجة مسار المكلف، وعلى هذا الأساس يجري تقدير وفرض الضريبة وتعتمد الإدارة الضريبية في تقدير دخل المكلف أو ثروته على أساس القيمة الإيجابية لمنزلة أو عدد الآلات التي يقوم بتشغيلها في العملية الانتاجية أو استخدام المكلف السيارة أو أكثر ونوعية هذه السيارات وقيمتها وهذا يعني أن المظاهر الخارجية لا تعطي صورة واضحة ودقيقة لظروف المكلف وابعائه المالية.

غير أن فؤاد ابراهيم(24) ، يؤكد بأن لهذه الطريقة مزايا كثيرة إذ أنها تتميز ببساطتها وسهولتها فيما يخص موظفي السلطة المالية إذ أنها لا تتطلب جهداً كبيراً.

- طريقة التقدير الجغرافي:

وهذه الطريقة تبني فرائضها على الدخل نفسه أي بتحديد الوعاء على القرائن مثل الاعتماد على المظاهر الخارجية لمحل المكلف كالقيمة الإيجارية ونوع النشاط الذي يمارسه المكلف أو معدل انتاج الوحدة القياسية أو أي قرينة أخرى. وقد يكون الجراف قانونياً إذا كان القانون هو الذي ينص على القرينة أو يكون جراف القاضي بالاتفاق بين الإدارة المالية والمكلف بالضريبة.

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والايضاح وتلجأ إليها الدول لتبسيطاً لمهمة الإدارة في إجراء التقدير أو مراعاة الجانب المكلفين بالضريبة(25).

التهرب الضريبي:

يعد التهرب الضريبي أحد المخاطر الضريبية التي ينبغي معالجتها والحد من هذه الظاهرة ، ولقد تعددت التعاريف التي بينت وأوضحت معنى التهرب الضريبي ومن بين هذه التعاريف هو تخلص المكلف من دفع الضريبة المترتبة عليه بأية وسيلة من الوسائل المشروعة أو غير المشروعة(26).

و يعرف التهرب الضريبي: أنه اللجوء إلى الغش والاحتتيال للتخلص من الضريبة أو التقليل من مبلغها ويجري ذلك أما بمحاولة المكلف انكار وجود المادة الخاضعة للضريبة أو يتم من خلال الافصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء الضريبي(27).

- أسباب** **التهرب** **الضريبي**
- ترجع أسباب التهرب الضريبي إلى رغبة الأفراد (المكلفين بدفع الضريبة أو عدم دفعها لأسباب متعددة وقد تناولها الدكتور جهاد سعيد الخصاونة ومن أهمها الآتي:
- 1- الأسباب التنظيمية الفنية للتهرب:** وهذه تكون من خلال أن الضريبة لا تتم إلا بتقديم تصريح من قبل المنشأة التجارية أو الصناعية أو غيرها، فعدم وجود برنامج مراقبة (نظام) فني دقيق يتابع الأفراد والشركات وكيفية احتساب الضريبة الحقيقية عليهم تؤدي دوراً هاماً ، ومن هنا ظهرت طريقة التهرب بين الضريبة الجمركية من خلال اخفاء الورقة الخاصة بالبضائع وإظهار ورقة مزورة غيرها تحمل قيمة أقل من الأصلية.
 - 2- الأسباب السياسية من التهرب الضريبي:** تؤدي السياسة التي تتبعها الدولة دوراً هاماً في التهرب من الضريبة فإذا انفتحت الدولة حصيلة الضرائب التي تجبها في وجوه ناقصة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي تقل حالات التهرب الضريبي ، أما إذا حصل العكس من ذلك أي أن الدولة تنفق حصيلة الجباية في وجوه لا تعود بالنفع للأفراد فإن ذلك يؤدي إلى تهربهم من دفع الضرائب.
 - 3- الأسباب الاقتصادية:** الوضع الاقتصادي العام ومتوسط دخل الفرد ومستوى معيشة يفرض دوراً في الالتزام بالضريبة فالوضع الاقتصادي الجيد وارتفاع متوسط دخل الفرد يؤدي إلى عدم التهرب الضريبي والعكس صحيح.
 - 4- الأسباب الجزائية:** يساعد نوع الجزاء الذي تفرضه الدولة على المتهرب من القرائن على التقليل من التهرب الضريبي وعادة ما يوازن المكلف بين مبلغ الضريبة وبين الجزاء الذي سيتعرض له إذا ما تهرب من دفع الضريبة.
 - 5- ارتفاع العبء الضريبي:** إن ارتفاع العبء الضريبي على المواطنين ارتفاعاً كبيراً يؤدي إلى ارهاقهم بالضرائب، وشعورهم بانعدام المساواة والعدالة الاجتماعية وهذا يؤدي بدوره إلى تهربهم من دفع الضريبة المستحقة عليهم⁽²⁹⁾.
 - 6- عدم الوعي:** عدم وعي الناس والمكلفين بالعائد الذي تؤديه مجموع الضرائب المجباة وجعلهم بالفوائد العامة التي تقوم بها أموال الضريبة في الدولة⁽³⁰⁾.
 - 7- أسباب أخرى:** هناك أسباب أخرى مثل ارتفاع معدل الضريبة وغموض وعدم عدالة مع فقدان المرونة في تطبيق النظام الضريبي والتي تؤدي إلى التهرب الضريبي خصوصاً في الأرباح الناجمة من جهد شخصي
- الاستنتاجات:**
- في ضوء ما تمت دراسته في الجانب النظري في ختام هذا البحث فقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات ومن أهمها الآتي:
- 1- الضريبة الموحدة:** هو تجميع مدخلات المكلف في وعاء واحد وضمن قانون موحد وإخضاعه إلى التحاسب الضريبي مرة واحدة وفي مكان واحد وتوحيد السماحات بين القوانين المطبقة على فرض الضرائب المباشرة ، كما أن تطبيقها يساعد على تحقيق العدالة الضريبية من حيث تحديد مقدار الضريبة المفروضة.
 - 2- اعتماد الضريبة الموحدة:** يحقق اعتماد الضريبة الموحدة من قبل السلطة المالية في العراق التنسيق الكامل في التطبيق بين جميع أنواع الضرائب، فضلاً عن تحقيق العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.
 - 3- تطبيق الضريبة الموحدة:** يعد تطبيق الضريبة الموحدة من الإصلاحات الإدارية التي تحسن وتقوي الهيكل الضريبي وتساهم في خلق ثقة متبادلة مع المكلفين وزيادة الالتزام الطوعي من قبلهم نتيجة ارتفاع الوعي الضريبي وهذا يؤدي إلى زيادة التعاون بين السلطة المالية الهيئة العامة للضرائب والمكلفين.
 - 4- ماهية النظام المعمول به حالياً:** ان نظام الضريبة المعمول به حالياً في الهيئة العامة للضرائب غير مرن ولا يستجيب لاحتياجات النمو والتغير في الهيكل الاقتصادي كزيادة الإيرادات تبعاً للزيادة الحصلة في الانتاج المحلي الاجمالي ، فضلاً عن التمسك بالإجراءات الروتينية التي لا تواكب التطورات الاقتصادية والتكنولوجية كما هو معمول به في بعض الدول.

5- **قلة الملاكات:** قلة وجود ملاكات علمية وعملية تساهم في إنشاء برامج متطورة وتكوين قواعد بيانات تساهم بتوفير المعلومات الكافية للاستفادة منها في عمل الهيئة العامة للضراب.
6- **الإجراءات المتبعة في التحاسب:** إن الإجراءات المتبعة في التحاسب الضريبي وفق القوانين المتعددة في الضريبة سببت التعقيد في الإجراءات الضريبية والوقت والكلفة المتفكة وتعدد جهات المراجعة مما يشجع على الفساد المالي والإداري.

التوصيات:

- من خلال الاستنتاجات يمكن اقتراح التوصيات الآتية:
- 1- ضرورة تجميع كافة قوانين ضريبة الدخل بقانون واحد على أن يراعي عند الجمع الدقة في الصياغة وأن تكون هذه النصوص واضحة ليس فيها أي ليس أو غموض ليسهل إجراءات تطبيقها.
 - 2- ضرورة الانتقال من الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة وهو من الإصلاحات الضريبية ، إذ يتم تقسيم الضرائب إلى نوعين، الأولى الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والثانية الضريبة على الشركات.
 - 3- على الهيئة العامة للضرائب تطبيق استمارة نظام الضريبة الموحدة المقترحة في هذا البحث إذ أنها تحقق المرونة في الهيكل الضريبي على وفق الاحتياجات. الروتينية. الروتينية. الروتينية.
 - أ- في الهيكل الضريبي على وفق الاحتياجات. الروتينية. الروتينية. الروتينية.
 - ب- - - - -
 - ج- سهولة الوصول إلى المعلومات واسترجاعها وتحديثها.
 - د- تقليل الازدواجية في العمل الضريبي.
 - هـ- التخلص من مشكلة تشابه الأسماء المكلفين من خلال استخدام الرقم التعريفي الإلكتروني.
 - 4- اتباع نظام الضريبة الموحدة يساهم في القضاء على مظاهر الفساد الإداري وسوء استقلال أموال الدولة وترشيد وضبط الانفاق العام وممارسة الرقابة الفعالة عليه.
 - 5- من الضروري إعداد ملاكات إدارية كفوءة في مجال العمل الضريبي وتطويرهم باستمرار من خلال التدريب وإدخالهم في دورات تدريبية وتنقيفية لتحسين عملهم الضريبي وأسلوب تعاملهم مع المكلفين وفقاً لمعايير جودة الأداء.
 - 6- من الضروري تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال استخدام وسائل الإعلام المرئية وكذلك من خلال المؤسسات التربوية والتعليمية بأهمية الضريبة والتعاون مع السلطة المالية وعمل إصدار نشرات ودليل بالضرائب وأسلوب التحاسب وأهمية العمل الضريبي على وفق نظام الضريبة الموحدة.
 - 7- مشاركة الاساتذة الجامعيين من ذوي الاختصاص والنفقات المهنية والمسؤولية في اتحاد الغرف التجارية والصناعية في مناقشة القانون الضريبي الموحد قبل الإقرار به

الخاتمة:

و في ختام هذا البحث البسيط يتبين لي أن المصادر كافة مهما تحددت واختلفت لها وعاءً موحداً وفي ظل هذا النظام تعامل الدخول معاملة واحدة دون تمييز بينها وهذا الأسلوب يعد أكثر ملائمة لكل من المكلف والسلطة المالية (الهيئة العامة للضرائب) حيث يقدم المكلف إقراراً واحداً لجهة واحدة بدلاً من إقرارات متعددة لجهات مختلفة لكل نوع من أنواع الدخول مما ييسر على الإدارات الضريبية ويمكن من تطبيق إجراءات موحدة للربط والتحصيل والطعن مرة واحدة ، فضلاً عن توفير في الكلفة والجهد والوقت للهيئة العامة للضرائب وأيضاً المكلف من دمج الإدارات الضريبية المختلفة في إدارة واحدة تحكمها قوانين ونظم وإجراءات موحدة إن الأخذ بهذا النظام الموحد يؤدي إلى إعطاء صورة واضحة عن إجمالي دخل المكلف وحالته المالية وأعبائه العائلية والأمر الذي يسمح بمنحه الإعفاءات والتتزيلات وتطبيق الأسعار التصاعدية التي تتلاءم مع الحالات الاجتماعية للمكلفين ، ولأهمية هذا المورد المالي للدولة يتطلب الأمر تبني استراتيجيات جيدة لإصلاح النظام الضريبي العراقي ومراجعة الهيكل الضريبي.

المصادر:

- 1- تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي في العراق ، عبد الله محمود أمين ، 1997م. ص1 ، تقويم فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة من 1980م - 2005م ، أحمد محسن إبراهيم ، ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد - السليمانية - العراق ، 2005م ، ص3.
- 2 - النظم الضريبية ، يونس أحمد البطريق ، الدار الجامعية - الاسكندرية - مصر ، ٢٠٠٥ ، ص9.
- 3 - النظم الضريبية ، يونس أحمد البطريق ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠٠٥ ، ص5.
- 4- النظام الضريبي وأهداف المجتمع ، سعيد عبد العزيز عثمان ، دار النشر للثقافة ، مصر ، الاسكندرية ، ٢٠٠٨. ص164.
- 5- أصول التدقيق والرقابة المالية ، عبد الرزاق محمد عثمان ، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، عمان ، 200م ، ص13.
- 6- أصول التدقيق والرقابة المالية ، عبد الرزاق محمد عثمان ، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، عمان ، 200م ، ص13.
- 7- البطاقة الضريبية وإجراءات الحصر الضريبي ، شاكِر محمد حسين القره غولي ، دراسة استطلاعية في الهيئة العامة للضرائب ، رسالة دبلوم مالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2010م ، ص33.
- 8- البطاقة الضريبية وإجراءات الحصر الضريبي ، شاكِر محمد حسين القره غولي ، دراسة استطلاعية في الهيئة العامة للضرائب ، رسالة دبلوم مالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2010م ، ص33.
- 9- تحرير السياسات الضريبية للدول على وفق برامج وسياسات صندوق النقد الدولي ، نجم عبد عليوي الكرعاوي ، مصر حالة دراسية ، 2005م ، ص38.
- 10- تحرير السياسات الضريبية للدول على وفق برامج وسياسات صندوق النقد الدولي ، نجم عبد عليوي الكرعاوي ، مصر حالة دراسية ، 2005م ، ص51.
- 11- الضريبة على العقارات المبنية ، (دراسة مقارنة) محمد جمال الذنيبات ، ، رسالة دكتوراه مقدمة إلى جامعة النهدين - بغداد ، كلية الحقوق ، ٢٠٠٢م ، ص33.
- 12- الصياغة التشريعية المثلى ركن أساسي في الإصلاح الضريبي ، إبراهيم حميد محسن الزبيدي ، دراسة قانونية في قانون ضريبة الدخل العراقي ، 2007م ، ص13.
- 13- المالية العامة (الضرائب و النفقات) ، يونس أحمد البطريق و ، حامد عبد المجيد حجازي ، محمد عمر حماد ، ، 2006م ، ص31.
- 14- يونس أحمد البطريق و ، حامد عبد المجيد حجازي ، محمد عمر حماد ، المالية العامة ، الضرائب و النفقات ، 2006م ، ص31.
- 15- وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي والتباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية ، (دراسة مقارنة) ، عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الاردن ، ٢٠٠٧م ، ص30.
- 16- النظم الضريبية ، يونس أحمد البطريق ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠٠٥ ، ص31 ،
- 17- النظم الضريبية ، يونس أحمد البطريق ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠٠٥ ، ص31.
- 18- الأصول العلمية والعلية في المحاسبة الضريبية ، خالد شحادة الخطيب و نادية فريد طافش ، عمان - ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن ، الطبعة الأولى ، 2008م ، ص8.
- 19- الاصلاح الضريبي في البلدان النامية مع إشارة خاصة للعراق ، عمر هاشم محمد ، مجلة علوم إنسانية ، العدد 29 ، 2009م ، ص30 ، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، محمد حلو داود الخرسان ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد - العراق ، 2002م ، ص26.

- 20- اقتصاديات الضرائب ، (سياسات - نظم - قضايا معاصرة) ، للأستاذين : سعيد عبد العزيز عثمان ؛ و الدكتور شكري رجب العشماوي ؛ الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع - الاسكندرية - مصر ، ط1 ، 2007م ، ص54.
- 21- اجراءات صندوق النقد الدولي في اصلاح الادارة الضريبية للكرماوي ، 2005م ، ص29.
- 22- مبادئ المحاسبة العامة و التقرير المالي ، وليد بن محمد الشباني ، جامعة الملك سعود - المملكة العربية السعودية ، دار العبيكان للنشر ، 1977م ، ص28.
- 23- مبادئ المحاسبة العامة و التقرير المالي ، وليد بن محمد الشباني ، جامعة الملك سعود - المملكة العربية السعودية ، دار العبيكان للنشر ، 1977م ، ص28.
- 24- دستور الضرائب بين الفكر الاسلامي و النظريات الغربية ، محمد فؤاد ابراهيم ، مجلة المسلمون - القاهرة - مصر ، 1954م ، العدد/5
- 25- التشريعات الضريبية في العراقي (ضريبة الدخل - ضريبة العقار - ضريبة العرصات) ، جبار محمد علي الكعبي ، المكتبة الوطنية - بغداد - العراق ، ط2 ، 2008م ، ص206.
- 26- اقتصاديات المالية العامة ، طلال محمد الكداوي ، عادل فليح العلي ، دار الكتب - جامعة الموصل - العراق ، 1988م ، ص198.
- 27- المحاسبة الضريبية ، الاستاذ الدكتور اسماعيل خليل اسماعيل رمضان ؛ جامعة بغداد - كلية الادارة و الاقتصاد - قسم المحاسبة ، ط1 ، 2002م - 1422هـ ، ص54.
- 28- علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق العملي ، الدكتور جهاد سعيد الخصاونة ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان - الأردن ، ط1 ، 2010م ، ص227.
- 29- الفحص الضريبي علماً و عملاً ، للمستشار محمد حامد عطا ، دار الطباعة الحرة - الاسكندرية - مصر ، 2002م ، ص465.
- 30- الضرائب في الجزائر و الرقابة عليها ، الدكتور حسين كماش ، دار جودت للنشر و التوزيع - الجزائر ، ط1 ، 2024م ، ص204.