مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: الحوكمة الضريبية ومعوقات تطبيقها
اسم الكاتب: أ.د. ناهدة عبدالغني محمد، م. سعدية مجيد ياسين
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/6468
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 08:22 +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 14 - Issue 2- September 2024 ايلول ٢٠٢٤ - العدد ٢- المجلد ١٤

Tax governance and obstacles to its implementation

[1] Prof. Dr. naheda Abdulghani mohammed [2] Lecturer. Sadiya majeed yaseen
[1] University of Duhok/College of Law

Abstract:

Tax governance is a relatively modern concept, but it is of great importance for the parties to the tax relationship and society as a whole. However, it seeks to achieve a set of goals that are not difficult to reach, except by taking the principles of governance. Hence, despite its importance, we find that the reality of its implementation is confronted with a number of obstacles that we have tried to shed light on, and discuss in this research with the proposal of steps that lead to overcoming them. These steps, for example, are the digitization of the tax administration, activating the role of supervisory bodies, establishing a specialized supervisory body to combat administrative corruption, working to achieve tax justice and develop a sense of citizenship, working to change the perception of taxpayers towards tax and spreading the principles of democracy and respecting the principle of the separation of powers.

1: Email:
dr. naheda@yahoo.com
2: Email:
Saadiya.majeed@uod.ac

DOI
10.37651/aujlps.2024.146898.1192

Submitted: 3/7/2024
Accepted: 14/7/2024
Published: 2/9/2024

Keywords:
Governance
Tax
Obstacles
Tax reform

©Authors, 2024, 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/).

الحوكمة الضريبية ومعوقات تطبيقها

[١] أ.د. ناهدة عبد الغني محمد ٢ م. سعدية مجيد ياسين
جامعة الكوية/ كلية القانون- جامعة دهوك/ كلية القانون

المستخلص

الحوكمة الضريبية مفهوم حديث نسبياً، ولكنها تتمتع بأهمية كبيرة بالنسبة لأطراف العلاقة الضريبية والمجتمع ككل، فهي تسعى لتحقيق جملة من الأهداف التي لا يصعب الوصول إليها، إلا بالأخذ بمبادئ الحوكمة، ولكن رغم أهميتها نجد بأن واقع تطبيقها يصطدم بجملة من المعوقات التي حاولنا في هذا البحث إلقاء الضوء عليها ومناقشتها مع اقتراح الخطوات التي تؤدي إلى تذليلها، منها رقمنة الإدارة الضريبية وتفعيل دور الأجهزة الرقابية وإيجاد جهاز رقابي متخصص بمكافحة الفساد الإداري والعمل على تحقيق العدالة الضريبية وتنمية روح المواطنة، والعمل على تغيير نظرة المكلفين إلى الضريبة ونشر مبادئ الديمقراطية واحترام مبدأ الفصل بين السلطات.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة، الضريبة، المعوقات، الإصلاح الضريبي.

المقدمة

الحوكمة الضريبية مفهوم ظهر في الآونة الأخيرة بهدف تطوير الأنظمة الضريبية، والقضاء على ما يعاني منه من مشاكل متعددة، من خلال تطبيق آليات ومبادئ تقوم عليها الحوكمة من سيادة القانون والاستقلالية والموضوعية والشفافية والافصاح والرقابة والمشاركة والنزاهة، إلا أن الملاحظ على أرض الواقع هو عدم إمكان تطبيق هذه المبادئ بسهولة ويسر، لاصطدام تطبيقه بالكثير من المعوقات التي ترجع بعضها إلى النظام الضريبي نفسه وتتعلق به، وبعضها الآخر خارجة عنه، وترجع إلى البيئة الاجتماعية الموجودة فيها المكلف بدفع الضريبة، أو الوضع العام السائد في الدولة.

أولاً: هدف البحث: يمكن تلخيص أهداف البحث فيما يأتي: -

١- توضيح البعد النظري لمفهومي الحوكمة الضريبية.
٢- بيان أهمية الحوكمة بالنسبة لأطراف العلاقة الضريبة والمجتمع ككل.
٣- توضيح أهداف الحوكمة بالنسبة لأطراف العلاقة الضريبية.
٤- تسليط الضوء على المعوقات التي تقف عائقاً أمام تطبيق الحوكمة الضريبية.

ثانياً: فرضية البحث:

ينطلق البحث من فرضية مفادها أن معرفة المعوقات التي تقف عائقاً أمام تطبيق الحوكمة الضريبية وإزالتها، من شأنه تسهيل تطبيق مبادئه والاستفادة منها.

ثالثاً: أهمية البحث:

تنطلق أهمية البحث من كون الحوكمة هي أفضل وسيلة يمكن من خلالها تطوير النظام الضريبي بالطريقة التي تخدم أطرافه، وتحقق أهدافه.

رابعاً: مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في عدم الاهتمام بالحوكمة ومبادئها وعدم اتخاذ الخطوات اللازمة لتطبيقها على النظام الضريبي.

خامساً: منهجية البحث:

لأجل تأكيد فرضية البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي في بيان مفهوم الحوكمة الضريبية ودراسة المعوقات التي تقف في وجه تطبيقها، بغية الوصول إلى آليات لمعالجة تلك المعوقات.

سادساً: هيكلية البحث:

للوقوف على الموضوع قسمنا المادة العلمية للبحث على مقدمة وثلاثة مطالب متلواَ بخاتمة لخصنا فيها أهم نتائج البحث وتوصياته وكما يأتي: -

المبحث الأول: ماهية الحوكمة الضريبية

المطلب الأول: التعريف بالحوكمة الضريبية

الفرع الأول: تعريف الضريبة

الفرع الثاني: تعريف الحوكمة الضريبية

المطلب الثاني: أهمية الحوكمة الضريبية وأهدافها

الفرع الأول: أهمية الحوكمة الضريبية

الفرع الثاني: أهداف الحوكمة الضريبية

المبحث الثاني: معوقات تطبيق الحوكمة الضريبية

المطلب الأول: المعوقات المتعلقة بالإدارة الضريبية

الفرع الأول: الفساد

الفرع الثاني: اتباع أسلوب الإدارة التقليدية

المطلب الثاني: معوقات تتعلق بالمجتمع الضريبي

الفرع الأول: التهرب الضريبي

الفرع الثاني: ضعف الشعور بالمواطنة والاحساس بعدم تحقيق العدالة الضريبية

المطلب الثالث: معوقات متعلقو بالسلطات العامة

الفرع الأول: السلطة التشريعية

الفرع الثاني: السلطة التنفيذية

الفرع الثالث: السلطة القضائية

الفرع الرابع غياب دور الأجهزة الغيابية

المطلب الرابع: معوقات متعلقة بالوضع العام للدولة

الفرع الأول: غياب دور المجتمع الضريبي

الفرع الثاني: غياب ثقافة المشاركة:

الفرع الثالث: انعدام الشفافية

الفرع الرابع: عدم الاستقرار السياسي

I. المبحث الأول

ماهية الحوكمة الضريبية

هذا الفصل مخصص للوقوف على الإطار النظري للحوكمة وتزويد الباحث بمعنى واضح لمفهومه، ذلك المفهوم الذي لم يترسخ مدلولاته بعد، ولم تتضح أبعاده الاصطلاحية بشكل كامل وثابت، بعدّه مفهوماً مستجداً في الساحة العلمية والعملية. وهو في بداياته ظهر كحل للمشاكل والانهيارات التي لحقت بكبرى الشركات العالمية، والتي خلفت آثاراً اقتصادية سيئة على الدول مما أخرتها في سعيها نحو التنمية، في حين لم يتم الاهتمام بالحوكمة الضريبية على الرغم من مساهمة الضرائب الفعالة في تحقيق التنمية والارتقاء بالنمو الاقتصادي وما تحققه من أهداف أخرى اجتماعية وبيئية وصحية و...الخ من خلال ما تحققه من إيرادات عامة تجعل مساهمته فعالة وجوهرية في تغطية النفقات العامة للدولة، عليه نحاول بيان تعريف الحوكمة الضريبية ثم نتطرق إلى بيان أهمية الحوكمة الضريبية وأهدافها.

I.أ. المطلب الأول

التعريف بالحوكمة الضريبية

ان المصطلح الذي نحاول تعريفه يتكون من لفظين _الحوكمة والضريبة_ عليه ومن أجل الدقة والتحديد الواضح للمصطلح ارتأينا بيان معنى الضريبة أولاً، قبل بيان المقصود من الحوكمة الضريبية.

I.أ.١. الفرع الأول

التعريف بالضريبة

للضريبة أهمية كبيرة في مالية الدولة، وتنطلق أهميتها من كونها تعد من أكثر الإيرادات العامة حصيلةً في الدولة، إذ تستطيع الدولة الاعتماد عليها في تمويل خزانتها العامة وصرف حصيلتها في الأوجه التي تخدم المجتمع، ويكون ذلك وفق أسس وقواعد معينة، عليه نشير في هذا المطلب الى تعريف الضريبة وما تتميز به من خصائص، ثم نعرف الحوكمة الضريبية، وذلك في الفرعين الآتيين: -

اولاً/ تعريف الضريبة: الضريبة لغةً جاءت من الفعل (ضَرَبَ)، جمعه الضرائب: موقع الضرب من الجسد، ويقابله الجزية[١]، وهو المال الذي تفرضه الدولة على الملك والهمل والدخل[٢]، ويشير البعض[٣] إلى أن الضريبة مأخوذة عن المعنى اللاتيني (impositumمن

(١) لويس معلوف، *المنجد في اللغة*، الطبعة الخامسة والثلاثون، (طهران: انتشارات اسلام، ١٩٩٦)، ص٤٤٨-٤٤٩.

(٢) *المنجد في اللغة العربية المعاصرة*، تحرير أنطوان نعمة، عصام مدور، لويس عجيل، متري شماس، الطبعة الثانية، (بيروت: دار المشرق، ٢٠٠١)، ص٨٧٦.

(٣) جيرار كورنو، ترجمة: منصور القاضي، معجم *المصطلحات القانونية*، الطبعة الثانية، (بيروت: مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، ٢٠٠٩)، ص١٠٢٣.

imponere) وهي اقتطاع إلزامي هدفه تمويل نفقات موازنة الدولة وبعض الهيئات العامة الأخرى.

أما اصطلاحاً فقد أورد الفقه تعريفات كثيرة للضريبة، ركزت في غالبيتها على بيان كونها فريضة نقدية وجبرية، تجبيها الدولة بواسطة هيئاتها المختصة التي منحت لها هذه الصلاحية بموجب القانون الذي يحدد المجالات والأنشطة التي تفرض عليها، ولأغراض تسعى الدولة تحقيقها من فرض الضريبة. ومن هذه التعريفات، تعريفها بأنها "فريضة مالية نقدية تستقطعها الدولة جبراً من الأفراد دون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية[١]" وعرفت ايضاً بأنها "فريضة نقدية يدفعها المكلفون بها، سواءً أكانوا أشخاصاً طبيعية أم معنوية، بدون مقابل مباشر تقدمه لهم السلطة العامة، غايتها في ذلك تحقيق جملة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية[٢]" كما عرفت بأنها" اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو احدى الهيئات العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد، وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقاً لمقدرتها التكليفية[٣]" وبهدف التركيز على أركانها عرفت بأنها " الفريضة المالية التي تنهض عند تحقق الواقعة المنشئة لها والمحددة قانوناً[٤]".

كما يمكننا تعريفها بأنها تلك المساهمة النقدية التي يلتزم الأفراد والشركات بدفعها إلى الحكومة عند ممارستهم لأنشطة أو تملكهم لأموال مما نص عليه القانون الضريبي أو أية قوانين أخرى.

ثانياً/ خصائص الضريبة: ومن التعاريف الفقهية يمكن بيان الخصائص التي تتميز بها الضريبة والتي هي:

١- الضريبة فريضة نقدية: فبعد أن كانت الضريبة عينية تحولت إلى اقتطاع نقدي؛ بسبب تطور النظام الاقتصادي والتحول من نظم المقايضة إلى النظام النقدي، وظهور المسكوكات النقدية، إذ أصبحت النقود السبيل الوحيد للتبادلات التجارية، فضلاً عن أنها الوسيلة الأكثر تحقيقاً للعدالة الاجتماعية[٥].

٢- الضريبة فريضة جبرية: إذ أن فرض الضريبة وجبايتها يستند على الجبر والالتزام، ويعدّ عملاً من أعمال السلطة العامة تنفرد الدولة بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محل اتفاق مع الفرد[٦]، الذي هو مجبر على دفعها إلى الدولة قانوناً، بالاستناد على قانون

(١) د. عادل العلي، *المالية العامة والقانون المالي والضريبي*، الطبعة الأولى، (الأردن: اثراء للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩)، ص١٢٢.
(٢) عمار فوزي كاظم، ليلى فوزي أحمد، *المالية العامة والتشريع الضريبي*، (القاهرة: المركز العربي، ط١، ٢٠٢٠)، ص١١٨.
(٣) د. طاهر الجنابي، *علم المالية العامة والتشريع المالي*، (بغداد: المكتبة القانونية، ٢٠١١)، ص ١٣٦.
(٤) أحمد خلف حسين الدخيل، *المالية العامة من منظور قانوني*، الطبعة الأولى، (صلاح الدين: مطبعة جامعة تكريت، ٢٠١٣)، ص٧٧.
(٥) عمار فوزي كاظم، ليلى فوزي أحمد، المصدر السابق، ص١١٨-١١٩.
(٦) د. عادل العلي، المصدر السابق، ص١٢٣.

الضريبة الذي يعبر عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية التي تفرض عليه[١]، وإن كان يمكن عدّ الأفراد (المكلفين) قابلين بها من الناحية السياسية، ذلك لأن القوانين الصادرة بفرض الضريبة صادرة بموافقة البرلمان أي ممثلي الشعب[٢].

٣- تدفع الضريبة بصفة نهائية: إذ إنَّ المكلف بدفع الضريبة وليس له الحق في استردادها مرة أخرى لا بذات القيمة ولا محسوبا عليها مبالغ إضافية مثل القرض الذي يتم استرداده مع فوائده إذ يقوم المقترض برده مع فوائده إلى المقرض[٣].

٤- الضريبة تدفع دون مقابل مباشر: أو منفعة خاصة تعود على الفرد المكلف بدفعها مباشرة، بل هو يدفع الضريبة لكونه فردا في جماعته كمساهمة منه في تحمل الأعباء العامة للجماعة التي يعد هو فردا منها وهي من تكاليف الخدمة العامة التي عادة تكون غير قابلة للتجزئة، لذا لا تقدر الضريبة على أساس المنفعة الخاصة التي تعود عليه[٤].

٥- الضريبة تفرض لتحقيق هدف: قلنا بأن الضريبة لا تحقق نفعاً خاصاً لدافعيها ولكنها تحقق أهدافاً وغايات ومنافع عامة للمجتمع وتتمثل في:

أ- الهدف المالي: هو أول وأقدم هدف للضريبة، فالدولة تفرض الضريبة لتغطية النفقات العامة واستخدام حصيلتها في تمويل الانفاق العام الذي يحقق منافع عامة للمجتمع[٥]. فالنفقات العامة هي السبب الرئيس لوجود الضريبة وفرضها، فهي التي تسوغ اللجوء إلى الضريبة وتحدد نطاقها في الوقت نفسه[٦]، لأنها في ازدياد مضطرد بحيث لا تستطيع أرباح المرافق العامة تغطية العجز الناجم عنها، وكذلك فأن الدولة لا تستطيع اللجوء للاقتراض لتوفير الأموال التي هي بحاجة إليها لتمويل النفقات العامة، لأن منفعة القرض محدودة بسبب ضرورة مجابهة استهلاكه وفائدته[٧]، عليه يبقى الخيار الأفضل للدولة اللجوء إلى الضريبة لتغطية نفقاتها.

ب- الهدف الاقتصادي: بعد التطورات الحاصلة في حياة المجتمعات وتغير دور الدولة من دولة حارسة إلى دولة متدخلة، تغيرت معها أهداف الضريبة من كونها لا تتعدى نتائج وغايات مقصودة إلى كونها غايات وأهداف مقصودة وتلقائية ومنها تحقيق التوازن

---

(١) د. سالم محمد الشوابكة، *المالية العامة والتشريعات الضريبية*، ط٢، (عمان: دار الثقافة، ٢٠٢٠)، ص٦٨.

(٢) د. حسين خلاف، *الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل*، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٦٦)، ص٩.

(٣) د. عادل العلي، المصدر السابق، ص١٢٧، عمار فوزي كاظم، ليلى فوزي أحمد، المصدر السابق، ص١٢٠.

(٤) د. عادل العلي، المصدر السابق، ص١٢٦، عمار فوزي كاظم، المصدر السابق، ص١٢١-١٢٢، سالم محمد الشوابكة، المصدر السابق، ص٦٩.

(٥) د. عادل أحمد حشيش، *أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)*، (بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٩٢)، ص١٥٤.

(٦) عاطف صدقي، *المالية العامة*، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٦٩)، ص٢٤٩ أشار إليه عادل العلي، العلي، المصدر السابق، ص١٢٥.

(٧) د. فوزي فرحات، المصدر السابق، ص١٨.

الاقتصادي والتعجيل بالتنمية الاقتصادية[١]، وحماية الاقتصاد الوطني وتمويله، فمثلا عندما تريد الدولة حماية قطاع صناعي تقوم برفع الرسوم الجمركية على الواردات التي تنافس هذا القطاع وتقدمه، وعلى العكس عندما تريد تشجيع الواردات لسد النقص الحاصل من عدم قدرة قطاع معين على اشباع حاجات الجمهور فإنها تلجأ إلى تخفيض الرسوم، وكذلك تقوم الضريبة بمحاربة التضخم من خلال استخدامها في عملية امتصاص القيمة الشرائية الزائدة، بفرض ضرائب جديدة ورفع سعر الضرائب القائمة المفروضة، ومحاربة الكساد من خلال استخدامها كوسيلة لزيادة القيمة الشرائية بالتقليل من أسعار الضرائب المفروضة أو إلغاء بعضها[٢].

ت- الهدف الاجتماعي: نادى عدد من المؤلفين الاشتراكيين بالهدف الاجتماعي للضريبة، منهم كوستي (Kausty) في مؤلفه الثورة الاجتماعية، الذي اقترح في سبيل تسوية الشروط الاجتماعية وسيطرة الدولة على وسائل الإنتاج، أن تحلَّ الضريبة محل العنف، وفي بريطانيا استعمل القانون الضريبي بشكل فعال لتحقيق ما يسمّى بالثورة الصامتة بعد الحرب العالمية الأولى، وكذلك في الدول الإسكندنافية استخدمت الضريبة لتحسين الظروف المعيشية والاجتماعية لطبقات الشعب[٣]. لذا فالضريبة تستخدم في تحقيق أغراض التوازن الاجتماعي والعدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل القومي[٤]، وتقليل الفوارق بين الفئات الاجتماعية ومحاربة السلع غير المرغوب بها اجتماعياً، مثل قانون مكافحة التدخين في العراق الرقم ١٩ لسنة ٢٠١٢.

I.أ.٢. الفرع الثاني

تعريف الحوكمة الضريبية

الحوكمة هو مصطلح متداخل في العديد من الجوانب القانونية، الاقتصادية، الإدارية و...الخ وقد حاز على اهتمام الدول المتقدمة منها، والنامية، مثلما حاز على اهتمام المنظمات الدولية والمحلية، وكذلك استحسنه الكثير من الباحثين والاكاديميين، إلاّ أنه مع ذلك لم يتم وضع تعريف موحد للمصطلح بل تعددت حوله التعريفات وتنوعت، ومن هذه التعريفات، تعريف البنك الدول الذي عرفه الطريقة التي يتم خلالها ممارسة السلطة في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للدولة وله ثلاثة أبعاد؛ شكل النظام السياسي أي الهياكل والمؤسسات، فضلاً عن إدارة العملية السياسية، واتخاذ القرارات من أجل استغلال موارد الدولة لتحقيق التنمية، وقدرة الحكومة على التخطيط وتنفيذ السياسات المناسبة[٥]. اما برنامج الامم المتحدة

(١) د. عادل العلي، المصدر السابق، ص١٢٦.
(٢) فوزي فرحات، المصدر السابق، ص١٩-٢٠.
(٣) فوزي فرحات، المصدر السابق، ص٢٠.
(٤) عادل العلي، المصدر السابق، ص١٢٦.
(5) World Bank, Governance, The World Bank's Experience, Washington, DC: The World Bank, 1994, p xiv.
أشار إليه Thomas G Weiss, good governance and global governance, conceptual and actual challenges ،Third World Quarterly, Vol 21, No 5, pp 795– 814, 2000, p797.

الانمائي فقد عرف الحوكمة على انها: ممارسة السلطة الادارية والاقتصادية والسياسية لإدارة شؤون الدولة على كافة المستويات وتشمل الآليات والعمليات والمؤسسات التي يعبر من خلالها المواطنون عن مصالحهم ويوفون بالتزاماتهم، ويوفقون بين اختلافاتهم[١]. وعرفتها الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر فقد عرفت حوكمة الشركات بأنها: - مجموعة من الاسس والمبادئ والنظم التي تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة، من ناحية وبين ملاك الشركة والاطراف الاخرى المتعاملة معها من ناحية اخرى، بهدف تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح تلك الاطراف[٢]. وعرفها البنك المركزي العراقي في الدليل الصادر عنه تحت عنوان الحوكمة المؤسسية للمصارف[٣] بأنها: (مجموعة الأنظمة الشاملة التي تحدد العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمصرف، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، وتتناول الحوكمة النظام الذي عن طريقه يوجه مجلس الإدارة المصرف، ويراقب أنشطته وهذا يؤثر على: - ١- تحديد استراتيجية المصرف. ٢- إدارة منظومة المخاطر للمصرف ٣- أعمال وأنشطة المصرف. ٤- التوازن بين الالتزام بالمسؤولية تجاه المساهمين وحماية مصالح المودعين ومراعاة مصلحة اصحاب المصالح الاخرى. ٥- امتثال المصرف للقوانين والتعليمات والضوابط السارية. ٦- ممارسات الافصاح والشفافية. وعرفت بأنها التفاعل الايجابي ما بين القوانين التي تحكم المؤسسة والأنظمة والتعليمات والإجراءات والعادات والتقاليد وثقافة الأفراد العاملين بالمؤسسة، ودور مدقق الحسابات الخارجي مع الإدارة والجهات الرسمية المعنية، بالإشراف على الشركات أو المؤسسات ذات العلاقة وأدواتها الرقابية المختلفة في تحقيق التفاعل الذي يصب في نجاح المؤسسة واستمرارها[٤]

وقياساً على تعريف الحوكمة بمفهومها العام، جاء الفقه المالي ووضع تعاريف للحوكمة الضريبية فمنهم من عرفها بأنها: مجموعة المبادئ والأُسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية، التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل من تحديد قاطع لدور الأطراف ذوي العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما، والتي ينبغي لكل طرف أداؤها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها[٥].

---

(1) UNDP, Governance for Sustainable Human Development, New York: UNDP, 1997, pp 2–3 أشار إليه Thomas G Weiss, المصدر السابق

(٢) الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، الاصدار الثالث، ٢٠١٦، ص٩. متوفر على الرابط (https://www.egx.com.eg/getdoc)

(٣) دليل الحوكمة المؤسسية للمصارف، البنك المركزي العراقي، ٢٠١٨، ص٣، متوفر على الرابط الالكتروني: https://cbi.iq/static/uploads/up/file-157113398226961.pdf تاريخ الزيارة

(٤) محمد البشير، *التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين*، (عمان: ٢٠٠٣)، أشار إليه د. محفوظ أحمد جودة، "الإبداع والتجديد في الإدارة الرشيدة وتحديات الألفية الجديدة"، *إطار مقترح لرفع مستوى الحوكمة المؤسسية في الجامعات الأردنية الخاصة والمدرجة في سوق عمان المالي، المؤتمر السنوي العام التاسع للمنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة*، (٢٠٠٨): ص١١٧.

(٥) د. هاني التابعي محمد جزر، "حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدني المخاطر الضريبية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد*، المجلد ١٨، العدد ٢، (٢٠١٧): (الصفحات ١٢٤-١٥٢)، ص١٤٠.

كما عرفت بأنها: تلك القواعد والإجراءات المنظمة لسلوك الإدارة وأداءها وممارساتها الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به، وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة والمساءلة للعاملين جميعهم؛ وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي للدولة[١].

وعرفت ايضاً بأنها: تطبيق الإدارة الضريبية مجموعة من المبادئ والمعايير والقوانين والنظم، التي تؤدي إلى تحقيق الكفاءة والجودة في العمل الإداري، من خلال اختيار طرق وأساليب فعالة من أجل تحقيق الخطط والأهداف الموضوعة في الإدارة الضريبية، وأهمها الجباية وتطبيق القانون[٢].

كما عرفت بأنها: مجموعة من الإجراءات والقواعد والأُسس المكتوبة التي تضمن حسن سير العمل الضريبي، دون عوائق للعاملين والمتعاملين مع الإدارة الضريبية كلهم، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم، لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادي[٣].

كذلك عرفت بأنها مجموعة المبادئ والاسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل، من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذوي العلاقة وطبيعة العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما، والتي ينبغي لكل طرف أداؤها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها[٤]. فالحوكمة الضريبية هي التعاون بالمشاركة بين الإدارة الضريبية بهدف المحافظة على حقوق الخزينة العامة من الإيرادات الضريبية وبين المكلف بهدف المحافظة على حقوقه وبغية تحقيق العدالة. ويمكننا أن نقول بأن مصطلح الحوكمة الضريبية يستخدم في حال اتخاذ كل إجراء من قبل طرفي العلاقة الضريبية (الإدارة الضريبية والمكلف) مما من شأنه حماية حقوق الطرف الآخر، وذلك بعد قيام السلطة المختصة بوضع القوانين الضريبية باتباع إجراءات مماثلة بهدف ضمان الالتزام الضريبي. كما ونستطيع أن نُعرف الحوكمة الضريبية بأنها: عملية اتباع مجموعة من الآليات والإجراءات والخطط المدروسة والموضوعة بهدف المحافظ على مكانة الضريبة وقيمتها كأهم ايراد حكومي من ناحية، ومقبوليتها لدى المجتمع الضريبي من ناحية أخرى من خلال قانون ضريبي وضع بالإجراءات والآليات نفسها.

---

(١) عبد السميع، محمد رضا، "حوكمة الإدارة الضريبية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا*، ص١٩٢. أشار إليه أحمد ابريك محمد مراجع، "مدى توافر خصائص حوكمة الإدارة الضريبية في إدارات مصلحة الضرائب، دراسة ميدانية على إدارات الضرائب الواقعة شرق ليبيا"، *بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي؛ الحوكمة في المؤسسات الليبية: الواقع والطموح، جامعة عمر المختار*، البيضاء، (٢٠١٨): (الصفحات ٣٨٨- ٤١٠)، ص٧٧٠.

(٢) معتز بالله جميل قاسم محمود، "دور الإدارة الضريبية وممارستها في زيادة ايرادات ضريبة القيمة المضافة"، (رسالة ماجستير قدمت الى جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٦)، ص٥١.

(٣) د. سلام نواف، د. مهند محمد العبيني، "الحوكمة الضريبية والايرادات الضريبية"، *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة*، المجلد ٢، العدد ١، (٢٠١٨): (الصفحات ١٩٠-٢٠٥)، ص١٩١.

(٤) د. أسامة علي عبد الخالق، "العلاقة التأثيرية المتبادلة والمتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية"، *بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثاني عشر (فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة*، العدد ٢، (٢٠٠٧): (الصفحات ١-٨٠).

I.ب. المطلب الثاني

أهمية الحوكمة الضريبية وأهدافها

الأخذ بمبادئ الحوكمة من شأنه تحقيق أهمية كبيرة لأطراف العلاقة الضريبية (الإدارة الضريبية والمكلف) خصوصاً والمجتمع عموماً، عليه نشير إلى أهمية الحوكمة الضريبية واهدافها في الفرعين الآتيين:

I.ب.١. الفرع الأول

أهمية الحوكمة الضريبية

تختلف أهمية الحوكمة بالنسبة للمكلف عنها بالنسبة للإدارة الضريبية/ كما تختلف أهميتها بالنسبة للمجتمع ككل:

أولاً/ أهمية الحوكمة الضريبية بالنسبة للمكلف: وتتلخص فيما يأتي:

١- تطبيق مبادئ الحوكمة يوفر الثقة والاطمئنان لدى المكلف بأن الإدارة الضريبية تقوم بتطبيق القوانين الضريبية وتنفيذها وهذا يزيل الشك وسوء الظن عنده، طالما أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها وإنما تحافظ على حقوق المكلف القانونية، الأمر الذي يؤدي به إلى الإفصاح عن إيراداته وأرباحه الخاضعة للضريبة بدقة وكذلك أداءها في الأوقات المحددة قانوناً[١].

٢- تطبيق مبادئ الحوكمة والحفاظ على حقوق المكلف يؤدي إلى الدقة في احتساب الضريبة وفقاً للمقدرة التكليفية له فضلاً عن تحقيق السهولة في الإجراءات ومنح الحق في الدفاع والطعن والحفاظ على خصوصية ملفه الضريبي بمنع الغير من الاطلاع عليه عدا المخول له بذلك قانوناً[٢].

ثانياً/ أهمية الحوكمة بالنسبة للإدارة الضريبية: تكمن أهمية الحوكمة بالنسبة للإدارات الضريبية فيما يأتي

١- زيادة الحصيلة الضريبية نتيجة لتطبيق مبادئ الحوكمة والتقليل من المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلفين وبالتالي التقليل من حالات التهرب الضريبي[٣].

٢- زيادة كفاءة تطبيق القوانين الضريبية وفاعليتها فضلاً عن المساعدة في تنفيذها بسبب مرونة العمل داخل الإدارة الضريبية، الأمر الذي يساعد أعضاءه على تأدية واجباتهم

---

(١) جلال الدين الشافعي، "الحوكمة الضريبية"، بحث مقدم *إلى مجلة البحوث التجارية، جامعة زقازيق، كلية التجارة*، مجلد ٢٥، عدد ١،٢، (٢٠٠٣): (الصفحات ١٩-٤٩) ص٢١-٢٢.

(٢) سامي أحمد غنيم، "حوكمة الإدارة الضريبية وفقاً لمتطلبات الدمج والاندماج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات"، *ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، القاهرة*، (٢٠٠٦): منشورات المنظمة العربية للتنمية، ٢٠٠٩، ص٤٦-٤٧.

(٣) جلال الدين الشافعي، المصدر السابق، ص٢٢.

الوظيفية بدقة لاسيما وأن تطبيق الحوكمة يؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي، المالية والإدارية والوظيفية وعدم إهدارها[١].

٣- استخدام النظم الرقابية المتطورة والاستفادة من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية لتفادي أخطاء عمدية أو انحراف متعمد أو غير متعمد ومنع استمراره والعمل على تقليله قدر الإمكان[٢].

٤- سهولة العمل داخل الإدارة الضريبية والتزامها بمبدأ الشفافية من يؤدي إلى تقليل حدوث المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية.

٥- المساعدة في اختيار الخبرات التي تساند العمل والاسس المهنية في العمل الضريبي، وتسد العجز في بناء الهيكل الإداري[٣].

٦- تطبيق مبدأ الشفافية والمصداقية في بيان كيفية ممارسة عملها والأهداف التي تسعى إليها[٤].

٧- تحقيق ضمان النزاهة والاستقامة والحيادية لكافة العاملين في الوحدة الاقتصادية[٥].

ثالثاً/ أهمية الحوكمة بالنسبة للمجتمع: وتتلخص فيما يأتي: -

١- للحوكمة أهمية عملية للمجتمع إذ تمكنه من التأكد على محاربة الفساد والانحرافات وضبط الممارسات المختلفة وتعزيز الثقة وتعمل على توفير الحد الأدنى في الافصاح بمنتهى الشفافية مما يؤدي الى جذب الاستثمارات والحفاظ على أموال أصحاب العلاقة[٦].

---

(١) د. سامي أحمد غنيم، المصدر السابق، ص٤٦.

(٢) د. حمدان محمد سيف الغفلي، *حوكمة المؤسسات*، ط١، (دار النهضة العربية: ٢٠١٩)، ٣٢.

(٣) عمار غازي إبراهيم، صالح مهدي حمادي، نزار معن عبد الكريم، "دور الحوكمة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب فرع ديالى)"، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الثامن*، (٢٠١٩): (الصفحات ٣١٧-٣٣٢)، ص٣٢١.

(٤) المصدر نفسه.

(٥) د. حمدان محمد سيف الغفلي، المصدر السابق، ص٣٢. صالح آدم عبد إله موسى، "الحوكمة الضريبية وأثرها في زيادة جودة المعلومات المحاسبية"، (رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ٢٠١٨)، ص٢٤.

(٦) علي الصادق احمد علي، د. فتح الرحمن الحسن منصور، "دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق علي ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان دراسة تحليلية ميدانية"، *مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا*، المجلد ١٤، العدد ١، (٢٠١٣): (الصفحات ١٣٥-١٦١)، ص١٤٢.

٢- تحقق المشاركة المجتمعية وتمكين الأفراد في المجتمع جميعهم لأن يكون لهم صوت مسموع ومؤثر في اتخاذ القرار، وهذه المشاركة الواسعة مبنية على قاعدة شرعية لحقوق الإنسان التي تضمن حرية التعبير عن الرأي(١).

٣- ان تطبيق الحوكمة يوفر رقابة وإشراف ذاتي للتأكد من سلامة التطبيق القانوني للأنظمة واللوائح وحسن الإدارة وبالتالي ضمان حقوق الناس وتحقيق رضا المجتمع عن المؤسسات بوجه عام سواءً كانت مالية أم غير مالية.

I.ب.٢. الفرع الثاني

أهداف الحوكمة الضريبية

للحوكمة الضريبية مجموعة أهداف تصب بعضها في مصلحة الإدارة الضريبة وبعضها الآخر في مصلحة المجتمع عموماً والمكلف خصوصاً.

أولاً/ أهداف الحوكمة بالنسبة للإدارة الضريبية:

تهدف الحوكمة إلى تعزيز قدر الإدارة الضريبية على فرض الرقابة على مجمل الأداء للمحافظة على الحصيلة الضريبية، وفي الوقت نفسه تمنعها من التعسف في استعمال حقوقها وممارسة سلطاتها، وتشجع الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة(٢)، لتعزيز قدرتها على التطوير والتنافس وتحقيق اتزان إداري، وتجنب الفساد وضمان حقوق العاملين دون تميز(٣).

فالحوكمة تحسّن وتطوّر من أداء المؤسسة الضريبية وتساعدها على صياغة استراتيجية سليمة وبنائها لضمان اتخاذ قرارات صحيحة وتجنب حدوث أية صراعات داخلها بشكل يؤثر سلباً على أدائها(٤)، وهذا ما يؤدي بالإدارة الضريبية إلى تحقيق هدفها في تعبئة الطاقة الضريبية ورفع مستوى الوعي الضريبي وخفض المنازعات الضريبية ومنع التهرب الضريبي والخفض من مستويات ظاهرة الاقتصاد العشوائي بعد حصر المجتمع الضريبي(٥).
الضريبي(٥).

ثانياً/ أهداف الحوكمة الضريبية بالنسبة للمكلف:

(١) بدر بن عبد الله الشويعر، *حوكمة الجمعيات والمؤسسات الاهلية في أنظمة المملكة العربية السعودية (دراسة مقارنة)*، ط١، (دار الكتاب الجامعي: ١٤٤٠)، ص٥٩.

(٢) راشدي أمين، "دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف"، *مجلة رؤى الاقتصادية، الجزائر*، المجلد ٧، العدد١٢، (٢٠١٧): (الصفحات ٤٨٥-٥٠٣) ص٤٨٨.

(٣) حسين سالم السرحان، محمد سلمان الخزاعله، "مستوى ممارسة الحوكمة المؤسسية في كلية التربية بالجامعة الهاشمية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس فيها"، *مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية*، المجلد ١٧، العدد ٢، (٢٠٢٠): (الصفحات ١٦٩-١٩٤)، ص١٧١.

(٤) للمزيد رضا إبراهيم المليجي، *نحو تعليم متميز في القرن العشرين (رؤى استراتيجية ومداخل إصلاحية، إصلاحية*، (القاهرة، دار الفكر العربي، ٢٠١١)، ص٣٤٦.

(٥) أسامة علي عبد الخالق، العلاقة التأثيرية ...، المصدر السابق، ص٢١-٢٢.

الهدف الرئيس من تطبيق مبادئ الحوكمة بالنسبة للمكلف هو رفع ثقته بالإدارة الضريبة وبالتالي تشجيعه على دفع الضريبة طواعيةً وهذا الهدف يتحقق بتحقيق أهداف أولية منها؛ تحقيق العدالة في المعاملة بين المكلفين والإدارة الضريبية من ناحية والمكلفين أنفسهم من ناحية أخرى، ورفع مستوى الوعي الضريبي والتأكيد على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة وتحقيق التناسق بين عناصر النظام الضريبي(١).

II. المبحث الثاني

معوقات تطبيق الحوكمة الضريبية

على الرغم من أهمية الدور الذي تؤديه الحوكمة وأهمية الأهداف التي ترمي إلى تحقيقها، وعلى الرغم من الاقتناع بضرورة تطبيقها، فإنه قد يكون من الصعوبة الأخذ بها وتطبيق مبادئها لأسباب عدة مما لم تتخذ الخطوات الجدية لإزالتها وتهيئة البيئة المناسبة للحوكمة ومبادئها للتطبيق وتحقق الأهداف التي وضعت لأجلها. ويمكن تقسيم معوقات تطبيق الحوكمة الضريبية إلى معوقات متعلقة بالإدارة الضريبية، ومعوقات متعلقة بالمجتمع الضريبي ومعوقات متعلقة بالسلطات العامة واخرى متعلقة بالوضع العام للدولة. ونتناول هذه المعوقات في المطالب الآتية:

II.أ. المطلب الأول

معوقات متعلقة بالإدارة الضريبية

تعاني الإدارات الضريبية من خلل في أداءها لوظيفتها، لدرجة يثير التساؤل الآتي: - ألا تعلم هذه الإدارات مدى أهمية دورها في المجتمع؟ إذ ان الخزينة العامة تعتمد عليها في تحصيل جزء ذات أهمية من إيراداتها، والتي يتوقف تحصيلها على الإدارة الضريبية بدرجة كبيرة. أم أنها تهمل دورها بسبب ما تعانيه من الفساد واتباعها لأساليب الإدارة التقليدية، نتناول المعوقات المتعلقة بالإدارة الضريبية في فرعين اثنين: -

II.أ.١. الفرع الأول

الفساد

ظاهرة وجدت في المجتمعات القديمة والحديثة ولم يمكن التخلص منها على الرغم من قدمها والمحاولات الكثيرة للتخلص منها وعلى الرغم مما وصلت إليها هذه المجتمعات من تطور وتقدم، فهذه الظاهرة موجودة لدى الموظفين جميعهم صغيرهم وإلى أكبر المسؤولين في الدولة، وهي متغلغلة في مؤسسات الدولة وإداراتها كلها ومنها الإدارة الضريبية، فماهي هذه الظاهرة وما أسبابها.

(١) أمين راشدي، المصدر السابق، ص٤٨٨.

أولاً/ أصل كلمة الفساد في اللغة من الفعل فسد، وفساد الشيء يعني تلفه وعدم صلاحيته[١]. وأما اصطلاحاً فقد عرفه الكثير من الفقهاء والكتاب والمؤسسات والمنظمات المحلية والدولية، دون أن تصل إلى تعريف محدد يجمع فيه جوانبه وأشكاله جميعها، فهو يُعرف بأنه استخدام السلطة العامة من أجل كسب أو ربح شخصي أو تحقيق مكانة اجتماعية أو منفعة لجماعة أو طبقة بطريقة غير مشروعة تقوم على انتهاك القانون ومخالفة التشريعات أو معايير الأخلاق[٢]. وعرفه البنك الدولي في استراتيجيته التي وضعت لمكافحة الفساد عام ١٩٩٧ بأنه "استخدام الوظيفة العامة لتحقيق مكاسب خاصة[٣]" ودون الإطالة في سرد التعريفات فهي جميعها تركز على استغلال الفرد للسلطة العامة وسوء استخدامها بغية تحقيق أهداف له أو لفرد آخر أو جماعة أخرى، كما ويمكن تعريفه بأنه استعمال السلطة الممنوحة للشخص بحكم وظيفته خلافاً للقوانين المعمول بها والأخلاقيات الوظيفية، بهدف تحقيق أهداف معنوية أو مالية لذات الشخص أو لشخص آخر أو طبقة أو فئة اخرى. وبذلك فإنه وفي نطاق الإدارة الضريبية، إساءة استخدام موظفي الإدارة الضريبية، ولاسيما مديري الإدارات الضريبية والمخمنين للقوانين الضريبية والأخلاقيات المهنية بهدف تحقيق أهداف مالية ومعنوية لأنفسهم أو لغيرهم أو محاباة للغير أو استجابة لطلبات الآخرين أو أوامرهم.

ثانياً/ أسباب الفساد:

هناك عدة أسباب للفساد في الإدارات الضريبية شأنها شأن الإدارات الأخرى في القطاع العام ومنها: -

١. الأسباب الدينية والأخلاقية: ان المبادئ الدينية والتطبيقات الشرعية والقيم الأخلاقية التي كانت سائدة في المجتمعات القديمة لم تعد ذات قيمة بالنسبة للإنسان في الوقت الحاضر. وبذلك أصبح ضعف الوازع الديني من أخطر أسباب الفساد، لأنه بدونه لا يردع الإنسان عن الشرّ ولا يرتدع عن فعله[٤]. ومن مظاهر ضعف الوازع الديني والأخلاقي انتشار

(١) ينظر: زين العابدين محمد بن أبي بكر الرازي، *مختار الصحاح*، (بيروت: مؤسسة الرسالة، ١٩٩٤)، ص٥٠٣.

(٢) د. عبد المجيد محمود، *المواجهة القانونية لظاهرة الفساد*، الطبعة الأولى، (الهيئة المصرية للكتاب: ٢٠١٧)، ص١٦.

(3) Jeff Huther and Anwar Shah, Anti-corruption Policies and Programs: A Framework for Evaluation, POLICY RESEARCH WORKING PAPER, Produced by the Policy Research Dissemination Center,2000, pp1.

(٤) جمعة قادر صالح، *الفساد الإداري وأثره على الوظيفة العامة، دراسة مقارنة بين الشريعة والقانون*، الطبعة الأولى، (مكتبة زين الحقوقية: ٢٠١٦)، ص١٠٧.

الأخلاق الفاسدة مثل الكذب والنفاق وخيانة الأمانة وحب المال وتعمد الحاق الضرر بالغير[١] والتكاسل والتقاعس في أداء الواجب الوظيفي.

٢. الأسباب التشريعية: وترجع إلى ضعف الإطار التشريعي والذي يتمثل بنقص القوانين أو الفراغ التشريعي مثل عدم وجود قانون خاص بمكافحة الفساد الإداري يحدد بوضوح صوره وأنواعه وطرق الوقاية منه وعلاجه فضلاً عن غموض التشريعات ووجود الثغرات فيها مما يوفر الفرصة لانتشار الفساد، كذلك اختلاف التشريعات والتعارض بينها قد يكون سبباً لانتشار الفساد لاسيما في الدول الفدرالية، الأمر الذي يتطلب الالمام بها جميعاً من جانب الموظف الذي قد لا يكون في مقدوره ذلك لأسباب غير عمدية منها السهو والنسيان أو قد تكون عمدية منها عدم الشفافية في التعامل واستغلال ذلك لمصالحه الشخصية[٢].

٣. أسباب إدارية: وتتمثل في

أ. النفاق الإداري وما يصيب الأجهزة الإدارية من آفات مما تجعلها غير قادرة على النهوض بمسؤولياتها وواجباتها

ب. الوساطة وشراء المراكز الإدارية، وعدم وضع الشخص المناسب في المكان المناسب، واختيار المدراء الإداريين على أسس المحسوبية والاعتبارات الحزبية والطائفية والعشائرية وليس على أساس الكفاءة والخبرة أو المؤهل العلمي. وعدم وضع الموظف المناسب في المكان المناسب بل أن الأكثرية يتولون وظائفهم بالواسطة أو ينتقل من هذه الوحدة الى الوحدة الأخرى او يتولى مسؤوليتها ليس بجهوده وكفاءته بل بالتوصية والمحاباة او نتيجة تدخل الأحزاب السياسية بحيث أصبح مدير الدائرة الضريبية يتولّى منصبه لكونه من أبناء رؤساء العشائر أو أن الحزب راضٍ عنه كونه لا يخرج عن تعليمات الحزب. ويؤدي هذا إلى؛ سهولة فرض الرأي عليه وخضوعه لهؤلاء الذين كانوا السبب في توليه لمنصبه، مما يجعلهم يتغاضون عن انتهاكاتهم القانونية وعدم اتخاذ الإجراءات لمحاسبتهم، بل الأكثر من ذلك يساعدونهم في الاستفادة من الثغرات القانونية وربما الأكثر من ذلك يساعدونهم في القيام بالممارسات غير القانونية منها مثلاً غلق سجلاتهم الضريبية على الرغم من استمرارهم في ممارسة مهنهم.

ت. قلة الموظفين بسبب عدم وجود تعينات في الدرجات الوظيفية ولاسيما في الإقليم على الرغم مما تمر به المنطقة والدولة عموماً من ظروف الهجرة بسبب الظروف الاقتصادية الصعبة او كثرة حالات الوفاة لاسيما خلال فترة الكورونا وعدم تعين من يحل محلهم، فضلاً عن الى تقاعد بعض الموظفين تطبيقاً لقانون التقاعد، والأجور المنخفضة التي يتلاقاها موظفو الإدارات الضريبية وعدم استلامه لراتبه الشهري (كما يحص في الإقليم)،

---

(١) ينظر: عدي سمير حليم الحساني، *الفساد الوظيفي أسبابه وآثاره وسبل مكافحته*، الطبعة الأولى، (بغداد: مكتبة القانون المقارن، ٢٠١٩)، ص١١٤-١١٥، جمعة قادر صالح، نفس المصدر، ص١٠٥-١٠٩.

(٢) د. صباح عبد الكاظم شبيب الساعدي، *دور السلطات العامة في مكافحة ظاهرة الفساد الإداري في العراق*، الطبعة الأولى، (بيروت: الدار العربية للعلوم ناشرون، ٢٠١٦)، ص ٢١٩.

كل هذا ما يؤدي الى سهولة رشوة هؤلاء، وخلق علاقات بينهم وبين المكلفين لاسيما من أصحاب الشركات وكبار المكلفين.

ث. عدم تصريح المسؤول الإداري عن ممتلكاته عند استلام منصبه، ولا عند تركه له لأنه لا يعمل بمبدأ من أين لك هذا؟ ولا يتم متابعته أثناء توليه الوظيفة العامة، فأصبح المسؤول يرى في الوظيفة مكسباً يحاول الاستفادة منه شخصياً قدر الإمكان.

ج. تعقيد القوانين الضريبية والإجراءات التنفيذية، ومنح الموظف الإداري السلطة التقديرية الواسعة، وعدم وجود الرقابة والإشراف عليه من قبل الجهات الأعلى درجة وظيفياً.

ح. عدم اتخاذ خطوات جدية وإصدار تعليمات صارمة لدرء الفساد ومكافحته[١].

IIأ.٢. الفرع الثاني

اتباع اسلوب الإدارة التقليدية

الإدارة هي إحدى الهيئات التابعة للحكومة التي يجب عليها أداء الأعمال المنوطة بها طبقا للقوانين والتعليمات بغية تحقيق الهدف الذي أنشئت من أجله. وتعدّ الإدارة الضريبية تعتبر من الإدارات ذات الأهمية والمعقدة، وظيفتها تطبيق القانون الضريبي والتعليمات الضريبية الصادرة من الجهات المعنية. وتمارس الإدارات الضريبية الوظائف الآتية[٢]:-

١. التخطيط: ويكون من خلال تحليل الأوضاع القائمة والتنبؤ بما ستكون عليه الأوضاع مستقبلا، وذلك لأجل تحديد الأهداف التي ينبغي العمل على تحقيقها، ورسم السياسات والخطط على ضوئها.

٢. التنظيم: وتقوم من خلالها بحصر الأنشطة الملقاة على عاتقها، وتشكيل الهيكل التنظيمي وتحديد اختيار الأفراد والسلطات والصلاحيات الممنوحة لهم لممارسة أعمالهم الوظيفية على أكمل وجه.

٣. التوجيه، وتتمثل بتفسير النصوص القانونية وإعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الضريبية، من تقدير وربط ومراجعة وفحص وتعديل وتحصيل الضريبة وإصدار القرارات والتعليمات والتفسيرات المتعلقة بها، ليتمكن المكلفون من فهمها على اختلاف ثقافاتهم، وهذا يتطلب أن تتوفر لدى الإدارة الضريبية الكادر القانوني المتمرس.

٤. الرقابة: وهي تقييم ما تحققه الإدارة من إنجازات طبقا لمدى التزامها بالقوانين وتنفيذها، وبيان العقبات التي تحول دون تنفيذ هذا الالتزام والعمل على تفاديه والقضاء على العقبات أمام الإدارة الضريبية. ودور الرقابة لا يقتصر على بيان مدى التزام الإدارة التنفيذية بمهامها والتزاماتها القانونية فحسب بل وحماية المكلف أيضا.

---

(١) نتناولها عند الحديث عن معوقات تتعلق بالسلطات العامة (غياب دور الأجهزة الرقابية).

(٢) عبد الباسط علي جاسم الزيدي، *السياسة الضريبية في ظل العولمة*، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٣)، ص٦٤-٦٥.

وتعاني الإدارات الضريبة من عدة مشاكل منها[١]:-

١. تكرار عمليات التسجيل والمحاسبة والفحص والمراجعة والتحصيل المتعلقة بمكلف واحد في أكثر من إدارة ضريبية (دخل، عقار) مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الجباية الإدارية.
٢. غياب أو ضعف التنسيق بين الإدارات الضريبية في توظيف ما لديها من خبرات ومعلومات في تحديد المركز المالي للمكلف تمهيدا لتحديد المعاملة الضريبية السليمة والمعادلة (نقص الكفاءة في آليات عمل النظام الضريبي).
٣. تعامل المكلف مع أكثر من إدارة ضريبية قد يدفع به إلى التهرب أو تجنب دفعها.
٤. البيروقراطية الإدارية والاعتماد على الأوراق في انجاز المعاملات وحفظها وإرسالها وما يتبع ذلك من تأخير في إنجاز العمل وضياع المعاملات والتلاعب بها مما يضر بمصلحة أطراف العلاقة.
٥. عدم قيام الإدارة الضريبية بالكشف عن برامجها وسياستها دورياً، كذلك عدم بيان المبالغ المتحصلة من الضريبة أو كيفية انفاقها، أي عدم وجود الشفافية فيها[٢].
٦. عدم التزام الإدارة بتنفيذ القوانين او تنفيذها بشكل يخل بمبدأ المساواة أمام القانون.
٧. عدم التزام الإدارة بأهم مبدأ من مبادئ النظام الضريبي والحوكمة وهو مبدأ العدالة الضريبية.

ويمكن اختصار هذه المشاكل بعدم تطبيق الإدارة الضريبية بقواعد فرض الضريبة بوجه عام.

II.ب. المطلب الثاني

معوقات متعلقة بالمجتمع الضريبي

فيما يخص المجتمع الضريبي -لاسيما- المكلفين أنفسهم، يصبحون سبب وموانع أمام تطبيق مبادئ الحكومة ويُقللون من الأثر الإيجابي الذي يمكن أن يؤدي إليه في حال تطبيق هذه المبادئ. ولعل أهم هذه المعوقات هو ما يتعلق بالمكلفين أنفسهم ألا وهو التهرب الضريبي وضعف الشعور بالمواطنة والاحساس بعدم تحقق العدالة الضريبية. فيما نتناوله في الفروع الآتية: -

II.ب.١. الفرع الأول

التهرب الضريبي

تعاني الأنظمة الضريبية المتخلفة منها والمتقدمة من التهرب الضريبي، فمشكلة عدم دفع الضريبة من قبل المكلفين بدفعها من المشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، وفي اعتقادنا أياً كانت درجة تقدم الدول وأنظمتها الضريبية فإنها لن تستطيع السيطرة على هذه المشكلة كلياً. لأنه وكما يذهب البعض فأن "النفس البشرية مجبولة على حب المال واكتنازه

(١) رمضان صديق محمد، *الإدارة الضريبية الحديثة*، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٥)، ص١٤٢.
(٢) وقد اعتبرنا انعدام الشفافية معوقاً عاماً وأدرجناه ضمن المعوقات التي تتعلق بالوضع العام للدولة.

والاستئثار به وعدم التفريط به ومن الطبيعي أن تحاول كردة فعل لفرض الضريبة واقتطاع جزء من المال دون مقابل، التخلص من تلك الفريضة بشتى الوسائل القانونية وغير القانونية إلى الحد الذي يمكن أن يتخلى البعض عن التزامه الديني من اجل التخلص من الفرائض المالية[١]" وقد اهتم الفقه المالي بهذه الظاهرة بالبحث والدراسة ووضع عدة تعريفات للتهرب الضريبي و من هذه التعريفات، تعريفه بأنه محاولة المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها المنشئة[٢]. كما عُرِفَ بأنه مجموع ما يتبناه المكلف من الأفعال المادية - ايجابيةً كانت او سلبية- تنطوي على مخالفة صريحة للقانون الضريبي باستعمال وسائل الغش والاحتيال بغية التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية او جزئيةٌ مما يؤُثر على حصيلة الدولة من الضريبة التي هي مورد رئيس من مواردها[٣]. كما عرف بأنه تملص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه قانونياً من خلال اللجوء لوسائل غير قانونية -الغش أو التحايل وينتهك الأحكام القانونية النافذة- مرتكباً جريمة تؤدي إلى حرمان الخزينة من جزء من الإيرادات الضريبية[٤]. ويُعرف أيضاً بأنه "الجريمة التي يرتكبها المكلف أو غيره ويروم فيها التخلص من الضريبة كلاً أو جزءً[٥]". ويمكن تعريفه بأنه نشاط غير قانوني مقصود صادر من الخاضعين لأحكام القانون الضريبي خلافاً لنصوصه ويترتب عليه الاضرار بحقوق السلطة المالية، وقد يكون مستمر، كما لو قام المكلف في بداية السنة المالية بمسك دفاتر غير صحيحة، أو عند دفع الضريبة كأن يقوم المكلف نفسه أو أحد الأشخاص أو المؤسسات بإخفاء بعض المعلومات عن المكلف أو قيامه بالكذب في تقديمها.

والتهرب قد يكون كلياً أو جزئياً، كما قد يكون داخلياً أو دولياً. وهو في كل الأحوال يتخذ عدة صور منها[٦].

١- إخفاء أنشطة معينة عن الإدارة الضريبية.

٢- الاتلاف العمدي للسجلات والمستندات ذات الصلة بالضريبة، وذلك قبل انقضاء المدة المحددة قانوناً لتقادم دين الضريبة.

٣- تقديم الإقرار بالاستناد إلى دفاتر وسجلات ومستندات غير صحيحة، أو تضمنه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر والسجلات أو الحسابات والمستندات.

٤- التغير والتحريف في فواتير الشراء والبيع وغيرها من المستندات

٥- تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات.

٦- التأخر في دفع الضريبة.

---

(١) د. أحمد خلف حسين الدخيل، *المالية العامة من منظور قانوني*، الطبعة الأولى، (صلاح الدين: مطبعة جامعة تكريت، ٢٠١٣)، ص١٢٨.

(٢) د. عادل العلي، المصدر السابق، ص١٧٨.

(٣) د. رائد ناجي أحمد، *علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق*، الطبعة الثالثة، (بيروت: دار السنهوري، ٢٠١٨)، ص١١٨.

(٤) د. عائدة علي عيسى، *الاتجاهات الحديثة للسياسة الضريبية في ظل العولمة، دراسة مقارنة*، الطبعة الأولى، (بيروت، منشورات زين الحقوقية، ٢٠٢٠)، ص٣٢٦-٣٢٧.

(٥) د. أحمد خلف حسين الدخيل، المصدر السابق، ص١٢٩.

(٦) د. عائدة علي عيسى، المصدر السابق، نفس الصفحة.

٧- تنظيم إجازات استيراد السلع بأسماء متعددة لا علاقة لها بممارسة المهنة بهدف إخفاء الذمة المالية للمستوردين

٨- تزوير الفواتير وغيرها من صور التهرب.

والتهرب دائماً يكون باستعمال طرق احتيالية غير مشروعة خلافاً عن التجنب الضريبي الذي بموجبه يتمكن المكلف من تجنب دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون، وذلك عبر تجنب الواقعة المنشئة للضريبة أو الاستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية[١] وبعض الفقه المالي يسميه بالتهرب المشروع تميزاً له عن التهرب غير المشروع[٢] في حين بعض آخر[٣] لا يتفق مع هذه التسمية ويفضل التمييز بين التهرب الضريبي (الذي هو غير مشروع) والتجنب الضريبي (الذي هو مشروع).

وأسباب التهرب متعددة منها ماهي[٤]:-

١- أسباب تشريعية: وهي كثيرة منها عدم احتواء التشريعات الضريبية عقوبات رادعة للمتهربين عن دفع الضرائب، مع ما يشوبها تعقيد وعدم وضوح تلك التشريعات، كذلك كثرة التعديلات وعدم استقرار التشريعات مما لها تأثير على عدم الاستقرار في التعاملات الضريبية بين الإدارات الضريبية ودافعي الضرائب وفي الوقت نفسه يؤدي إلى التهرب - لاسيما- إذا تضمنت زيادة في أسعار الضرائب السابقة أو فرض ضرائب جديدة.

٢- أسباب تنفيذية: تتعلق بالإدارات الضريبية كتعقيد الإجراءات الإدارية وكثرتها، وعدم التعامل الجيد المتسم بالمرونة والعقلانية مع المكلف، وكذلك عدم اتخاذ أية خطوات جدية من قبل الحكومة لتسهيل التعامل مع الإدارة الضريبة.

٣- أسباب تتعلق بسياسة الانفاق العام: فكلما كانت كفؤة ونزيهة، أدى إلى شعور المكلفين بأن ما يدفعونه يعود عليهم بالنفع ويزيد ثقتهم بالحكومة (الجهة المنفقة) وبعكسه فإنهم سيبذلون جهوداً للتهرب من الضريبة في حال قيام الحكومة بتبديد الحصيلة الضريبية وصرفها في مجالات لا تعود بالنفع عليهم.

٤- الظروف الاقتصادية السيئة للبلدان وما يرافقها من تأثير على أوضاع المكلفين، دون أن يقابلها تنزيل في الأسعار الضريبية وإلغاء بعض الضرائب، بل على العكس نجد أن

---

(١) د. محمد حسن عاكوم، *التهرب الضريبي*، الطبعة الأولى، (بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠١٩)، ص٣٩.

(٢) د. عادل العلي، المصدر السابق، ص١٧٨.

(٣) د. أحمد خلف حسين الدخيل، المصدر السابق، ص١٢٩.

(٤) للاطلاع على هذه الأسباب بشكل أكثر تفصيلاً ينظر: د. محمد حسن عاكوم، المصدر السابق، ص٥٦-٨٣، د. جمال طارق محمد صبري، "ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق، دراسة تحليلية"، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، العدد ٤٨، (٢٠١٦): (الصفحات ٣٧٧-٣٩٣)، ص٣٨٦،٣٨٧. د. عبيد خيون الخفاجي، عبد الأمير زامل لطيف، "الإعفاءات الضريبية وأثرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية"، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، العدد ٤١، المجلد ١٢، الفصل الرابع، (٢٠١٧): (الصفحات ٢٠٧-٢٢٧)، ص٢١٣-٢١٤.

الحكومة تبادر إلى فرض ضرائب ورسومات جديدة دون مراعاة الوضع الاقتصادي للمواطنين.

٥- أسباب اجتماعية ونفسية وأخلاقية: مثل الوعي الضريبي، كنظرة المجتمع إلى المتهرب (ثقافة التهرب)، وعدم شعوره بأنه يخون مجتمعه أو يخالف مبادئ دينه، مما يؤثر ذلك على التهرب من دفع الضريبة.

II.ب.٢. الفرع الثاني
ضعف الشعور بالمواطنة والاحساس بعدم تحقق العدالة الضريبية

ترى الباحثة بأن ضعف الشعور بالمواطنة والاحساس بعدم تحقق العدالة الضريبية يعدان من معوقات تطبيق الحوكمة على المجتمع الضريبي، لأن تطبيق الحوكمة على المجتمع الضريبي لا يمكن أن يكلل بالنجاح دون استجابة هذا المجتمع لنداءات تطبيقه وهذا يرجع بدوره إلى أسباب فيما نتناوله في الفقرات أدناه: -

أولاً/ ضعف الشعور بالمواطنة: والمواطنة تُعَرف بأنها الرابطة القانونية بين الدولة ومواطنيها، يتمتع بموجبها المواطن بالحقوق ويلتزم بالواجبات تجاه دولته التي يحصل على جنسيتها، ويُدين لها بالولاء وذلك على أساس المساواة وعدم التميز بسبب الجنس أو اللغة أو الدين أو الأصل... الخ[١]. ولتعزيز الشعور بالمواطنة يتوجب أن يشعر الأفراد بهويتهم الوطنية وفي سبيل ذلك يجب اتخاذ ما يأتي: ١- أن يتمتعوا بحقوقهم استناداً إلى النظام القانوني السائد، ٢- أن يكونوا مشاركين حقيقين في صنع القرارات ذات الأهمية والرئيسية في وطنهم شريطة أن يتوافق ذلك مع ما يفرضه الدستور من التزامات على عاتقهم[٢]. هذا وأن ضعف الشعور بالمواطنة وعدم تمتع المواطنين بحقوقهم وعدم مشاركتهم في إدارة البلاد يدفعهم إلى التهرب من دفع الضريبة، لما يولده ذلك لديهم من شعور بأن الحكومة لا تمنحهم حقوقهم القانونية بل على العكس تقوم بالاعتداء عليها كلما سنحت الفرصة، ولا تعير لآرائهم أية أهمية وتتجاهل كل دور لهم في الحياة السياسية، فلماذا إذن يدفعون الضريبة؟

ثانياً/ عدم الإحساس بتحقيق العدالة الضريبية: ان العدالة الضريبية صعبة التحقيق على أرض الواقع، لأنها وُصِفت بالمثالية وعدم القدرة على ربطها بمعيار موضوعي، بل هي تخضع للتقدير الشخصي، كما أنها ذات مدلول غامض ومعقد ونسبي ومرن، وفلسفي وأخلاقي، ويحتوي على صعوبات كبيرة[٣] . وتحقيق العدالة الضريبية يساعد في تحقيق المزيد من العدالة الاجتماعية والاقتصادية، إلا أن غيابها وعدم توزيع الضريبة بشكل منصف

---

(١) د. محمد عبد المنصف علي السيد، *مبدأ المواطنة في القانون الدستوري، دراسة مقارنة*، (دار الكتب والدراسات العربية: ٢٠١٧)، ص٤٨٠.

(٢) د. عمر فرحان حمد الجبوري، *الأقليات ودورها في عدم الاستقرار السياسي في العراق بعد عام ٢٠٠٣*، الطبعة الأولى، (عمان: دار الأكاديميون للنشر، ٢٠١٩)، ص١٦١.

(٣) محمد سعيد فرهود، "العدالة الضريبية اقتصادياً"، *مجلة الحقوق، جامعة الكويت*، العدد ٤، المجلد ٢٥، (٢٠٠١): الصفحات (١٣-١٥٩)، ص١٧.

يسبب استياء المكلفين ويدفعهم نحو عدم الوفاء بالتزاماتهم الضريبية. لذا وعلى لرغم من صعوبة تحقيقها، على الحكومات العمل على ذلك وتحقيق متطلباتها والتي هي[١]:-

أ. توزيع العبء الضريبي بالتساوي بحيث لا يركز على الدخل الناتج من مصدر معين وإهمال المدخرات الأخرى.

ب.أن يدفع المواطنين -معظمهم- الضرائب، بحيث لا يقع العبء الضريبي على فئة معينة من الأفراد كالفئة الحاصلة على الرواتب والأجور، بحيث تشكل ضرائب الدخل المخصومة من المنبع نسبة عالية في حين تكون الضرائب على غير الأجور منخفضة جداً.

ت.أن يتسم النظام الضريبي بالعدالة في التنفيذ إلى جانب اتسامه بالعدالة في التشريع.

II.ج. المطلب الثالث

معوقات متعلقة بالسلطات العامة

هذه المعوقات تتعلق بالسلطات العامة في الدولة ومدى قيامها بوظائفها الملقاة على عاتقها بموجب الدستور والقوانين النافذة، وعدم تجاوزها على سلطات الجهات الأخرى واختصاصاتها، ومنها.

II.ج.١. الفرع الأول

السلطة التشريعية

تعدّ السلطة التشريعية ممثلة للشعب ومخولة دستورياً باختصاص التشريع والرقابة على أعمال السلطة التنفيذية نيابة عن الشعب صاحب السلطات العامة الذي تنازل عن جزء من سلطته لنوابه وممثليه في البرلمان. وبذلك ساد مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية وأصبحت الضرائب تفرض استناداً لمبدأ القانونية، وهذ ما ينسجم مع المبادئ الديمقراطية الحديثة التي تفرض تنظيم تلك الشؤون بقوانين صادرة من السلطة التشريعية المختصة والتي تعبر عن إرادة الأمة صاحبة الاختصاص الأصيل في سن سائر القوانين، وأياً كان النظام السياسي المطبق في الدولة فإنه يحتاج فرضها إلى تشريع استناداً على مبدأ قانونية الضريبة وسيادة القانون في المسائل الضريبية، وتطبيقاً لمبدأ الفصل بين السلطات وتوزيع الاختصاصات بينها -لاسيما- بين السلطة التشريعية والتنفيذية، وبموجبه أصبح تنظيم الشؤون المالية بقانون من اختصاصات السلطة التشريعية وحدها دون السلطات الأخرى، ولكن الذي يلحظ هو ضعف أداء هذه السلطة وعدم قيامها بوظيفتها على الوجه المطلوب وفي حدود الدستور والقانون. وتقاعس البرلمان عن مهمته مما له صور عدة منها؛ تراجع دوره التشريعي، قصور البرلمانات في متابعة تطبيق القوانين، ضعف دور البرلمان الرقابي فضلاً

(١) خالد علي، عمر غنام، "دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية"، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، ٢٠١٩، ص١٠.

عن عدم ممارسته لوظيفته المالية، بل الأكثر من ذلك تهميش دوره في المسائل والقضايا ذات الأهمية والمصيرية، بل أصبح القرار البرلماني لا يصدر منه عن قناعة واستقلالية وإنما يصدر تحت تأثير مكاتب الأحزاب السياسية ومرجعياتها[١]. وعلى الرغم من أن تقييد دور البرلمانات في العملية التشريعية ليس بالجديد، إلا أنه يمكن القول بأنه في تزايد مستمر بسبب اعدم تفشي مبادئ الديمقراطية الصحيحة، وأخذ الدول بمبدأ الاقتراع العام وفتح باب الترشيح لأشخاص غير مؤهلين لأداء هذه الوظيفة المهمة بسبب مرونة الشروط الواجب توافرها في المرشحين والمنصوص عليها في القوانين الانتخابية، فضلاً عن انتشار الفساد في المؤسسات البرلمانية وتدخل جهات أخرى في صنع القرار البرلماني كالأحزاب وجماعات الضغط وغيرهم.

II.ج.٢. الفرع الثاني

السلطة التنفيذية

في مقابل تراجع دور البرلمانات، في المجالات التشريعية كافة وتشريع القوانين المالية خاصة. أصبحت الحكومة هي المحتكرة للوظيفة التشريعية بدل البرلمان الذي اقتصر دوره على إقرار المشروعات القانونية المقدمة من الحكومة وتسجيل النصوص التشريعية[٢]على الرغم من أن الوظيفة المالية هي من الوظائف القديمة للبرلمان بل هي السبب التاريخي لنشأة النظام النيابي فلم تكن الضرائب تفرض إلا بموافقة البرلمان منذ سنة ١٢١٥ وصدور العهد الأعظم الذي قضى بعدم جواز فرض الضرائب دون الرجوع للبرلمان[٣]. إلا أن الأمر لم يبقَ على حاله وأصبح بعض الدساتير ينص على حرمان البرلمان من التدخل في المسائل المالية، كحرمانه من تقديم اقتراحات لتخفض إيرادات الدولة أو تزايد نفقاتها واشتراط تقديم مثل هذه الاقتراحات من قبل السلطة التنفيذية حصراً. بحجة أن السلطة التنفيذية هي التي تقوم بتغطية النفقات العامة وبالتالي هي الأقدر على تحديد القوانين المالية اللازمة لأداء مهماتها، فهي التي تقوم بوضع مشروع الموازنة العامة، كما أنها على دراية كاملة بموارد الدولة ونفقاتها، وتملك العديد من الأجهزة الفنية والخبرات البشرية التي تساعدها على تحديد القوانين المالية اللازمة، ومقدار الضرائب والرسوم وقوانين الجمارك وغيرها من القوانين المالية الأخرى التي تحتاجها.

---

(١) أمين فرج شريف، *الحكم الصالح في إقليم كوردستان، دراسة في المقومات والمعوقات (١٩٩٢-٢٠١٣)*، الطبعة الأولى، (أربيل: مطبعة هيفي، ٢٠١٩)، ص٢٠٤-٢١٠.

(٢) د. دانا عبد الكريم سعيد، *دور البرلمانات في الأنظمة البرلمانية المعاصرة: ضعف الأداء التشريعي والرقابي للبرلمان وهيمنة السلطة التنفيذية، دراسة تحليلية مقارنة*، الطبعة الأولى، (بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠١٣)، ص٨٣.

(٣) د. رأفت الدسوقي، *هيمنة السلطة التنفيذية على أعمال البرلمان*، (الإسكندرية: منشأة المعارف، دون سنة النشر)، ص١٧٤-١٧١.

II.ج.٣. الفرع الثالث

السلطة القضائية

إن غياب قضاء ضريبي متخصص أي غياب المحاكم التي يعهد إليها اختصاص الفصل في المنازعات التي تثار بين طرفي العلاقة الضريبية (المكلف والإدارة الضريبية) على الرغم من أهمية وجود قاضٍ متخصص يراقب مشروعية عمل الإدارة عند قيامها بتحديد الوعاء الضريبي، ومقدار الضريبة الواجبة الأداء وغيرها من المسائل الضريبية، ويراقب مدى التزامها بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالضريبة، وفي الوقت نفسه يقضي بعدم أحقية المكلف ورد دعواه التي أقامها على الإدارة الضريبية[١] عند مخالفته لتلك القوانين والأنظمة الضريبية. فكما نعلم ان السلطة القضائية هي السلطة الثالثة بين السلطات التي تقوم عليها الدول الديمقراطية. والتي تنص دساتيرها على مبدأ الفصل بين السلطات، وتركز بدرجة كبيرة على استقلالية السلطة القضائية وضرورة عدم التدخل في أدائها لوظيفتها ضمانة لإرساء دولة القانون وحماية للحقوق والحريات العامة من الضياع. ولكن الذي يلحظ هو عدم استقلالية القضاء والتدخل في أدائها لوظيفتها من قبل السلطة التنفيذية والأحزاب السياسية وجهات أخرى عشائرية أو طائفية... الخ، هذا بالتأكيد يكون عائقاً أمام تطبيق الحوكمة. ومما يزيد الأمر سوءً عدم وجود قضاء ضريبي متخصص ومستقل على الرغم مما تتطلبه حماية لحقوق الدولة من الضياع وحماية حقوق المكلفين من اعتداءات السلطة الضريبية وتعسفها، من وجود قضاء ضريبي مستقل غير تابع للقضاء الإداري والعادي، يعمل بقضاة مستقلين وبتقنين إجراءات خاص بالتقاضي والمحاكمة في مجال الضريبة[٢].

الفرع الرابع

غياب دور الأجهزة الرقابية

إن مواجهة المخالفات القانونية والفساد الإداري مهمة يعهد بها الدستور والقوانين إلى جهات عدة يمنحها القانون صلاحيات واسعة بغية تحقيق أهدافها ومنها مثلاً في العراق عندنا؛ مجلس النواب الذي يستطيع من خلال الوسائل الرقابية (طرح موضوع عام للمناقشة، السؤال، والاستجواب والتحقيق وسحب الثقة) ممنوحة له ممارسة دوره الرقابي والسيطرة أو على الأقل الحد من الممارسات المخالفة للقانون التي يمارسها أعضاء السلطة التنفيذية. إلى جانب هيئات أخرى مثل ديوان الرقابة المالية وهيأة النزاهة ومكاتب التفتيش العام (المفتشين

(١) د. حيدر وهاب عبود، "القضاء الضريبي ضمانة ناجعة لحماية حقوق المكلفين"، *مجلة دراسات قانونية، بيت الحكمة، بغداد*، العدد٣١، (٢٠١٢): (الصفحات ٢-٣٨)، ص٣.

(٢) للمزيد حول أهمية تأسيس القضاء الضريبي ينظر: د. ناهدة عبد الغني محمد، "أهمية تأسيس القضاء الضريبي المختص في العراق بين الضرورة والواقع، دراسة تحليلية"، *المجلة العلمية لجامعة جيهان، السليمانية*، العدد١، المجلد٥، (٢٠٢١): (الصفحات ١٠٧-١٢١).

العموميين) المتواجدين في كل وزارة، وجهاز الادعاء العام التابع للهيئة القضائية. إلا أنه وعلى الرغم من ذلك نجد أن مشكلة الفساد في تزايد مستمر، كما نجد إفلات المفسدين من العقاب ليس بسبب قلة التشريعات المعالجة للموضوع او عدم وجود هيئات متخصصة بالرقابة، بل بسبب التغاضي عن المخالفات القانونية وعدم الكشف عنها بسبب المحاصصة وتدخل الأحزاب السياسية مما يحول دون كشفها، وحتى في حال كشفها لا نجد قيام مجلس النواب بدوره الرقابي ولا قيام الهيئات الرقابية باتخاذ إجراءاتها القانونية او جهاز الادعاء العام بتحريك الدعوى ضدهم، مما يدعونا للتساؤل حول جدوى وجودهم. بل وحتى في حال احالتهم إلى القضاء فلا نجد العقوبات الصادرة ضد المفسدين متناسبة مع مقدار المخالفة المرتكبة من قبلهم.

II.ح. المطلب الرابع

معوقات متعلقة بالوضع العام للدولة

ويمكن تقسيم هذه المعوقات إلى معوقات تتعلق بغياب دور منظمات المجتمع المدني، ومعوقات تتعلق بانعدام الشفافية وغياب ثقافة المشاركة ومعوقات تتعلق بعدم الاستقرار السياسي.

II.ح.١. الفرع الأول

غياب دور المجتمع المدني

ويُعرّف المجتمع المدني من قبل الاتحاد الأوربي على أنه أشكال العمل الجماعي، الذي يقوم به الأفراد أو الجماعات ممن لا يرتبطون بالدولة ولا يديرونها جميعهم[١] ويُشير إلى علاقة متشابكة بين الأفراد فيما بينهم من جهة وبين الدولة من جهة أخرى، تقوم على المصالح المتبادلة على أسس التفاهم والتراضي والإيمان بضرورة قيام المواطنين بواجباتهم تجاه الدولة مقابل قيامها بواجباتها تجاههم، ويعمل بصورة مستقلة وبالاعتماد على المبادرة الفردية ومن أجل المصلحة العامة[٢]. وهي بذلك تعد آلية تلجأ إليها الحكومات الديمقراطية المعاصرة من أجل تنظيم العلاقة بين المجتمع والدولة وفق الصيغ الديمقراطية القائمة على التسامح

(1) Rachel Cooper, what is Civil Society, its role and value in 2018? K4D Knowledge, evidence and learning for development. P4. https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5c6c2e74e5274a72bc45240e/488_What_is_Civil_Society.pdf

(٢) باور أحمد حاجي، *دور المجتمع المدني في بناء وتعزيز ثقافة الديمقراطية في العالم العربي ومعوقاتها*، الطبعة الأولى، (دهوك: مطبعة خاني)، ص٢١-٢٢.

والاحترام والتعاون ونبذ العنف والاقصاء والتهميش الاجتماعي والسياسي بينهما للوصول إلى السلم المجتمعي[١]. ويقوم بوظائف عدة منها[٢]:-

- تجميع المصالح من خلال تتبع مطالب الجمهور والعمل من أجل حل مشاكلهم وقضاياهم، وبلورتها في موقف جماعي موحد، والقدرة على نقل هذه المصالح إلى الحكومة والتفاوض بشأنها.
- التعبير عن الآراء: للمجتمع المدني قنوات مفتوحة يستطيع من خلالها الأفراد عرض أفكارهم ووجهات نظرهم وآرائهم بحرية حتى وإن كانت مخالفة لتوجهات الحكومة وسياستها، والتعبير عن مصالحهم بأسلوب منظم وبطريقة سليمة دون اللجوء إلى العنف.
- تعزيز الثقافة المدنية: والتدريب على خلق إنسان ديمقراطي يتمكن من التعبير عن رأيه بصوت متزن لتقبل آراء الآخرين واحترام شخصياتهم وتقدير جهودهم، وفي الوقت نفسه يرفض آراءهم بالحوار الذي يعمق الاحترام المتبادل ولا يؤدي إلى الشقاق والصراع.
- زيادة الثروة وتحسين الأوضاع: بمعنى قدرتها على توفير الفرص لممارسة نشاط يؤدى إلى زيادة الدخل من خلال المشروعات التي تنفذها الجمعيات التعاونية الانتاجية والجمعيات التعاونية الاستهلاكية والجمعيات الأهلية ومشروعات التدريب المهني الذي تقوم به النقابات المهنية والعمالية، هذه المشروعات تمكن الافراد من زيادة دخولهم وتحسين ظروفهم الاقتصادية، وهذا يؤثر ايجاباً على ممارسة النشاط السياسي والاهتمام بالقضايا العامة للمجتمع.

وممارستها لهذه الوظائف تجعل لها دور في عملية التنمية التي تقوم على أساس المشاركة، وتظهر أهمية دورها من ناحيتين؛ أولهما المشاركة كطرف فاعل في عملية التخطيط والتنمية، وثانيهما تشجيع الفئات المهمشة والفقيرة على المشاركة في التخطيط والتنمية، وتحفيز المواطنين على العمل التطوعي لصالح الشأن العام وتفعيل قيم المواطنة والمشاركة[٣]. وقيامها بدورها ذا الأهمية هذا وعلى الوجه الصحيح يجعلها مساهِمة فعالة في

(١) د. عباس فضل محمود، "دور منظمات المجتمع المدني في تعزيز البناء الديمقراطي في العراق"، *مجلة الأستاذ للعلوم الإنسانية والاجتماعية، كلية تربية/ ابن الرشد للعلوم الإنسانية، جامعة بغداد*، العدد ٢٠٣، (٢٠١٢): (الصفحات ٦١٥-٦٤١)، ص٦١٦.

(٢) ينظر: سارة إبراهيم حسين، *مؤسسات المجتمع المدني والسياسات العامة، العراق نموذجاً*، (بغداد: الطبعة الأولى، ٢٠١٣)، ص٣٠-٣٩. باور أحمد حاجي، المصدر السابق، ص٣٣. عبد الغفار شكر، "دور المجتمع المدني في بناء الديمقراطية"، الجزء الثالث، الحوار المتمدن، العدد ١٠١٣، (٢٠٠٤): منشور على الرابط https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=26354 .

(٣) مثنى فائق مرعي، "دور منظمات المجتمع المدني في مرحلة ما بعد النزاع، العراق نموذجاً"، *المجلة الدولية للسياسات العامة في مصر*، العدد ٢، مجلد ١، (٢٠٢٢): (الصفحات ١٢-٢٦)، ص٢٣.

تجسيد مبادئ الحكم الرشيد. إلا أن هناك معوقات تؤثر في عملها وفي توجيهها للرأي العام منها[١]:-

- غياب الأمن بجوانبه جميعها.
- عدم وجود التنسيق بين منظمات المجتمع المدني والحكومات العراقية المتعاقبة بعد عام ٢٠٠٣.
- كثرة عدد منظمات المجتمع المدني وقلة عدد منتسبيها وهذا مما يضعف دورها ويبعثر جهودها ويشتت أهدافها.
- صعوبة بناء مجتمع مدني متحضر بسبب انتشار المفاهيم والأعراف القبلية والعشائرية.
- عدم وجود شبكات واتحادات بين المنظمات (وطنية كانت أم محلية أم إقليمية) بهدف التعاون بينهم والتكامل وتبادل الخبرات والتجارب.
- اتخاذ قرارات فردية غير مدروسة وافتقار المنظمات نفسها للأسلوب الديمقراطي في الحوار والنقاش وتبادل الآراء.

II.ح.٢. الفرع الثاني

غياب ثقافة المشاركة

المشاركة تعد حجر الزاوية في كل ديمقراطية بغض النظر عما تمتاز به من خصائص اخرة من مساواة واحترام الأغلبية وتكافؤ الفرص، وهو سلوك إيجابي؛ بموجبه يقوم المواطنون بتقديم جهودهم التطوعية لشعورهم بالمسؤولية الاجتماعية تجاه القضايا والاهداف[٢].

وهو يشير وفق الصكوك والآليات الدولية لحقوق الإنسان؛ إلى حق الناس جميعهم في أن يشاركوا في عمليات صنع القرارات العامة التي تمسهم وتؤثر فيهم، وأن يُؤثِروا فيها بصورة كاملة وفعلية، وينبغي وضع القوانين لإعماله وجعل المعلومات في متناول الجميع بحيث يمكنهم الوصول إليها بسهولة وبطريقة فورية وفعالة وعملية[٣]. ويشمل حق المشاركة

(١) د. يزن خلوق محمد ساجد، "الحكم الرشيد ودوره في بناء الدولة في العراق"، *مجلة جامعة دهوك*، عدد خاص *بالمؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية القانون، جامعة دهوك*، المنعقد للفترة ١٦-٢٠١٩/٤/١٨،العدد ١، المجلد ٢٢، (٢٠١٩): (الصفحات ١٢٦-١٤٦)، ص١٣٧.

(٢) د. فلاح مطرود العبودي، *طبيعة السلطة العامة وأثرها في المشاركة السياسية، دراسة مقارنة*، الطبعة الأولى، (بيروت: منشورات زين الحقوقية، ٢٠١٥)، ص٥٩.

(٣) انظر: اللجنة المعنية بحقوق الإنسان، التعليق العام رقم ٣٤ بشأن حرية الرأي وحرية التعبير، ٢٠١١، المادة ١٩.

حق الفرد في المشاركة في وضع التشريعات والسياسات، وتوجيه الانتقادات، وتقديم المقترحات في سبيل تحسين سير العمل وإشراك المواطنين جميعهم في جميع هيئات الدولة[١]

وحسب ما أشار إليه تقرير مفوضية الأمم المتحدة السامية لحقوق الإنسان، فان المشاركة في حد ذاته هي حق من حقوق الإنسان، وعامل مساعد في إعمال غيره من الحقوق. وهنا تظهر أهميته؛ ولكن إلا أنه على الرغم من ذلك يواجه العمل به تحديات رئيسة تتمثل بضعف الإرادة السياسية للسماح بإعماله، والافتقار إلى التدابير القانونية أو العملية التي تشجع المشاركة مما تحدّ من الحيز الديمقراطي، فضلاً عن التفاوت بين الطبقات الاجتماعية وتراجع الأشكال التقليدية من المشاركة السياسية[٢].

فهي مشاركة المواطنين في إدارة الشؤون العامة وإبداء مقترحاتهم وملاحظاتهم عن السياسات العامة المتبعة، ومحاولة تغييرها للأفضل من وجهة نظرهم.

والمشاركة تستند إلى عدة ركائز أساسية منها[٣]: -

١- الإيمان بالمشاركة في الشؤون العامة وأهميتها في النظام السياسي والسعي إلى توسيعه، أي توسيع مجالات تطبيقه.
٢- تمثيل المجتمع بكافة شرائحه وتوجهاته وانتماءاته في مؤسسات النظام السياسي.
٣- استجابة الحكومة للمطالب الجماعية.
٤- أن يكون للنظام السياسي القدرة على الاستجابة للتغيرات الحاصلة في المجتمع والاستجابة لمطالبه والتكيف مع التغيرات الحاصلة.

هذا وأن إعمال المشاركة واتساع نطاقها ومجالات تطبيقها يتوقف وبدرجة كبيرة على عوامل اخرى منها الشعور بالمواطنة والشفافية والتي كلما ازدادت، ازدادت معها إمكانية تطبيق المشاركة، على عكس الفساد الذي يقوض الشفافية والمشاركة معاً. وحتى في حال إعمال المشاركة، فإن فعاليته يتوقف على عدد المواطنين المشاركين، الذي يزداد بزيادة الآليات المعتمدة لإعمالها وفعاليتها، كما يتوقف على درجة الوعي لدى أفراد المجتمع.

---

(١) انظر: اتفاقية حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة، والإعلان المتعلق بحق ومسؤولية الأفراد والجماعات وهيئات المجتمع في تعزيز وحماية حقوق الإنسان والحريات الأساسية المعترف بها عالمياً، المادة ٨، وأيضاً الوثيقة A/HRC/13/23، الفقرات ٣١-٣٣ و٥٢.

(٢) الجمعية العامة للأمم المتحدة، مجلس حقوق الإنسان، التقرير السنوي (تعزيز وحماية الحق في المشاركة في الشأن العام في سياق حقوق الإنسان القائم، الممارسات الفضلى والخبرات والتحديات وسبل التغلب على التحديات)، الدورة الثلاثون، ٢٠١٥، ص٢٢-٢٣.

(٣) خيري عبد الرزاق جاسم، "الرأي العام والمشاركة السياسية ودورهما في تعزيز الديمقراطية"، *مجلة العلوم السياسية، جامعة بغداد*، عدد ٣٥، (٢٠٠٧): (الصفحات ١٣٥-١٤٦)، ص١٤٣-١٤٤.

II.ح.٣. الفرع الثالث

انعدام الشفافية

تعدّ عدم الشفافية معوق آخر لتطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئات العامة والمؤسسات الضريبية، وهي أي الشفافية تعدّ من المفاهيم الحديثة والمتطورة والتي يجب الأخذ بها لأهميتها في عملية التنمية الناجحة، فضلاً عن مساهمتها في تنمية الهيئات والمؤسسات الإدارية. وعلى الرغم من اهتمام الكثير من الجهات الدولية بها مثل منظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي والبنك الدولي، وعلى الرغم من دعوة رواد الفكر الإداري ومحاولتهم تطبيق الشفافية في العمليات الاقتصادية والإدارية بعدها مطلبا لمكافحة الفساد وتحقيقها للكثير من الأهداف منها وضوح إجراءات العمل والابتعاد عن الروتين وتعقيد الإجراء، وتسهيل حصول المواطنين على الخدمات التي يريدونها[١].

وهناك عدة أسس تقوم عليها الأخذ بالشفافية الإدارية وهي[٢]: -

١. ديمقراطية النظام السياسي والسعي نحو الديمقراطية التشاركية، لأنه لا يتصور في الأنظمة الاستبدادية والبوليسية أن تقوم الإدارة بالسماح للأفراد بالاطلاع على المعلومات المتوفرة لديها أو مناقشتها في الأسباب والدوافع وراء اتخاذها للقرارات التي تمس الأفراد وحقوقهم.
٢. عائدية المعلومات المتوافرة لدى الإدارة، فهي تعود للشعب باعتباره صاحب السيادة ومصدر السلطات، وعليه فإن المعلومات والوثائق الموجودة لدى الإدارة والجهات الرسمية هي في الأصل ملك للشعب، وأن سبب وجودها لدى السلطات إنما لغرض المحافظة عليها فهي بمثابة المفوض من لدن الشعب في استخدامه للصلاحيات المفوضة إليها في إدارة الشؤون العامة من قبل الشعب.
٣. تفعيل الرقابة الشعبية على أعمال الإدارة: ان إقرار مبدأ الشفافية يضمن أداء الإدارة لعملها بشكل صحيح، ويضع حجر الأساس في تفعيل الرقابة الشعبية على نشاطها، وهذا القول يؤدّي إلى عدة نتائج، منها مبادرة الإدارة إلى لإعلام المتعاملين معها وتقبلها للنقد ومخاصمتها قضائيا متى ما خرجت أعمالها عن إطار المشروعية، أو منعها للأفراد من الاطلاع على ما لديها من وثائق وسندات دون مبرر قانوني.
٤. تعزيز علاقة الأفراد بالإدارة والمساهمة في صنع القرار وتغيير نمط الدولة من كونها متحكمة في علاقتها مع الأفراد إلى نموذج قائم على الحوار والتشاور.

---

(١) د. صباح عبد الكاظم شبيب الساعدي، *دور السلطات العامة في مكافحة ظاهرة الفساد الإداري في العراق*، (بيروت: الدار العربية للعلوم، ط ١، ٢٠١٦)، ص٤٣٧.

(٢) تغريد عبد القادر، يمامة محمد حسين، وائل منذر البياتي، "الأساس الدستوري لإلزام الإدارة بالشفافية"، *مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة الكوفة*، المجلد ١١، العدد ٣٤، (٢٠١٨): (الصفحات ٢١٣-٢٤٢)، ص٢٢١-٢٢٧.

هذا وتجدر الإشارة أن تطبيق الحوكمة الضريبية لا يتطلب توفر الشفافية من جانب الإدارة فحسب، بل يجب توفرها من جانب المجتمع الضريبي أيضاً؛ إذ يجب على المكلف في علاقته بالإدارة الضريبية الالتزام بمبادئ الشفافية والافصاح عند تقديم البيانات والمعلومات الخاصة بدخله الخاضع للضريبة. كما يجب على الغير، أفراداً أو مؤسسات، الالتزام بها عند طلب الإدارة الضريبية تقديم معلومات عن المكلف بدفع الضريبية وفق نصوص القانون.

II.ح.٤. الفرع الرابع

عدم الاستقرار السياسي

يستخدم هذا المصطلح ليدل على التبدل المستمر أو غياب الثبات في الإطار المؤسساتي للدولة والنظام السياسي[١]. ويشير مصطلح عدم الاستقرار السياسي إلى عدم قدرة النظام السياسي في البلد على توظيف مؤسساته لإجراء التغييرات اللازمة استجابة لتحقيق متطلبات الاستقرار المجتمعي، وعلى نحو يقلل شرعية النظام ويقوض فعاليته[٢].

وهناك عدة أسباب لظاهرة عدم الاستقرار قسمها البعض إلى أسباب داخلية؛ سياسية، ثقافية، اقتصادية، وأسباب تتعلق بأزمة الهوية الوطنية. وأسباب خارجية؛ دولية وإقليمية ويتأثر النظام السياسي للدولة بالبيئة الخارجية المحيطة به[٣]. وبالتأكيد لا تكون هذه الأسباب هي نفسها في الدول جميعها لاسيما الداخلية منها، أو على الأقل لا تكون على الدرجة نفسها من الأهمية بالنسبة إليها، مثلاً يلحظ بان أزمة الهوية الوطنية مشكلة يعاني منها العراق وتؤثر في عدم استقرارها أكثر من الدول الأخرى محل الدراسة أو حتى الموجودة في المنطقة. وكذلك يمكننا عدّ سوء العلاقات بين الإقليم والمركز من ناحية ووجود إدارتين من أسباب عدم الاستقرار.

وقد أثبتت الدراسات وجود علاقة متينة بين النمو الاقتصادي والاستقرار السياسي، فعلى سبيل المثال تؤدي حالة عدم اليقين المرتبطة بالبيئة السياسية غير المستقرة إلى تقليل الاستثمار من ناحية ومن ناحية أخرى تؤدي إلى الأداء الاقتصادي الضعيف ومن ثم إلى

(١) د. حسين أحمد دخيل السرحان، "أثر عدم الاستقرار السياسي على مؤشرات التنمية البشرية في العراق بعد عام ٢٠٠٣"، *مجلة أهل البيت، الصادرة عن جامعة أهل البيت*، العدد ١٨، (٢٠١٥): (الصفحات ١٦-٤٤)، ص١٩.

(٢) حنان عبد الخضر الموسوي، عبد الوهاب محمد الموسوي، حيدر نعمة بخيت، "أثر عدم الاستقرار السياسي على المسار التنموي"، *المجلة العلمية لجامعة جيهان*، المجلد ١، العدد ٣، (٢٠١٧): (الصفحات ٤٨٧-٥٠٥)، ص٤٩٠.

(٣) د. سعدي إبراهيم، "عدم الاستقرار السياسي في العراق بعد عام ٢٠٠٣"، *مجلة الدراسات الإقليمية، مركز الدراسات الاستراتيجية، جامعة الكربلاء*، ، عدد١، (٢٠١٨): (الصفحات ٤٠-٦٠)، ص٤٩.

انهيار الحوكمة والاضطرابات السياسية[١]. كما أثبتت الدراسات وجود علاقة بين الاستقرار السياسي ومبادئ حرية التعبير والصحافة واحترام حقوق الإنسان، وجود هيئات نيابية... والعناصر الأخرى التي تعمل على إضفاء الشفافية على القرارات التي تصدرها الحكومة من أجل تحقيق المصلحة العامة[٢].

عليه نستنتج بأن العلاقة بين الحوكمة والاستقرار السياسي هي علاقة متبادلة، فوجود مبادئ الحوكمة وتطبيقها يؤدي إلى تحقيق الاستقرار السياسي، وعدم الاستقرار السياسي يؤثر سلباً في إيجاد البيئة الملائمة لتطبيق مبادئ الحوكمة.

ختاماً نقول، لا يوجد مجتمع من المجتمعات أو دولة من الدول تخلو من هذه المعوقات، ولكنها بالتأكيد لن تكون على ذات الدرجة بالنسبة لها جميعاً، فبعض الدول استطاعت أن تقلل من هذه المعوقات لدرجة كبيرة مثل تلك التي تتعلق بدور الحكومة كالمعوقات المتعلقة بالإدارة الضريبية والتي يكون أثرها أقل في الدول التي توجهت نحو رقمنة الإدارات الحكومية، او التي لها هيئات خاصة بمحاربة الفساد أو التي تمارس برلماناتها وظيفتها الرقابية على أكمل وجه بعيداً عن المحاصصات والتدخلات الحزبية، أو تلك التي لها نظام عقابي صارم يفرض بموجبه عقوبات شديدة على المفسدين. أو التي تأخذ بأسلوب الإدارة الالكترونية.

وكذلك بالنسبة للمعوقات المتعلقة بالمجتمع الضريبي، فإنه يمكن اتخاذ خطوات تساعد في تذليلها منها العمل على زيادة وعي المجتمع الضريبي ونظرته الإيجابية إلى الضريبة باعتبارها ايراداً للدولة تستخدمه لتحقيق أهداف تعود بالنفع على المجتمع، وكلما كان النظام الضريبي عادلاً كلما كان المكلفون أكثر التزاماً بواجباتهم الضريبية.

أما المعوقات الأخرى، سواءً المتعلقة بالسلطات العامة أو بالوضع العام للدولة وحتى المتعلقة بمدى شعور الفرد بانتمائه لوطنه، فهي تتوقف على عدة عوامل فمثلاً شعور الفرد بالمواطنة وتوفر الشفافية والمشاركة يتوقف على مدى انتشار مبادئ الديمقراطية في الدولة والالتزام بها من قبلها، ووجود قوانين تكفل حق المواطنين في الحصول على المعلومات. كما تتوقف على مدى احترام السلطات العامة للعلاقة بينها، وقيام كل منها بممارسة اختصاصاتها وعد الاعتداء على اختصاصات السلطة الأخرى، فضلاً عن ضرورة وجود قضاء ضريبي

---

(١) Abert Alesina, Sule Ozler, Nouriel Rouini, Philip Swagel, Political instability and economic growth, National bureau of economic research, Cambridge, 1992, p.p1.

(٢) عبد الكريم قلاتي، "الحكم الراشد وعلاقته بالاستقرار السياسي والتنمية المستدامة"، *مجلة إدارة*، مجلد ٢٠، عدد ١، (٢٠١٠): (الصفحات ٢٧-٤٥)، ص٤٥.

متخصص ووجود هيئة قضائية مستقلة عن الهيئات الأخرى على غرار ما هو موجود في الولايات المتحدة الأمريكية.

الخاتمة

بعد كتابة هذا البحث توصلنا الى جملة من النتائج ولنا توصيات.

أولاً/ نتائج البحث: نستنتج من البحث بأن الحوكمة الضريبية لم تُعرف بشكل رسمي من قبل جهة رسمية دولية أو إقليمية، وإنما جاء الفقه ووضع تعريفا لها قياساً على تعريفها بمفهومها العام (الذي ظهر في اطار حوكمة الشركات)، وعرفناها بأنها مجموعة من الآليات والإجراءات والخطط المدروسة والموضوعة بهدف المحافظة على مكانة الضريبة وقيمتها كأهم إيراد حكومي من ناحية ومقبوليتها لدى المكلفين بدفعها من ناحية أخرى من خلال قانون ضريبي، وضع بالإجراءات والآليات نفسها، وتطبيقها يُحقق أهمية لكل طرف من أطراف العلاقة الضريبية، إضافة إلى أهميتها بالنسبة للمجتمع بصورة عامة باعتبار أن الضريبة تُحقق النفع العام وليس النفع الخاص، كما أن تطبيقها على الإدارة الضريبية يؤدي إلى تحقيق جملة من الأهداف إلا أن واقع تطبيقها يصطدم بجملة من المعوقات التي تُصَعب تطبيقها، الأمر الذي يجعل السلطات العامة في الدولة تغض النظر عنها ولا تدعوا إليه.

ثانياً/ التوصيات:

١- ضرورة قيام الجهات الرقابية والسلطة التشريعية بوظيفتها الرقابية على أكمل وجه، وإيجاد جهاز رقابي متخصص بمكافحة الفساد.
٢- تطوير الأساليب الإدارية لإدارة الهيئة الضريبية، والتوجه نحو رقمنتها.
٣- نشر مبادئ الديمقراطية وضرورة احترام مبدأ الفصل بين السلطات منعاً لتجاوز السلطة التنفيذية من الاعتداء على اختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية.
٤- إيجاد قضاء ضريبي متخصص بالنظر في المنازعات الضريبية.
٥- العمل على تقليل حالات التهرب الضريبي من خلال الاهتمام بتوعية المكلفين بأهمية الضريبة، وتحقيق العدالة الضريبية والتركيز على تنمية روح المواطنة.

قائمة المصادر

أولا/ المعاجم اللغوية:

١. زين العابدين محمد بن أبي بكر الرازي، *مختار الصحاح*، بيروت: مؤسسة الرسالة، ١٩٩٤.
٢. لويس معلوف، *المنجد في اللغة*، الطبعة الخامسة والثلاثون، طهران: انتشارات اسلام، ١٩٩٦.
٣. *المنجد في اللغة العربية المعاصرة*، تحرير أنطوان نعمة، عصام مدور، لويس عجيل، متري شماس، الطبعة الثانية، بيروت: دار المشرق، ٢٠٠١.

ثانيا/ الكتب باللغة العربية:

١. د. أحمد خلف حسين الدخيل، *المالية العامة من منظور قانوني*، الطبعة الأولى، صلاح الدين: مطبعة جامعة تكريت، ٢٠١٣.
٢. أمين فرج شريف، *الحكم الصالح في إقليم كوردستان، دراسة في المقومات والمعوقات (١٩٩٢-٢٠١٣)*، الطبعة الأولى، أربيل: مطبعة هيفي، ٢٠١٩.
٣. بدر بن عبد الله الشويعر، *حوكمة الجمعيات والمؤسسات الاهلية في أنظمة المملكة العربية السعودية (دراسة مقارنة)*، ط١، دار الكتاب الجامعي: ١٤٤٠.
٤. جمعة قادر صالح، *الفساد الإداري وأثره على الوظيفة العامة، دراسة مقارنة بين الشريعة والقانون*، الطبعة الأولى، مكتبة زين الحقوقية: ٢٠١٦.
٥. جيرار كورنو، ترجمة: منصور القاضي، *معجم المصطلحات القانونية*، الطبعة الثانية، بيروت: مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، ٢٠٠٩.
٦. د. حسين خلاف، *الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل*، القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٦٦.
٧. د. حمدان محمد سيف الغفلي، *حوكمة المؤسسات*، ط١، دار النهضة العربية: ٢٠١٩.
٨. د. دانا عبد الكريم سعيد، *دور البرلمانات في الأنظمة البرلمانية المعاصرة: ضعف الأداء التشريعي والرقابي للبرلمان وهيمنة السلطة التنفيذية، دراسة تحليلية مقارنة*، الطبعة الأولى، بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠١٣.
٩. د. رأفت الدسوقي، *هيمنة السلطة التنفيذية على أعمال البرلمان*، الإسكندرية: منشأة المعارف، دون سنة النشر.
١٠. د. رائد ناجي أحمد، *علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق*، الطبعة الثالثة، بيروت: دار السنهوري، ٢٠١٨.
١١. رضا إبراهيم المليجي، *نحو تعليم متميز في القرن العشرين (رؤى استراتيجية ومداخل إصلاحية*، القاهرة: دار الفكر العربي، ٢٠١١.

١٢. رمضان صديق محمد، *الإدارة الضريبية الحديثة*، القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٥.
١٣. سارة إبراهيم حسين، *مؤسسات المجتمع المدني والسياسات العامة، العراق نموذجاً*، الطبعة الأولى، بغداد: ٢٠١٣.
١٤. سالم محمد الشوابكة، *المالية العامة والتشريعات الضريبية*، ط٢، عمان: دار الثقافة، ٢٠٢٠.
١٥. د. صباح عبد الكاظم شبيب الساعدي، *دور السلطات العامة في مكافحة ظاهرة الفساد الإداري في العراق*، الطبعة الأولى، بيروت: الدار العربية للعلوم ناشرون، ٢٠١٦.
١٦. د. طاهر الجنابي، *علم المالية العامة والتشريع المالي*، بغداد: المكتبة القانونية، ٢٠١١.
١٧. د. عادل أحمد حشيش، *أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)*، بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٩٢.
١٨. د. عادل العلي، *المالية العامة والقانون المالي والضريبي*، الطبعة الأولى، الأردن: اثراء للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩.
١٩. د. عائدة علي عيسى، *الاتجاهات الحديثة للسياسية الضريبية في ظل العولمة، دراسة مقارنة*، الطبعة الأولى، بيروت: منشورات زين الحقوقية، ٢٠٢٠.
٢٠. عبد الباسط علي جاسم الزيدي، *السياسة الضريبية في ظل العولمة*، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٣.
٢١. د. عبد المجيد محمود، *المواجهة القانونية لظاهرة الفساد*، الطبعة الأولى، الهيئة المصرية للكتاب: ٢٠١٧.
٢٢. عدي سمير حليم الحساني، *الفساد الوظيفي أسبابه وآثاره وسبل مكافحته*، الطبعة الأولى، بغداد: مكتبة القانون المقارن، ٢٠١٩.
٢٣. عمار فوزي كاظم، ليلى فوزي أحمد، *المالية العامة والتشريع الضريبي*، القاهرة: المركز العربي، ط١، ٢٠٢٠.
٢٤. د. عمر فرحان حمد الجبوري، *الأقليات ودورها في عدم الاستقرار السياسي في العراق بعد عام ٢٠٠٣*، الطبعة الأولى، عمان: دار الأكاديميون للنشر، ٢٠١٩.
٢٥. د. محفوظ أحمد جودة، *إطار مقترح لرفع مستوى الحوكمة المؤسسية في الجامعات الأردنية الخاصة والمدرجة في سوق عمان المالي*، المؤتمر السنوي العام التاسع للمنظمة العربية للتنمية الإدارية بعنوان (الإبداع والتجديد في الإدارة الرشيدة وتحديات الألفية الجديدة)، القاهرة: ٢٠٠٨.
٢٦. د. محمد حسن عاكوم، *التهرب الضريبي*، الطبعة الأولى، بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠١٩.

٢٧. د. محمد عبد المنصف علي السيد، *مبدأ المواطنة في القانون الدستوري، دراسة مقارنة*، دار الكتب والدراسات العربية: ٢٠١٧.
٢٨. باور أحمد حاجي، *دور المجتمع المدني في بناء وتعزيز ثقافة الديمقراطية في العالم العربي ومعوقاتها*، الطبعة الأولى، دهوك: مطبعة خاني، ٢٠١١.

ثالثا/ البحوث العلمية:

١. أحمد ابريك محمد مراجع، "مدى توافر خصائص حوكمة الإدارة الضريبية في إدارات مصلحة الضرائب، دراسة ميدانية على إدارات الضرائب الواقعة شرق ليبيا"، بحث مقدم *إلى المؤتمر العلمي؛ الحوكمة في المؤسسات الليبية: الواقع والطموح، جامعة عمر المختار، البيضاء*، (٢٠١٨).
٢. د. أسامة علي عبد الخالق، "العلاقة التأثيرية المتبادلة والمتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية"، بحث مقدم *إلى المؤتمر الضريبي الثاني عشر (فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة*، العدد ٢، (٢٠٠٧).
٣. تغريد عبد القادر، يمامة محمد حسين كشكول، وائل منذر البياتي، "الأساس الدستوري لإلزام الإدارة بالشفافية"، *مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة الكوفة*، المجلد ١١، العدد ٣٤، (٢٠١٨).
٤. جلال الدين الشافعي، "الحوكمة الضريبية"، بحث مقدم *إلى مجلة البحوث التجارية، جامعة زقازيق، كلية التجارة*، مجلد ٢٥، عدد ٢،١، (٢٠٠٣).
٥. جمال طارق محمد صبري، "ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق، دراسة تحليلية"، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، العدد ٤٨، (٢٠١٦).
٦. حسين أحمد دخيل السرحان، "أثر عدم الاستقرار السياسي على مؤشرات التنمية البشرية في العراق بعد عام ٢٠٠٣"، *مجلة أهل البيت، الصادرة عن جامعة أهل البيت*، العدد ١٨، (٢٠١٥).
٧. حسين سالم السرحان محمد سلمان الخزاعله، "مستوى ممارسة الحوكمة المؤسسية في كلية التربية بالجامعة الهاشمية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس فيها"، *مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية*، المجلد ١٧، العدد ٢، (٢٠٢٠).
٨. د. حيدر وهاب عبود، "القضاء الضريبي ضمانة ناجعة لحماية حقوق المكلفين"، *مجلة دراسات قانونية، بيت الحكمة، بغداد*، العدد٣١، (٢٠١٢).
٩. خيري عبد الرزاق جاسم، "الرأي العام والمشاركة السياسية ودورهما في تعزيز الديمقراطية"، *مجلة العلوم السياسية، جامعة بغداد*، عدد ٣٥، (٢٠٠٧).

١٠. راشدي أمين، "دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف"، *مجلة رؤى الاقتصادية، الجزائر*، المجلد ٧، المجلد ٧، العدد١٢، (٢٠١٧).
١١. سامي أحمد غنيم، "حوكمة الإدارة الضريبية وفقاً لمتطلبات الدمج والاندماج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات"، *ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، القاهرة*، (٢٠٠٦): منشورات المنظمة العربية للتنمية، ٢٠٠٩.
١٢. د. سعدي إبراهيم، "عدم الاستقرار السياسي في العراق بعد عام ٢٠٠٣"، *مجلة الدراسات الإقليمية، مركز الدراسات الاستراتيجية، جامعة الكربلاء*، عدد١، (٢٠١٨).
١٣. د. سلام نواف، د. مهند محمد العبيني، "الحوكمة الضريبية والايرادات الضريبية"، *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة*، المجلد ٢ عدد ١، (٢٠١٨).
١٤. د. عباس فضل محمود، "دور منظمات المجتمع المدني في تعزيز البناء الثقافي في العراق"، *مجلة الأستاذ للعلوم الإنسانية والاجتماعية، كلية تربية/ ابن الرشد للعلوم الإنسانية، جامعة بغداد*، العدد ٢٠٣، (٢٠١٢).
١٥. عبد الكريم قلاتي، "الحكم الراشد وعلاقته بالاستقرار السياسي والتنمية المستدامة"، *مجلة إدارة*، مجلد ٢٠، عدد ١، (٢٠١٠).
١٦. د. عبيد خيون الخفاجي، عبد الأمير زامل لطيف، "الإعفاءات الضريبية وأثرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية"، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، العدد ٤١، المجلد ١٢، الفصل الرابع، (٢٠١٧).
١٧. حنان عبد الخضر الموسوي، عبد الوهاب محمد الموسوي، حيدر نعمة بخيت، "أثر عدم الاستقرار السياسي على المسار التنموي"، *المجلة العلمية لجامعة جيهان*، المجلد ١، العدد ٣، (٢٠١٧) .
١٨. علي الصادق احمد علي، د. فتح الرحمن الحسن منصور، "دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق علي ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان دراسة تحليلية ميدانية"، *مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا*، المجلد ١٤، العدد ١، (٢٠١٣).
١٩. عمار غازي إبراهيم، صالح مهدي حمادي، نزار معن عبد الكريم، "دور الحوكمة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب فرع ديالى)"، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الثامن*، (٢٠١٩).
٢٠. مثنى فائق مرعي، "دور منظمات المجتمع المدني في مرحلة ما بعد النزاع، العراق نموذجاً"، *المجلة الدولية للسياسات العامة في مصر*، العدد ٢، مجلد ١، (٢٠٢٢).

٢١. محمد سعيد فرهود، "العدالة الضريبية اقتصادياً"، *مجلة الحقوق، جامعة الكويت*، العدد ٤، المجلد ٢٥، (٢٠٠١).
٢٢. د. ناهدة عبد الغني محمد، "أهمية تأسيس القضاء الضريبي المختص في العراق بين الضرورة والواقع، دراسة تحليلية"، *المجلة العلمية لجامعة جيهان، السليمانية*، العدد١، المجلد٥، (٢٠٢١).
٢٣. هاني التابعي محمد جزر، "حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدني المخاطر الضريبية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد*، المجلد ١٨، العدد ٢، (٢٠١٧).
٢٤. د. يزن خلوق محمد ساجد، "الحكم الرشيد ودوره في بناء الدولة في العراق"، *مجلة جامعة دهوك، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية القانون، جامعة دهوك، المنعقد للفترة ١٦-٢٠١٩/٤/١٨*، العدد ١، المجلد ٢٢، (٢٠١٩).

رابعا/ الأطاريح والرسائل الجامعية:

١. صالح آدم عبد إله موسى، "الحوكمة الضريبية وأثرها في زيادة جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ٢٠١٨.
٢. معتز بالله جميل قاسم محمود، "دور الإدارة الضريبية وممارستها في زيادة ايرادات ضريبة القيمة المضافة"، رسالة ماجستير قدمت الى جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٦.

خامسا/ اتفاقيات دولية:

١. اتفاقية حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة، والإعلان المتعلق بحق ومسؤولية الأفراد والجماعات وهيئات المجتمع في تعزيز وحماية حقوق الإنسان والحريات الأساسية المعترف بها عالمياً، ٢٠٢١.
٢. انظر اللجنة المعنية بحقوق الإنسان، التعليق العام رقم ٣٤ بشأن حرية الرأي وحرية التعبير، ٢٠١١.
٣. الجمعية العامة للأمم المتحدة، مجلس حقوق الإنسان، التقرير السنوي (تعزيز وحماية الحق في المشاركة في الشأن العام في سياق حقوق الإنسان القائم، الممارسات الفضلى والخبرات والتحديات وسبل التغلب على التحديات)، الدورة الثلاثون، ٢٠١٥.

سادسا/ مواقع الكترونية:

١. خالد علي، عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، ٢٠١٩. متوفر على الرابط الالكتروني:
دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية(annd.org)
تأريخ الزيارة ٢٠٢١/٢/١٣.

٢. دليل الحوكمة المؤسسية للمصارف، البنك المركزي العراقي، ٢٠١٨، متوفر على الرابط الالكتروني: https://cbi.iq/static/uploads/up/file-157113398226961.pdf تاريخ الزيارة ٢٠٢١/٣/٨.
٣. الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، الاصدار الثالث، ٢٠١٦. متوفر على الرابط https://www.egx.com.eg/getdoc تأريخ الزيارة ٢٠٢١/٣/١١.
٤. عبد الغفار شكر، دور المجتمع المدني في بناء الديمقراطية، الجزء الثالث، الحوار المتمدن، العدد ١٠١٣، ٢٠٠٤، منشور على الرابط . https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=26354
5. Rachel Cooper, what is Civil Society, its role and value in *2018*? *K4D* Knowledge, evidence and learning for development. Accessed date *13/3/2021*. https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5c6c2e74e5274a72bc45240e/488_What_is_Civil_Society.pdf

سابعا/ مصادر باللغة الانجليزية:

1. Abert Alesina, Sule Ozler, Nouriel Rouini, Philip Swagel, Political instability and economic growth, National bureau of economic research, Cambridge, 1992.

2. *Jeff Huther and Anwar Shah, Anti-corruption Policies and Programs: A Framework for Evaluation, POLICY RESEARCH WORKING PAPER, Produced by the Policy Research Dissemination Center,2000.*

3. Thomas G Weiss, good governance and global governance, conceptual and actual challenges ،Third World Quarterly, *Vol 21, No 5, 2000*.

List of Sources

First: Linguistic dictionaries:

1. Zain Al-Abidin Muhammad bin Abi Bakr Al-Razi, Mukhtar Al-Sehah, Al-Resala Foundation, Beirut, *1994*.

2. Louis Maalouf, Al-Munajjid fi Al-Lughah, thirty-fifth edition, Islam Publications, Tehran, *1996*.

3. Al-Munjid in the Contemporary Arabic Language, edited by Antoine Nehme, Issam Medawar, Louis Ajeel, Mitri Shammas, second edition, Dar Al-Mashreq, Beirut, *2001*.

Second: Books in Arabic:

1. Dr. Ahmed Khalaf Hussein Al-Dakhil, Public Finance from a Legal Perspective, first edition, Tikrit University Press, Salahuddin, *2013*.
2. Amin Faraj Sharif, Good Governance in the Kurdistan Region, A Study in the Constituents and Obstacles (*1992-2013*), first edition, Hevi Press, Erbil, *2019*.
3. Badr bin Abdullah Al-Shubaar, Governance of Associations and Civil Institutions in the Systems of the Kingdom of Saudi Arabia (A Comparative Study), first edition, Dar Al-Kitab Al-Jami'i, *1440*.
4. Jumaa Qadir Saleh, Administrative Corruption and Its Impact on Public Service, a comparative study between Sharia and law, first edition, Zein Law Library, *2016*.
5. Gerard Cornu, translated by: Mansour Al-Qadi, Dictionary of Legal Terms, Second Edition, Majd University Foundation for Studies and Publishing, Beirut, *2009*.
6. Dr. Hussein Khalaf, General Provisions in the Income Tax Law, Dar Al Nahda Al Arabiya, Cairo, *1966*.
7. Dr. Hamdan Muhammad Saif Al-Ghafli, Corporate Governance, first edition, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, *2019*.
8. Dr. Dana Abdel Karim Saeed, The Role of Parliaments in Contemporary Parliamentary Systems: The Weak Legislative and

Oversight Performance of Parliament and the Dominance of the Executive Authority, a comparative analytical study, first edition, Al-Halabi Legal Publications, Beirut, *2013*.

9. Dr. Raafat Al-Dasouki, The Dominance of the Executive Authority over the Works of Parliament, Mansha'at Al-Ma'arif, Alexandria, without the year of publication.
10. Dr. Raed Naji Ahmed, Public Finance and Financial Legislation in Iraq, third edition, Dar Al-Sanhouri, Beirut,*2018*.
11. Reda Ibrahim Al-Meligy, Towards Distinguished Education in the Twentieth Century (Strategic Visions and Reform Approaches), Dar Al-Fikr Al-Arabi, Cairo, *2011*.
12. Ramadan Siddiq Muhammad, Modern Tax Administration, Dar Al Nahda Al Arabiya, Cairo, *2005*.
13. Sarah Ibrahim Hussein, Civil Society Institutions and Public Policies, Iraq as a Model, first edition, Baghdad, *2013*.
14. Salem Muhammad Al-Shawabkeh, Public Finance and Tax Legislation, second edition, House of Culture, Amman, *2020*.
15. Dr. Sabah Abdel Kadhim Shabib Al-Saadi, The Role of Public Authorities in Combating the Phenomenon of Administrative Corruption in Iraq, first edition, Arab House of Science Publishers, Beirut, *2016*.
16. Dr. Taher Al-Janabi, Public Finance and Financial Legislation, Legal Library, Baghdad, *2011*.
17. Dr. Adel Ahmed Hashish, Basics of Public Finance (An Introduction to Studying the Fundamentals of the Financial Art of Public Economy), Dar Al-Nahda Al-Arabi, Beirut, *1992*.
18. Dr. Adel Al-Ali, Public Finance and Financial and Tax Law, first edition, Ithraa Publishing and Distribution, Jordan, *2009*.
19. Dr. Aida Ali Issa, Modern Trends in Tax Policy in the Light of Globalization, A Comparative Study, first edition, Zein Legal Publications, Beirut, *2020*.

20. Abdul BassiAli Jassim Al-Zaidi, Tax Policy in the Light of Globalization, New University House, Alexandria, *2003*.
21. Dr. Abdel Majeed Mahmoud, The Legal Confrontation with the Phenomenon of Corruption, first edition, Egyptian Book Authority, *2017*.
22. Adi Samir Halim Al-Hassani, Professional Corruption, Its Causes, Effects, and Ways to Combat It, first edition, Comparative Law Library, Baghdad, *2019*.
23. Ammar Fawzi Kazem, Laila Fawzi Ahmed, Public Finance and Tax Legislation, The Arab Center, first edition, Cairo, *2020*.
24. Dr. Omar Farhan Hamad Al-Jubouri, Minorities and their Role in Political Instability in Iraq after *2003*, first edition, Academics Publishing House, Amman, *2019*.
25. Dr. Mahfouz Ahmed Judeh, A proposed framework for raising the level of institutional governance in private Jordanian universities listed on the Amman Financial Market, the ninth annual general conference of the Arab Organization for Administrative Development entitled (Creativity and Innovation in Good Administration and the Challenges of the New Millennium), Cairo, *2008*.
26. Dr. Muhammad Hassan Akoum, Tax Evasion, first edition, Al-Halabi Legal Publications, Beirut, *2019*.
27. Dr. Muhammad Abdel Monsef Ali Al-Sayyid, The Principle of Citizenship in Constitutional Law, a comparative study, Dar Al-Kutub and Arab Studies, *2017*.
28. Bawar Ahmed Haji, the role of civil society in building and strengthening the culture of democracy in the Arab world and its obstacles, first edition, Khani Press, Dohuk, *2011*.

Third/ Scientific Researches:

1. Ahmed Ibrik Muhammad Miraji', the extent to which the characteristics of tax administration governance are available in tax administration departments taxes, A field study on tax

administrations located in eastern Libya, research presented to the conference Scientific; Governance in institutions Libyan: Reality and Ambition, Omar Al-Mukhtar University, Al-Bayda, *2018*.

2. Dr. Osama Ali Abdel Khaleq, the mutual and complementary influential relationship between both tax governance and corporate governance and its impact on correcting the course of the accounting and tax work system, research presented to the twelfth tax conference (The effectiveness of implementing the Egyptian tax system), Egyptian Society for Public Finance and Taxation, Issue *2*, Cairo, *2007*.
3. Taghreed Abdel Qadir, Yamama Muhammed Hussein, Wail Munthir Albayaty, the constitutional basis for obligating the administration to be transparent, Kufa Journal of Legal and Political Sciences, College of Law, University of Kufa, Volume *11*, Issue *34*, *2018*.
4. Jalal al-Din al-Shafi'i, Tax Governance, research submitted to the Journal of Business Research, Zaqaziq University, Faculty of Commerce, Volume *25*, Issue *1*,*2*, *2003*.
5. Jamal Tariq Muhammad Sabri, The phenomenon of income tax evasion in Iraq, an analytical study, Journal of the Baghdad University College of Economic Sciences, No. *48*, *2016*.
6. Hussein Ahmed Dakhil Al-Sarhan, The Impact of Political Instability on Human Development Indicators in Iraq After *2003*, Ahl al-Bayt Magazine, published by Ahl al-Bayt University, Issue *18*, *2015*.
7. Hussein Salim Alsarhan Muhammad Salman Al-Khaza'ala, the level of institutional governance practice in the College of Education at the Hashemite University from the point of view of its faculty members, Journal of the University of Sharjah for Science Humanity And social, volume *17*, Issue *2*, *2020*.

8. Dr. Haider Wahab Abboud, Tax Judiciary is an effective guarantee for protecting the rights of taxpayers, Journal of Legal Studies, House of Wisdom, Baghdad, Issue *31*, *2012*.
9. Khairy Abdul Razzaq Jasim, Public Opinion and Political Participation and their Role in Strengthening Democracy, Journal of Political Science, University of Baghdad, No. *35*, *2007*.
10. Rashidi Amin, the role of in-depth fiscal investigation in activating tax governance to combat tax evasion (a field study in the Sub-Directorate of Fiscal Control in Setif, Rouaa Al-Eqtisadiah Magazine, Vol. *7*, Issue *12*, Algeria, *2017*.
11. Sami Ahmed Ghoneim, Governance of Tax Administration in accordance with the Merger and Merger Requirements of the General Tax and Sales Authority, Symposium on the Governance of Public and Private Companies for Economic and Structural Reform, Cairo, *2006*, Arab Development Organization Publications, *2009*.
12. Dr. Saadi Ibrahim, Political Instability in Iraq after *2003*, Journal of Regional Studies, Center for Strategic Studies, Karbala University, No. *1*, *2018*.
13. Dr. Salam Nawaf, Dr. Muhannad Muhammad Al-Abini, Tax Governance and Tax Revenues, Journal of Development and Applied Economics, University of M'sila, Vol. *2*, No. *1*, *2018*.
14. Dr. Abbas Fadl Mahmoud, The Role of Civil Society Organizations in Promoting Cultural Construction in Iraq, Al-Ustad Journal for Humanities and Social Sciences, College of Education, Ibn Al-Rushd for Human Sciences, University of Baghdad, Issue *203*, *2012*.
15. Abdul Karim Qalati, Good Governance and its Relationship to Political Stability and Sustainable Development, Management Journal, Volume *20*, Issue *1*, *2010*,
16. Dr. Obaid Khayoun Al-Khafaji, Abdul-Amir Zamil Latif, tax exemptions and their impact on reducing the phenomenon of tax

evasion, a field study, Journal of Accounting and Financial Studies, Issue *41*, Volume *12*, Chapter Four, *2017*.

17. Hanan Abdul Khader Al-Musawi, Abdul-Wahab Muhammad Al-Musawi, Haider Nima Bakhit, The Impact of Political Instability on the Development Path, Cihan University Scientific Journal, Volume *1*, Issue 3, *2017*.
18. Ali Al-Sadiq Ahmed Ali, Dr. Fath al-Rahman al-Hassan Mansour, the role of corporate governance in reducing tax evasion by applying it to the Federal Tax Office in Sudan, a field analytical study, Journal of Humanities and Economic Sciences, Volume *14*, Issue *1*, Sudan University of Science and Technology, *2013*.
19. Ammar Ghazi Ibrahim, Saleh Mahdi Hammadi, Nizar Maan Abdul Karim, the role of tax governance in achieving sustainable development (applied research in the General Authority for Taxes, Diyala Branch), Journal of the Baghdad University College of Economic Sciences, Special Issue of the Eighth Scientific Conference, *2019*.
20. Muthanna Faeq Marei, The role of civil society organizations in the post-conflict phase, Iraq as a model, International Journal of Public Policy in Egypt, Issue *2*, Volume *1*, *2022*.
21. Muhammad Saeed Farhoud, Economic Tax Justice, Journal of Law, Kuwait University, Issue *4*, Volume *25*, *2001*.
22. Dr. Nahida Abdul-Ghani Muhammad, the importance of establishing a specialized tax judiciary in Iraq between necessity and reality, an analytical study, Cihan University Scientific Journal, Issue *1*, Volume *5*, Sulaymaniyah, *2021*.
23. Hani Al-Tabei Muhammad Jazar, Tax Administration Governance is a Tool for Reducing Tax Risks, Journal of Financial and Commercial Research, Faculty of Commerce, Port Said University, volume *18*, Issue *2*, *2017*.
24. Dr. Yazan Khalouk Muhammad Sajid, Good Governance and its Role in Building the State in Iraq, Journal of the University of

Dohuk, Issue *1*, Volume *22*, *2019*, a special issue of the Third International Scientific Conference of the Faculty of Law, University of Dohuk, held for the period *4/16-18/2019*.

Fourth/ University theses and dissertations:

1. Saleh Adam Abdel-Ilah Musa, Tax Governance and its Impact on Increasing the Quality of Accounting Information, Master's Thesis, College of Graduate Studies, Al-Nilein University, Sudan, *2018*.
2. Moataz Billah Jamil Qasim Mahmoud, the role of tax administration and its practice in increasing value-added tax revenues, Master's thesis submitted to An-Najah National University, Nablus, *2006*.

Fifth/ International conventions:

1. Convention of rights of People with disability, and declaration Related to the right and Responsibility of Individuals and Groups And community bodies in Strengthen and protect basic rights and freedoms of Human globally, *2021*.
2. See Human Rights Committee, General Comment No. *34* on freedom of opinion and expression, *2011*.
3. United Nations General Assembly, Human Rights Council, Annual Report (Promoting and protecting the right to participate in public affairs in the existing human rights context, best practices, experiences, challenges and ways to overcome challenges), thirtieth session, *2015*.

Sixth: Websites:

1. Khaled Ali, Omar Ghannam, Tax Justice Guide for Civil Society Organizations in the Arab Region, Arab Non-Governmental Organizations Network for Development, *2019*. Available at the electronic link: Tax justice guide for civil society organizations in the Arab region(annd.org) Visit date: *2/13/2021*.
2. Corporate Governance Guide for Banks, Central Bank of Iraq, *2018*, available at the electronic link: https://cbi.iq/static/uploads/up/file-157113398226961.pdf Visit date: *3/8/2021*.

3. The Egyptian Guide to Corporate Governance issued by the Egyptian Directors Center at the Financial Regulatory Authority, third edition, *2016*.Available at the link https://www.egx.com.eg/getdoc Visit date: *3/11/2021*.
4. Abdel Ghaffar Shukr, The Role of Civil Society in Building Democracy, Part Three, Al-Hiwar Al-Mutamaddin, No. *1013*, *2004*, published at the link https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=26354.
5. Rachel Cooper, what is Civil Society, its role and value in *2018*? *K4D* Knowledge, evidence and learning for development. Visit date *3/13/2021*. https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5c6c2e74e5274a72bc45240e/488_What_is_Civil_Society.pdf

Seventh/ references in English:

1. Abert Alesina, Sule Ozler, Nouriel Rouini, Philip Swagel, Political instability and economic growth, National bureau of economic research, Cambridge, *1992*.
2. *Jeff Huther and Anwar Shah, Anti-corruption Policies and Programs: A Framework for Evaluation, POLICY RESEARCH WORKING PAPER, Produced by the Policy Research Dissemination Center, 2000.*
3. Thomas G. Weiss, good governance and global governance, conceptual and actual challenges, Third World Quarterly, Vol *21*, No *5*, *2000*.