مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: الإصلاح الضريبي – الإدارة الضريبية – أنموذجاً
اسم الكاتب: م.د. شامل سامي عواد عبد المحمدي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/6324
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 10:26 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Journal of Anbar University for Law and Political Sciences
مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية
P. ISSN: 2706-5804 E.ISSN: 2075-2024
Volume 13- Issue 2- December 2023 المجلد ١٣- العدد ٢ – كانون الاول ٢٠٢٣

Tax reform - Tax administration - A model

[1] Lecturer. Dr. Shamel Sami Awad Abd Al-Mohammadi
[1]University College of Knowledge/Iraq
1: Email: shamel.awad@uoa.edu.iq
2: Email:

Abstract:

The study aimed to identify tax administration reform and the related systems and procedures necessary for this reform. The success of tax administration reform is clearly reflected in the success of financial and economic reform. It also leads to increasing the state's ability to implement economic, financial and social development plans and improving the investment climate in all its forms. Reforming this main axis with important and complex roles aims to eliminate the main problems that the majority of tax administrations suffer from. In terms of reducing tax corruption, encouraging voluntary compliance by taxpayers, and encouraging the use of tax management technology; Which will contribute to the end In the end, the tax system will be completely reformed, and the study also showed the role of tax administration reform in increasing the tax revenues collected for the public treasury

The study addressed what is tax reform and what is tax administration by explaining the concept of tax reform and its standards. The study also addressed the definition of tax administration and the reasons for its weakness. The study also addressed mechanisms for reforming tax administration by studying mechanisms for combating tax corruption, mechanisms for encouraging voluntary compliance by taxpayers, and mechanisms for using tax administration technology. Then comes the conclusion of the study, which included a set of conclusions and a set of proposals.

DOI
10.37651/aujlps.2023.143620.1085

Submitted: 29/9/2023
Accepted: 10/10/2023
Published: 05/12/2023

Keywords:
Tax reform
Tax administration
A model.

©Authors, 2023, College of Law University of Anbar. This is an open-access article under the CC BY 4.0 license (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

الإصلاح الضريبي – الإدارة الضريبية – أنموذجاً

[١] م . د . شامل سامي عواد عبد المحمدي
[١] كلية المعارف الجامعة/ العراق

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على إصلاح الإدارة الضريبية وما يتعلق بها من أنظمة وإجراءات لازمة لهذا الإصلاح ؛ إذ أن نجاح إصلاح الإدارة الضريبية ينعكس بشكل واضح على نجاح الإصلاح المالي والاقتصادي . كما يؤدي إلى زيادة مقدرة الدولة على تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية وتحسين مناخ الاستثمار بكل صوره ؛ إذ يُعدُّ إصلاح هذا المحور الرئيس ذو الأدوار الهامة والمتشعبة إلى القضاء على الاشكاليات الرئيسة التي تعاني منها الغالب الاعم من الإدارات الضريبية ؛ من حيث الحد من الفساد الضريبي وتشجيع الالتزام الطوعي للمُكلَّفين وتشجيع استعمال تكنولوجيا الإدارة الضريبية ؛ والتي ستسهم في نهاية المطاف إلى إصلاح النظام الضريبي بشكل كامل ، إذ بينت الدراسة كذلك دور إصلاح الإدارة الضريبية في زيادة الإيرادات الضريبية المتحصلة للخزينة العامة .

وقد تناولت الدراسة ، ماهية الإصلاح الضريبي وماهية الإدارة الضريبية من خلال بيان مفهوم الإصلاح الضريبي ومعاييره ؛ وكذلك تناولت الدراسة تعريف الإدارة الضريبية واسباب ضعفها ؛ وتناولت الدراسة أيضاً آليات إصلاح الإدارة الضريبية من خلال دراسة آليات مكافحة الفساد الضريبي ، وآليات تشجيع الالتزام الطوعي للمُكلَّفين ، وآليات استعمال تكنولوجيا الإدارة الضريبية ؛ ومن ثم خاتمة الدراسة التي اشتملت على مجموعة من الاستنتاجات ومجموعة من المقترحات .

الكلمات المفتاحية:

الإصلاح الضريبي ، الإدارة الضريبية ، أنموذجاً .

المقدمة

بادئ ذي بدء فإن الغالب الاعم من تجارب الإصلاح الضريبي في الدول تسعى في الوقت الراهن إلى توسيع القاعدة الضريبية ؛ ومن ثم اللجوء إلى ترشيد الإعفاءات مقابل

تخفيض معدلات الضريبة ؛ مع التأكيد على رفع كفاءة الإدارة الضريبية ؛ للوصول إلى حالة من التوازن بين اعتبارات العدالة الاجتماعية والعدالة التوزيعية للدخل ؛ إذ تسعى الدول من خلال تصميم انظمتها الضريبية لتحقيق مجموعة من الأهداف ؛ بيد أن هذه الانظمة لا تستطيع تحقيق ذلك لكون المعطيات المالية والاقتصادية والاجتماعية تمتاز بالتغير بفعل عوامل كثيرة وعقبات متعددة ؛ تجعل من النظام الضريبي شبه عاجز عن تحقيق أهدافه .

ومن هنا ظهرت فكرة الدارسة التي تستلزم القيام بالحد من فشل هذه الانظمة والعمل على القيام بمراجعة شاملة وتغيير جذري لها من خلال القيام بالإصلاح الضريبي فيها بشكل عام والقيام بإصلاح ضريبي جوهري للإدارة الضريبية بشكل خاص. من خلال تبني العديد من البرامج والآليات التي تستدعي القيام ببرامج متعددة على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي .

ومن المسلم به أن نجاح السياسة الضريبية في الدول يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة الإدارة الضريبية ؛ حتى باتت التشريعات الضريبية عديمة الجدوى ؛ ما لم تسعى على تنفيذها إدارة ضريبية تمتاز بالكفاءة والحيادية والحزم والنزاهة .

أولا : أهمية الدراسة : تستمد الدراسة أهميتها من كون الإصلاح الضريبي للإدارة الضريبية هو برنامج مطبق في الغالب الأعم من الدول ؛ ذلك أن الوصول إلى النظام الضريبي الأمثل يكون من خلال الإصلاح الجذري للإدارة الضريبية ؛ بما تلعبه من دور هام وحاسم في انجاح الجهود الرامية لإصلاح محاور النظام الضريبي الثلاثة (التشريع الضريبي ؛ و المُكلَّف الضريبي ؛ و الإدارة الضريبية) بما تجسده من دور فاعل في إصلاح بقية المحاور الأخرى من خلال البرامج والآليات المتبعة في إصلاح شامل لهيكلية الإدارة الضريبية .

ثانيا : إشكالية الدراسة : تتلخص إشكالية الدراسة في الحاجة الملحة للدول بإصلاح انظمتها الضريبية بشكل عام و الإدارة الضريبية بشكل خاص ؛ من اجل الوصول إلى تنفيذ الخطط المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية في ظل انتشار المتغيرات الاقتصادية والالكترونية العالمية الحديثة والازمات الاقتصادية المحلية والدولية ؛ وقد ظهرت العديد من التساؤلات في هذه الدراسة ستجيب عنها الدراسة ؛ سنوجزها في الآتي :

١- ماهي أبرز مقومات إصلاح الإدارة الضريبية بعدّها المحور الرئيس في النظام الضريبي للدولة ؟

٢- ما هي ماهية الإصلاح الضريبي والإدارة الضريبية ؟

٣- ما هي معايير الإصلاح الضريبي ؟

٤- ماهي اسباب ضعف الإدارة الضريبة ؟

٥- هل هناك آليات معينة لإصلاح الإدارة الضريبية ؟

ثالثا : فرضية الدراسة : تحاول الدراسة تسليط الضوء على معنى الإصلاح الضريبي ؛ وإصلاح الإدارة الضريبية كنموذج رئيس في هذه الدراسة وتفترض الدراسة أن هناك حالات من عدم الاستقرار وانتشار الفساد المالي والإداري ؛ في اغلب مجالات الجباية والتحصيل الضريبي، وتفترض الدراسة أن هناك معايير ينبغي الركون إليها لرسم خارطة طريق في طريقة تعامل الإدارة الضريبية مع المُكلَّف الضريبي المشمول بدين الضريبة ، وتفترض الدراسة وجود آليات لمكافحة الفساد الضريبي ينبغي على الإدارة الضريبية العمل بها لغرض الوصول إلى الإصلاح المنشود ؛ فضلاً عن تسليط الضوء على أهمية فرضية تشجيع المُكلَّفين للمساهمة في تحمل الأعباء العامة بعدّهم جزء من المجتمع في تقديم إقراراتهم الضريبية بشكل طوعي للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ؛ وتقوم الفرضية أيضاً على تفعيل الإجراءات المحاسبية والالكترونية التي نص عليها القانون التجاري والاتمتة الالكترونية واستخدام الذكاء الاصطناعي والقوانين الأخرى المنظمة لمسك المحاسبة للوصول إلى إصلاح الإدارة الضريبة بشكل فاعل.

رابعاً: منهجية الدراسة : ستتناول الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في ثنايا الدراسة من خلال الاعتماد على الكتب والمراجع والمقالات والإطاريح والرسائل والبحث والدارسات والقوانين وفق رؤية قانونية مدروسة .

خامساً : هيكلية الدراسة : سيتم تقسيم مادة الدراسة على مبحثين ؛ إذ سنعرض في المبحث الأول ماهية الإصلاح الضريبي و الإدارة الضريبية ؛ وسندرس في المبحث الثاني آليات إصلاح الإدارة الضريبية ؛ ومن ثم سنختم الدراسة بخاتمة مشتملة على مجموعة من الاستنتاجات وجملة من المقترحات التي نراها جديرة بالسرد .

I. المبحث الأول

ماهية الإصلاح الضريبي والإدارة الضريبية

من المسلم به أن الإصلاح الضريبي للإدارة الضريبية من أبرز محاور الإصلاح الضريبي الثلاثة (التشريع الضريبي، والمُكلَّفين بدفع دين الضريبة ، والإدارة الضريبية)؛ التي يتوقف عليها نجاح الإصلاح الضريبي بشكل عام في دول العالم ؛ وبالرغم من تعدد تعريفات الإصلاح الضريبي ؛ إلا أنها تشير في مؤداها إلى تلك التغييرات التي تصيب النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التغييرات والتطورات المالية والاقتصادية والاجتماعية أو لبلوغ خطط التنمية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها في مراحل معينة من مراحل النمو .

وسنقسم هذا المبحث على مطلبين ، نتناول في المطلب الأول تعريف الإصلاح الضريبي ومعاييره وفي المطلب الثاني سنبحث في تعريف الإدارة الضريبية واسباب ضعفها وعلى النحو الآتي :

I.أ.المطلب الأول

مفهوم الإصلاح الضريبي ومعاييره

سيتم تخصيص هذا المطلب للتعرف على اهم التعريفات لمصطلح الإصلاح الضريبي ؛ من خلال تقسيم المطلب على فرعين ، نعرض في الفرع الأول للتعريف الاصطلاح الضريبي ، ونبحث في الفرع الثاني معايير الاصطلاح الضريبي وعلى النحو الآتي :

I.أ.١. الفرع الأول

تعريف الاصلاح الضريبي

لا مناص من أن الإصلاح الضريبي ؛ يعني الاصلاح الضريبي في الدولة بشكل كامل بالشكل الذي يتواءم والسياسة المالية والاقتصادية فيها ؛ وللولوج لمفهوم الاصلاح الضريبي لابد من بيان تعريفات الاصلاح الضريبي ؛ ويعرف الإصلاح الضريبي بأنه " مجموع

التغييرات المتعلقة بالضرائب الحكومية والمحلية بهدف تحسينها ؛ وهو خلاصة مسار معقد من العمليات والإجراءات يتم التخطيط لها وتنفيذها عبرة فترة زمنية طويلة [١].

وعُرف الإصلاح الضريبي بأنه " التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الحاصلة في النشاطات الاقتصادية والاجتماعية ؛ أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو [٢] .

وعرف جانب من الفقه الإصلاح الضريبي بأنه " الآليات التي يمكن من خلالها حل المشكلات والعيوب ؛ ومعالجة أوجه القصور وسد الثغرات في النظام الضريبي ؛ لتؤدي دورها في الأهداف التي وضعت من أجلها ؛ والنهوض بالسياسة المالية والاقتصادية للدول"[٣] .

وعرفه آخرون بأنه " عملية تشتمل تبسيط للنظام الضريبي القائم من خلال تقليل أسعار الضريبة ؛ وجعلها أكثر واقعية ؛ وتوسيع الأوعية الضريبية مع استبعاد الفقراء والتخفيف عن كاهلهم بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ؛ ويُفعّل من النظام الضريبي ويجعله أكثر تناسقاً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة [٤] .

ويرى الباحث أن تعريف الإصلاح الضريبي يعني " تلك الآليات التي تعالج القصور في النظام الضريبي من ضعف في الجهد الضريبي واختلال في هيكلة الضريبي ؛ وقصور في أداء الإدارة الضريبية من ضعف في التحصيل وزيادة في التهرب الضريبي ؛ والعمل على تحديث التشريعات الضريبية والحد من شيخوختها المتجذرة " .

(١) د. عبد المجيد قدي ، *دراسات في علم الضرائب* ، ط١ ، (عمان ، الاردن : دار جرير للنشر والتوزيع ، ٢٠١١م)، ص ٢٤٩ .

(٢) د. سعيد عبد العزيز عثمان ، و د. شكري رجب العشماوي، *اقتصاديات الضرائب* ، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، ٢٠٠٧م)، ص ٥٣٥.

(٣) د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي ، *الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية – دراسة تحليلية مقارنة* - ، ط١ ، (مكتبة الوفاء القانونية: ٢٠١٤م)، ص ٢١ .

(٤) هاني صالح، الاقتصاد اليوم كيف يعمل ، ط ١ ، (المملكة العربية السعودية: العبيكان للنشر ، ٢٠٠٨م)، ص ٤١١ .

I.أ.٢. الفرع الثاني

معايير الإصلاح الضريبي

مع تنامي الفكر المالي الحديث في بلورة الإصلاح الضريبي وبالرجوع إلى اقتصاديات جانب العرض ؛ كان لزاماً أن نبين في هذا الفرع أهم معايير الإصلاح الضريبي التي ارسى دعائمها الاقتصادي أدم سميث ، ومما تجدر الإشارة إليه أن النظام الضريبي هو نظام اقليمي يختلف من دولة إلى أخرى نظراً لاختلاف الظروف السياسية والمالية والاقتصادية والاجتماعية لكل دولة ؛ وكذلك تبعاً للأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها وهو في الوقت ذاته نظام نسبي يختلف داخل الدولة الواحدة وحسب نظامها السياسي وفلسفة القابضين على السلطة ؛ وكذلك يختلف من فترة زمنية إلى أخرى ؛ وسنوجز ذلك من خلال ما يأتي [١]:

١- **معيار العدالة** : ونعني العدالة [٢] في التنظيم الفني للضرائب [٣]؛ إذ يجب أن يتواءم كل نوع من أنواع الضريبة من حيث الغرض والفرض والتحصيل والنسبة المئوية مع طبيعة الأوعية الضريبية التي فرضت عليها ؛ فضلاً عن مدى كفاءة الإدارة الضريبية في القدرة على تحقيقها ؛ لذا فالتحدي الاعظم الذي يواجه الدول هو مقدرة النظام الضريبي على تحقيق العدالة الضريبية .

---

(1) James Alm " What Is an Optimal tax system, in Joel Slemord, Policy in the real World " Cambridge University Press ,U. S . A . first published , 1999, P.P : 363-377 .

كذلك : د. عمار السيد عبد الباسط نصر، *الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم – دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الإسلامية* –، ط١ ،(مكتبة الوفاء القانونية: ٢٠١٣م)، ص ٣١ وما بعدها ، كذلك : حيدرة شيماء، "دور الإصلاح الضريبي في تحسين إيرادات الضريبة – دراسة حالة مركز الجواري للضرائب- "، (رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر)، ص ١٣ وما بعدها .

(٢) تتمثل عدالة التشريع الضريبي في أن يكون خضوع المُكلَّفين للضريبة على أساس يراعي المقدرة التكليفية لكل منهم ؛ وكذلك مراعاة الفروق بين دخول أفراد الدولة وثرواتهم ، وكذلك عند توزيع العبء الضريبي بين مكلفي كل ضريبة على حده ، وبين المُكلَّفين فيما بينهم على أن يشتمل ذلك سائر الضرائب المفروضة في الدولة ؛ وتقيم عدالة النظام الضريبي من خلال مؤشران يتجسدان في العدالة الأفقية والعدالة الرأسية في مقدرة المُكلَّفين ذوي القدرة الضريبية المتساوية على تحمل العبء الضريبي نفسه ؛ وأما العدالة الرأسية فأنها تتمثل في قدرة المُكلَّفين اصحاب الاحتياجات المتزايدة ضريبة أقل . ينظر : د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، مصدر سابق ، ص ١٩٩ إلى ص ٢٠١ .

(٣) نعني بالتنظيم الفني للضرائب ؛ تحديد كافة الاوضاع والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها ، بموجب الضوابط الاقتصادية الواجب مراعاتها ؛ وكذلك الاشكاليات التي تثور في هذا المجال بدءاً من تفكير = =الدولة في فرض ضريبة ما وحتى أدائها من المُكلَّف إلى الخزينة العامة ؛ ينظر : د. سوزي عدلي ناشد، *أساسيات المالية العامة ، النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة* ، ط١ ، (منشورات الحلبي الحقوقية: ٢٠٠٨م)، ص ١٣٣ .

٢- **معيار الشفافية**: يتعلق مفهوم الشفافية بقيام الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح العام بطريقة آنية وموثوقة وواضحة ومفيدة عن أوضاعها وتفويضاتها القانونية ونشاطاتها وإدارتها المالية [١] . إن الشفافية تعني الانفتاح على الجمهور فيما يتعلق بهيكل ووظائف القطاع الحكومي ونوايا السياسات المالية للدولة ؛ أي أن القواعد القانونية الضريبية والاعمامات التي تنظم أساليب الاستقطاع الضريبي ؛ وتحدد معدلات الاستقطاعات الضريبية في القوانين الضريبية النافذة ، وتحدد بماذا تشتمل هذه القوانين من أوعية ضريبية متعددة ، وكذلك تحدد ماهية المُكلَّفين بها ، وكيفية الفرض والتحصيل فيها من قبل الإدارة الضريبية بشكل واضح وشفاف . ومثال ذلك أن القانون الضريبي الأمريكي ألزم الإدارة الضريبية بضرورة توفير الشفافية من خلال تقديم المعلومات والبيانات للمُكلَّفين لكل نشاط ضريبي على حده [٢]. إذ تنبع أهمية حق المُكلَّف في الحصول على المعلومات الضريبية [٣] ؛ من أهمية الالتزامات الضريبية التي تقع على عاتقه عبء تحملها [٤] . إذ تناولت التشريعات الضريبية وجوب قيام الإدارة الضريبية بتزويد المُكلَّفين بالمعلومات الكافية التي يستعلمون عنها ، وحق المُكلَّف في التبليغ الضريبي يتوافق مع إحدى قواعد فرض الضريبة ، وهي قاعدة اليقين ، إذ ينبغي أن يعرف المُكلَّف الضريبي ما هي القواعد التي ستطبق عليه ؟ وما مبلغ الضريبة الذي سيدفعه ؟ فحق التبليغ الضريبي يشبع حاجتين من المعلومات، هما : المعلومات العامة والمعلومات المنظمة أو الدقيقة [٥] . وحق هذا العلم يستوجب أن يكون المُكلَّف على علم مسبق بالإجراءات التي تتعلق به [٦] .إن هذا الحق في الاستعلام الضريبي لا يقتصر على الإخطارات أو الاعلانات أو التعليمات التي تُصدرها الخزينة العامة، وتزود بها المُكلَّفين في مراحل الضريبة المختلفة من تحقق الواقعة المنشئة إلى تحصيل الضريبة فحسب، إنما يصل إلى أبعد من ذلك إلى المعلومات بالجوانب المرتبطة بالضريبة في كافة جوانبها ، وهو ما يندرج تحت إطار نشر الوعي الضريبي

---

(١) ينظر : "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ؛ صادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) رقم (٢٠)"، مبادئ الشفافية والمساءلة على الموقع الالكتروني : www.Issai.org وقت الزيارة ١١:٢٢ في ٢٠٢٣/٧/١م .

(٢) د. عمار السيد عبد الباسط نصر، مصدر سابق، ص ٣١ وما بعدها ، كذلك : حيدرة شيماء، مصدر سابق، ص ١٣ وما بعدها .

(٣) د. شامل سامي عواد عبد المحمدي، *تحقيق التوازن بين حقوق المُكلَّف والخزينة العامة – دراسة مقارنة*، (دار الجامعة الجديد: ٢٠٢٣م)، ص ١٣٨ إلى ١٣٩.

(٤) د. طاهر الجنابي ، *علم المالية العامة والتشريع المالي* ، (بيروت: مكتبة السنهوري، طبعة ٢٠١٥ م)، ص ١٤٢ ، كذلك : د. شامل سامي عواد عبد المحمدي، مصدر سابق ، ص ١٣٨ إلى ١٣٩ .

(٥) حسام فايز أحمد عبد الغفور ، مصدر سابق ، ص ٢٤ ، كذلك د . محيي محمد مسعد ، مصدر سابق ، ص ١٥٩ إلى ١٦٠.

(6) P . Philip. Les Droits De La Defense Face Au Controle Fiscale, 2eme Edidion, Economica, Paris 2005, P 15 .

والثقافة الضريبية التي تُعَدُّ نتيجة للنظام الضريبي بمجتمعه الواعي والمدرك لأهمية دور الضريبة في تطور الدولة وازدهارها [١] .

٣- **معيار الاقتصاد**: ومفاد هذه المعيار هو الاقتصاد في نفقات الجباية والتحصيل ؛ إذ لا يتحمل المُكلَّف تضحية ليست ذا فائدة أو في غير مكانها حتى يكون الفرق بين ما يدفعه المُكلَّف للتحصيل وما يذهب للخزينة العامة مقتصراً على أدنى مبلغ [٢] . ومؤدى ذلك أن ما يصرف من نفقات على تحصيل دين الضريبة يجب أن يكون ضئيلاً ومتدنياً إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها ، فلا فائدة ترجى في ضريبة تكلف جبايتها نفقات أعلى من تحصيلها ، أو يكون الفارق بين ما يدخل للخزينة العامة من تحصيل الضريبية وبين ما يدفعه المُكلَّفون من مصاريف قليلاً جداً ، أي أن الإيرادات الضريبية تزداد كلما قلت نفقات الجباية بالشكل الذي يحقق الوفرة الضريبية المرجوة [٣] .

٤- **معيار الكفاءة**: إن للسياسة الضريبية الحديثة وظائف تستلزم على من يقوم بأدائها أن يتمتع بالكفاءة ، مع تحقيق الغاية المرجوة من تحصيل دين الضريبة بأقل تكلفة اقتصادية أو اجتماعية ممكنة [٤] .

٥- **معيار الحياد**: إن الحياد الضريبي والشفافية والعدالة في التعامل بين المُكلَّفين و الإدارة الضريبية هي ابرز سياسات الإصلاح الضريبي [٥] .

٦- **معيار المرونة**: ونعني بهذا المعيار للمتغيرات المالية والتقلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المختلفة ؛ من دون أي إخلال باعتبارات الحصيلة الضريبية [٦] .

---

(١) محمد علي عوض الحرازي ، مصدر سابق ، ص ٢٠٠ إلى ٢٠٢ ، د. شامل سامي عواد عبد المحمدي، مصدر سابق ، ص ١٣٨ إلى ١٣٩ .

(٢) د. زكي عبد المتعال، *أصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري* ، ط١ ، (القاهرة: مطبعة فتح الله الياس خوري ، ١٩٤١م)، ص ٢٠٢ وما بعدها .

(٣) د. أعاد حمود القيسي، *المالية العامة والتشريع الضريبي* ، ط ٧ ، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠١٠ م)، ص ١٢٩. كذلك، أستاذنا الدكتور، د. رائد ناجي أحمد، *علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق* ، الطبعة الثالثة – معدلة ومنقحة ، (بيروت: مكتبة السنهوري ، ٢٠١٨ م)، ص ٩٦ ، كـــــــــذلك ، د. حسن عواضة، د. عبد الرؤوف قطيش، *المالية العامة ، الموازنة – نفقاتها – وارداتها – ضرائب – رسوم – القروض – الإصدار النقدي – الخزينة – دراسة مقارنة* ، ط ١ ، (منشورات الحلبي الحقوقية: ٢٠١٣ م) ، ص ٣٨٥ ، كذلك ، د. محيي محمد مسعد، *الإصلاح الضريبي بين الواقع والمأمول – دراسة تحليلية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ولائحته التنفيذية* - ، (بلا دار نشر :٢٠٠٧م)، ص ١٥٩ ، كذلك : د. محمد عبدالله العربي، *الأصول العلمية في الضرائب – موارد الدولة* - ، (القاهرة: مطبعة فؤاد، ١٣٦٩ هـ – ١٩٤٩م)، ص ١٣٢.

(٤) د. عمار السيد عبد الباسط نصر، *الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم* ، مصدر سابق ، ص ٣٢ ، كذلك : حيدرة شيماء، *دور الإصلاح الضريبي في تحسين إيرادات الضريبة* ، مصدر سابق، ص ١٤.

(5) Vito Tanzi and Howell Zee " Tax policy for developing countries " International Monetary Fund , Washington , D.C., March 2001, P 5 – 6 .

(٦) د. عمار السيد عبد الباسط نصر، *الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الإقتصاد غير المنظم* ، مصدر سابق ، ص ٣٢ ، كذلك : حيدرة شيماء، *دور الإصلاح الضريبي في تحسين إيرادات الضريبة* ، مصدر سابق ، ص ١٤.

I.ب. المطلب الثاني

تعريف الإدارة الضريبية وأسباب ضعفها

من سائغ القول أن الإدارة الضريبية هي ابرز أدوات السياسة الضريبية ؛ بما تؤديه من دور هام في تحفيز وجذب الاستثمارات ؛ إذ تُعدُّ جزءاً من أجزاء السلطة التنفيذية داخل الدولة ؛ وهي الجهة صاحبة الاختصاص الحصري في أنفاذ القوانين الضريبية ؛ والمسؤولة عن تطبيقها بشكل سليم ؛ بما يحقق التوازن بين مصلحة الخزينة العامة من جانب ؛ والمُكلَّفين من جانب آخر ؛ مع تحديد واجبات وحقوق كل منهما بشكل واضح وجلي [١] . وسنقسم هذا المطلب على فرعين ، نعرض في الفرع الأول ، تعريف الإدارة الضريبية ، وفي الفرع الثاني سنتناول اسباب ضعف الإدارة الضريبية وعلى النحو الآتي :

I.ب.١. الفرع الأول

تعريف الإدارة الضريبية

لا جدال أن الإدارة الضريبية هي من الإدارات المهمة والتي تقوم بمهام صعبة جداً ؛ إذ أنها هي المسؤولة عن تطبيق القانون الضريبي وتحمل عبء العلاقة الشائكة بين المُكلَّف و الإدارة الضريبية ؛ كذلك يسند اليها تحصيل الإيرادات الحكومية التي تستخدمها الدولة في عملية تمويل النفقات العامة [٢] . ونجد أن تعريف الإدارة الضريبية من المواضيع التي قل البحث فيها عربياً على عكس ما موجود في الدول الاجنبية ؛ فالكثير من الفقهاء ذهب إلى سرد مفاهيمها واهدافها ؛ من دون اعطاء تعريف جامع مانع لها، عليه سنتناول جانب من التعريفات التي اشارت إلى هذا التعريف بشكل موجز .

إذ ذهب جانب من الفقه إلى تعريف الإدارة الضريبية بانها " جزء من الإدارة العامة التي تشكل خليطاً من العوامل المالية والإدارية والقانونية وتستند على نظام قائم على أسس قانونية ضريبية ومالية ويقع على عاتقها القيام بمهام كبيرة ؛ كالتخطيط والتوجيه والإدارة والتنظيم " [٣] .

---

(١) د. رمضان صديق، *الإدارة الضريبية الحديثة* ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، ٢٠٠٥م)، ص ٥ إلى ٨ ، كذلك : د. معوض السيد معوض محمد خليل، *السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر* ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠١٤م)، ص ٣١.

(٢) رابح رتيب بسطا، *الممول والإدارة الضريبية* ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، ١٩٩١م)، ص ٨١ .

(٣) د. شريف مصباح ابو كرش، *إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب* ، (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع ، ٢٠١٨م)، ص ١٨ .

وقد عرفها البعض بانها " حق الإدارة في القيام بكل ما يلزم من سلامة إقرار المُكلَّف الضريبي وصحته ؛ عن طريق مطابقة بياناته مع المعلومات التي تتوافر لدى العاملين في الإدارة الضريبية عنه ؛ او عن طريق الاخبار من الغير ؛ وهو يتعلق إما بالحسابات التي يكون المُكلَّف مجبراً على سدادها ؛ او ملزما بمسكها ؛ وأما بالفحص الضريبي" [١] .

وقد عُرفت الإدارة الضريبية بانها " الأجهزة التي يعهد اليها تطبيق القوانين الضريبية ابتداءً من حصر المُكلَّفين مروراً بربط الضريبة ثم انتهاءً بتحصيلها [٢] " .

في حين عرفها آخرون [٣] بانها " الإدارة الضريبية التي تعني بتنفيذ القوانين والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جانب وحقوق المُكلَّفين من جانب آخر ؛ فضلاً عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي وتساعد في تحقيق اهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية " .

ويرى الباحث ؛ أن الإدارة الضريبية " هي الإدارة المسؤولة عن جباية الإيرادات الضريبية وإنفاذ القوانين الضريبية وتطبيقها بالشكل السليم ؛ من خلال سعيها لحماية حقوق المُكلَّف الضريبي من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى على الوجه الأكمل ؛ وتسعى من خلال عملها إلى تطوير القوانين الضريبية بما يواكب تطور المجتمع وتطلعاته واهدافه السياسية والمالية والاقتصادية .

---

(١)Andrew Jewell Mario Mansour, Pritha Mitra, and Carlo Sdralevich : IMF Staff Discussion Note, Fair Taxation in the Middle East and North Africa. September 2015 SDN15/16 p.25 .

(٢) نور حمزة حسين، "الاصلاح الضريبي في العراق" ، *بحث مقدم إلى مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية* ، المجلد التاسع ، العدد الثاني ، (٢٠١٩): ص ٤٣٨ ، كذلك : كريم سالم كماش، "مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول إلى اقتصاد السوق"، (اطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، ٢٠١٠م) ، ص ٦٤ ، كذلك : خالد حامد عبد، "دور الوعي الضريبي وأثره في استجابة المُكلَّفين للتحاسب الضريبي"، *المؤتمر القطري الأول للمحاسبة والعلوم المالية* ، (٢٠٠٢): ص ٤ .

(٣) د. خالد حامد عبد، "النظام الضريبي والإدارة الضريبية في العراق"، *بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، بغداد* ، ملحق العدد "٢٤" ، (٢٠١٠م): ص ٥٩ ، كذلك : د. سناء محمد سدخان ، و أمل جبر ناصر، "الإصلاح الضريبي وأثره في الدور التمويلي للضريبة"، *بحث مقدم إلى مجلة رسالة الحقوق* ، السنة الثالثة عشر ، العدد الثالث، (٢٠٢١م: ص ٢٨٨ ؛ كذلك : كريم سالم كماش، "الوعي الضريبي في العراق اسباب التدني وسبل النهوض"، *بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظمته وزارة المالية بالتعاون مع شركة بينك بوينت* ، في (٢٠٠٦/١١/٢٢): ص ١٦١ ، كذلك : لقاء فنجان ثامر زيدان، "دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة " ١٩٩٥- ٢٠١٠م " وسبل تفعيلها، (رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠١٢م)، ص ١١٨ .

I.ب.٢. الفرع الثاني

أسباب ضعف الإدارة الضريبية

إن اهم المشكلات التي تواجه السياسة الضريبية في الدول ؛ هي المشكلات المرتبطة ب الإدارة الضريبية ؛ ولعل ضعف كفاءة هذه الإدارة في الغالب الاعم من الدول أدى بدوره إلى تطبيق سياسة ضريبية اقل تطوراً بحيث لا تتمكن من مواكبة التطورات الحديثة والمتغيرات العالمية الجديدة ؛ مما أدى بدوره إلى ضعف كفاءة النظام الضريبي في هذه الدول من خلال الضعف الذي اصاب إداراتها الضريبية ، فضلاً عن عدم قدرة هذه الإدارات على استخدام الوسائل الحديثة في تحديد الواقعة المنشئة للضريبية وتحصيل دين الضريبية بالشكل المطلوب [١] .

ويعزى أسباب الضعف في كفاءة الإدارة الضريبية إلى اسباب كثيرة ؛ منها ما يتعلق بالقوانين الضريبية ومنها ما يرجع إلى النظام السياسي الحاكم ومنها ما يتعلق ب الإدارة الضريبية نفسها ؛ وسنوجز ذلك في الآتي [٢]:

١- عدم مقدرة الإدارات الضريبية في الدول على حصر المُكلَّفين بشكل دقيق في المجتمع الضريبي للدول ، مما يؤدي إلى تفشي ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي (أو ما يسمى بالاقتصاد غير المنظم او الاقتصاد الخفي) فيها فضلاً عن عدم قدرة هذه الإدارات في السيطرة على جريمة التهرب الضريبي ، مما يسفر بدوره إلى تناقص الإيرادات الضريبية ، وظهور ما يسمى بالفجوة الضريبية .
٢- عدم استخدام التكنلوجيا الحديثة والحوكمة والذكاء الاصطناعي (الاتمتة) في معالجة البيانات والمعلومات المتعلقة بهذه الإدارات وعدم تبادل البيانات الكفاية الخاصة بالمُكلَّفين وطبيعة النشاطات التي يمارسونها على مستوى الإدارات الضريبية في الدولة .

---

(١) وتعريف الواقعة المنشئة للضريبة بأنها: الواقعة الموجبة لحق الدولة في تحصيل قيمة الضريبة المفروضة على المُكلَّف استناداً للقانون الذي يفرضها ، نقلا عن : د . شامل سامي عواد، *تحقيق التوازن بين حقوق المُكلَّف والخزينة العامة – دراسة مقارنة –*، مرجع سابق ، ص ٢٣ إلى ٢٤ ، كذلك ينظر في ذلك : زين العابدين، *مبادئ علم المالية العامة* ، (المطابع العربية الحديثة: ١٩٧٤م)، ص ٣٠٢ ، ويقابل ذلك في التشريع المصري " ربط الضريبة " وهو تحديد الدين المتوجب دفعه بحساب قيمة الضريبة المستحقة على المُكلَّف ، ويجري تحديد هذا الدين عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في التشريع الضريبي ، ينظر في هذا الشأن : د. فوزت فرحات، *التشريع الضريبي العام- دراسة مقارنة* ، ط٢ ، مزيدة ومنقحة ، (بيروت : بلا دار نشر: ٢٠١٠م)، ص ٥٦ .

(٢) محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، *الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية – دراسة تحليلية مقارنة* - ، مرجع سابق ، ص ٣٣ إلى ٣٤ .

٣- عدم وجود الكوادر الفنية والإدارية المتخصصة القادرة على تطبيق القوانين الضريبية بالشكل الصحيح بكفاءة وعدالة ، بسبب نقص الوفرة الضريبية من الايرادات الضريبية المتحصلة الناتج عن تأخر عمليات التحصيل وتعقد الهيكل الضريبي في الدولة ، وتأخر عمليات تقديم الاقرارات الضريبية ، وضعف الالتزام الطوعي للمُكلَّفين [١] .

٤- تفشي ظاهرة الرشوة والمحسوبية في الإدارات الضريبية .

٥- ضعف الانظمة الضريبية وعدم مرونتها وعدم قدرتها على تحقيق العدالة الضريبية – الافقية والعمودية -.

٦- عدم قدرة الإدارات الضريبية على تبني خطة الاصلاح المنشودة التي تسعها اليها الدولة فضلاً عن نقص كفاءة المرافق الإدارية العامة المعاونة للإدارة الضريبية في بلورة نجاح مشروع الإصلاح الضريبي ؛ ومثال ذلك قصور الأدوات التشريعية التي تساهم في انفاذ القانون الضريبي ؛ وتخلف الفنون المحاسبية [٢] .

٧- إن ضعف كفاءة الإدارة الضريبية يؤدي إلى استخدام تشريع ضريبي يلقي بأعبائه الإدارية الثقيلة على كاهل المُكلَّفين مما يؤثر سلباً على المناخ الاستثماري في الدولة [٣] .

٨- عدم استقرار التشريعات واللوائح الضريبية ، يلقي بضلاله على تخبط الإدارة الضريبية في قراراتها ؛ فأي القانون سيطبق سواء في مجال تحصيل دين الضريبة ؛ أو مجال الاجراءات المتبعة لتشجيع ورفد الاستثمار ، مما يجعل الإدارة الضريبية غير كفؤة في تعاملها ، فتارة تطبق قانوناً على طائفة معينة ، وتارة أخرى تطبق لائحة جديدة أو قانون جديد على طائفة أخرى ؛ متماثلة في المراكز القانونية [٤] .

٩- أن سوء توزيع الاعمال والمهام داخل الإدارة الضريبية بين موظفيها بالشكل الذي يتناسب ومهارات وكفاءة وخبرات هؤلاء الموظفين ؛ يسهم في قيام العديد من السلبيات وحالات الضعف في كفاءة هذه الإدارة ؛ فيما يتعلق بقدرات ومؤهلات الموارد البشرية فيها على انجاز الواجبات والمهام الموكلة اليها مع الاحتياجات الفعلية [٥].

---

(١) د. حامد عبد المجيد دراز و د. رمزي علي سلامة ، و د. المرسي السيد حجازي، *النظم الضريبية* ، (الإسكندرية: مؤسسة الثقافة الجامعية ، ١٩٨٢ م)، ص ١٤٠ .

(٢) د. سعيد عبد العزيز عثمان ، و د. شكري رجب العشماوي، *اقتصاديات الضرائب* ، مرجع سابق ، ص ٥٤٥ .

(٣) المرجع السابق نفسه ، ص ٥٥٠ .

(٤) رابح رتيب بسطا، *الممول والإدارة الضريبية* ، مرجع سابق ، ص ١٧٣ إلى ١٧٤ .

(٥) د. معوض السيد معوض محمد خليل، *السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر* ، مرجع سابق ، ص ٣٢٤ .

II. المبحث الثاني

آليات إصلاح الإدارة الضريبية

من المسلم به أن الإدارة الضريبية تشكل حجر الزاوية الرئيس في عملية الإصلاح الضريبي المنشود ؛ ويرى الباحث أن إصلاح الإدارة الضريبية هو المحور الفاعل الذي يعتمد عليه نجاح إصلاح المحاور الأخرى ؛ فكلما كانت الإدارة الضريبية كفوءة من خلال قدرة وكفاءة جهازها الضريبي استطاعت من أن تحول الضرائب عديمة الجدوى إلى ضرائب فاعلة في الدولة ، وسنسلط الضوء في هذا المبحث على عدد من هذه الآليات وعلى النحو الآتي :

II.أ. المطلب الأول

آليات مكافحة الفساد الضريبي

مما تجدر الإشارة إليه أن للفساد تعريفات عديدة على مستوى علم الاجتماع والاقتصاد والمالية والمنظمات الدولية ؛ وأن التعريفات في الأصل ؛ هي من الاختصاص الحصري للفقه ؛ إلا أننا نخلص إلى سرد نزر يسير منها بما ينسجم وخطة الدراسة ؛ فقد عرف البنك الدولي الفساد بأنه " سوء استخدام الوظيفة العامة للمنفعة الخاصة " [١].

ويذهب جانب من الفقه إلى تعريفه بأنه " ظاهرة وظيفية سلبية تقوم على انعدام المبادئ الاخلاقية والقيم ؛ وتتجلى في قيام الموظف الضريبي بإساءة استخدام نفوذه الوظيفي بهدف تحقيق النفع الخاص له ؛ أو لغيره محدثاً ضرراً جسيماً بالموطنين والدولة " [٢].

ويرى الباحث أن الفساد الضريبي : " قيام الموظف الضريبي بتجاوز حدود سلطته التي رسمها القانون الضريبي النافذ ؛ وكسره لمشروعية القاعدة القانونية النافذة من خلال السلوكيات والممارسات الخاطئة التي يقوم بها عمداً بشتى الصور والحالات المنافية للنزاهة والسلوك الاخلاقي والوظيفي السليم من اجل تحقيق المنفعة الخاصة " .

وقد تعددت أثار الفساد الضريبي مما تطلب القيام بوضع آليات لمكافحة هذا الفساد ؛ فقد تبنت المنظمات الدولية ومنها منظمة النقد الدولي ولجنة الأمم المتحدة لمكافحة الفساد مجموعة

---

(1) The World Bank PREM NOTE- (Anti Corruption Strategy for Revenue Administration) – No 33- October 1999- P 1 .

(٢) محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، *الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية – دراسة تحليلية مقارنة* - ، مرجع سابق ، ص ٣١٥ .

من التوصيات للحد من الفساد الضريبي من أجل إصلاح الإدارة الضريبية ؛ ومن هذه التوصيات ما يأتي [١]:

١- اعتماد انظمة التعيين ، والترقية على اساس الكفاءة .
٢- تبني قانون السلوك الوظيفي القويم داخل الإدارة الضريبية .
٣- تناسب رواتب موظفي الإدارة الضريبية مع قيمة وحجم العمل المقدم .
٤- الابلاغ عن أي حالة فساد تظهر ضمن نطاق عملهم .
٥- استحداث قسم للرقابة الداخلية في كل في الدوائر الضريبية .

إن هذه التوصيات أملت على الحكومات ضرورة القيام بمجموعة من الآليات التي يستلزم على الحكومات القيام بها لمكافحة الفساد الضريبي ؛ ويمكن ايجازها بالآتي [٢]:

١) العمل على تبسيط التشريعات والإجراءات الضريبية : مما تجدر الإشارة إليه إن اهم هذه الآليات هي جعل القوانين الضريبية والاعمامات سلسلة وبسيطة وواضحة مع مراعاة تبسيط البيروقراطية الإدارية العقيمة التي تتخذها الإدارات الضريبية في كافة المراحل الضريبية .
٢) تطوير بيئة العمل في الإدارة الضريبية : إن بيئة العمل في الإدارة الضريبية تمتاز بخصوصية عن إدارات ومرافق الدولة الأخرى ؛ لذا فالركيزة الرئيسة التي تستند اليها الإدارة الضريبية في تسيير شؤونها هم " موظفوا الإدارة الضريبية " لذا فإن من مستلزمات إصلاح الإدارة الضريبية هو انتقاء العناصر البشرية المؤهلة وتدريبهم ورفع مستوى قدراتهم وكفاءتهم ومؤهلاتهم العلمية والنفسية ؛ ولابد من وضع اسس علمية لآليات انتقاء " موظفي الإدارة الضريبية " ؛ ومن أبرز هذه الاسس [٣] :

أ- أن يكون موظفي الإدارة الضريبية من خريجي الكليات التخصصية (الإدارة والاقتصاد والقانون والحاسبات) مع مراعاة التقدير الجامعي لهم عند تعيينهم .
ب- أن يتم تدريبهم وفق أسس علمية وعملية مع دورة نظرية لتنمية مهاراتهم وقدراتهم في وظائفهم مستقبلاً.
ت- أن يكونوا حسني السيرة والسلوك ويتمتعون بالمهارة والعفة الوظيفية والاخلاقية وغير محكومين عن أي جريمة .

---

(١) نقلا عن : د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، *الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية – دراسة تحليلية مقارنة* - ، مرجع سابق ، ص ٣٤٥ .
(٢) المرجع السابق ، ص ٣٤٦ .
(٣) د. الوليد صالح عبد العزيز، *دور السياسات الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة* ، ط١ ، (دار النهضة العربية: ٢٠٠٢م)، ص ٢٩١ إلى ٢٩٢ .

ث- تنمية مهارة الاتصال بين موظفي الإدارة الضريبية فيما بينهم ؛ فضلاً عن تنمية هذه المهارة مع المُكلَّفين ، والعمل على إنشاء برامج توعوية لهم في مجال السلوك الوظيفي السليم [١] .

وهدياً لما تقدم فلا بد من التنويه إلى توفير الضمانات للموظف الضريبي مما يمكنه من القيام بعمله من دون توجل أو خوف ؛ ذلك أنه في عمله يرتدي رداء القاضي بين حقوق المُكلَّف والخزينة العامة للدولة بما يملكه من شجاعة أدبية وخزين معرفي تجعل منه حكماً محايداً يعطي كلاً حقه لطرفي المعادلة الضريبية [٢] .

II.ب. المطلب الثاني

آليات تشجيع الالتزام الطوعي للمُكلَّفين

بادئ ذي بدء لا بد أن نتعرض لتعريف "الالتزام الطوعي بالضريبة " ؛ فقد عرفه جانب من الفقه [٣] بأنه " التزام المُكلَّف بشكل تلقائي صادر عن وعي واقتناع تام بدفع دين الضريبة المترتب بذمته في الوقت المحدد وبأمانة ؛ دونما أجبار من الإدارة الضريبية أو تهديد منها مساهمة منه في انجاح العملية الضريبية " .

إذ لابد من تبني القوانين الضريبية فلسفة مجدية تستند على أساس الثقة المتبادلة بين المُكلَّف و الإدارة الضريبية ؛ إذ لابد أن تثق الإدارة الضريبية بأن ما يقدمه المُكلَّف من اعلان أو تصريح عن دخله الحقيقي هو الدخل الفعلي وهو نابع عن أمانة المُكلَّف ونزاهته من جهة ؛ ومن جهة أخرى لابد أن يثق المُكلَّف بأن الإدارة الضريبية ستعامله بكل عدالة واحترام ؛ وسيتم وفق ذلك اعتبار الإقرار المقدم من المُكلَّف الضريبي هو اساس الواقعة المنشئة للضريبة – ربط الضريبة – كمبدأ عام وعلى الإدارة الضريبية قبول الإقرار الضريبي وفق ما تم تقديمه من المُكلَّف الضريبي على أن يلتزم المُكلَّف الضريبي بسداد ديـــــــــن الضريبة المستحق بذمته من يوم تقديمه [٤] .

ولعل الغاية الاسمى من تحقيق الالتزام الطوعي للمُكلَّفين بالقانون الضريبي هو تحقيق قدرة الإدارة الضريبية في الحصول على أكبر قدر من معدل الالتزام الطوعي للمُكلَّفين من

---

(1) Donald K Vogal : Promotion of Professional Ethics in The Tax Administration -27th CIAT General Assembly- Modern Trends In Taxation and The Tax Administering- Santiago –Chile.PP 134 – 137 .

(٢) د. سعيد عبد العزيز عثمان ، و د. شكري رجب العشماوي، مرجع سابق ، ص ٥٥٢ .

(٣) د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، مرجع سابق، ص ٣٧١ إلى ٣٧٢ .

(٤) د. محي محمد مسعد، *الاصلاح الضريبي بين الواقع والمأمول – دراسة تحليلية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ولائحته التنفيذية*، (كلية حقوق المنصورة : ٢٠٠٧)، ص ٨١ .

اجل رفد الخزينة العامة بالإيرادات الضريبية ؛لقد اتجهت الأنظمة الضريبية لتطوير آليات دعم الالتزام الطوعي للمُكلَّفين بالقانون الضريبي من خلال العديد من الاتجاهات ومنها زيادة الوعي الضريبي.

إن زيادة الوعي الضريبي في هذا المقام يتم من خلال وسيلتين رئيستين [١] هما : تقديم المساعدة في توفير المعلومات وأهداف توعية المُكلَّفين ، وسنوجز ذلك في الآتي :

١ـ تقديم المساعدة في توفير المعلومات :

يتم توفير البيانات والمعلومات للمُكلَّفين من خلال المطبوعات الرسمية التي تصدرها الإدارة الضريبية أو بالرد على الإجابات التي تقوم بها على استفسارات المُكلَّفين ؛ أو من خلال بعض من المختصين ؛ إذ يقومون بتقنين هذه المعلومات في مطبوعات تعرض على الجمهور على شكل كتب أو كتيبات أو كراسات يجري تداولها .

وإن من الجهود التي تبذلها الإدارة الضريبية في مساعدة المُكلَّفين في توفير المعلومات لزيادة وعيهم الضريبي كطباعة الكتيبات والنشرات الدورية ، فضلاً عن التوعية في وسائل الإعلام المُختلفة ، وصفحات التواصل الاجتماعي والإنترنيت ، والصحف اليومية ، والندوات الدورية واللقاءات الهادفة وغيرها ، و على الخزينة العامة أن تتبع اساليب حديثة تتواءم ودرجة الوعي الثقافي ومستوى التعليم للمُكلَّفين ، مع مراعاة درجة تقبلهم واستجاباتهم لتلك الاساليب والطرق من حيث فاعليتها في زيادة معدل الالتزام الطوعي للمُكلَّفين . وتلجأ الإدارات الضريبية في الغالب الأعم من دول العالم إلى طرق مبسطة لزيادة الوعي الضريبي ، مثل إصدار مجلات دورية مجانية أو بأسعار تكون مدعومة وتكون حلقة الوصل بين الخزينة العامة والمُكلَّفين ، إذ توضح فيها كل ما له علاقة بالقانون الضريبي والإجراءات الضريبية على مدار السنة ، وتقوم بالإجابة على أسئلة المُكلَّفين واستفساراتهم ، وسماع مقترحاتهم وآرائهم وإشعارهم بأهميتها كوسيلة لتحقيق التوازنِ بين حقوق المُكلَّفين والخزينة العامة [٢] . وتُعدُّ المطبوعات الإرشادية من أبرز الوسائل التي تساعد المُكلَّفين على الحصول على المعلومات من الخزينة العامة ، وتصدر هذه المطبوعات سواء من الخزينة العامة ، أو بصفة مستقلة عنها من المحامين أو المحاسبين أو الجمعيات ، والنقابات المهنية المستقلة عن الخزينة العامة .

(١) نقلا عن : د . شامل سامي عواد المحمدي، *تحقيق التوازن بين حقوق المُكلَّف والخزينة العامة – دراسة مقارنة* - ، مرجع سابق ص ٣٢٢ إلى ٣٢٦ .
(٢) د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي ، مصدر سابق ، ص ٢١٧ .

إن تقديم المساعدة من الخزينة العامة يجري لغرض تبصير المُكلَّفين بحقوقهم والتزاماتهم تفادياً لخطأ يضعهم تحت المساءلة القانونية عند تقديمهم لإقراراتهم الضريبية ، أو اتباع إجراء معين من إجراءات الفحص أو الفرض أو تحصيل الضريبة ؛ ويتم تقديم هذه المساعدة من خلال وسائل متعددة ، كالنصيحة التي يقدمها موظفو الخزينة العامة للمُكلَّفين الذين يحضرون إليها ، أو من خلال الاتصال الهاتفي ما بين الموظفين المعنيين في الإدارة وبين المُكلَّفين بالضريبة ، والتي يقدم من خلالها الموظف الضريبي النصيحة للمُكلَّفين بشأن الأمور الضريبية الخاصة بهم ، وتوفر الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية مكاتب خاصة للاتصالات والخدمات التليفونية مجاناً للرد على استفسارات المُكلَّفين ، وكذلك يجري في الولايات المتحدة الأمريكية تنظيم الحملات الإعلامية الخاصة بالتوعية الضريبية ، وعلى وجهة التحديد خاصة بالإقرار الضريبي ، إذ تنتقل السيارات من مكان إلى آخر لتذكير المُكلَّفين بالتزاماتهم الضريبية ؛ كما تقوم الإدارات الضريبية بتنظيم حملات إعلامية بالوسائل المرئية والمسموعة لتذكير المُكلَّفين بما يترتب عليهم من دين للخزينة العامة يستلزم معه التقيد بإعداد الإقرارات الضريبية وتقديمها بمواعيدها القانونية [١] .

٢ـ أهداف توعية المُكلَّفين : من المسلم به أن اهمية زيادة الالتزام الطوعي للمُكلَّفين يحقق الأهداف الآتية [٢] :

أ- بناء جسور الثقة بين طرفي المعادلة الضريبية المتضادين" المُكلَّف والإدارة الضريبية ".

ب- تخفيف الاعباء الكبيرة الملقاة على كاهل الإدارة الضريبية ؛ المتجسدة في ضخامة العبء المبذول من الإدارة الضريبية لحث المُكلَّفين على سداد الدين الضريبي المترتب بذمتهم .

ت- الحد من زيادة المنازعات الضريبية .

ث- تكليل جهود وبرامج الإدارة الضريبة الهادفة لإصلاح الإدارة الضريبية بالنجاح .

ج- حصول الخزينة العامة على الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل الخطط الاقتصادية والاجتماعية وبرامج التنمية .

(١) د. شامل سامي عواد المحمدي، *تحقيق التوازن بين حقوق المُكلَّف والخزينة العامة – دراسة مقارنة* - ، مرجع سابق ص ٣٢٢ إلى ٣٢٦ .

(٢) د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، مرجع سابق ، ص ٣٧٢ .

II.ج. المطلب الثالث

آليات استعمال تكنولوجيا الإدارة الضريبية

إن من أبرز مقومات اصلاح الإدارة الضريبية هي استخدام الهندسة الإدارية لتطوير الإدارة الضريبية واستخدام الحاسوب و (الأتمتة الالكترونية)؛ اذ أن تطبيق الهندسة الإدارية يوفر جانبا من المؤشرات الرئيسة والتي من خلالها يمكن الركون اليها لتقييم متطلبات اصلاح الإدارة الضريبية من عدمها ، ويمكن تعريف الهندسة الإدارية بانها " تصميم للعمليات الاستراتيجية للمرفق العام بشكل يحقق اكبر قيمة مضافة للعمل[١] " ؛ ولكون الأمر يتعلق ب الإدارة الضريبية ؛ فجرى تسمية عمليات الهندسة الإدارية بمصطلح الهندسة الضريبية ؛ وبعدّ مفهوم الهندسة الضريبية مصطلح حديث النشأة فقد عكفت العديد من الابحاث والدراسات على تطويره ؛ حيث تناولت ديناميكية هذا المفهوم وأدواته ودرست عناصره الخاصة بالنظام الضريبي الثلاثة (التشريع الضريبي ، المُكلَّف الضريبي ، الإدارة الضريبية) وقدمت حلولا لهذه المشكلات والمفاهيم واعطت تعريفا لها ، إذ عرفها جانب من الفقه [٢] بانها " أحد فروع هندسة النظم ، والتي تمثل أسلوباً علمياً بناءً يسعى الى اعادة صياغة الهيكل العام للسياسة الضريبية وفق أسس جديدة مبتكرة تؤمن تحقيق التوافق بين عناصره الثلاث بأقل قدر من التكاليف وفي ظل المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية".

ولعل اهم ملامح الهندسة الإدارية اللازمة لتطوير الإدارة الضريبية هي ما يأتي [٣] :

١- دمج الوظائف .
٢- خفض مستويات المراجعة .
٣- استخدام تقنيات متطورة في العمل .
٤- اختصار خطوات العمل .
٥- خلق انماط إدارية ابداعية .
٦- التفويض في اتخاذ القرارات .
٧- اعادة نظم التوظيف والتأهيل .

---

(١) د. احمد مصطفى ناصف، :الافاق المستقبلية لإدارة وتطوير مهام المنظمات الضريبية ، رؤية أولية لدخول الاتفاقية الثالثة من منظور عصر النهضة المعلوماتية"، *بحث مقدم إلى مركز الاهرام وتكنلوجيا المعلومات برعاية وزارتي المالية والتنمية القاهرة* ، (١٩٩٩): ص١٠إلى ١٢ .

(٢) د. نعيم فهيم حنا، "دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر _ مدخل تطبيقي مقترح"، *بحث مقدم الى مجلة البحوث التجارية* ، العدد الاول ، المجلد التاسع عشر ، السنة التاسعة عشر ، كانون الثاني ، يناير، (١٩٩٧): ص ١٧٨ الى ١٧٩ .

(٣) د. عمار السيد عبدالباسط نصر، الاصلاح الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٦٣٤ الى ٦٣٥ .

٨- توسيع القاعدة الضريبية .
٩- تطوير القدرة على تحليل المخاطر لتقييم الاعباء الضريبية

ومما لا شك فيه أن هذا النوع من الآليات الهندسية الإدارية دائما ما تحتاج الى آراء جديدة ترفدها من أجل بناء التنظيم الهندسي للإدارة الضريبية الحديثة ، ويمكن إيجاز هذه الآراء بما يأتي [١] :

أ- الوفاء والتزامات مع المُكلَّفين بكل مصداقية .
ب- وضع معدلات الاداء لإنجاز الاعمال الضريبية بشفافية .
ت- تفعيل مبدأ الثواب والعقاب والاصلاح والتوجيه .
ث- العمل على بناء فرق عمل من الموظفين المختصين بهذه المهمة والاستفادة من انظمة المعلومات المتطورة اثناء ممارسة مهامهم .
ج- تدعيم فكرة إدارة الجودة الشاملة لتحسين الاداء الضريبي للعاملين في هذا الاختصاص.
ح- العمل على تحسين مجالات العمل بين مفاصل الإدارة الضريبية وخلق جو من المحافظة على استمرارية جهود التغيير لضمان توافقها مع التحديات التي تواجه الإدارة .

وهدياً لما تقدم فإن استخدام تكنولوجيا الحاسوب في مزاولة اعمال الإدارة الضريبية ادى إلى ازالة الكثير من المشاكل والمعوقات من خلال سرعة تدفق الموارد وسرعة نقل البيانات بين الإدارات الضريبية وتلافي العديد من المعوقات ، ولعل أهم المجالات التي يمكن من خلالها الاستفادة من هذه التكنولوجيا من خلال استخدام الحاسوب والتكنولوجيا الرقمية اثناء قيام الإدارة الضريبية بمهامها هي :

١- حصر المجتمع الضريبي : ونعني به التعرف على أسماء المُكلَّفين ومهنهم واماكن انشطتهم من خلال تلقي البيانات المتعلقة بالمُكلَّفين وتسجيلها وتخزينها [٢] .
٢- حفظ بيانات ومعلومات واقرارات المُكلَّفين بما تشتمله من اسماء وعناوين وانشطة وقيمة المبالغ المتحصلة منهم وماهي الضرائب الواجب سدادها للخزينة العامة [٣] .
٣- تقييد التحصيل الضريبي من خلال تسجيله الضرائب المتحصلة وفق ما يتيسر من معلومات الكترونية واعداد تقارير عن المُكلَّفين المتأخرين في سداد الدين الضريبي [٤]

(١) د. عمار السيد عبدالباسط نصر، *الاصلاح الضريبي* ، مرجع سابق ، ص ٦٣٦ الى ٦٣٧ .
(٢) د. احمد عبدالفتاح السمادوني، "تقييم فاعلية وسائل الرقابة الضريبية لتحقيق أهدافها"، (رسالة دكتوراه كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٥)، ص٢ .
(٣) د. جلال الشافعي، *أساليب الفحص الضريبي الحديثة* ، (القاهرة : بدون دار نشر ، ٢٠٠٠م)، ص ١٣٩ إلى ١٤١ .
(٤) د. نادية محمد عبد الحافظ ، "الادارة الضريبية بين الحاضر والمستقبل ، المؤتمر الضريبي الأول"، بحث بعنوان *الضريبة والقرن الواحد والعشرين - رؤية مستقبلية* - ، كانون الأول، (١٩٩٨): ص٦٤٣ .

٤- تطبيق نموذج الإدارة الضريبية الرقمية من خلال هذا التطبيق يستطيع المُكلَّف الاتصال ب الإدارة الضريبية على مدار الساعة بعد منحه كود خاص ضريبي مقرون بالرقم السري اثناء تسجيله لبياناته واقراراته ويسمى في الغالب بالرقم القومي أو بطاقة التأمين والذي من خلاله يتم التعامل بين المُكلَّف والإدارة الضريبية من أجل سداد دين الضريبة الكترونياً باستخدام التكنولوجيا الرقمية والذكاء الاصطناعي [١] .

الخاتمة

لقد تجلى لنا في ختام ثنايا هذه الدراسة اهمية الدور الذي يلعبه إصلاح الإدارة الضريبية في بلورة محاور الإصلاح الأخرى ونجاعتها من خلال ايجاد آليات تقوم هذا الإصلاح وقد خرجت الدراسة بمجموعة من الاستنتاجات وجملة من المقترحات ؛ نوجزها في الآتي :

أولا : الاستنتاجات :

١- هناك اسباب ضعف لا زالت تعاني منها بعض الإدارات الضريبية ينبغي الوقوف عندها وايجاد طرق لمعالجتها .

٢- هناك معايير ينبغي الركون اليها في عملية إصلاح الإدارة الضريبية كدليل اساس للعمل في تصحيح القوانين الضريبية والاعمامات القانونية ذات الصلة .

٣- إن من مقومات الإصلاح الرئيسة هي ايجاد آليات تقضي على المشكلات العامة بشكل دقيق للإدارة الضريبية تتجسد في آليات مكافحة الفساد الضريبي وآليات تشجيع الالتزام الطوعي للمُكلَّفين وآليات استعمال تكنولوجيا الإدارة الضريبية من خلال استخدام لبرامج الرقمية والذكاء الاصطناعي (الاتمتة) في صلب عمل الإدارات الضريبية .

٤- إن الإدارة الضريبية بحاجة ماسة بعدّها مرفق عام ذا طبيعة اقتصادية مالية إلى العمل بشكل جماعي مع المُكلَّفين والجهات الحكومية ذات العلاقة بما يؤثر ايجاباً على الحصيلة الضريبية المتحصلة لرفد الخزينة العامة عن طريق توفير قاعدة بيانات عامة عن المُكلَّفين وتوحيدها مع الجهات الرسمية وتبادل المعلومات معها من خلال استخدام البرامج الرقمية والذكاء الاصطناعي للحد من حالات الفساد والتهرب الضريبي والحد من تكلفة الحصول على الإيرادات .

٥- إن حصيلة الإيرادات الضريبية يتم ايداعها يومياً في المصارف الحكومية – كمصرف الرافدين مثلاً- ثم ترسل إلى وزارة المالية ثم الخزينة العامة ومرفقة بتقارير شهرية عن نسبة الإيرادات ؛ كل هذا الأمر يتطلب جهد ووقت كبيرين عليه نطلب تفعيل الأمر الديواني

(١) د. رمضان صديق محمد : الضرائب على التجارة الالكترونية – دراسة مقارنة - ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١م ، ص ٢٣٩ .

٢٢ لسن ٢٠٢٠م والخاص بتفعيل الاتمتة الالكترونية في كافة الدوائر الضريبية والخدمية في العراق .

ثانيا : المقترحات :

١- العمل على توفير الكوادر الفنية والمتخصصة العلمية في دوائر الدولة المالية وإداراتها وفروعها الضريبية من خلال رفع المستوى الثقافي والعلمي للموظفين وإداراتهم .
٢- ضرورة العمل على ايجاد نوع من الحوافز الضريبية للمُكلَّفين الملتزمين بتقديم اقراراتهم الضريبية وسجلاتهم ودفاترهم في ثنايا القوانين الضريبية النافذة .
٣- ضرورة تفعيل دور الجانب الاكاديمي في عملية إصلاح الإدارة الضريبي من خلال الاسترشاد بالبحوث والدراسات الاكاديمية ذات الصلة .
٤- العمل على ادخال الحوكمة الالكترونية والحاسوب والذكاء الاصطناعي في الغالب الاعم من مفاصل الإدارات الضريبية ومغادرة الاساليب الكلاسيكية تدريجياً .

ثبت المصادر

أولا: المصادر باللغة العربية :

أ- الكتب القانونية :

١- د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط ٧ ، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠١٠ م .

٢- د. جلال الشافعي، أساليب الفحص الضريبي الحديثة ، القاهرة: بدون دار نشر ، ٢٠٠٠م.

٣- د. حامد عبد المجيد دراز و د. رمزي علي سلامة ، و د. المرسي السيد حجازي، *النظم الضريبية*، الإسكندرية: مؤسسة الثقافة الجامعية ، ١٩٨٢ م.

٤- د. حسن عواضة ، و د . عبد الرؤوف قطيش، *المالية العامة، الموازنة – نفقاتها – وارداتها – ضرائب – رسوم – القروض – الإصدار النقدي – الخزينة – دراسة مقارنة*، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية : ٢٠١٣م.

٥- د. رابح رتيب بسطا، *الممول و الإدارة الضريبية*، القاهرة: دار النهضة العربية ، ١٩٩١م .

٦- د. رائد ناجي أحمد، *علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق* ، الطبعة الثالثة – معدلة ومنقحة ، بيروت: مكتبة السنهوري ، ٢٠١٨ م .

٧- د. رمضان صديق محمد، *الإدارة الضريبية الحديثة* ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠٥م .

٨- رمضان صديق محمد، *الضرائب على التجارة الالكترونية – دراسة مقارنة* - ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠١م .

٩- د. زكي عبد المتعال، *أصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري* ، ط١ ، القاهرة: مطبعة فتح الله الياس خوري ، ١٩٤١م .

١٠- د. زين العابدين، مبادئ علم المالية العامة ، المطابع العربية الحديثة ، ١٩٧٤م .

١١- د. سعيد عبد العزيز عثمان ، و د. شكري رجب العشماوي، *اقتصاديات الضرائب* ، الإسكندرية: الدار الجامعية ، ٢٠٠٧م .

١٢-د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة ، *النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة* ، ط١ ، منشورات الحلبي الحقوقية: ٢٠٠٨م .

١٣-د. شامل سامي عواد عبد المحمدي، *تحقيق التوازن بين حقوق المُكلَّف والخزينة العامة – دراسة مقارنة* -، دار الجامعة الجديد: ٢٠٢٣م .

١٤-د. شريف مصباح ابو كرش، *إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب* ، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع ، ٢٠١٨م .

١٥-د. طاهر الجنابي، *علم المالية العامة والتشريع المالي* ، طبعة بيروت: مكتبة السنهوري ، ٢٠١٥ م .

١٦-د. عبد المجيد قدي، *دراسات في علم الضرائب* ، ط١ ، عمان ، الاردن: دار جرير للنشر والتوزيع ، ٢٠١١م .

١٧-د. عمار السيد عبد الباسط نصر، *الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم – دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الإسلامية*، ط١، الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية ، ٢٠١٣م .

١٨-د. فوزت فرحات، *التشريع الضريبي العام- دراسة مقارنة*، ط٢ مزيدة ومنقحة، بيروت: بلا دار نشر ، ٢٠١٠م .

١٩-د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، *الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية – دراسة تحليلية مقارنة* - ، ط١ ، الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، ٢٠١٤م.

٢٠-د. محي محمد ، *الاصلاح الضريبي بين الواقع والمأمول – دراسة تحليلية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ولائحته التنفيذية*، كلية حقوق المنصورة: ٢٠٠٧ م.

٢١-د. محمد عبدالله العربي، *الأصول العلمية في الضرائب – موارد الدولة* - ، القاهرة: مطبعة فؤاد ، ١٣٦٩ هـ – ١٩٤٩م .

٢٢-د. معوض السيد معوض محمد خليل، *السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر* ، القاهرة : دار النهضة العربية ، ٢٠١٤م.

٢٣-د. هاني صالح، *الاقتصاد اليوم كيف يعمل* ، ط ١، المملكة العربية السعودية: العبيكان للنشر، ٢٠٠٨م .

٢٤-د. الوليد صالح عبد العزيز، *دور السياسات الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة* ، ط١ ، دار النهضة العربية: ٢٠٠٢م .

ب- الرسائل والاطاريح :

١-د. احمد عبدالفتاح السمادوني، "تقييم فاعلية وسائل الرقابة الضريبية لتحقيق أهدافها"، رسالة دكتوراه كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٥م.

٢-حيدرة شيماء، "دور الإصلاح الضريبي في تحسين إيرادات الضريبة – دراسة حالة مركز الجواري للضرائب- "، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر .

٣-كريم سالم كماش، "مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول إلى اقتصاد السوق"، اطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، ٢٠١٠م .

٤-لقاء فنجان ثامر زيدان، "دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة " ١٩٩٥- ٢٠١٠م " وسبل تفعيلها"، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠١٢م .

ج- البحوث والدراسات العلمية :

١- د. احمد مصطفى ناصف، "الافاق المستقبلية لإدارة وتطوير مهام المنظمات الضريبية ، رؤية أولية لدخول الاتفاقية الثالثة من منظور عصر النهضة المعلوماتية"، *بحث مقدم إلى مركز الاهرام وتكنلوجيا المعلومات برعاية وزارتي المالية والتنمية القاهرة*، (١٩٩٩) .

٢- د. خالد حامد عبد، "النظام الضريبي و الإدارة الضريبية في العراق"، بحث *منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، بغداد* ، ملحق العدد "٢٤" ، (٢٠١٠م).
٣-خالد حامد عبد، "دور الوعي الضريبي وأثره في استجابة المُكلَّفين للتحاسب الضريبي"، *المؤتمر القطري الأول للمحاسبة والعلوم المالية* ، (٢٠٠٢م).
٤- د. سناء محمد سدخان، و أمل جبر ناصر، "الإصلاح الضريبي وأثره في الدور التمويلي للضريبة"، بحث مقدم *إلى مجلة رسالة الحقوق* ، السنة الثالثة عشر ، العدد الثالث، (٢٠٢١م).
٥- د. كريم سالم كماش، "الوعي الضريبي في العراق اسباب التدني وسبل النهوض"، بحث *مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظمته وزارة المالية بالتعاون مع شركة بينك بوينت* ، في (٢٠٠٦/١١/٢٢م).
٦- د. نادية محمد عبد الحافظ، "الإدارة الضريبية بين الحاضر والمستقبل، المؤتمر الضريبي الأول"، *بحث بعنوان الضريبة والقرن الواحد والعشرين - رؤية مستقبلية - ، كانون الأول*، (١٩٩٨م).
٧- د. نعيم فهيم حنا، "دور الهدسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر _ مدخل تطبيقي مقترح"، بحث *مقدم الى مجلة البحوث التجارية* ، العدد الاول ، المجلد التاسع عشر ، السنة التاسعة عشر ، كانون الثاني ، يناير، (١٩٩٧م).
٨- د. نور حمزة حسين، "الاصلاح الضريبي في العراق"، بحث *مقدم إلى مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية* ، المجلد التاسع ، العدد الثاني ، (٢٠١٩م).

د: المراجع الالكترونية :

١- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ؛ صادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) رقم (٢٠) ، مبادئ الشفافية والمساءلة على الموقع الالكتروني : www.Issai.org .

ثانيا : المصادر باللغة الانكليزية :

1-Andrew Jewell Mario Mansour, Pritha Mitra, and Carlo Sdralevich : IMF Staff Discussion Note, Fair Taxation in the Middle East and North Africa. September 2015 SDN15/16

2-Donald K Vogal : Promotion of Professional Ethics in The Tax Administration -27th CIAT General Assembly- Modern Trends In Taxation and The Tax Administering- Santiago –Chile

3-James Alm " What Is an Optimal tax system, in Joel Slemord, Policy in the real World " Cambridge University Press ,U. S . A . first published , 1999, .

4- P . Philip. Les Droits De La Defense Face Au Controle Fiscale, 2eme Edidion, Economica, Paris 2005.
5 - The World Bank PREM NOTE- (Anti Corruption Strategy for Revenue Administration) – No 33- October 1999.
6- Vito Tanzi and Howell Zee " Tax policy for developing countries " International Monetary Fund , Washington , D.C., March 2001,

Legal books

1. Dr. Aad Hamoud Al-Qaisi: Public Finance and Tax Legislation, 7th edition, Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, Amman, 2010 AD.
2. Dr. Jalal Al-Shafi'i: Modern tax examination methods, without publishing house, Cairo, 2000 AD.
3. Dr. Hamed Abdel Majeed Daraz and Dr. Ramzi Ali Salama, and Dr. Al-Morsi Al-Sayyid Hegazy: Tax Systems - University Culture Foundation, Alexandria, 1982 AD.
4. Dr. Hassan Awada, and Dr. Abdul Raouf Qutaish: Public finance, the budget - its expenditures - its imports - taxes - fees - loans - monetary issuance - the treasury - a comparative study, 1st edition, Al-Halabi Legal Publications, 2013 AD.
5. Dr. Rabeh Rateeb Basta: The Financier and Tax Administration, Dar Al Nahda Al Arabiya, Cairo, 1991 AD.
6. Dr. Raed Naji Ahmed: The Science of Public Finance and Financial Legislation in Iraq, Third Edition - Amended and Revised, Al-Sanhouri Library, Beirut, 2018 AD.
7. Dr. Ramadan Siddiq Muhammad: Modern Tax Administration, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, 2005 AD.
8. Ramadan Siddiq Muhammad: Taxes on electronic commerce - a comparative study - Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, 2001 AD.

9. Dr. Zaki Abdel-Mu'tal: Fundamentals of Public Finance and Egyptian Financial Legislation, 1st edition, Fathallah Elias Khoury Press, Cairo, 1941 AD.
10. Dr. Zain Al-Abidin: Principles of Public Finance, Modern Arab Press, 1974 AD.
11. Dr. Saeed Abdul Aziz Othman, and Dr. Shukri Rajab Al-Ashmawy: The Economics of Taxation, University House, Alexandria, 2007 AD.
12. Dr. Suzi Adly Nashed: Basics of Public Finance, Public Expenditures, Public Revenues, Public Budget, 1st edition, Al-Halabi Legal Publications, 2008 AD.
13. Dr. Shamil Sami Awad Abdel Mohammadi: Achieving a balance between the rights of the taxpayer and the public treasury - a comparative study -, New University House, 2023 AD.
14. Dr. Sharif Misbah Abu Karsh: Managing tax disputes in assessing and collecting taxes, Dar Al-Manhaj for Publishing and Distribution, Amman, 2018 AD.
15. Dr. Taher Al-Janabi: The Science of Public Finance and Financial Legislation, Al-Sanhouri Library, Beirut Edition, 2015 AD.
16. Dr. Abdul Majeed Qadi: Studies in Taxation, 1st edition, Jarir Publishing and Distribution House, Amman, Jordan, 2011 AD.
17. Dr. Ammar Al-Sayyid Abdel Basset Nasr: Tax reform and its role in combating the unregulated economy - a comparative study with the provisions of Islamic Sharia - 1st edition, Al-Wafa Legal Library, Alexandria, 2013 AD.
18. Dr. Fawzat Farhat: General Tax Legislation - A Comparative Study, 2nd edition, expanded and revised, Without Publishing House, Beirut, 2010 AD.
19. Dr. Muhammad Imad Abdel Wahab Al-Sunbati: Tax reform with application to tax administration - a comparative analytical study -, 1st edition, Al-Wafa Legal Library, Alexandria, 2014 AD.

20. Dr. Mohi Muhammad Massed: Tax reform between reality and hopes - an analytical study of Law No. 91 of 2005 AD and its executive regulations - Mansoura Faculty of Law, 2007 AD.
21. Dr. Mohie Muhammad Massed: Tax reform between reality and hopes - an analytical study of Law No. 91 of 2005 AD and its executive regulations -, Without Publishing House, 2007 AD.
22. Dr. Muhammad Abdullah Al-Arabia: Scientific principles in taxes - State Resources - Found Press. Cairo, 1369 AH - 1949 AD.
23. Dr. Moawad, Mr. Moawad Muhammad Khalil: Tax policy and attracting foreign capital in Egypt, Dar Al Nahda Al Arabiya, Cairo, 2014 AD.
24. Dr. Hani Salah: The Economy Today, How It Works, 1st edition, Obeikan Publishing, Kingdom of Saudi Arabia, 2008 AD.
25. Dr. Al-Walled Salah Abdul Aziz: The role of tax policies in stimulating investments in light of contemporary global developments, 1st edition, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, 2002 ADB- Theses and dissertations:

1. Haidra Shaima: The role of the tax representative in improving tax income - Al-Javari tax study - Master's thesis, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, University of Mostaganem, Algeria.
2. Karim Salem Kamash: The future of the judicial system in Iraq in light of the transition to a market economy, doctoral thesis, College of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University, Baghdad, 2010 AD.
3. An interview presented by Thamer Zidane: The role of tax in financing the general budget in Iraq for the period "1995-2010 AD" and ways to activate it, Master's thesis, College of Administration and Economics, University of Baghdad, 2012 AD.

C- Finally, scientific studies

1. Dr. Ahmed Abdel Fattah Al-Samadouni: Evaluating the positive impact of authority to achieve its goals, doctoral dissertation in law, Cairo University, 1985 AD.
2. Dr. Ahmed Mustafa Nassef: Future prospects for developing the tasks of government bodies, a preliminary vision for entering the third generation of the information renaissance era, research submitted to Al-Ahram and Information Technology Center and hosted by the Ministries of Finance in Cairo, 1999.
3. Dr. Khaled Hamid Abd: The tax system and judicial administration in Iraq, research published in the Journal of the Baghdad College of Economic Sciences, Supplement to Issue "24", Baghdad, 2010 AD.
4. Khaled Hamed Abd: The role of tax awareness and its impact in the famous conference for taxpayers, the First Conference on Accounting and Financial Sciences, 2002 AD.
5. Dr. Sanaa Muhammad Dukhan, and Amli Jabr Nasser: The tax representative and its impact on the financial role of the tax, research submitted to the Message of Rights magazine, thirteenth year, third issue, 2021 AD.
6. Dr. Karim Salem Kamash: Government awareness in Iraq is one of the reasons for decline and ways to renaissance. This was discussed in advance at the conference of the Deputy Minister of Finance, which was organized by the Ministry of Finance in cooperation with Pink Point, on 11/22/2006.
7. Dr. Nadia Mohamed Abdel Hafez: Tax administration between progress and the future, the first electronic book, researched under the title Tax and the Twenty-First Century - The Future Vision -, December 1998.
8. Dr. Faha Naeem Hanna: The role of tax engineering in the structure of the tax system in Egypt - re-introduction of an applied mechanism - research submitted to Al-Mubdaa Magazine, first issue, volume nineteen, year nineteen, January 1997 AD.

9. Dr. Nour Hamza Hussein: Tax reform in Iraq, research presented in the Anbar University Journal of Political Legal Sciences, Volume Nine, Issue Two, 2019.

D: Electronic references:

1. An international name for supreme audit and accounting institutions; Issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) No. (20), Principles of Integrity and Accountability, on the website: www.Issai.org

Second: The source is in English

1. -١Andrew Jewell Mario Mansour, Pritha Mitra, and Carlo Sdralevic: IMF Staff Discussion Note, Fair Taxation in the Middle East and North Africa. September 2015 SDN15/16
2. -٢Donald K. Fogal: Promoting Professional Ethics in Tax Administration - 27th General Assembly of the International Tax Center - Modern Trends in Taxation and Tax Administration - Santiago - Chile
3. -٣James Alm, "What Is an Optimal Tax System," in Joel Slimord, Politics in the Real World, Cambridge University Press, U.S. s . a . First published, 1999.،
4. p. Philip. Les Droits De La Defense Face Au Controle Fiscale, 2eme Edition, Economica, Paris 2005.
5. - ٥World Bank PREM Memorandum - (Anti-Corruption Strategy for Revenue Management) - No. 33 - October 1999.
6. Vito Tanzi and Howell Zee, "Tax Policy for Developing Countries," International Monetary Fund, Washington, DC, March 2001..،