

## مبدأ العدالة الضريبية في القانون العراقي بين الإشكاليات والحلول

زهراء قاسم محمد جامعة الأديان والمذاهب

دكتور سيد علي ميرداماد

عضو الهيئة العلمية لمؤسسه الامام الخميني ره للدراسات العليا والبحوث / ايران

دكتور محمد بيدار

عضو الهيئة العلمية لمؤسسه الامام الخميني ره للدراسات العليا والبحوث / ايران

am42476@gmail.com

bidar.1620281384@gmail.com

### الملخص

ان العدالة الضريبية هي توزيع العبء الضريبي على الافراد والمشروعات توزيعاً عادلاً وفق عدة اعتبارات. و من أهم أهداف الضريبة العدالة الاجتماعية فهي تفرض على جميع الهيئات والمؤسسات الخاصة بما يحقق المساواة والعدالة الضريبية سواء في صورتها المباشرة أو غير المباشرة . وان المشرع العراقي قد غالى حينما اخضع الرواتب التقاعدية للضرائب، وعلى رغم من نص المشرع الضريبي صراحة على اخضاع الرواتب التقاعدية للضريبة، الا انه وقع في تناقض جلي عندما جعل من الدخول المعفاة من الضريبة مدخولات المتقاعدين أو عيالهم الناجمة عن الرواتب التقاعدية أو المكافآت التقاعدية أو مكافآت نهاية الخدمة إذ كان لابد للمشرع العراقي أن يأخذ هذا الامر بعين الاعتبار لكي يتم معالجته لاسيما وأنه يتناقض مع أهم قاعدة من قواعد الضريبة العامة ألا وهي قاعدة اليقين التي هي أساساً من أساسيات العدالة الضريبية. و ان فرض الضريبة وبشكل يتوافق مع نمو التجارة الالكترونية سيكون احد اهم الإصلاحات الضريبية في العراق.

### Abstract

Tax justice is the fair distribution of the tax burden on individuals and businesses according to several considerations. One of the most important objectives of taxation is social justice, as it is imposed on all private bodies and institutions in a way that achieves equality and tax justice, whether in its direct or indirect form. The Iraqi legislator has gone too far when he subjected retirement salaries to taxes. Although the tax legislator explicitly stipulated that retirement salaries are subject to taxes, he fell into a clear contradiction when he made the income exempt from tax the income of retirees or their children resulting from retirement salaries, retirement bonuses, or end-of-service bonuses. Iraqi lawmakers had to take this matter into consideration to address it, especially since it contradicts the most important rule of general taxation, namely the rule of certainty, which is fundamental to tax justice. Imposing the tax in conjunction with the growth of e-commerce will be one of the most important tax reforms in Iraq.

### مقدمة

تعد عملية فرض الضريبة ضرورة حتمية لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، وعليه فالنظام الضريبي نظام إجباري لا اختياري تظهر معالمه عبر سن قوانين وتشريعات تحدد مختلف الأوعية الضريبية المفروضة، وكذا مختلف الفئات المكلفة بدفع العبء الضريبي. ان العدالة الضريبية هي توزيع العبء الضريبي على الافراد والمشروعات توزيعاً عادلاً وهناك عدة اعتبارات في هذا المجال اذ يجب التمييز بين دفع الضريبة ومن يتحمل عبأها فعلاً فليس بالضرورة ان يكون هناك شخص واحد وإذ كان من المستحيل تحقيق المساواة المطلقة بين افراد المجتمع الواحد فان مبدأ العدالة يمكن ان يصاغ من شقين الأول ان الأشخاص المتساويين في المقدرة التكليفية يجب ان يعاملوا معاملة واحدة اما الشق الثاني فهو يعني ان الأشخاص الذين تتساوى قدرتهم التكليفية لكن ظروفهم الشخصية والعائلية مختلفة والأشخاص الذين تختلف قدرتهم يجب ان يتحملوا العبء الضريبي ذاته وهذا تعد الفروق الداخلية ومقدرة ومستوى الانفاق دليل واضح على اختلاف المقدرة على الدفع. إن العدالة الضريبية

هي مبدأ قانوني يهدف إلى تحقيق العدالة والمساواة في توزيع الضرائب بين الأفراد والشركات، بحيث لا يتحمل أحد الأفراد أو الشركات عبئاً غير عادل من الضرائب، وينص القانون الضريبي المصري: ينص القانون على أن "العدالة الضريبية هي مبدأ أساسي في القانون الضريبي، ويجب أن تتحقق العدالة والمساواة في توزيع الضرائب بين الأفراد والشركات". كما ينص القانون الضريبي العراقي: ينص القانون على أن "العدالة الضريبية هي مبدأ أساسي في القانون الضريبي، ويجب أن تتحقق العدالة والمساواة في توزيع الضرائب بين الأفراد والشركات" و للبحث أهمية كبيرة في بيان مبدأ العدالة الضريبية في القانون العراقي ثم بيان اهم الإشكاليات التي تعترض هذا النظام ومن ثم بيان الحلول الحقيقية القابلة للتطبيق لمعالجة هذه الإشكاليات في اطار قانوني. وتثور مشكلة البحث من خلال قصور مفهوم مبدأ العدالة الضريبية في معالجة الحالات الضريبية التي تخص النظام القانوني الضريبي في العراق وذلك بسبب خصوصية الاقتصاد العراقي. قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية مستقرا اراء الفقهاء و مقارنا بين التشريعات محل الدراسة. اتبعت الباحثة التقسيم الثنائي حيث قسمت البحث الى مبحثين وهما التالي: المبحث الأول: الإشكاليات والحلول لمبدأ العدالة الضريبية في الضرائب المباشرة في القانون العراقي المبحث الثاني: الإشكاليات والحلول لمبدأ العدالة الضريبية في الضرائب غير المباشرة في القانون العراقي

## **المبحث الأول الإشكاليات والحلول لمبدأ العدالة الضريبية في الضرائب المباشرة في القانون العراقي**

ان النظام الضريبي في العراق كما هو الحال في أغلب الانظمة الضريبية في الدول النامية يتصف بجملة من الصفات يمكن ان تعتبر سلبية في هذا النظام، وهذه الصفات جعلت من الضريبة مصدر ثانوي للإيرادات العامة ، اضافة لذلك لا يمكن تصور تشريع وضعي متكامل دون وجود ثغرات اما قانونية او اخطاء تشريعية يمكن ان تسهل عمليات الالتفاف على النص او التهرب من الضريبة في حالة القوانين المالية. ولبيان الإشكاليات والحلول لمبدأ العدالة الضريبية في الضرائب المباشرة في القانون العراقي، فكان لا بد من الوقوف على الإشكاليات والحلول لا سيما فيما يخص الضرائب المباشرة في القانون العراقي وذلك في المطلبين الآتيين المطلب الأول: الإشكاليات لمبدأ العدالة الضريبية في الضرائب المباشرة في القانون العراقي. المطلب الثاني: الحلول لمبدأ العدالة الضريبية في الضرائب المباشرة في القانون العراقي.

### **المطلب الأول الإشكاليات لمبدأ العدالة الضريبية في الضرائب المباشرة في القانون العراقي**

بالنظر في قوانين الضرائب على الدخل في القانون العراقي وتعديلاتها لاحظنا قصوراً تشريعياً من قبل المشرع الضريبي يتمثل في تناقض بعض المواد القانونية الأمر الذي أدى إلى اختلال في التشريعات تارة ، وأحياناً اختلال في المبادئ الضريبية العامة المعروفة، وهو ما اثر بدوره على تطبيق مبدأ العدالة الضريبية، وسنحاول بيان هذا الامر على النحو الآتي:

**الفرع الأول: بالنسبة للرواتب التقاعدية:** يمكن القول أن المشرع العراقي قد اخضع الرواتب التقاعدية للضريبة حسب ما جاء في الفقرة الخامسة من المادة الثانية لقانون الضريبة على الدخل؛ وقد ذهب البعض للقول أنه ليس من العدالة في شيء اخضاع الرواتب التقاعدية للضريبة من حيث انها مستمدة من رواتب الموظفين الخاضعين للضريبة أصلاً<sup>(١)</sup>. وقد أجاب البعض على ذلك بأن الراتب التقاعدي يتألف في الأساس من جزئين ، الاول مستقطع من راتب الموظف و هو أصلاً غير مشمول بالضريبة عندما كان الموظف في وظيفته حيث تفرض الضريبة على راتب الموظف دون تلك الاستقطاعات لأغراض التقاعد و المسماة بالتوقيفات التقاعدية ، اما الجزء الاخر فتحمله الدولة ، وبالتالي لم تخضع تلك الاموال للضريبة سابقاً وقد نصت المادة (٨) من الرواتب التقاعدية : أن "يتوجب على كل شخص اعتباري عند دفعه أي راتب تقاعدي أن يقطع ضريبة الدخل عن المبالغ التي تزيد على (٢٥٠٠) دينار من إجمالي الراتب التقاعدي الشهري بما فيه المعلولية وذلك وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٣) من هذه التعليمات وأن يوردها للدائرة خلال ٣٠ يوماً من تاريخ دفع هذا الراتب. وترى الباحثة المشرع العراقي قد غالى حينما اخضع الرواتب التقاعدية للضرائب، وعلى رغم من نص المشرع الضريبي صراحة على اخضاع الرواتب التقاعدية للضريبة، الا انه وقع في تناقض جلي عندما جعل من الدخول المعفاة من الضريبة مدخولات المتقاعدين أو عيالهم الناجمة عن الرواتب التقاعدية أو المكافآت التقاعدية أو مكافآت نهاية الخدمة<sup>(٢)</sup> وهذا وترى الباحثة أيضاً أن المشرع العراقي قد كان موقفه غير واضح وربما يصل الى حد التناقض، إذ كان لا بد للمشرع العراقي أن يأخذ هذا الامر بعين الاعتبار لكي يتم معالجته لاسيما وأنه يتناقض مع أهم قاعدة من قواعد الضريبة العامة ألا وهي قاعدة اليقين التي هي أساساً من أساسيات العدالة الضريبية. **الفرع الثاني: المساواة بين المقيم وغير المقيم:** تحاول أغلب التشريعات الضريبية في العالم عدم المساواة في المعاملة الضريبية بين المقيم وغير المقيم ، لكن المشرع الضريبي العراقي قد ساوى ما بين المقيم وغير المقيم في المعاملة الضريبية بالنسبة للضرائب على الدخل حسب ما جاء في أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ في المادة الثانية منه حيث انه وحد النسبة الضريبية بين المقيم وغير المقيم وتجدر الإشارة أن مساواة المشرع العراقي بين المقيم وغير المقيم في مسألة التحصيل الضريبي تعد خروجاً سافراً على

مبدأ العدالة الضريبية بما يتناسب مع الوضع العراقي فكيف يكن معاملة المواطن المقيم بصورة دائمة مثل المواطن المقيم بصورة مؤقتة. وقد كان من المفترض أن يراعى المشرع العراقي إشكالية المساواة لاسيما مع الأخذ في الاعتبار انه ليست كل مساواة تصلح أن تكون من العدالة الضريبية. وتجدر الإشارة أن القانون العراقي لم يشترط أي شروط لإقامته داخل العراق و يعتبر مقيما طالما يعمل فيه بغض النظر عن مدة سكناه ، وهو اتجاه منتقد حيث انه يخل بمبدأ المساواة بين المكلف العراقي والعربي حيث انه اشترط بالمقيم العراقي شروطا معينة للإقامة و منها شرط المدة دون العربي الذي لم يشترط فيه أي شرط سوى انه يحمل جنسية احد الدول العربية مع ان المقيم العراقي هو صاحب جنسية البلد و يتبعه تبعية سياسية و اجتماعية و اقتصادية. وعليه فإن من أهم إشكالات العدالة الضريبية التمييز في المعاملة الضريبية بين العراقي وغير العراقي، والأجدر أن يتم التمييز ولكن بمراعاة اشريحة الضريبية التي ينبغي أن يخضع لها كل منهما.

#### **الفرع الثالث: تداخل اختصاصات المركز والاقليم وعدم مراعاة الحد الأدنى لتكاليف المعيشة**

**أولاً: تداخل اختصاصات المركز والاقليم:** مما لاشك فيه أن العراق قد اتخذ من النظام الاتحادي منهجاً دستورياً له بعد عام ٢٠٠٣، وتجلي هذا الموقف بشكل واضح عند وضع دستور عام ٢٠٠٥ ، الذي جعل من النظام العراقي نظاماً اتحادياً يعطي صلاحيات معينة للمركز وصلاحيات أخرى للأقاليم، وبالتمعن بثنايا الدستور تبين ان الدستور العراقي سكت عن موضوع الصلاحيات المالية وخاصة فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية، وقد شذ بذلك عن أغلب الدساتير الاتحادية في العالم<sup>(٣)</sup>. حيث انه نص في المادة (١١٥) على انه كل مالم يرد من اختصاصات الحكومة الاتحادية يكون من صلاحيات الاقليم ، ونظراً لأنه لم ترد مادة أو فقرة تخص التشريعات المالية والضريبية اصبح من حق الاقليم اصدار تشريع ضريبي مستقل بل ويحق له تعديل قانون ضريبة الدخل بما يتناسب ووضع الاقليم<sup>(٤)</sup>، و هذا ما تم فعلا اذ قام الاقليم بتعديل نسب الضريبة المفروضة على الدخل بنظام مختلف عما هو موجود بنسخة القانون المطبقة في دولة المركز من خلال تعديله للفقرة ٢ من المادة ١٣ من القانون أعلاه<sup>(٥)</sup>. وبالتالي فان لهكذا تشريعات محلية الأثر الكبير في قلة إيرادات الخزينة العامة للدولة من هذا الباب الضريبي خصوصا ان حكومة الإقليم ملزمة بتسليم العوائد الضريبية للحكومة الاتحادية وبالتالي فان المستفيد المباشر من هذه الضرائب سيتضرر نتيجة قلة الإيرادات الضريبية.

**ثانياً: عدم مراعاة الحد الأدنى لتكاليف المعيشة:** من خلال قراءة نصوص قانون الضريبة على الدخل نلاحظ ان جميع الدخل المتحققة مهما كانت منخفضة فإنها تخضع للضريبة، ورغم أن هذا الأمر كان مقبولاً في السابق، إلا أنه لم يعد كذلك بعد صدور الدستور الحالي لعام ٢٠٠٥، إذ أن هذا الأمر يعد الآن مخالفة دستورية واضحة حيث ان الدستور أنف الذكر نص في مواده على الزامية السلطة التشريعية بسن قوانين ضريبية تراعي تكاليف معيشة المكلف بالضريبة<sup>(٦)</sup>، ومنذ عام ٢٠٠٥ وإلى الآن لم يسن قانون ضريبي جديد ينظم هذه الحالة او حتى تعديل القانون الحالي ليتوافق مع نص الدستور وهذا يشكل خرقاً دستورياً يجب معالجته لتصحيح هذا الخلل. وتهيب الباحثة بالمشرع العراقي والقائمين على العملية الدستورية وتنظيم تشريعات الضرائب بسرعة سن القوانين الضريبية التي تراعي تكاليف المعيشة الخاصة بالمكلف حتي لا يعد هذا خروجاً عن مبدأ العدالة الضريبية.

#### **المطلب الثاني الحلول لمبدأ العدالة الضريبية في الضرائب المباشرة في القانون العراقي**

بعد البحث في واقع النظام الضريبي العراقي لاسيما بالنسبة للضرائب المباشرة وما يثيره من إشكاليات، وبعد الوقوف على المآخذ ومكامن الخلل في التشريع الضريبي، كان لابد من البحث عن الحلول الممكنة لهذا النظام، ومن خلال بحثنا فيه توصلنا لعدة حلول قد تساعد على تصحيح بعض المشاكل التي تعترض النظام الضريبي العراقي ، ويمكن ذكرها بالاتي:

#### **الفرع الأول: تعديل الدستور العراقي بالنسبة للضرائب المباشرة وتعديل القانون الضريبي:**

**أولاً: تعديل الدستور العراقي بالنسبة للضرائب المباشرة** لا خلاف في أن الدستور العراقي الدائم لعام ٢٠٠٥ بحاجة الى تعديل في بعض نصوصه التي لا يمكن العمل بها كما يحتوي على الكثير من النصوص المتعارضة والمبادئ العامة التي خلطت بين دساتير الدول البسيطة و الاتحادية، لذا فلا بد من تعديل الدستور أو على الأقل تعديل بعض نصوصه التي تتعارض مع المبادئ الفدرالية التي وجدت في اغلب الدساتير الاتحادية من حيث اعطاء الصلاحيات المالية والتشريعات المالية والضريبية لصالح دولة المركز، والمقصود هنا هي الضرائب على الدخل و الضرائب الاساسية التي تمس المواطن بصورة مباشرة<sup>(٧)</sup>.

**ثانياً: تعديل القانون الضريبي:** مما لاشك فيه أن القوانين المالية تعد من القوانين التي تتعرض لتغيرات كثيرة بسبب التنوع في مصادر الدخل التي تفرض عليها الضريبة سواء الموجودة أو المستحدثة ، وكذلك تتأثر هذه القوانين بالفكرة الاقتصادية او الاجتماعية التي تتبناها السلطة الحاكمة ويمكن ترجمتها إما بالزيادة في فرض الضرائب او الغاء بعض الضرائب التي كانت موجودة. ويشمل هذا الامر التشريع العراقي فهو بحاجة الى

اعادة نظر خاصة مع التعديلات التي وضعتها سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة، والتي اتت غير متوافقة مع التشريع العراقي ومتناقضة مع الكثير من النصوص سواء في القوانين الضريبية او التشريعات الاخرى الداعمة والمكملة او الدستور، او سواء تمثلت بمبادئ متعارضة مع القوانين الموجودة ، فقد وضعت تعديلات تتبع نظرة قوات الاحتلال لوضع قواتها و حلفائها ، وربما نظرة قاصرة و مستعجلة و غير دقيقة لوضع العراق الاقتصادي و انفتاحه على العالم . ومن أمثلة ذلك؛ اعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضرائب وكذلك تعديل التناقض بين ما ورد في القانون الضريبي من اعفاء و فرض ضريبة على المرتبات التقاعدية، و اعادة النظر في تساوي السعر الضريبي بين المقيم و غير المقيم، و تعديل القانون الضريبي ليصلح العمل به بين المركز والاقليم او الاقاليم والمحافظات داخل العراق.

**الفرع الثاني: التوسع في مجالات الضريبة:** يعد العراق من الدول النامية والتي لا تعتمد بشكل كبير على الضرائب المباشرة، حيث اصبح العراق غير مستفيد من الضرائب التقليدية، وبالتالي يمكن للسلطة العامة ان تبحث عن مصادر ضريبية جديدة مثل الضرائب البيئية<sup>(8)</sup>، فهذه الضرائب أضحت لها أهمية كبيرة في دول العالم المختلفة والتي تنقسم الى اهمية تتمثل في حماية البيئة الوطنية من التلوث والثاني يتمثل في ايجاد اي ارد مهم للخزينة العامة. إذ يمكن أن يتم تطبيق هذه الضريبة على الشركات المستثمرة داخل العراق وكذلك المؤسسات الخاصة والاجنبية مثل شركات النفط المستثمرة داخل العراق، فيمكن فرض ضرائب على التلوث الناجم عن الكربون والانبعاثات الغازية<sup>(9)</sup> وكذلك فرض ضرائب على التلوث الجوي الناتج عن عوادم السيارات. وربما يمكن للعراق فرض ضرائب على التلوث الجوي الناجم عن الطائرات<sup>(10)</sup> لاسيما وأن العراق يقع في مفترق طرق جوية عالمية و بالتالي ان فرض مثل هذه الضريبة على كل طائرة تهبط في مطارات العراق سوف يساعد على زيادة ايرادات الدولة.

**الفرع الثالث: تطوير الادارات الضريبية:** ان من اهم مقومات نجاح النظام الضريبي هو وجود ادارة ضريبية متطورة و ذات مهارة و كفاءة عالية مما يساعد على حصول الدولة على اي ارادت ضريبية بشكل دقيق وبصورة كاملة ، ومن اهم عوامل نجاح الادارة الضريبية في عملها هو الكادر الضريبي فكلما كان الكادر يمتلك خبرات اكااديمية ومهنية عالية كلما كان العمل اكثر تنظيما و دقة وقد لوحظ نقص في عدد الكوادر الضريبية المتخصصة مصحوب بانخفاض في مستوى العلمي لهذه الكوادر وهذا بدوره سيؤدي لا محالة الى انخفاض في المستوى الاداري لهذه الادارة و لاسيما ان التطور الذي لحق العمل التجاري والصناعي في العالم يحتاج لكادر متخصص في المعالجة الضريبية لهذا التطور الحاصل مثل التجارة الالكترونية و الحكومة الالكترونية ، خاصة اذا ما علمنا ان اغلب دول العالم اتجهت للأخذ بالإدارة الالكترونية مع اضمحلال الاستخدام التقليدي للنقود و المعاملات التجارية ، فالتجارة الالكترونية باتت هي الاداة الاولى في العالم للمبادلة التجارية ، وكذلك تحول مفهوم النقود من تقليدية الى نقود الكترونية توجب على الادارات الضريبية مواجهة هذا التطور باستخدام نفس الاساليب الحديثة في الجباية الضريبية<sup>(11)</sup>ومن الملاحظ في العراق ان بوادر الانتقال الى الادارة الضريبية بدأت تتوضح من خلال عرض الهيئة العامة للضرائب بعض النماذج الجاهزة للإقرارات الضريبية و الاستشارات الضريبية على موقعها في الانترنت، ولكنها لن تأخذ مداها الا اذا طبقت بشكل اوسع بالاعتماد على التكنولوجيا الحديثة.

## **المبحث الثاني الإشكاليات والحلول لمبدأ العدالة الضريبية في الضرائب غير المباشرة في القانون العراقي**

تبين لنا مما سبق أنه كما يواجه النظام الضريبي العراقي مشكلات في الضرائب المباشرة فهو يواجه مشكلات أخرى في الضرائب غير المباشرة، وهناك عدة أسباب تؤدي إلى تلك المشكلات منها ما يتعلق بالأسباب التشريعية الخاصة بالنظام الضريبي، التي تتمثل بتعقيد النظام الضريبي، وكثرة الضرائب المفروضة وتعقيدها وغموض النصوص القانونية في المجال الضريبي، وعدم وضوحها، كذلك من الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي عدم استقرار النظام الضريبي، حيث يتصف النظام الضريبي بالاضطراب وعدم الاستقرار بسبب التغييرات التي تطرأ على الضريبة بشكل سنوي. فهذه التغييرات تؤدي إلى اضطراب النظام الجبائي وعدم استقراره وتشجع المكلفين بالتهرب الضريبي، وكذلك من الأسباب التشريعية ، ويدخل ضعف الوعاء الضريبي كأحد الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي الذي يعرف بأنه اقتناع المكلف بأداء الضريبة بأهميتها وضرورتها وانعكاساتها على بشكل إيجابي على الفرد والمجتمع، فضعف الوعاء الضريبي يعني ضعف أداء الضريبة. كذلك فيبدو أن العديد من الباحثين قد سعت نحو حل قصور ومشكلات النظام الضريبي في ضوء تلك المشكلات وسنبحث ذلك في المطلبين الآتين:المطلب الأول : إشكاليات مبدأ العدالة الضريبية في الضرائب غير المباشرة في القانون العراقي

### **المطلب الأول إشكاليات مبدأ العدالة الضريبية في الضرائب غير المباشرة في القانون العراقي**

تكمن إشكاليات مبدأ العدالة الضريبية في الضرائب غير المباشرة في عمليات التهرب الضريبي التي تؤدي إلى تقويض العدالة الضريبة من ناحيتين فمن الناحية الأولى هناك أشخاص متهربين من أداء الضريبة المفروضة عليهم وهناك أشخاص يؤديون الضريبة حسب الأصول والقوانين المرعية

وهنا تختل قواعد العدالة الضريبية، أما من الناحية الثانية فتعوض العدالة الضريبية وتختل قواعدها لأن التهرب الضريبي يضطر الحكومة لتعويض النقص الحاصل في الواردات الضريبية نتيجة التهرب الضريبي إلى زيادة مبلغ الضريبة على الأشخاص الذين يؤدونها وكذلك فرض ضرائب جديدة وفي ذلك تحميل عبء التهرب الضريبي للأشخاص الذي يؤدون الضريبة بالطرق القانونية دون محاسبة المتهربين من أداءها<sup>(12)</sup> . وتكمن إشكاليات مبدأ العدالة الضريبية في الضرائب غير المباشرة فيما يلي :

**الفرع الأول: تعقيد النظام الضريبي في الضرائب غير المباشرة:** هذا السبب يؤدي بدوره إلى تقويض العدالة الضريبية في الضرائب غير المباشرة ويعود ذلك إلى كثرة الضرائب وصعوبتها وتعقيدها ومعدلاتها المرتفعة وقد تتصف النصوص القانونية في المجال الضريبي بالغموض وعدم الوضوح والشفافية مما يترك مجالاً للتفسير والتأويل والاجتهاد وتكثر التعليمات والمنشورات التي تهدف إلى توضيح قواعد ونصوص القوانين الضريبية ولكنها تنعكس سلباً على الواقع الضريبي وتترك مجالاً للتهرب من أداء الضريبة وتسوء العلاقة وتضطرب بين المكلف بأداء الضريبة وبين الإدارة الضريبية مما يؤدي تشجيع الأفراد على التهرب الضريبي وامتعاضهم من الإدارة ومن القوانين التي تصدرها وخصوصاً في المجال الضريبي، وكذلك يعمل على صعوبة الإدارة في استحصال الضرائب المعقدة وبالتالي ينعكس سلباً على قدرتها في تحصيل هذه الضرائب وملاحقة المتخلفين عن أدائها<sup>(13)</sup> إن تعقيدات الإجراءات الضريبية أثناء ربطها أو أثناء تحصيلها تدفع المكلفين بأدائها إلى التهرب فلا يجدون طريقاً آخر للتخلص من الضريبة إلا عن طريق التهرب منها فهو طريق سهل بالنسبة لهم بسبب تعقيد الإجراءات<sup>(14)</sup> . كذلك ما يزيد من تعقيد النظام الضريبي ارتفاع معدل الضريبة، فكلما زاد معدل الضريبة كلما كان ذلك دافعاً للمكلف بأداء الضريبة إلى التهرب منها، وفي ذلك تعددت الآراء وتتنوع الأفكار حيث ساد الاختلاف حول معدلات الاستقطاع الضريبي، فالمدرسة الكلاسيكية ترى عدم وجب زيادة نسبة الاستقطاع عن نسبة ١٠، بينما المدرسة الطبيعية ترى إمكانية زيادة نسبة الاستقطاع عن هذا الحد لتصل إلى ٢٠٪<sup>(15)</sup>. **الفرع الثاني: اضطراب النظام الجبائي في الضرائب غير المباشرة وضعف الرقابة:** يتميز النظام الضريبي بعدم الاستقرار منذ دخوله حيز التنفيذ نظراً للتغيرات السنوية التي تطرأ على الضريبة، بالإضافة إلى عدم تقنين العديد من القوانين الضريبية فإن ذلك يجعل من الصعب الوقوف على معناها وتحديد مضمونها بالإضافة إلى مستوى الإجراءات القانونية التي تخص كل ضريبة، وبالتالي فلا غرابة من الدخول في منازعات مع المكلف بأداء الضريبة، وبالتالي فإن ذلك يقود إلى التشكيك في كفاءة ومصداقية الجهاز الإداري ككل وكل ذلك يقود إلى زيادة الامتعاض من فرض الضريبة ويكون الحل في نظر المكلف بأداء الضريبة هو التهرب الضريبي<sup>(16)</sup> و يؤدي ضعف الرقابة والعقاب المفروضين على المكلفين في الضرائب غير المباشرة ذلك إلى التهرب من الضريبة يشكل جريمة اقتصادية لذا وجب تشديد الرقابة على المكلفين بأداء الضريبة للحيلولة دون تهربهم من دفعها، وفي حالة حدوث التهرب الضريبي يجب تشديد العقاب على المتخلفين عن دفعها وذلك لاستيفاء حق الدولة ومعاقبة من يتخلف عن دفع الضريبة وردع غيره ممن تسول له نفسه التهرب من أداء الضريبة<sup>(17)</sup>. **الفرع الثالث: ضعف الوعاء الضريبي في الضرائب غير المباشرة:** المقصود هنا بالوعاء الضريبي بالنسبة للمكلفين بأداء الضريبة اقتناع المكلفين بأداء الضريبة بأهميتها وضرورتها وانعكاس أثرها الاقتصادي على المجتمع بشكل عام وعلى المكلف بها<sup>(18)</sup>. كذلك يعبر الوعاء الضريبي عن شعور المكلف بأداء الضريبة عن شعوره بواجبه تجاه بلده وضرورة مساهمته في الحلول الاقتصادية التي تقترحها الجهات المسؤولة وواجبه تجاه بلده في تقديم بعض التضحيات المادية من أجل تقديم الحلول الاقتصادية التي تساهم في حل بعض المشاكل الاقتصادية لبلده. فالعلاقة وثيقة بين الأداء الضريبي وبين الشعور بالمواطنة، فكلما توفر الشعور بالمواطنة كلما زاد الالتزام بدفع الضريبة إيماناً من المكلفين بدفعها بضرورتها واحقيه الدولة في فرضها، والعكس صحيح في حالة اختفاء الشعور<sup>(19)</sup> وهناك عدة أسباب وعوامل تؤدي إلى ضعف الوعاء الضريبي منها:

١- عدم عدالة النظام الضريبي: ويعني هنا شعور المكلف بأداء الضريبة بعدم عدالة النظام الضريبي وشعوره بالغبين والظلم من قبل الإدارة الضريبية، وأن الضريبة تشمل أشخاص معينين دون غيرهم، وهذا مما لاشك في أنه ينعكس سلباً على الأداء الضريبي ويؤدي إلى التهرب الضريبي، وبالتالي يؤدي إلى ضعف الوعاء الضريبي.

٢- ثقافة المجتمع: أن ثقافة المجتمع لها دور مهم في كافة المجالات ومنها المجال الضريبي، ففي المجتمعات التي تنتظر إلى المتخلف عن أداء الضريبة على أنه شجاع ففي هذه الحالة سوف تكثر حالات التهرب الضريبي وبالتالي يضعف الوعاء الضريبي. فمن الضروري أن تتولد الثقة لدى المكلف بأداء الضريبة بأن ما يدفعه من الضريبة سوف يتم توجيهه نحو التنمية الاجتماعية والاقتصادية لأن عدم قناعة المكلف بأداء الضريبة بأن ما يتم جبايته منه من الضريبة سوف يتم توجيهه لخدمة الصالح العام سوف يزيد من نسبة التهرب الضريبي. إن من أهم أسباب ضعف الوعاء الضريبي هو ضعف وسائل الإعلام وضعف الدور الذي يمكن أن تلعبه في هذا المجال حيث أن للوسائل الإعلام دور مهم في الحد من الهرب

الضريبي من خلال توفير المعلومات الكافية حول الغرض من فرض الضريبة، وتوعية الناس بأهدافها والنتائج التي تحققها على المدى البعيد بحيث تتكون ثقافة لدى الجميع بأن فرض الضريبة واجب عليهم وليس فيها ضرر عليهم بل سوف يجنون ثمارها على المدى البعيد، وتوفير المعلومات حول الضريبة وتشجيع الأفراد وحثهم على الالتزام بفرض الضريبة، وأن التهرب من الضريبي فيه مخالفة قانونية واجتماعية واقتصادية، لذا فإن ضعف الدور الذي تلعبه وسائل الإعلام له دور مهم في ضعف الوعي الضريبي (20).

٢- انعدام الثقة بين المواطنين والحكومة: تحتاج الحكومة إلى كسب ثقة المواطنين بها، فإنه بتوفر هذه الثقة يسود المواطنين شعور بأن كل ما يصدر عن الدولة من قوانين وقرارات هو في خدمة الدولة ولصالح المواطن حتى وإن تم ذلك على المدى البعيد وللحكومة توفير وتعزيز هذه الثقة بينها وبين المواطنين من خلال تلبية حاجاتهم والالتزام بوعودها التي قطعها لهم، فمما لا شك فيه أن ذلك يعزز ثقة المواطنين بالحكومة ويعزز من رغبتهم في المشاركة السياسية ويوسع من نطاق دائرة رقابة مؤسسات المجتمع المدني على أعمال الحكومة، وتمنع استغلال السلطة. وتشمل ثقة المواطنين بالحكومة ثقتهم بالسلطة التشريعية بأن جميع ما تم تشريعه وما سيتم تشريعه هو في خدمة وصالح المواطنين، وكذلك تشمل ثقة المواطنين بالحكومة ثقتهم بالسلطة التنفيذية في هذا المجال من خلال ثقة المواطنين بالبرامج الحكومية التي تطلقها الحكومة حيث يسود شعور لدى جميع المواطنين أن جميع ما تطلقه الحكومة من برامج هو في خدمتهم ومن أجل تحقيق التنمية وتحقيق مصالحهم وكذلك تتحقق ثقة المواطنين بالدولة من خلال ثقتهم بالسلطة القضائية بأن لا توجد فجوة بين الواقع وبين ما يصدر من نصوص قانونية ودستورية وضرورة احترام جميع الأحكام القضائية ويجب تولد شعور لدى المواطنين بأن جميع ما يصدر عن القضاء من أحكام هو في خدمتهم ولتحقيق مصالحهم (21) ناهيك عن ضعف كفاءة الإدارة الضريبية وعدم الاستفادة من الموارد المتاحة بالطرق المثلى وبأقصى حد، فهنا تتحقق الكفاءة عندما تتم الاستفادة بطريق مثلى وبأقصى حد من الاستفادة، ويمكن قياس كفاءة الإدارة الضريبية عن طريق العديد من المقاييس من أهمها الأداء المالي حيث يقاس كفاءة الإدارة الضريبية بقدرة الإدارة على تحصيل الأموال المستحقة بأقل النفقات، وذلك عن طريق حصر المكلفين بالإداء الضريبي وتحديد ما يقع عليهم من ضرائب يجب عليهم أداءها (22).

#### **الفرع الرابع: ضعف الوسائل المادية ومحدوديتها:**

يعد ضعف الوسائل المادية ومحدوديتها من أهم أسباب التي تؤثر على الضرائب غير المباشرة وهو يعد من أهم المعوقات التي تعترض طريق نجاح الإدارة الضريبية وأصلاحها وتحقيق أهدافها المنشودة، التي تمثل في ربط الأوعية الضريبية مع بعضها البعض بعد الوصول إليها وتحصيلها، وتتمثل محدودية الموارد المادية فيما يلي:

- ١- عدم قيام الإدارة الضريبية بتوفير التجهيزات والمستلزمات الضرورية.
  - ٢- نقص وسائل النقل وفي هذه الحالة يضطر الأعوان المحققون إلى استخدام وسائل النقل الخاصة بهم أو تأجير وسائل نقل من أجل تأدية المهام الملقاة على عاتقهم، وهذا بلا شك يشكل عبء عليهم.
  - ٣- نقص الأجهزة الحديثة في التسيير وانعدامها في بعض الحالات، وكذلك نقص في التقنيات التي تستخدم في معالجة المعطيات الإحصائية التي تستخدم في الدول المتقدمة.
- ثانياً: محدودية الوسائل البشرية: تعاني الدول النامية من محدودية الوسائل البشرية وتتمثل هذه المحدودية في النقص الجانبي الكمي، والجانبي الكيفي، الأمر الذي سنناقشه بشيء من الإيجاز:
- ١- نقص الأعوان الإدارية التي تستخدم في تغطية العمليات الجبائية كالتحقيق والرقابة والتحصيل.
  - ٢- نقص في إعداد المراقبين المتخصصين في المجال الضريبي.
  - ٣- نقص في حملات المراقبة والمتابعة الضريبية.
  - ٤- انعدام السياسة التكوينية والمنظمة والمنهجية.
  - ٥- نقص التحفيز والأجور.

#### **المطلب الثاني حلول مبدأ العدالة الضريبية في الضرائب غير المباشرة في القانون العراقي**

تستهدف تحقيق العدالة الضريبية في الضرائب غير المباشرة اصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي والتنسيق بين الأهداف الاقتصادية ومبادئ الكفاية والعدالة (23)، وكذلك التوفيق بين الابعاد الاجتماعية والاقتصادية، باعتباره امتثالاً للتغيير المرجو للنظام الضريبي القائم، إذ يهدف إلى التكفل بالحاجات الجديدة، أو المعدلة والاستجابة للقيود المحيطة الجديدة، مع ما يأخذه بالحسبان من خصوصيات اقتصادية واجتماعية وسياسية

(24)، هو ما يكمن في ضوء عدة مظاهر هي كالاتي: الفرع الأول: تعديل الصلاحيات المالية في الدستور: حتى يمكن تحقيق العدالة الضريبية لابد من اجراء تعديلات جوهرية على النصوص المتعارضة في الدستور فيما يخص الصلاحيات والعلاقات المالية بين الأطراف صاحبة القرار في العملية الضريبية<sup>(25)</sup>. لا سيما في الضرائب غير المباشرة. حيث تعتبر التعديلات القانونية على القوانين ومنها قانون الضريبة من أحد معالم تحسن الأداء الضريبي، حيث أن التغيير السريع في مصادر الدخل وتنوع مصادر الثروة وظهور مصادر جديدة تمول الميزانية العمومية يوجب مواكبة حقيقية للقوانين التي تنظم عمل الضرائب في اغلب البلدان ومنها العراق<sup>(26)</sup> جدير بالذكر في هذا المقام، أن العراق أصبح بعد عام ٢٠٠٣، غير مستفيد بشكل عملي من الضرائب التقليدية ولذلك يعتبر من المعالجات الجادة في قانون الضريبة الاتجاه الى تحصيل ضرائب جديدة مثل ضريبة البيئة، التي تم اهمالها في العراق، رغم وضعها كأهمية قصوى في الدول حتى في الدول الإقليمية المجاورة للعراق<sup>(27)</sup>، إضافة الى تطوير المهارات الإدارية والنظام الإداري في الجباية والتحصيل أن وجود الإدارات الضريبية الماهرة وذات الكفاءة العالية يعتبر واحدا من اهم العوامل التي تعمل على نجاح النظام الضريبي في العراق. الفرع الثاني: توسيع الوعاء الضريبي: ويمكن توسيع الوعاء الضريبي عبر اتجاهين؛ الاتجاه الأول: هو خلق أدوات جديدة أي خلق ضرائب جديدة على الدخل وعلى السلع الاستهلاكية، وكذلك فرض أنواع جديدة من الضرائب على نشاطات القطاعات غير المنظمة، وكذلك ضريبة البيئة. ويمكن تعريف ضريبة البيئة بأنها أي مبالغ مالية تستقطعها الحكومة جبرا دون تقديم عائد مقابلها، وتفرض على قاعد ضريبية ذات صلة بالبيئة كل مصادر الوقود الأحفوري، وسائل النقل المصانع والمنشأة الملوثة للبيئة وغيرها<sup>(28)</sup>، اما الاتجاه الثاني هو زيادة كفاءة النظام الضريبي ليسمح الوصول الى شرائح اجتماعية جديدة غير مشمولة بالضريبة سابقا<sup>(29)</sup> كذلك يمكن فرض ضرائب على الخدمات، إذ أن فرض الضريبة على السلع ستكون ذات مردود هائل ربما أكثر من الدول المتقدمة التي لا تستورد السلع والمنتجات الغذائية مثلا من الخارج الا بنسبة صغيرة قياسا بحجم الصادرات<sup>(30)</sup>، تتميز العديد من الدول النامية بأن الضرائب على الواردات والمبيعات لها مكانة مهمة من جملة الإيرادات الضريبية<sup>(31)</sup> ففي الفلبين مثلا اثبتت العديد من الدراسات أن التكلفة الحدية لجمع الضرائب على الواردات اكبر من التكلفة الحدية لجمع الضرائب المحلية على السلع<sup>(32)</sup> وقد لجأت العديد من الدول الى توسيع الوعاء الضريبي عن طريق تحويله من الوعاء الضيق للضرائب على التجارة الخارجية الى الوعاء الواسع على الاستهلاك والاتفاق المحلي، وهذا يضمن توسيع نطاق السلع والخدمات الخاضعة للضرائب من خلال الاستهلاك المحلي لها سواء ما كان منها منتجا محليا او مستوردا من الخارج<sup>(33)</sup> إضافة إلى أن ضريبة القيمة المضافة تتضمن بحد ذاتها على آلية الزام للمستهلكين بدفعها، وبالتالي تكون الكلفة الإدارية لاستحصال هذه الضريبة منخفضة جدا<sup>(34)</sup> ولكن يعاب على هذه الضريبة أنه يتحمل الجزء الأكبر منها الطبقات الاجتماعية ذات الدخل المنخفضة، لأنها تقوم بإنفاق جزء كبير من دخلها على استهلاك السلع الأساسية مقارنة بالطبقات الاجتماعية الأخرى<sup>(35)</sup> وترى الباحثة ان فرض هذه الضريبة وبشكل يترافق مع نمو التجارة الالكترونية سيكون احد اهم الإصلاحات الضريبية في العراق. الفرع الثالث: فرض الضرائب على القطاعات غير المنظمة: يمثل القطاع الزراعي وقطاع الاعمال الصغيرة جزءا مهما في الحركة الاقتصادية في الدول النامية وخاصة في فرض ضريبة الإرث والممتلكات -العقارات-، وعليه يجب على الدولة في العراق أن تقوم بفرض هذه الضريبة بحيث يتم تجنب الآثار السلبية على الاستثمار والادخار عند المكلفين<sup>(36)</sup> كذلك مستوى التطبيق النظرة الشاملة الموضوع الضريبية سواء في تعديل القوانين، وتكييفها وفق الحاجة الوطنية ووفق المستوى الثقافي يعتبر أهم خطوة يقوم بها المصلح في قانو الضريبة، لان تجاهل التنسيق والانسجام بين قوانين يؤدي الى تضخم الموارد الضريبية من قطاع ونوع معين من الضريبة على حساب الأنواع الأخرى ويؤثر كذلك على كفاءة الأداء الضريبي<sup>(37)</sup> وقد اثبتت البحوث العديدة في مجال العلاقة بين الأداء الضريبي وكفاءة الجهاز الإداري الى ان هناك علاقة طردية بينهما فكلما كان الجهاز الإداري اكثر قدرة على التكيف وارتجال الحلول التي تواجه تنفيذ قوانين الضريبة كلما أدى ذلك إلى زيادة الحصيلة الضريبية وتكامل النظام الضريبي<sup>(38)</sup>. الفرع الرابع: عودة الثقة بالإدارة المالية للدولة: حيث أنه من شأن تحقيق العدالة الضريبية في الضرائب غير المباشرة أن يعمل ذلك إرجاع الثقة بالإدارة المالية للدولة، فهي ملزمة بإدارة الأزمات المالية ومعالجة التهرب الضريبي ومحاسبة المتخلفين عن أداء الضريبة، فالدولة التي تعجز وتفشل عن غدارة الأزمة المالية ومعالجة التهرب الضريبي تصبح جديرة بعدم الثقة من قبل الأفراد، وكل ذلك يحدث بفعل التهرب الضريبي فهو عامل مهم وأساسي في اضعاف الثقة بالإدارة المالية للدول وكيفية إدارة الأزمات ومعالجة المشاكل المالية التي تمر بها التهرب الضريبي<sup>(39)</sup>. وبذلك تفقد العلاقة بين المواطنين والدولة عامل الصدق والثقة، وذلك يؤدي بدروة إلى تدهور الحس الجبائي لدى الأفراد الذين يؤدون الضريبة وملتزمين بأدائها وذلك لشعورهم بعدم العدالة كونهم يؤدون الضريبة بوقتها وبالمبلغ المحدد في حين أن الآخرين يتهربون من أدائها بدون رقابة ولا محاسبة، ففي هذه الحالة سوف يضطرون إلى سلوك طريق مخالف للقانون وينتهجون التهرب الضريبي كطريق للتخلص من الأعباء الملقاة على عاتقهم بدفع الضريبة<sup>(40)</sup> ومن شأن تحقيق العدالة الضريبية وفرض الضريبة على كافة المكلفين بأدائها ومحاسبة

المتخلفين عن أداءها إلى فرض السيطرة على الأفراد وبالتالي حرصهم على عدم المساس بالمال العام والخاص<sup>(41)</sup>. بما من شأنه ان يعمل على الاستقرار السياسي داخل العراق. حيث يمكن القول أن من أهم أهداف الضريبة العدالة الاجتماعية فهي تفرض على جميع الهيئات والمؤسسات الخاصة بما يحقق المساواة والعدالة الضريبية سواء في صورتها المباشرة أو غير المباشرة وعليه ومن جملة ما سبق، فقد بدا لنا أنه توجد العديد من الحلول من أجل حل مشكلات الضرائب غير المباشرة على غرار الضرائب المباشرة، ومن المفيد أن نؤكد أن كافة هذه الحلول ليس من الصعب أبدأ تطبيقها، ما عن اخذت بعين الاعتبار وهو ما نرجو من المشرع العراقي وخبراء الضرائب السعي نحو توفيق هذه الحلول مع مشكلات النظام الضريبي العراقي فيما يتعلق بتطبيق فعالية العدالة الضريبية لكي تتلاءم مع مقتضيات الحال والنظام العراقي الحالي.

## الخاتمة

في ختام بحثنا الموسوم "مبدأ العدالة الضريبية في القانون العراقي بين الإشكاليات والحلول" توصلنا الى نتائج وتوصيات وهي التالي:

### أولاً: النتائج.

١. ان العدالة الضريبية هي توزيع العبء الضريبي على الافراد والمشروعات توزيعاً عادلاً وفق عدة اعتبارات.
٢. أن من أهم أهداف الضريبة العدالة الاجتماعية فهي تفرض على جميع الهيئات والمؤسسات الخاصة بما يحقق المساواة والعدالة الضريبية سواء في صورتها المباشرة أو غير المباشرة .
٣. المشرع العراقي قد غالى حينما اخضع الرواتب التقاعدية للضرائب، وعلى رغم من نص المشرع الضريبي صراحة على اخضاع الرواتب التقاعدية للضريبة، الا انه وقع في تناقض جلي عندما جعل من الدخول المعفاة من الضريبة مدخولات المتقاعدين أو عيالهم الناجمة عن الرواتب التقاعدية أو المكافآت التقاعدية أو مكافآت نهاية الخدمة.

### ثانياً: التوصيات.

١. نوصي المشرع العراقي باعفاء الرواتب التقاعدية من الضريبة بصورة صريحة وذلك لان المشرع العراقي قد كان موقفه غير واضح وربما يصل الى حد التناقض، إذ كان لابد للمشرع العراقي أن يأخذ هذا الامر بعين الاعتبار لكي يتم معالجته لاسيما وأنه يتناقض مع أهم قاعدة من قواعد الضريبة العامة ألا وهي قاعدة اليقين التي هي أساساً من أساسيات العدالة الضريبية.
٢. تهييب الباحثة بالمشرع العراقي والقائمين على العملية الدستورية وتنظيم تشريعات الضرائب بسرعة سن القوانين الضريبية التي تراعي تكاليف المعيشة الخاصة بالمكلف حتي لا يعد هذا خروجاً عن مبدأ العدالة الضريبية
٣. ان فرض الضريبة وبشكل يترافق مع نمو التجارة الالكترونية سيكون احد اهم الإصلاحات الضريبية في العراق.

## قائمة المصادر

### أولاً: الكتب

١. أسامة كامل أبو شقرا، أصول تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة ، مطبوعات البابي الحلبي، القاهرة، ٢٠٠٢
٢. عبد الله حميد الحرتسي، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، لبنان، ٢٠١٢
٣. د. رائد ناجي أحمد ، السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق ، مكتبة اليازوري، عمان الأردن، ٢٠١٩
٤. فاروق عبد الحير، دور المحكمة الدستورية المصرية في حماية الحقوق والحريات، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠١٢
٥. صدقة محمد محمود، العلاقة بين الدولة والمجتمع في اطار الحكم الرشيد والمواطنة والثقة المتبادلة ، مركز العقد الاجتماعي، القاهرة ، ٢٠٠٩
٦. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة) ، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠١٤، ط ١
٧. عبد الحميد قدي ،دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ٢٠١١
٨. عامر عباس عبد واحد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق كلية القانون جامعة تكريت العراق، ٢٠١١،
٩. فرج عبد السلام ميلاد ، آثار ضريبة حماية البيئة العالمية على الموازنات العامة في البلدان النامية المصدرة للنفط مع دراسة تطبيقية ، مطبعة الديوان، ١٩٩٨
١٠. محمد غالي راهي الحسيني، التوسع المالي واتجاهات السياسة المالية، دراسة تحليلية، دار البازوري، عمان، الأردن، ٢٠١٦
١١. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية المركز الثقافي العربي، عمان، الأردن، ١٩٨٧

١٢. ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي مطلة النهضة، بغداد، العراق، ٢٠١٨
١٣. قاسم نايف علوان، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم القياس التطبيق، دار الثقافة، بغداد، العراق، ٢٠٠٨
١٤. محمد كامل درويش، ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق، سوريا، ٢٠٠٢
١٥. يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠١

### ثانياً: الرسائل و الأطاريح

١. خالد حامد عبد، متطلبات تطبيق الحكومة الالكترونية في مجال العمل الضريبي، نظام مقترح، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة الموصل ، ٢٠٠١
٢. نجاه نوي، فعالية الرقابة الجنائية في الجزائر (٢٠٠٣-١٩٩٩) ، رسالة ماجستير، الجزائر، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٣
٣. عبد الرحمن كمون، ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي، رسالة ماجستير جامعة آل البيت، الأردن، ٢٠٠٨
٤. مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، ٢٠١٤
٥. كريم سالم كماش، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول الى اقتصاد السوق، أطروحة دكتوراه كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية، بغداد، ٢٠١٠

### ثالثاً: الأبحاث المنشورة

١. عبد الستار حمد أنجاد، أثر الضرائب في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الانسانية ، العدد الثاني عشر ، لسنة ٢٠٠٨
٢. م. يحيى محمود حسن عباس ، اثر الاتفاقات البيئية على الصناعة النفطية في دول الخليج العربي ، مركز دراسات الخليج العربي ، جامعة البصرة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد الثاني ، المجلد السادس ، ايلول ٢٠٠٨
٣. سالم محمد عبود وآخرون، العلاقة بين الوعاء الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية العراق، الندوة العلمية الضريبية الأولى، مركز بحوث المستهلك، ٢٠٠٨
٤. حمدي احمد علي الهنداوي، الضرائب البيئية كمدخل معاصر لتطوير النظام الضريبي المصري المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية المجلد الثالث، العدد الثاني ٢٠٢٢

### رابعاً: الدساتير و القوانين.

١. دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥
٢. دستور الولايات المتحدة الاميركية لعام ١٧٨٧
٣. دستور جمهورية المانيا الاتحادية، "القانون الاساسي لجمهورية المانيا الاتحادية" لعام ١٩٧١
٤. دستور دولة الامارات العربية المتحدة لعام ١٩٧١
٥. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، المعدل في اقليم كردستان العراق المرقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٧.
٦. قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته في عام ٢٠٠٤.

### هوامش البحث

(١) د. رائد ناجي أحمد ، السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق ، مكتبة اليازوري، عمان الأردن، ٢٠١٩ ، ص 923.

(٢) ينظر نص الفقرة سابعا من المادة السادسة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٣) الملاحظ في دستور الولايات المتحدة الاميركية لعام ١٧٨٧، قد اعطى حق اصدار التشريعات الضريبية لسلطة الكونغرس التشريعية، حصرا حسب ما ورد في الفقرة الثامنة الخاصة بالسلطات الممنوحة للكونغرس في المادة الاولى ، وكذلك ما نصت عليه المادة ١٠٥ من دستور جمهورية المانيا الاتحادية، "القانون الاساسي لجمهورية المانيا الاتحادية" لعام ١٩٧١، من انه تبقى الصلاحيات التشريعية في مجال الجمارك و الشؤون

المالية الحكومية حصرا بيد الاتحاد ، وكذلك ما ورد في دستور دولة الامارات العربية المتحدة لعام ١٩٧١، وفي المادة ١٢٠ منه على انه تعتبر من صلاحيات الاتحاد مالية الاتحاد و الضرائب و الرسوم و العوائد الاتحادية.

(4) ينظر نص الفقرة الثانية من نص المادة ١٢١ من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ والتي تنص على انه يحق لسلطة الاقليم تعديل تطبيق القانون الاتحادي في حالة وجود تناقض او تعارض بين القانون الاتحادي و قانون الاقليم بخصوص مسألة لا تدخل في الاختصاصات الحصرية للسلطة الاتحادية.

(5) ينظر المادة الرابعة من تعديل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، المعدل في اقليم كردستان العراق المرقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٧. (6) ينظر لنص المادة (٢٧/٢) ثانياً) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، والتي نصت على انه، يعفى أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة و ينظم ذلك بقانون.

(7) سمح دستور جمهورية المانيا الاتحادية للولايات في المادة ( ١٠٥، فقرة ٢/أ) سن قوانين في مجال ضرائب الاستهلاك و النفقات المحلية. (8) عبد الستار حمد أنجاد، أثر الضرائب في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الانسانية ، العدد الثاني عشر ، لسنة ٢٠٠٨، ص ٢٢٢-٢٢٣.

(9) ينظر م. يحيى محمود حسن عباس ، اثر الاتفاقات البيئية على الصناعة النفطية في دول الخليج العربي ، مركز دراسات الخليج العربي ، جامعة البصرة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد الثاني ، المجلد السادس ، ايلول ٢٠٠٨، ص 903-999.

(10) ومنذ الأول من كانون الثاني، عام ٢٠١٢، دخل حيز التنفيذ برنامج الاتحاد الأوروبي لتنظيم انبعاثات الكربون، الذي يقضي بأن تدفع كل شركة طيران مهما كانت جنسيتها مبلغ ١٠٠ يورو بما يعادل (١٣١ دولارا) على كل طن من ديوكسيد الكربون، واذا امتنعت عن الشركة عن دفع الرسم فيحظر على طائراتها الهبوط في أي مطار تابع للاتحاد الأوروبي.

(11) خالد حامد عبد، متطلبات تطبيق الحكومة الالكترونية في مجال العمل الضريبي، نظام مقترح، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة الموصل ، 3001 ، ص 88.

(12) نجاتي نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (١٩٩٩-٢٠٠٣) ، رسالة ماجستير، الجزائر، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٣، ص ١٠.

(13) سالم محمد عبود وآخرون، العلاقة بين الوعاء الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية العراق، الندوة العلمية الضريبية الأولى، مركز بحوث المستهلك، ٢٠٠٨، ص ٦.

(14) المرجع السابق، ص ٧.

(15) يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠١، ص ٧٢-٩١.

(16) عبد الرحمن كمون، ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي، رسالة ماجستير جامعة آل البيت، الأردن، ٢٠٠٨، ص ٥٧ .

(17) مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، ٢٠١٤، ص ١٢.

(18) فاروق عبد الحير، دور المحكمة الدستورية المصرية في حماية الحقوق والحريات، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠١٢، ص ٢٧٧.

(19) يمكن تعريف المواطنة بأنها: الانتماء والولاء للوطن ولها معنيين الأول معنى ضيق ويشمل الرابطة السياسية والقانونية التي تربط المواطن بدولته، وهي رابطة مباشرة تتمثل بالجنسية أما المعنى الواسع فيشمل الرابطة القانونية التي تربط الأشخاص الطبيعية والمعنوية حيث يتم تحديد طبيعة هذه العلاقة من خلال القوانين التي تصدرها الدولة .

(20) صدقة محمد محمود، العلاقة بين الدولة والمجتمع في اطار الحكم الرشيد والمواطنة والثقة المتبادلة ، مركز العقد الاجتماعي، القاهرة ، ٢٠٠٩، ص ٤.

(21) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة) (دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠١٤، ط ١، ص ٥٨ .

(22) المرجع السابق نفسه.

(23) كريم سالم كماش، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول الى اقتصاد السوق، أطروحة دكتوراه كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية، بغداد، ٢٠١٠، ص ٥٦.

- (24) دراسات في علم الضرائب عبد الحميد قدي، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ٢٠١١، ص ٢٤٩.
- (25) عامر عباس عبد واحد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق كلية القانون جامعة تكريت العراق، ٢٠١١، ص ٢٦٣.
- (26) رائد ناجي، السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق: ، مكتبة اليازوري، عمان الأردن، ٢٠١٩، ص ١٣٦.
- (27) فرج عبد السلام ميلاد ، آثار ضريبة حماية البيئة العالمية على الموازنات العامة في البلدان النامية المصدرة للنفط مع دراسة تطبيقية ، مطبعة الديوان، ١٩٩٨، ص ١٢.
- (28) حمدي احمد علي الهنداوي، الضرائب البيئية كمدخل معاصر لتطوير النظام الضريبي المصري المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية المجلد الثالث، العدد الثاني ٢٠٢٢، ص ١٠٥-١٠٦.
- (29) محمد غالي راهي الحسيني، التوسع المالي واتجاهات السياسة المالية، دراسة تحليلية، دار البازوري، عمان، الأردن، ٢٠١٦، ص ٥٢.
- (30) صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية المركز الثقافي العربي، عمان، الأردن، ١٩٨٧، ص ١٠-٥٨.
- (31) عبد الباسط الجحيشي، علي جاسم، الإعفاءات من ضريبة الدخل: دراسة مقارنة مرجع سابق، ص ٦٠-٦٥.
- (32) ناجي التونسي، سياسات الإصلاح الضريبي مطلة النهضة، بغداد، العراق، ٢٠١٨، ص ٧.
- (33) المصدر نفسه، ص ٨.
- (34) قاسم نايف علوان، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم القياس التطبيق، دار الثقافة، بغداد، العراق، ٢٠٠٨، ص ٢٧.
- (35) محمد كامل درويش، ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق، سوريا، ٢٠٠٢، ص ١٩.
- (36) قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته في عام ٢٠٠٤.
- (37) أسامة كامل أبو شقرا، أصول تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة ، مطبوعات البابي الحلبي، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٢٢٢.
- (38) عمار فوزي المياحي، الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وآليات مكافحة التهرب الضريبي: دراسة واقعية الأداء الهيئة العامة للضرائب في العراق، مرجع سابق، ص ٣٥.
- (39) محمد كامل درويش، ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، مرجع سابق، ص ٢٠.
- (40) سيد أحمد ميدوني، الاصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٨٤-٩٧.
- (41) عبد الله حميد الحرتسي، "تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، لبنان، ٢٠١٢، ص ٣٠.