

الرقابة الجبائية الاتحادية في

مجال الضرائب وسبل إصلاحها

في العراق

*Federal Tax control in Taxation Domain and*

*its reform measures*

*in Iraq*

أ.م.د. محمد عزت فاضل

كلية الحقوق

جامعة الموصل

العراق

**Lecturer dr. Mohammed Ezzat Fadhil**

**Faculty of Law**

**Mosul University**

**Iraq**

**Maher2007\_55@yahoo.com**

## الملخص

تكون الرقابة الاتحادية ناجحة في تحصيل الضرائب عندما توفر الوقت والمال, وتميل غالبية النظم الفيدرالية الى اعتماد الادارة المباشرة في تطبيق قوانين الضرائب الاتحادية لتمويل الانفاق العام. وان الرقابة المركزية ستمنع الفساد الاداري والتنافس الضريبي داخل الاتحاد.

وفي العراق تختص حكومات الاقاليم وفق دستور ٢٠٠٥ بجمع الضرائب الاتحادية وتحت اشراف ديوان الرقابة المالية الاتحادي, ويتطلب اصلاح الرقابة كفاءة الادارة, وتخفيف البيروقراطية, والشفافية, والتنسيق الفيدرالي.

**الكلمات المفتاحية:** ضريبة, جباية, فيدرالية, تنسيق, الرقابة

## Abstract;

Federal oversight is successful in collecting taxes when it saves time and money, and the majority of federal systems tend to adopt direct administration in the application of federal tax laws to finance public expenditure. Central control will prevent tax competition between regions, and administrative corruption.

In Iraq, regional governments are responsible for collecting federal taxes and under the supervision of the Financial Control Bureau, and the reform of supervision requires the rehabilitation of the administration, the adoption of information systems, and the reduction of bureaucracy, and the transparency and federal coordination.

**Keyword: Tax, collection, federal, coordination, censorship**

## المقدمة

### Introduction

توصف السلطة الاتحادية في الدول الفيدرالية المختلفة بانها ايجابية بالنظر الى ممارستها العديد من المهام ذات المنفعة العامة التي تؤول الى الوحدات الاعضاء من مختلف المجالات السياسية والاقتصادية والمالية. مما يفرض بالمقابل وجود ايرادات عامة تحصل عليها بشكل دوري لغرض تمويل تلك المهام ومن بينها الضرائب الاتحادية التي تتطلب اساليب متقدمة للجباية والرقابة بغية تحصيلها من المكلفين داخل الاقاليم.

ويتمثل هدف البحث في تذليل العقبات الدستورية والقانونية والعملية التي تعترض جباية الضرائب الاتحادية في العراق, فضلاً عن بيان سبل اصلاح الرقابة المركزية بغية تحقيق اعلى العوائد لصالح الاتحاد.

وتتركز مشكلة البحث حول الإجابة على عدة تساؤلات منها: ما هو الاساس الدستوري لتحصيل الضرائب الاتحادية من قبل المكلفين داخل الاقاليم؟ وما هو الاسلوب المتبع في تحصيل الضرائب الاتحادية في ظل دستور العراق لسنة ٢٠٠٥؟ وهل راعي المشرع مبدأ المشاركة الفيدرالية في فرض الضرائب؟ وما مدى الكفاية الوظيفية لديوان الرقابة المالية الاتحادي؟ وما السبيل لتحقيق الكفاءة في النظام الجبائي؟ وهل من الممكن نقل مهامه الى القطاع الخاص او خصصته؟ وما الطريق لضمان التنسيق الاتحادي (الرأسي)؟

ترتبط فرضية البحث بوجود علاقة طردية بين تنظيم الرقابة الجبائية الاتحادية وبين وفرة العائد المالي, فكلما وفرت الرقابة الجهد والوقت والمال كلما كانت فاعلة.

تمت دراسة موضوع البحث دراسة دستورية وقانونية في ظل الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ والقوانين المكملة له, وبالاغتماد على المنهجية التحليلية, التي تعتمد على بيان آراء الفقه, مع تناول القرارات القضائية ذات العلاقة.

وتم تقسيم هيكلية الدراسة الى مبحثين: تناول الأول مفهوم الرقابة الجبائية الاتحادية وتنظيمها في مجال الضرائب, في حين عالج الثاني سبل اصلاح تلك الرقابة . ومن ثم نختم بأهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل اليها.

## المبحث الاول

### مفهوم الرقابة الجبائية الاتحادية وتنظيمها في مجال الضرائب

#### **The concept of federal Tax control and its regulation in Taxation Domain**

ترتبط القوة الاقتصادية بنجاح الحكم ارتباطاً وثيقاً ولا سيما في الدولة الاتحادية, التي توجد لرسم عدد من الاهداف المشتركة بين الوحدات الاعضاء, مما يتطلب وجود إيرادات تفرضها حكومة الاتحاد تقابل حجم نفقاتها, ويتبع ذلك الرقابة على الوحدات في سبيل جباية تلك الإيرادات. وسندرس في هذا المبحث مفهوم الرقابة الجبائية الاتحادية, في مجال الضرائب وطبيعة تنظيمها في ظل دستور العراق لسنة ٢٠٠٥, وكما في المطلبين الآتيين:

## المطلب الاول

### مفهوم الرقابة الجبائية الاتحادية في مجال الضرائب

#### **The concept of federal Tax control in Taxation Domain**

تمثل مسؤولية الادارة الجبائية للضرائب مهمة فنية ومعقدة ولا سيما في الدول الفيدرالية, مما يتطلب تحديد معنى الرقابة الجبائية, وأساس ممارستها من قبل الاتحاد واهميتها, وكما في الفرعين الآتيين:

## الفرع الاول

### معنى الرقابة الجبائية

#### **The meaning of the collection control**

عرف بعض الفقه الرقابة الجبائية بتعريفات متعددة, فعرف الاستاذ كلود لوري Claude Laurent تلك الرقابة بانها "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة", بينما عرفها د. عبد المنعم فوزي بأنها " فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة والخاضعين لها سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل

الوسائل للاستعلام، والاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، والتي يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات" (١).

ويجد الباحث ان التعريف الاول هو أدق من الثاني؛ لكون جهة الرقابة من الممكن ان تكون الادارة الضريبية نفسها(باعتبارها رقابة ذاتية)، ومن الممكن ان تكون إدارة اعلى منها تخضع لإشرافها، في حين ان التعريف الثاني يتبنى الرقابة الذاتية، ويخلط بين معنى الشيء ووظيفته، فضلاً عن سعته.

وقد عبر موريس ديفرجيه (M.Duverger) عن الرقابة بمعنى الوضع الذي يوجد فيه من يمكنه أن يفرض على الأقل جزئياً وجهة نظره على الآخرين في علاقة معينة(٢).

وهكذا يتحدد مجال الرقابة الجبائية بتحقيق الإشراف على التحصيل الضريبي، والتي تتولى الادارة تحديد الوعاء وتحرير مقدار الجباية، ثم جمعها(٣). وبالشكل الذي يمنع الوسائل غير القانونية (الغش) التي تسهل التهرب الضريبي، ويحتوي التجنب الضريبي، لذا فان السياسة الضريبية يجب ان تحمل تصور عام للنظام الجبائي(٤). وتعتبر تلك الرقابة شكلاً من اشكال الرقابة المالية التي تركز على تحديد المتحقق من الايراد ومقارنته مع ما هو مخطط في سبيل حصر الفروقات وتحديد أوجه الانحراف ومعالجته، إذ يجب ان تمر الرقابة بعدة مراحل اولها التحقق من مستوى المُنفذ وطبيعته، وثانيها التحقق من المُخطط وتفاصيله، وثالثها مقارنة المُنفذ مع المُخطط وتحديد الفروق بينهما، ورابعها تفسير وتوضيح وتحليل الانحرافات وبيان اسبابها(٥). وتكون الجباية فاعلة كلما توفرت سجلات جيدة، ومعايير مهنية شفافة للإدارة، فضلاً عن وعي المكلفين(٦).

مما تقدم ان الرقابة الجبائية تعني الوظيفة التي تتيح للإدارة التحقق من التزام المكلفين بدفع الضريبة وفق القانون.

## الفرع الثاني

### أساس الرقابة الجبائية الاتحادية في مجال الضرائب

#### The Basis of federal Tax control in Taxation Domain

يرجع اساس الرقابة الجبائية الاتحادية الى سلطة الاتحاد في جمع ما يكفي لتمويل النفقات الضرورية لتحقيق المساواة بين الوحدات الغنية والفقيرة(٧). وان تحمل السلطة المركزية العديد

من النفقات لممارسة الوظائف الهامة يجب ان يقابلها إيرادات كافية, إذ من بين الوظائف التي تمارسها عادةً ادارة العلاقات الخارجية وانشاء القوات المسلحة وادارتها وضمن أمن حدود البلاد, والدفاع عنها, واصدار العملة وتشكيل السلطات العامة وادارتها, الامر الذي يسوغ وجود وتحصيل ضرائب اتحادية باعتبارها من الإيرادات الهامة في أي بلد.

كما ان السلطة التنفيذية الاتحادية لما كانت مسؤولة سياسياً امام البرلمان عن تنفيذ جميع برامجها وخططها المالية والاقتصادية وتطبيق القانون, فذلك يفرض عليها ضمان فاعلية الرقابة المالية<sup>(٨)</sup>.

فضلاً عن ذلك يفترض من الاتحاد التثبيت من مدى احترام المبادئ التي تحكم عملية فرض الضرائب وتحصيلها. والتي أولها مبدأ الفعالية الاقتصادية ومفادها ان تكون الضريبة مستواها أقل أو مساوي لقيمة الخدمات التي تقوم بها السلطة, وثانيها مبدأ الفعالية الاجتماعية ومفاده تطبيق العدالة الضريبية, وثالثها مبدأ المساواة من خلال عدم التمييز بين المكلفين<sup>(٩)</sup>.

ومع ذلك تبقى الرقابة الجبائية في الدولة الموحدة أسهل من الدولة الاتحادية, حيث تكون السلطة التنفيذية في الاخيرة على مستويين مركزي ومحلي وكل منها مستقل في العمل بحكم اختصاصهما الدستوري, ويصل الأمر الى تولي حكومات الاقاليم فرض الضرائب المحلية وتحصيلها, وبنفس الوقت تختص الحكومة الاتحادية بفرض الضرائب المركزية وتحصيلها داخل الاقاليم, مما يتطلب وضع الحدود الدستورية لمنع الازدواج الضريبي.

وعادةً تتبع الدول الفيدرالية احدى الطرق الأتية لتحصيل الضريبة الاتحادية هي:

١. تولي كل حكومة -مركزية ومحلية- بتحصيل ضرائبها الخاصة التي تختص بها من خلال اداراتها وهو الغالب في النظم الفيدرالية كما هي الحال في الولايات المتحدة الامريكية والهند واستراليا واسبانيا.

٢. تقوم الحكومة الاتحادية بتحصيل الضرائب كافة بما في ذلك تلك العائدة للأقاليم بموجب نص دستوري أو تفويض خاص بذلك, وميزتها انها توفر الجهد؛ لوجود جهة واحدة تتولى عملية التحصيل بدلاً من الاعتماد على الاقاليم والتي تحتاج الى إجراءات تنسيقية, كما انها تحقق عوائد ضريبية أعلى مما لو قامت الاقاليم بتحصيل الضرائب نيابة عن حكومة الاتحاد كما هي الحال في روسيا الاتحادية وماليزيا.

٣. تقوم الاقاليم بتحصيل الضرائب الاتحادية وتحويلها الى الحكومة المركزية كما هي الحال في ألمانيا وسويسرا, ويؤخذ على هذا الأسلوب انه قد يواجه مشكلة التطبيق المتسق لقوانين الضريبة<sup>(١٠)</sup>.

ويرجح الباحث الطريقة الاولى لسببين الاول انها تحفظ الاستقلال الذاتي, والثاني انها تقلل من الابعاء الكبيرة التي ستحملها حكومة الاتحاد او حكومات الاقاليم فيما لو تولت احدهما جباية ايرادات الثانية.

وعليه يكمن الاساس القانوني للرقابة الجبائية الاتحادية في التضامن الدستوري بغية تحصيل الايرادات اللازمة لتمويل النفقات اللازمة لديمومة الاتحاد ووحدته, فضلاً عن تحقيق المساواة بين الاقاليم, والعدالة الضريبية بين المكلفين. وكلما كانت الجباية تحفظ الاستقلال الذاتي للأقاليم وتوفر الوقت والجهد كلما كانت الرقابة الجبائية ناجحة.

### الفرع الثالث

#### اهمية الرقابة الجبائية الاتحادية في مجال الضرائب

#### **The importance of federal Tax control in Taxation Domain**

تكمن اهمية الرقابة الجبائية في انها تضع حداً للتنافس الضريبي الهدام بين الاقاليم. فلا خلاف ان اختصاص الاخيرة بفرض الضرائب يساعد على سهولة التحاسب الضريبي, واستجابة المكلفين وتطوير الامكانيات, لكن يخشى منه حدوث فوضى ضريبية, وتحمل الاقاليم تكاليف عالية في الإدارة والجباية, بل سيدفع التنافس الافراد الى البحث عن اقاليم ذي ضرائب منخفضة جداً بغية التهرب من نسب ضرائب عالية تفرضها مناطق أخرى<sup>(١١)</sup>. وتدعى المنطقة التي تسعى الى تقرير ضرائب منخفضة جداً او الى عدم فرض أي من الضرائب بـ(الملاذ الضريبي)<sup>(١٢)</sup>.

وكثيراً ما يكون الهدف من لجوء الوحدات المكونة للاتحاد من استحصال ضرائب قليلة هو من جذب رؤوس الاموال أو العمالة أو النشاط التجاري أو الأفراد إلى مناطق سلطتها المحلية, والتي تُغفل عادةً الاعتبارات الاقتصادية التي تدعم اقتصاد البلاد, مما يدفع بالمكلفين الى تغيير مواقع نشاطهم الصناعي والتجاري او حتى موقع سكنهم واقامتهم الى مناطق فيها تسهيلات

ضريبية كبيرة, ويصف جورج اندرسون المنافسة على تقرير الضرائب بانها "حرب ضرائب", كما حصل في أستراليا وكندا, إذ خفضت الولايات معدل ضريبة التركات إلى حد الصفر<sup>(١٣)</sup>.

ويبقى البحث عن سبل معينة للرقابة على الوحدات المحلية امراً ضرورياً. انطلاقاً من فكرة ان فاعلية الرقابة على الاجهزة الادارية ستمنع الفساد الإداري فيها, الذي في جوهره يحمل معنى تحقيق المكاسب غير المشروعة على حساب الوظيفة العامة أو المال العام<sup>(١٤)</sup>. فلو عهد الى ادارات الاقاليم بمفردها أمر تحصيل الضرائب الاتحادية من دون رقابة مركزية, فان الملاذ الضريبي قد يتحقق على حساب المصلحة العامة للاتحاد.

إذ ستمنع الرقابة المكلفين من التهرب الضريبي من خلال الانتقال إلى منطقة الملاذ الضريبي<sup>(١٥)</sup>. إذ ستفضي الرقابة الى اتخاذ قرارات فورية لتعديل وازالة الضرر او التجاوز, وتغيير الأشخاص المتسببين في ذلك او تغيير التنظيم الإداري او المحاسبي المتبع في الدائرة<sup>(١٦)</sup>. وهكذا فان وضع حد للتنافس الضريبي الهدام بين الاقاليم او بينها وبين الاتحاد, ومنع تحقق الملاذ الضريبي والفساد الإداري انما هي اهداف تقف وراء الرقابة الجبائية الاتحادية.

### المطلب الثاني

تنظيم الرقابة الجبائية الاتحادية في مجال الضرائب في ظل دستور العراق لسنة

٢٠٠٥

## Organization of federal Tax control in Taxation Domain In the Constitution of Iraq /2005

سندرس في هذا المطلب موقف الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ من جباية الضرائب الاتحادية, ثم بحث جهة الرقابة الجبائية الاتحادية وكما في الفرعين الآتيين:



## الفرع الاول

### موقف الدستور العراقي من جباية الضرائب الاتحادية

#### The position of the Iraqi constitution from the collection of federal taxes

من نافلة القول لم ينص دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ بشكل صريح على اختصاص حكومة الاتحاد بفرض ضرائب ضمن اختصاصاته الحصرية التي وردت ضمن المادة (١١٠) من الدستور, بل اكتفى بالنص على ان تختص السلطات الاتحادية ب(رسم السياسة المالية, والمركبية..) (١٧).

ترتيباً على ذلك ذهب بعض الكتاب الى ان السلطات الاتحادية ليس لها الاختصاص بفرض الضرائب الاتحادية مالم يمنح لها الدستور هذا الاختصاص؛ لكونه لا يقع ضمن الاختصاصات الحصرية التي رسمها الدستور (١٨). مستنداً الى قرار المحكمة الاتحادية العليا الذي جاء فيه "لما كان فرض الضرائب وجبايتها وإنفاقها وفرض الرسوم والغرامات والضميمة من الأمور المالية التي أشارت إليها المادة (١٢٢/ثانياً), لذا يكون لمجالس المحافظات غير المنتظمة بإقليم حق سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وإنفاق الضرائب المحلية...بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية, والتي تمنحها المادة (١١٥) من الدستور حق الأولوية في التطبيق.." (١٩).

وقد انتقد هذا الاتجاه ؛ لكون قرار المحكمة ينحصر بسلطة المحافظات في فرض وجباية الضرائب المحلية وليس المركزية, كما ان الدستور تناول مبدأ قانونية الضريبة وترك تشريعها للسلطة المختصة, بالشكل الذي يسمح للاتحاد فرض الضرائب الاتحادية, بينما تفرض الاقاليم والمحافظات ضرائبها الخاصة (٢٠). إذ نص الدستور على انه "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى, ولا يعفى منها, إلا بقانون" (٢١).

هذا وإن اختصاص الحكومة الاتحادية برسم السياسة المالية انما يتبعه سلطة اتخاذ التدابير اللازمة لفرض الضرائب وتحصيلها, باعتبارها من ادوات السياسة المالية.

كما لم يضع المشرع أي نص حول اسلوب تحصيل الضرائب. بيد ان المشرع اعطى الأقاليم سلطة تعديل تطبيق القوانين الاتحادية, وهي سلطة تجعلها مسؤولة عن تنفيذ تلك القوانين

من خلال اداراتها وليس ادارات الاتحاد<sup>(٢٢)</sup>. إذ نص دستور ٢٠٠٥ على انه "يحق لسلطة الاقليم تعديل تطبيق القانون الاتحادي في الاقليم، في حالة وجود تناقض أو تعارض بين القانون الاتحادي وقانون الاقليم بخصوص مسألة لا تدخل في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية"<sup>(٢٣)</sup>.

من حيث المبدأ يعزز اعطاء الاقليم سلطة تنفيذ القوانين الاتحادية من اللامركزية وعدم ازدواجية الاجهزة, وسرعة التنفيذ في مواجهة المكلفين, وكذلك تلافي الحاجة الى ايجاد جهاز مدني ضخم كفوء يتبع الاتحاد في مباشرة اعماله, بيد ان نجاح هكذا اسلوب لتنفيذ القوانين الاتحادية يقضي وجود رقابة فاعلة من قبل السلطة المركزية, والتي تتطلب ثلاث عناصر:<sup>(٢٤)</sup>

١. توفر وسيلة اعلام للاطلاع المستمر على اعمال الاقليم.

٢. وجود صلاحية لإعطاء التوجيهات تجاه ادارات الاقليم بغية وحدة السياسة الاتحادية.

٣. وجود سلطة القسر في حالة مخالفة الأوامر الاتحادية كما هي الحال في سويسرا والمانيا.

وعلى الرغم من اهمية تلك الرقابة الا ان الدستور العراقي لم يار, مما يضعف من النظام الجبائي الضريبي. بل اتجهت سلطة اقليم كردستان في العمل الى اضعاف الاخير من خلال تعديل كل من قانون ضريبة الدخل وضريبة العقار والتعرفة الكمركية, وتم التعامل معها من قبيل الاختصاصات المشتركة التي يحق للأقاليم فيها تغليب قانونه على القانون الاتحادي. إذ اصدر حكومة اقليم كردستان قانون تعديل رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٧ لقانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩, وقانون تعديل رقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٧ لقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢<sup>(٢٥)</sup>.

ومن ناحية أخرى لم يضمن المشرع مساهمة الاقاليم في تشريع القوانين المالية من خلال مجلس الاتحاد(المجلس الاعلى)- الذي يضم ممثلين عن حكومات الاقاليم والمحافظات-, إذ لم يفرد له الدستور أي اختصاص في تشريع القوانين الاتحادية او في الرقابة على اعمال السلطة التنفيذية الاتحادية.

بينما تعتبر مساهمة مجلس الاعلى في الرقابة والتحقق بأعمال السلطة التنفيذية امر ضروري لتحقيق المساواة بين المجلسين كما فعلت الكثير من النظم الفيدرالية, ففي الولايات المتحدة الامريكية يتولى الكونغرس تشكيل اللجان الرقابية للتحقيق في اعمال الدوائر وبشكل دوري, ثم يتولى وضع المشروعات المناسبة لتصحيح الانحرافات, والى جانب ذلك يختص

مجلس الشيوخ بالموافقة على اقرار قوانين الضرائب كبقية القوانين ولكن ليس له حق اقتراح القوانين المالية او تعديلها, بيد ان رفض المجلس لها يعني من الناحية العملية طلب تعديلها (٢٦). كما لا تتمتع الولايات الالمانية باستقلال مالي حقيقي, بل تعتمد على الضرائب الاتحادية التي يجري تقاسمها على المستوى القومي, لكنها تساهم في تشريع هذه الضرائب وتحديدتها من خلال مجلس البوندسرات الذي تجب موافقته على اقرارها, وله حق النقض الكامل لها, وان وافق عليه مجلس البوندستاج (٢٧).

وعليه يحمل اختصاص الحكومة الاتحادية برسم السياسة المالية مكنة فرض الضرائب باعتبارها من أدوات تلك السياسة, بينما تختص الاقاليم بجبايتها نيابة عن الاتحاد؛ لكونها هي المسؤولة عن تنفيذ قوانين الاخير. ولا توجد في العمل آليات واضحة للتنسيق بين الاتحاد واقليم كردستان مما يخشى منه تحقق الازدواج الضريبي.

## الفرع الثاني

### جهة الرقابة الجبائية الاتحادية في ظل دستور العراق لسنة ٢٠٠٥

#### Authority of Federal Tax Control under the Constitution of Iraq /2005

تحدد جهة الرقابة الجبائية الاتحادية في العلاقة مع المحافظات ب(الهيئة العامة للضرائب, والهيئة العامة للكمارك), إذ تتولى الاولى ادارة متطلبات فرض الضرائب وجبايتها, وتنظيم حساباتها ومتابعة الديون الناشئة عنها, وتحديد اجراءات الجباية واسسها, بينما تتولى الثانية تنفيذ القوانين الكمركية وما يصدر من اوامر وقرارات وتعليمات من الدوائر المختصة تتصل بالاختصاصات العامة للهيئة, وتحديد المبادئ والاسس التي تسهيل تطبيقها, وذلك بعد التنسيق مع الهيئات المختصة ذات العلاقة, فضلاً عن ايجاد الخطط لمواجهة عمليات التهريب وتنفيذها, وتخضع في ذلك كلتا الهيئتين المذكورتين لرقابة ديوان الرقابة المالية الاتحادي (٢٨).

ويتولى الديوان الرقابة ايضاً على الادارات المحلية داخل الاقاليم التي تختص بالجباية. إذ نص قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ على ان يتولى الديوان الإشراف على دواوين الرقابة المالية في الاقاليم من خلال :-

- أ. مراجعة تقارير تلك الدواوين ومن ثم توحيدها على المستوى المركزي.
- ب. تنسيق العمل مع تلك الدواوين وفقاً لآليات معينة يعتمدها مجلس الرقابة.
- ج. تنسيق العمل بين دواوين الرقابة المالية التابعة للأقاليم وفقاً لضوابط المجلس المذكور<sup>(٢٩)</sup>.
- ويمارس الديوان أيضاً رقابته على الاموال العامة اينما وجدت وتدقيق عملياته, وكذلك على اعمال الجهات التي تتبع رقابته وتدقيقها في انحاء البلاد كافة<sup>(٣٠)</sup>. ويختص بالثبوت من سلامة التصرف بالمال العام ومدى فاعلية تنفيذ التشريعات, ويشمل ذلك تدقيق معاملات التخمين, وكذلك جباية الموارد العامة بغية الثبوت من سلامة الاجراءات وملائمتها, وتشمل رقابة الديوان ايضاً فحص التصرفات المتعلقة بالإيرادات والنفقات وتدقيقها, الى جانب الالتزامات المالية سواء من حيث التخطيط او التنفيذ<sup>(٣١)</sup>. وتجري الرقابة داخل موقع عمل تلك الجهات, او في مقر عمل الديوان, او في مقر الدوائر التي تتبع الديوان عند تعذر العمل او عند استحالة اجراءه في مواقع الجهات الخاضعة لرقابته, التي يقع على عاتقها واجب تقديم السجلات والمستندات لموظفي الديوان واي بيانات او معلومات لازمة لممارسة مهامه<sup>(٣٢)</sup>.

ووضعت بعض قوانين الموازنة المالية الاتحادية آليات لاستحصال الضرائب الاتحادية من الاقاليم كما هي الحال في قانون الموازنة المالية الاتحادية رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٧ الذي نص على ان "يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالتنسيق مع ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان باحتساب وتحديد الإيرادات الاتحادية المستحصلة في الاقليم في السنة, وتقوم وزارة المالية في الاقليم بتحويلها الى وزارة المالية الاتحادية بشكل شهري", وفي حالة عدم تعاون الديوان في اقليم كردستان, يتولى ديوان الرقابة المالية المركزي (الاتحادي) -بعد التنسيق مع الهيئة العامة للضرائب, والهيئة العامة للكمارك والجهات المعنية الاخرى- باحتساب وتحديد الإيرادات الاتحادية المستحصلة من الاقليم<sup>(٣٣)</sup>. بينما لم نلاحظ وجود هكذا آلية واضحة في قانون الموازنة المالية الاتحادية رقم ٩ لسنة ٢٠١٨<sup>(٣٤)</sup>.

### والسؤال الوارد لدينا هو ما حدود استقلال ديوان الرقابة المالية الاتحادي؟

نص دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ على اعتبار ديوان الرقابة المالية الاتحادي من الهيئات المستقلة إذ جاء فيه بان ديوان الرقابة المالية هيئة مستقلة مالياً وادارياً, وينظم القانون عملها, ويرتبط بمجلس النواب<sup>(٣٥)</sup>. مما أكده قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ الذي عدّ الديوان أعلى هيئة في الامور الرقابية المالية ويمثله رئيس الديوان, او من يخوله<sup>(٣٦)</sup>.

والغاية من استقلال الهيئة هو حمايتها من المساس بوظيفتها او عرقلة برامجها او اخفاء المعلومات عن لجانها بشكل يؤثر على نتائجها<sup>(٣٧)</sup>. وقد حددت المحكمة الاتحادية العليا في قرار لها وجه الارتباط, فذهبت الى أن تتولى "المرجعية التي ترتبط بها - الهيئة المستقلة- رسم السياسة العامة لها من دون التدخل في قراراتها وإجراءاتها وشؤونها المهنية؛ لأن هذه الهيئات قد منحها الدستور الاستقلال المالي والإداري لضمان حيادها واستقلال قراراتها وإجراءاتها"<sup>(٣٨)</sup>.

ويبدو وجه الارتباط بين ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجلس النواب حسب قانون الديوان رقم ٣١ لسنة ٢٠١٨ في العديد من النواحي منها ان مجلس النواب يختص بتعيين رئيس الديوان بالأغلبية المطلقة بناءً على اقتراح مجلس الوزراء<sup>(٣٩)</sup>. وفي حالة استمرار امتناع الجهة الخاضعة لرقابته عن تقديم السجلات يقوم الديوان بمفاتيحة مجلس النواب بذلك<sup>(٤٠)</sup>. كما يقدم الديوان تقرير سنوي خلال (١٢٠) يوم من انتهاء السنة المالية الى مجلس النواب يتضمن نتائج الخطة السنوية, وله تقديم تقرير خلال السنة في كل موضوع هام يخص الرقابة وتقويم الاداء, وله نشر التقارير الضرورية بعد موافقة مجلس النواب<sup>(٤١)</sup>. ولمجلس "النواب" استجواب رئيس الديوان وفقاً لإجراءات استجواب الوزراء المنصوص عليها في الدستور وله اعفائه من منصبه"<sup>(٤٢)</sup>.

في تقديرنا كان من الافضل ربط ديوان الرقابة المالية بمجلس الوزراء الاتحادي باعتبار مهامه هي مهام رقابية تمثل امتداداً للوظيفة التنفيذية انسجاماً مع قرار المحكمة الاتحادية المذكور انفاً, فضلاً عن امتلاك السلطة التنفيذية القدرة على التأثير تجاه الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ومن ضمنها الاقاليم. ويكون من الافضل رفع التقارير ايضاً الى مجلس الاتحاد في حال تشكيله مستقبلاً لغرض اطلاع ممثلي المحافظات والاقاليم على درجة التعاون في تحصيل الضرائب.

مما تقدم تشير الرقابة الجبائية الى وظيفة الإدارة الى التحقق من التزام المكلفين بدفع الضريبة, وان اساسها في الدولة الفيدرالية يكمن في التضامن الاتحادي بغية تحصيل الايرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة, فضلاً عن العدالة الضريبية. حيث تضع تلك الرقابة حداً للتنافس, وتمنع الملاذ الضريبي والفساد الاداري, وتختص الاقاليم وفق الدستور بجباية الضرائب الاتحادية؛ لكونها هي المسؤولة عن تنفيذ قوانين الاتحاد.

## المبحث الثاني

### سبل اصلاح الرقابة الجبائية الاتحادية في مجال الضرائب

#### Methods to Reform Federal Tax Control in Taxation Domain

من حيث المبدأ ان تطوير الرقابة الجبائية يجب ان يطابق مفهوم الاصلاح في أي مرفق عام. بحيث يكون من شأنه احداث تغيير جذري وفق خطط هادفة تؤثر في الأشخاص وفي السياسات لتشمل كل مقومات الجهاز<sup>(٤٣)</sup>. وقد سعى العديد من الكتاب الى بحث الاصلاح الاداري للسلطة بغية نجاح الحكم, فذهب د. عبد الواسع المخلافي الى ان الاصلاح يمثل "تغيير مقصود وشامل على مستوى الحكومة أو المنظمة في إطار رؤية مستقبلية، للقيادات الإدارية تحدد ما يجب تحقيقه من إصلاحات إدارية لضمان رضا الجمهور المستفيد من خلال تبني مفاهيم ونظريات إدارية حديثة يتم على أساسها تنمية الموارد البشرية مادياً معنوياً وتطوير الهياكل وتبسيط الإجراءات وتحديث الأدوات والوسائل الفنية والتقنية على أساس التدرج غير المنقطع والمتفاعل مع البيئة الكلية للمنظمة", ويجد د. حسن شلق ان الاصلاح انما هو عملية انسجام الإدارة مع تطورات العملية الإدارية وأشخاصها وأساليب العمل فيها<sup>(٤٤)</sup>.

ويرى روفائل توزمان (Rovail Tuzman) ان الإصلاح يمثل تغيير العلاقة وتطويرها بين الوظائف الجديدة والهياكل الادارية بغية تحقيق المنافع العامة<sup>(٤٥)</sup>. إذ ما يبرر عملية الاصلاح هو عجز السلطة عن تحقيق اهداف مستقبلية لمواجهة المشاكل الوظيفية او الاستخدام الأمثل للموارد بسبب غياب الوسائل العملية للتعامل معها<sup>(٤٦)</sup>. حيث ان نجاح القوة المؤسسية أمر سيعزز من النظام الديمقراطي؛ لان تلك القوة هي التي تخلق الثقة في الحكم<sup>(٤٧)</sup>.

وفيما يأتي سندرس في هذا المبحث كفاءة الرقابة الجبائية ومدى قابليتها للخصخصة كمطلب اول, والشفافية والتنسيق ضمان للرقابة كمطلب ثاني, وكما يأتي:

## المطلب الاول

### كفاءة الرقابة الجبائية ومدى قابليتها للخصخصة

### Efficiency of collection Control and extent

### Adoption of privatization

فيما يأتي سندرس كفاءة الرقابة الجبائية التي لا يمكن تحقيق الاصلاح بدونها, وامكانية اخضاعها للخصخصة, وكما في الفرعين الآتين:

## الفرع الاول

### كفاءة الرقابة الجبائية

### The efficiency of Collection Control

يرتبط الاصلاح داخل اي مؤسسة بتحقق الكفاءة التي تساعد بمرور الوقت على كبح الإفراط في الرغبات الشخصية والأنانية الضيقة في مقابل إعلاء المصالح العامة<sup>(٤٨)</sup>. مما يقتضي اتباع حق تكافؤ الفرص في تولي الوظائف العامة.

يعتبر وجود جهاز ضريبي فعال من أهم وسائل اصلاح الرقابة, والذي يتطلب اختيار عناصره بشكل موضوعي, فضلاً عن رفع مستوى أداءهم<sup>(٤٩)</sup>. وذلك من خلال تدريبهم ؛ كي يكونوا في حالة الاستعداد والتأهب بشكل مستمر من أجل اداء وظائفهم بفاعلية<sup>(٥٠)</sup>. إذ يحتاج الامر الى أشخاص يستخدمون مؤهلاتهم ليست الاكاديمية فقط, بل المكتسبة من خلال استثمار الطاقات المتوفرة والمترجمة وجعلهم يعملون كفريق عمل واحد<sup>(٥١)</sup>.

تعاني الرقابة الجبائية في العراق من مشكلة عدم الكفاءة بسبب عدم تطوير مؤهلات العاملين في الهيئة العامة للضرائب<sup>(٥٢)</sup>. مما يتوجب على السلطة التنفيذية واجب تحديث الإدارات على مختلف المستويات التنظيمية والوظيفية والتغلب على المشاكل التي تعاني منها ومواكبة التطورات من اجل معالجة التعقيدات والانحراف ومحاربة الفساد<sup>(٥٣)</sup>. فضلاً عن تذليل اية مشكلات عملية وسياسية تحصل مع ادارات الاقاليم او الادارات الفرعية في فرض وتحصيل الضرائب الاتحادية.

كما تقتضي هكذا مشكلات انشاء لجان مؤقتة، أو هيئة متخصصة لحل مشكلات الإدارة, إذ كلما كانت هكذا هيئة مستقرة ودائمة كلما كانت فاعلة في معالجة المشكلات والقضايا الخطيرة

(٥٤). ويتعين أيضاً منع حدوث تداخل بين المهام السياسية للحكومة وجهازها الإداري الفني, بل يجب ان يحافظ الأخير على مهنيته؛ لكونه يتسم بالثبات وعدم التغير بتغير الحكومات, وإذا ما حصل التداخل فان الكفاءة ستكون ضعيفة(٥٥). ولا سيما عند اختيار بعض الهيئات المستقلة التي ترتبط بمجلس النواب كديوان الرقابة المالية.

وتتحقق الكفاءة أيضاً من خلال اتباع الحكومة الالكترونية في ممارسة اعمال الادارة بسرعة عالية, ويضمن في الوقت نفسه تحقيق حاجات المواطنين بأكبر قدر من الفاعلية والكفاءة(٥٦). إذ تساعد نظم المعلومات الرقمية على تطوير النظام الضريبي ذات الاجراءات المعقدة, التي لم تعد تنسجم مع متطلبات الوسائل الحديثة(٥٧). ففي الامارات العربية المتحدة تمكنت حكومة الاتحاد من الاستفادة من مهارات التكنولوجيا في استيعاب وتسهيل الامتثال الضريبي من حيث اختصار الإجراءات ووقت السداد وتقليل عدد الأيام المخصصة(٥٨).

وفي ظل دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ ليس هناك أهمية للوسائل المعلوماتية الاتحادية في التحاسب مع المكلفين بدفع الضرائب الاتحادية داخل الأقاليم بالنظر لكون حكومات الأخيرة هي المسؤولة عن الجباية كما اوضحنا سابقاً. بل هناك ضعف في استخدام الوسائل التقنية بمجال نظم المعلومات الضريبية, التي تتيح حصر المكلفين الجدد أم المتهربين, إذ لا يوجد لدى الهيئة العامة للضرائب قنوات إلكترونية تسهل انسيابية تبادل المعلومات حول مصادر الدخل بغية إجراء التحاسب وجباية الضرائب(٥٩).

وهكذا فان كفاءة الرقابة الجبائية تتطلب بشكل مستمر تحقق كفاءة معرفية وواقعية, فضلاً عن الفصل بين تلك الكفاءة والاداء السياسي للسلطة. والسؤال الوارد لدينا هو ما مدى امكانية خصخصة مهام الجباية المالية في قطاع الضريبة من الناحية الدستورية؟



## الفرع الثاني

### مدى قابلية الرقابة الجبائية للخصخصة

## The extent to subject collection control for privatization

يميل نظام الخصخصة الى استغلال المصادر البشرية والطبيعية من خلال تحرير السوق امام الافراد وتحجيم مؤسسات الدولة وحصرها في المجالات الضرورية, ويرى الفقيه جياذ ( Jiyad ) ان الخصخصة هي فقد أصول القطاع العام ونقلها الى القطاع الخاص<sup>(٦٠)</sup>. وهناك من يقول يكفي للخصخصة نقل الأنشطة والمسؤوليات من المؤسسات العامة إلى الأفراد<sup>(٦١)</sup>. وتوضح نظرية سابينجتون-ستيغليتز (Sabington-Stiglitz) الأساسية للخصخصة أن أداء شركات القطاع الخاص قد يفوق أداء المؤسسات المملوكة للدولة؛ لكونه يفرض شروط صارمة<sup>(٦٢)</sup>. والسؤال الوارد لدينا هل يجوز خصخصة المرفق الضريبي او نشاطه الجبائي؟

يميل الرأي الراجح الى ان طبيعة النشاط ونص الدستور هما من يحددان امكانية الخصخصة من عدمها, فلا يجوز خصخصة المرفق الذي يفرض الدستور وجوده, والذي اكده قرار المجلس الدستوري الفرنسي رقم (٢٠٧) لسنة ١٩٨٦, إذ اعتبر المرافق غير القابلة للخصخصة هي التي " تستمد ضرورة وجودها وقيمتها من المبادئ والقواعد الدستورية", وتوصف بانها ذات طابع وطني تتصل بالحاجات العامة, والا تعرضت الدولة للخطر, بينما يميل الفقه الى التمييز بين المرافق الدستورية ذات النشاط السيادي وتلك المرافق غير ذات النشاط السيادي, فالأولى هي غير قابلة للخصخصة كالضرائب, (فضلاً عن الدفاع والقضاء والعلاقات الدولية), بينما الثانية (أي المرافق الدستورية غير المتصلة بنشاط سيادي) تقبل الخصخصة<sup>(٦٣)</sup>.

وبالتالي فان النظام الضريبي غير قابل للخصخصة؛ لأنه سيكون غير محدد بدقة, وسيشجع المكلفين للحصول على معلومات سرية او مبكرة مقابل رشوى, وبالتالي يبقى ذلك النظام من المرافق الضرورية<sup>(٦٤)</sup>.

وهناك من ينتقد خصخصة المؤسسات العامة بوجه عام ولو كانت غير ضرورية؛ لان هذه المؤسسات تبقى موجودة في نطاق يحمل إمكانية تنافسية في العلاقة مع الافراد, كما انها تؤدي خدمة رئيسية من الضروري وصولها للجميع, ومن الممكن إجراء إصلاحات تنظيمية

عليها ومراجعة اهدافها بدلاً من خصصتها<sup>(٦٥)</sup>. وهو ما نؤيده؛ لان الضريبة تعتبر من الإيرادات السيادية في الانظمة الدستورية والتشريعية المختلفة, وتمس حقوق اساسية للأفراد كحق الخصوصية وحق الملكية, الأمر الذي يتعذر نقل اصول المرفق الضريبي او مهامه الى القطاع الخاص.

مما تقدم يعتبر المرفق الضريبي من المرافق السيادية الدستورية غير القابلة للخصخصة حفاظاً ليس على المال العام فحسب, بل على حقوق الانسان ايضاً, ويغني عن طرح الخصخصة وجود الكفاءة الفنية من خلال وجود كادر مؤهل يتبع الوسائل الحديثة على المستوى التنظيمي والوظيفي.

### المطلب الثاني

#### الشفافية والتنسيق ضمان للرقابة الجبائية الاتحادية

### Transparency and coordination as a guarantee of federal tax control

فيما يأتي سنتناول الشفافية والتنسيق الرأسي كمتطلبات لتسهيل الرقابة الجبائية الاتحادية وكما في الفرعين الآتين:

#### الفرع الاول

##### الشفافية

### Transparency

تبنى دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ مبدأ الشفافية كهدف لعمل اجهزة الدولة المختلفة عندما نص على انه "يشكل مجلس النواب لجنة نيابية من أعضائه لمراقبة ومراجعة الإجراءات التنفيذية للهيئة العليا لاجتثاث البعث ولأجهزة الدولة لضمان الموضوعية والشفافية والنظر في موافقتها للقوانين . وتخضع قرارات اللجنة لموافقة مجلس النواب"<sup>(٦٦)</sup>.

ويعني هذا المبدأ في مجال الضرائب هو جعل الادارة الجبائية أكثر واقعية؛ كي تفعل النظام الضريبي وتجعله أكثر اتفاقاً مع متطلبات الأداء الداخلي, وتطورات العالم الخارجي, إذ ان اعتماد المعايير والنظم العلمية ووضوح قواعد واحكام النظام المذكور سيساعد في محاربة الفساد في الاجهزة الضريبية, إذ ان الغموض والكثرة في الضرائب يصعب من مهام الادارة

الجبائية ولا سيما امام التحول نحو نظام اقتصاد السوق الحر<sup>(٦٧)</sup>. إذ كلما تحققت السرعة في التواصل بين الادارة الضريبية والمكلفين كلما امكن تبادل المعلومات المتاحة بسرعة وزاد معها وعي المكلفين بدفع الضريبة<sup>(٦٨)</sup>.

وقد اعتبرت المنظمة الاقتصادية للتعاون والتنمية "غياب الشفافية في النظام المالي" شكل من اشكل الملاذ الضريبي<sup>(٦٩)</sup>.

وتطلب الشفافية ايضاً تبسيط إجراءات العمل الضريبي؛ كي يسهل السيطرة عليها من جهة، وتكون قابلة للاستيعاب والامتثال من قبل المكلفين من دون تعقيد من جهة أخرى<sup>(٧٠)</sup>.

كما وجدّ مكتب المحاسبة الامريكي في تقريره الصادر عام ٢٠٠٨ ان انعدام شفافية الاجراءات التشريعية أو الإدارية هي سبب اقامة الملاذ الضريبي<sup>(٧١)</sup>. إذ لا يمكن منع الفساد في عملية تحصيل الضرائب من خلال الخصخصة او التوقف عن التحصيل، بل يقتضي الحال تقليل الاجراءات والحد من اتساع مجال السلطة التقديرية للموظفين كما حدث في اصلاح هيئة الكمارك في المكسيك، إذ تم تقليل الاجراءات في مطار بلدة مكسيكو لتصبح ثلاثة بدلاً من ستة عشر<sup>(٧٢)</sup>. وفي فرنسا يتضمن التصويت على الموازنة العامة في كل سنة احكام جزئية تفصيلية للنظام الضريبي تتوخى تحسين اساليب الجباية (فضلاً عن زيادة الايرادات العامة)، كما شهدت بداية فترة الجمهورية الخامسة دمج اربع ادارات احتكار مالية قديمة ضمن مديرية عامة واحدة للضرائب، الأمر الذي يسمح بوضع سياسة ضريبية منسجمة<sup>(٧٣)</sup>.

تقتضي الشفافية ايضاً هجر الأساليب التقليدية والمعقدة في فرض وجباية الضريبة، التي تكلف نفقات وجهود كبيرة، وتخلق الفجوة بين المكلف والسلطة الضريبية، ولعل ذلك يتطلب ايضاً ايجاد قانون موحد يضم الضرائب المباشرة المعمول بها كضريبة العقار وضريبة العرصات وضريبة الدخل، وكذلك مراجعة المكلف لجهة واحدة يحاسب أمامها عن مدخولاته وعقاراته<sup>(٧٤)</sup>.

هذا وكلما تولت الحكومة المركزية مهام الجباية لضرائبها من خلال اداراتها في الدولة الفيدرالية كلما قلت تكاليف الإدارة والجباية<sup>(٧٥)</sup>. بينما تبني الدستور العراقي الحالي الادارة غير المباشرة في تنفيذ القوانين الاتحادية خلافاً للاتجاه الغالب في النظم الاتحادية. إذ يتطلب أي تحصيل ضريبي من جانب الادارة الجبائية تحقيق التوازن بين العوائد المرتفعة وتكلفة التحصيل التي يجب ان تكون منخفضة<sup>(٧٦)</sup>. إذ تقتض الفاعلية قدرة السلطة على تحصيل الضرائب بتكاليف منخفضة وعلى كافة المستويات الحكومية المرتبطة بالنظام الضريبي، وكذلك الحال

بالنسبة لحكومات الاقاليم, حيث تنخفض التكاليف الإدارية للضرائب المحلية بسرعة كلما تم الاعتماد على الهيئات البلدية<sup>(٧٧)</sup>.

كما انتقد النظام الضريبي العراقي بسبب عدم الشفافية والمرونة, إذ يتسم التشريع بالغموض, مما يترك مجالاً للتهرب من الجباية<sup>(٧٨)</sup>. فضلاً عن ضعف الإيرادات بسبب عدم مرونة النظام الجبائي وغياب الشفافية فيه, الذي يركز بالدرجة الاساس على فئة معينة من الافراد المكلفين (وهم الموظفين)<sup>(٧٩)</sup>. وترتبط الشفافية بوجود المكثبات الكافية ليس لفرض وتنفيذ السياسات الضريبية فحسب, بل بوجود استراتيجية واضحة لوضع برامج الاصلاح وتقييمها ومتابعتها<sup>(٨٠)</sup>.

وعليه فان الشفافية تجعل العمل الجبائي سهل الاستيعاب والامثال من قبل المكلفين, ويساعد على سرعة اكتشاف الاخطاء, واحتواء الفجوة بين الافراد والسلطة, مما يتطلب توحيد جهة المراجعة وتعددها, والأخذ بنظام الادارة الاتحادية المباشرة في تنفيذ قوانين الضرائب المركزية من أجل تحجيم الانفاق العام.

### الفرع الثالث

#### التنسيق الرأسي مانع للتنافس الضريبي بين الاقاليم

#### Vertical coordination prevents tax competition between regions

يعتبر وجود جهاز تنظيمي خاص يتولى مسؤولية التنسيق مع بقية الاجهزة مقدمة للإصلاح الاداري من أجل وضع الاسس العامة لممارسة العمل<sup>(٨١)</sup>. ومنع الازدواجية في اعمال الرقابة او تكرارها, مما يتطلب تبادل المعلومات بين الجهات واطلاع كل منها على تقارير الاخرى<sup>(٨٢)</sup>.

وعلى الرغم من ان الاسلوب المتبع في تحصيل الضرائب الاتحادية في العراق هو اسلوب التفويض الاداري للأقاليم في الجباية لصالح الاتحاد, الا ان العمل يتجه نحو عدم وجود آليات معينة للتنسيق بين الاخير واقليم كردستان, إذ هناك ازدواج ضريبي بين المديرية العامة لضرائب اقليم كردستان والهيئة العامة للضرائب في المركز في اخضاع المصارف الخاصة لنفس الضريبة بسبب ضعف التنسيق بينهما, بل لا يوجد موظف تنسيق ومعتمد لاستلام وتسليم

البريد السري، وفي بعض الاحيان لا تعترف بعض دوائر الحكومة الاتحادية ببراءة ذمة المديرية اعلاه<sup>(٨٣)</sup>.

وتتبع النظم الاتحادية طريقتان رئيسيتان للتعامل مع التنافس الضريبي اولها هي حصر قرارات جمع الإيرادات بيد الحكومة المركزية، وهو الغالب في النظم الاتحادية-وان كانت لا تصلح للأخذ بها في ظل دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ حيث تبني الاسلوب غير المباشر لتنفيذ القانون الاتحادي-، وثانيها تكون من خلال تبني اسلوب التنسيق في فرض الضرائب الأساسية بين السلطات المختلفة، مما يساعد على تجنب الفوضى الضريبية، ومع ان التنسيق من الممكن ان يكون اقلياً بين وحدات الاتحاد، او رأسياً بين الاخيرة وبين حكومة الاتحاد، الا ان التنسيق الاخير يبقى فاعل، إذ تتولى الحكومة الاتحادية إنشاء نظام متناسق للتشاور والتعديل المتبادل مع وحدات الاتحاد الفدرالية<sup>(٨٤)</sup>. ويجد الباحث ان الطريقة الثانية هي التي يمكن الاخذ بها من خلال ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

وكلما تولت السلطة التنفيذية الاتحادية تنفيذ سياستها داخل الاقاليم كلما كان التنسيق ناجحاً، حيث يسهل تحديد المسؤولية، كما لا تستطيع الاقاليم عرقلة برامج وخطط الاتحاد، لكن ذلك يقتضي انشاء جهاز مدني واسع يتولى التنفيذ الاتحادي، وتحويل الجهاز المحلي المختص بذلك التنفيذ الى مركزي كما حدث في كندا واستراليا حيث تم تحويل العديد من الدوائر الى ملاك المركز<sup>(٨٥)</sup>.

وقد يكفي للتنسيق ارسال مراقبين الى الاقاليم واصدار تعليمات ادارية ملزمة لها كما في المانيا الاتحادية، لكن هذه الطريقة ضيقت كثيراً من حرية الاقاليم، ومن درجة الشفافية بسبب حالة التعقيد الاداري<sup>(٨٦)</sup>.

هذا ويعتبر تحديد مجال معين للضرائب التي يختص بها مستويي الحكومة المركزية والمحلية أمر ضروري لسهولة التنسيق، ومنع تحقق الازدواج، وهو ما اغفله المشرع العراقي في دستور ٢٠٠٥، الذي لم يحدد انواع الضرائب التي يختص بها الاتحاد، وتلك التي تختص بها الاقاليم.

فقانون الضرائب الذي يصدر من السلطة التشريعية الاتحادية يمتد إلى أقاليم الدولة كلها، بينما ما يصدر عن السلطة التشريعية المحلية لا ينفذ إلا داخل الإقليم الذي تمثله، وحيث ان قوانين

الاتحاد تسمو على قوانين الاقاليم فان هناك خشية من احتمال خضوع المكلف داخل الإقليم لنفس الضريبة ضمن نفس السنة عن ذات الدخل عند التحاسب الضريبي<sup>(٨٧)</sup>.

وعليه فان فاعلية التنسيق تعتمد على وجود جهاز تنظيمي يتولى تبادل المعلومات بين الجهات المختصة بشكل يساعد على تجانس اساليب العمل ومنع الازدواج الضريبي او تكرارها, حيث لا توجد آليات معينة للتنسيق بين حكومة الاتحاد واقليم كردستان, ويكون من الافضل حصر قرارات جمع الإيرادات الاتحادية بيد الاتحاد؛ كي لا تستطيع الاقاليم عرقلة سياسته العامة.

مما تقدم يعتمد اصلاح الرقابة الاتحادية على كفاءة النظام الجبائي لضمان سهول استيعاب وامتثال المكلفين, وعلى شفافية النظام الجبائي لضمان وضوح النظم المتبعة وايجاد آلية معينة لتبادل المعلومات مع المكلفين, فضلاً عن التنسيق الاتحادي من خلال تولى جهاز تنظيمي تبادل المعلومات بين الجهات المختصة.

## الخاتمة

### Conclusion

بعد الانتهاء من بحث موضوع الرقابة الجبائية الاتحادية في مجال الضرائب وسبل اصلاحها في العراق تم التوصل الى النتائج والتوصيات الآتية:

### اولاً: النتائج Results

١. تعني الرقابة الجبائية الوظيفة التي تتيح للإدارة التحقق من التزام المكلفين بدفع الضريبة وفق القانون.
٢. يتمثل اساس الرقابة الجبائية الاتحادية في التضامن بين الاقاليم لتمويل الانفاق العام, فضلاً عن العدالة الضريبية.
٣. تمنع الرقابة الجبائية التنافس الضريبي الهدام بين الاقاليم او بينها وبين الاتحاد وصولاً الى منع تحقق الملاذ الضريبي والفساد الاداري.
٤. تختص حكومات الاقاليم وفق دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ بجباية الضرائب الاتحادية نيابة عن الاتحاد, وعلى الرغم من ذلك لا توجد آليات واضحة للتنسيق بين الاتحاد والاقاليم على مستوى الدستور والقانون والواقع السياسي.
٥. تتمثل جهة الرقابة الجبائية الاتحادية تجاه الاقاليم بديوان الرقابة المالية الاتحادي - بوصفه احدى الهيئات المستقلة المرتبطة بمجلس النواب- الذي يتولى الإشراف على دواوين الرقابة المالية في الاقاليم.
٦. يتطلب اصلاح الرقابة الجبائية الاتحادية كفاءة الادارة الجبائية بشكل مستمر لضمان ابعادها عن الاداء السياسي للسلطة.
٧. من غير الممكن خصخصة المرفق الضريبي؛ لكونه من المرافق السيادية الدستورية حفاظاً ليس على المال العام فحسب, بل على حقوق الافراد ايضاً كحق الخصوصية وحق الملكية.
٨. كلما توفرت الشفافية في النظام الجبائي -من خلال وضوح النظم والمعايير القانونية امام المكلفين- كلما حال دون التهرب الضريبي, وتحقق الفساد.
٩. يعتمد التنسيق الفيدرالي الناجح على وجود جهاز تنظيمي يتولى تبادل المعلومات بين الجهات المختصة لمنع الازدواج الضريبي.

## ثانياً: التوصيات Recommendations

١. نقترح ان يكفل الدستور احدى الطريقتين لضمان فاعلية الجباية اما تولى الحكومة الاتحادية سلطة جباية ايراداتها الضريبية من خلال اداراتها, واما ان يكفل الدستور للاتحاد سلطة اصدار تعليمات ادارية ملزمة لإدارات الاقاليم والاطلاع على اعمالها, وكذلك سلطة القسر في حالة العصيان.
٢. من المستحسن تعديل الدستور بشكل يمنع تغليب قوانين الضرائب المحلية على القانون الاتحادي عند وجود تعارض بينهما.
٣. ندعو المشرع الدستوري الى تعزيز سلطة مجلس الاتحاد بشكل يساهم في وضع قوانين الضرائب الاتحادية واصول جبايتها ضماناً لمبدأ المشاركة الفيدرالية, وان يكون بإمكانه الرقابة والتحقق بأعمال السلطة التنفيذية بشكل دوري.
٤. نقترح تعديل الدستور بشكل يضمن ربط ديوان الرقابة المالية بمجلس الوزراء الاتحادي باعتبار مهامه هي امتداداً للوظيفة التنفيذية, وان يتولى رفع التقارير الى كلا مجلسي البرلمان.
٥. ندعو الادارة الجبائية الى الاستفادة من الوسائل الحديثة لتحقيق مبدأ الشفافية من خلال تسهيل الامتثال الضريبي, وكذلك ترك الأساليب التقليدية والمعقدة بغية ترشيد الاجراءات ودمجها في مديرية واحدة ذات دوائر متعددة يتولى المكلفين مراجعتها.
٦. نقترح ايجاد جهاز تنظيمي خاص يتبع السلطة الاتحادية, ويتولى التنسيق بين الاتحاد وادارات الاقاليم والمحافظات لتسهيل تبادل المعلومات.



## الهوامش

### Endnotes

- <sup>١</sup> محمد لعلاوي, دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر, اطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة خيضر- بسكرة- كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, ٢٠١٤, ص٨٦.
- <sup>٢</sup> موريس ديفرجيه, علم اجتماع السياسة, ترجمة: د. سليم حداد, ط١, المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر, مصر, ٢٠٠١, ص ١٢٥, ١٣٠.
- <sup>٣</sup> كريم عبيس حسان, الخصخصة واصلاح النظام الضريبي في العراق, مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية, م ٢٤, ع ١, ٢٠١٦, ص ٢٦٤.
- <sup>٤</sup> محمد لعلاوي, المصدر السابق, ص ٨٨, ١٠١.
- <sup>٥</sup> د. ماهر موسى العبيدي, مبادئ الرقابة المالية, ط٣, دار الكتب لجامعة بغداد, ١٩٩١, ص٨, ١٣.
- <sup>٦</sup> جورج اندرسون, الفيدرالية المالية مقدمة مقارنة, ترجمة: مها تكللا, منتدى الاتحادات الفيدرالية, شبكة دولية حول الفيدرالية, مؤسسة فريد ريش, صنعاء, ٢٠١٣, ص ٢٥.
- <sup>٧</sup> د.جواد كاظم الشكري, اسس توزيع الثروات في الدولة الفيدرالية, مجلة الحوار المتمدن, ٢٠٠٨/٢/١٩: <http://www.m.ahewar.org/s.asp?aid=125312&r=0>
- <sup>٨</sup> د. ماهر موسى العبيدي, المصدر السابق, ص ٥٠.
- <sup>٩</sup> محمد لعلاوي, المصدر السابق, ص ١٠١.
- <sup>١٠</sup> جورج اندرسون, المصدر السابق, ص ٢٥-٢٦.
- <sup>١١</sup> المصدر نفسه, ص ٢٣.
- <sup>١٢</sup> دلال العكيلي, الملاذات الضريبية: حاضرات الفساد السرية, تقرير منشور بتاريخ ١٥ حزيران ٢٠١٧ على الموقع الاتي: <https://annabaa.org/arabic/economicreports/11430>. مما أكدته تقرير مكتب المحاسبة الامريكي الصادر في ديسمبر ٢٠٠٨, حيث تعتمد مناطق الملاذ في العالم في تكوين ايراداتها بالدرجة الاساس على قطاع السياحة والخدمات, فضلاً عن قطاع المصارف الذي يحافظ على السرية التامة لحسابات زبائنها وترفض أي تعاون مع الهيئات القضائية للجهات الاخرى, كما لا تفرض قيود على حركة رؤوس الأموال دخولاً وخروجاً, وفي ذلك دعا خبراء هيئة الامم المتحدة الحكومات الى تنسيق عملها من اجل منع التهرب الضريبي والاحتيال وجرائم تبييض الاموال بسبب السرية التامة, هذا ويخلق الملاذ الضريبي التنافس بين الحكومات لجذب المستثمرين واصحاب رؤوس الاموال. ينظر: المصدر نفسه.
- <sup>١٣</sup> جورج اندرسون, المصدر السابق, ص ٢٠.
- <sup>١٤</sup> ميخائيل جونسون, فساد الإدارة والإبداع في الإصلاح, ترجمة: عبد الحكيم احمد الحزيمي, الدار الأكاديمية للعلوم, ٢٠٠٩, ص ١٥, ٢٠, ٤٠, ٤٣, ٥٦, ٦٢, ٧٨.
- <sup>١٥</sup> دلال العكيلي, المصدر السابق.
- <sup>١٦</sup> د. ماهر موسى العبيدي, المصدر السابق, ص ١٨.

- ١٧ المادة (١١٠/ثالثاً) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥. منشور في جريدة الوقائع العراقية, العدد(٤٠١٢), في ٢٨/١٢/٢٠٠٥.
- ١٨ د. رائد ناجي احمد, مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب و الرسوم (دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق), مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية, جامعة كركوك, م ٤, ع ١٢, ٢٠١٥, ص ٣٧٨-٣٧٩.
- ١٩ قرار المحكمة الاتحادية العليا ذي الرقم (١٦/ ت /٢٠٠٨) في ٢١ / ٤ / ٢٠٠٨ منشور على الموقع الرسمي للمحكمة: [www.iraqja.iq](http://www.iraqja.iq)
- ٢٠ د. رائد ناجي احمد, المصدر السابق, ص ٣٧٨-٣٧٩.
- ٢١ المادة (٢٨/اولاً) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥.
- ٢٢ أريان محمد علي, الدستور الفيدرالي, رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون - جامعة بغداد, ٢٠٠٧, ص ١٣٩, ١٧٠.
- ٢٣ المادة (١٢١/ثانياً) من الدستور العراقي الحالي.
- ٢٤ روبرت بوري, كارل فردريك, دراسات في الدولة الاتحادية, ج:٣, ترجمة: وليد الخالدي, برهان دجاني, الدار الشرقية للطباعة والنشر, بيروت-نيويورك, ١٩٦٦, ص ١٤٤-١٤٥.
- ٢٥ جريدة وقائع كردستان, رقم العدد : ٧٧, في ٢٥-١٢-٢٠٠٧.
- ٢٦ روبرت بوري وآخرون, المصدر السابق, ص ٦٤, ٥٨, ١٠٧.
- ٢٧ ستيفان أوتر, المانيا: ايجاد توازن بين المجلس الفيدرالي والبرلمان الوطني وبين الحكومات والمجالس التشريعية, مقال في كتاب ل: مجموعة باحثين, حوارات في الفيدرالية, سلسلة دراسات عراقية للنشر, ب.ت, ص ١٠٦. وحسب دستور المملكة الليبية الفيدرالي لسنة ١٩٥١ الملغي لم يكن المشروع الدستوري يسمح للحكومة الاتحادية بفرض الضرائب لسد النفقات الا بعد التشاور مع الولايات, وسمح للأخيرة بتنفيذ قوانين الاتحاد مقابل تحمل نفقات التنفيذ. ينظر: د. سليمان الطماوي, التطور السياسي للمجتمع العربي, دار الفكر العربي, القاهرة, ١٩٦٦, ص ٣٥٨-٣٥٩.
- ٢٨ المادة (٨/اولاً-ثانياً) من قانون وزارة المالية رقم (٩٢) لسنة ١٩٨١. منشور في جريدة الوقائع العراقية, العدد (٢٨٤٧), في ٣١/٨/١٩٨١.
- ٢٩ المادة (٢٨/رابعاً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ المعدل. منشور في جريدة الوقائع العراقية, العدد (٤٢١٧), في ١٤/١١/٢٠١١.
- ٣٠ المادة (٣) من القانون نفسه.
- ٣١ المادتين (٦, ١٠) من القانون نفسه.
- ٣٢ المادة (١٢) من القانون نفسه.
- ٣٣ المادة (٩/اولاً) من قانون الموازنة المالية الاتحادي رقم ٩ لسنة ٢٠١٧. منشور في جريدة الوقائع العراقية, العدد (٤٤٣٠), في ٩/١/٢٠١٧.
- ٣٤ إذ ورد فيه نص مقتضب مفاده عند عدم التزام حكومة اقليم كردستان بتسديد الإيرادات الاتحادية المستحقة الى الخزنة العامة تقوم وزارة المالية باستقطاع الحصة المحددة بموجب البندين (اولاً وثانياً/أ-ب) وتجري



<sup>٥٥</sup> د. سالم سليمان, د. خضر عباس عطوان, الفساد السياسي والأداء الإداري, مجلة دراسات سياسية, بيت الحكمة, عدد ٢٠, ٢٠١٢, ص ١٨-٢٠؛ أوستن رني, المصدر السابق, ص ١٦٨, ١٦٩.

<sup>٥٦</sup> سامي محمود أحمد البحيري, المصدر السابق, ص ٣٢.

<sup>٥٧</sup> ابو ذر عبد الكريم شاكرا اللهيبي, التهرب الضريبي في العراق الواقع والطموح, مجلة كلية الحقوق-جامعة النهرين, م ١٤, ع ٢, ٢٠١٢, ص ٧٢.

<sup>٥٨</sup> مصطفى عبدالعظيم, كفاءة النظام الضريبي في الإمارات تدعم تنافسيتها في سهولة ممارسة الأعمال, مقال منشور في ٢٢ نوفمبر ٢٠١٧ على الموقع

الاتي: [www.alittihad.ae/details.php?id=70024&y=2017](http://www.alittihad.ae/details.php?id=70024&y=2017)

<sup>٥٩</sup> أ.م.د. نضال رؤوف احمد وآخرون, المصدر السابق, ص ٢١٢.

<sup>٦٠</sup> المصدر نفسه, ص ٢٦٠-٢٦١.

<sup>٦١</sup> Rolla Moumné, Charlotte Saudemont, Working Papers on Education Policy, the United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization, 2015, P. 4. A published report on the website; [www.unesco.org/edu/workingpapers](http://www.unesco.org/edu/workingpapers).

<sup>٦٢</sup> ها -جون تشانغ, إصلاح المؤسسات المملوكة للدولة, الاستراتيجيات الإنمائية الوطنية مذكرات توجيهية في السياسات, الامم المتحدة, نيويورك, ٢٠٠٧, ص ٧.

<sup>٦٣</sup> ابراهيم يوسف هرموش, القيود الدستورية الموضوعية للخصخصة, مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية والاقتصادية, م ٢٩, ع ٢, ٢٠١٣, ص ٣٧٤-٣٧٧.

<sup>٦٤</sup> برنامج الأمم المتحدة الإنمائي, الفساد والحكم الرشيد, ورقة مناقشة رقم ٣, شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم مكتب السياسات الإنمائية نيويورك تموز/يوليه ١٩٩٧, ص ٥٤-٥٥.

<sup>٦٥</sup> المصدر نفسه, ص ١٧, ٢١.

<sup>٦٦</sup> المادة (١٣٥/سادساً) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

<sup>٦٧</sup> كريم عبيس حسان, المصدر السابق, ص ٢٦٤.

<sup>٦٨</sup> محمد لعلاوي, المصدر السابق, ص ٢٢٧.

<sup>٦٩</sup> دلال العكلي, المصدر السابق.

<sup>٧٠</sup> محمد لعلاوي, المصدر السابق, ص ١٢٧, ٢٢٧؛ أ.م. د. عبد الأمير عبد الحسين شياح, حيدر عودة كاظم أمكانية تطبيق القواعد الضريبية للنهوض بواقع النظام الضريبي العراقي, مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية, م ١٧, ع ١, ٢٠١٥, ص ١٤٢.

<sup>٧١</sup> دلال العكلي, المصدر السابق.

<sup>٧٢</sup> برنامج الأمم المتحدة الإنمائي, المصدر السابق, ص ٥٦-٥٧.

<sup>٧٣</sup> جاك دونديو دوفابر, الدولة, ترجمة: د. سموحي فوق العادة, منشورات عويدات, بيروت -باريس, ١٩٨٢, ص ٤٧-٤٨.

<sup>٧٤</sup> م. م. احمد مهدي هادي, إطار مقترح لتطوير آليات التحصيل الضريبية في العراق, مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية, م ١٩, ع ١, ٢٠١٧, ص ٢٥٢.

- <sup>٧٥</sup> جورج اندرسون, وآخرون, المصدر السابق, ص ٢٤.
- <sup>٧٦</sup> المصدر نفسه, ص ٢٥.
- <sup>٧٧</sup> Leos Vitek, Karel Pubal, Evaluation of the Effectiveness of the Tax Collection - The case of the Czech central and local Government, Grant Agency of the Czech Republic supported this research, Pp.5, 15. it published on 12/4/2018 on the following website <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN004338.pdf>.
- <sup>٧٨</sup> م. م. عباس ناصر سعدون, تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها, مجلة العلوم الادارية والاقتصادية, م ١٨, ع ٤, ٢٠١٦, ص ٢٣٠؛ أ.د. احمد خلف حسين, وشيما فارس محمد, السياسة الجبائية في العراق, مجلة جامعة تكريت للحقوق, م ٣, ع ٣, ٢٠١٧, ص ٨.
- <sup>٧٩</sup> أ.د. احمد خلف حسين وآخرون, المصدر السابق, ص ١.
- <sup>٨٠</sup> د. زينب عبد الرزاق عبود وآخرون, المصدر السابق, ص ٤٥.
- <sup>٨١</sup> سامي محمود أحمد البحيري, المصدر السابق, ص ٣٦.
- <sup>٨٢</sup> د. ماهر موسى العبيدي, المصدر السابق, ص ٢٠-٢١.
- <sup>٨٣</sup> مقال لـ(رابطة المصارف الخاصة ومديرية ضريبة إقليم كردستان تبحثان المشاكل التي تواجه المصارف), منشور بتاريخ ١٢ / ٦ / ٢٠١٧ على الموقع الاتي: <http://economy-news.net/content.php?id=7901>
- <sup>٨٤</sup> جورج اندرسون, المصدر السابق, ص ٢٣- ٢٤. وتسعى اغلب النظم الفيدرالية الى تمكين الحكومة المركزية من الاشراف المباشر على جباية نصيب غالبية الإيرادات, ففي نيجيريا تقوم الحكومة الفدرالية بجباية أكثر من ٩٠ % من مجموع الإيرادات, ويذهب رأي الى ضرورة اعطاء الحكومة الاتحادية سلطة تعليق عمل الحكومات المحلية, لكن هذا الرأي انتقد؛ لكونه يتعارض مع جوهر النظام الفيدرالي الذي يكفل الاستقلال الذاتي للأقاليم. ينظر: المصدر نفسه, ص ٧, ١٨.
- <sup>٨٥</sup> روبرت بوري وآخرون, المصدر السابق, ص ١٤٢-١٤٣.
- <sup>٨٦</sup> هانس بيتر شنيدر, المانيا: الولايات المكونة (اللاندر) تطبيق التشريع الالمانى, مقال في كتاب لـ: مجموعة باحثين, حوارات في الفيدرالية, سلسلة دراسات عراقية للنشر, ب.ت, ص ٣٥.
- <sup>٨٧</sup> د. راند ناجي احمد, المصدر السابق, ص ٣٨٠؛ أ.م. د. احمد خلف حسين, د. عامر عياش الجبوري, دستورية الضرائب في العراق, مجلة الراافدين للحقوق, كلية الحقوق-جامعة الموصل, م ١٣, ع ٤٩, ٢٠١١, ص ٢٣٣.

## المصادر

## References

- I. ابراهيم يوسف هرموش, القيود الدستورية الموضوعية للخصخصة, مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية والاقتصادية, م ٢٩, ع ٢, ٢٠١٣ (بحث).
- II. ابو ذر عبد الكريم شاكر اللهيبي, التهرب الضريبي في العراق الواقع والطموح, مجلة كلية الحقوق- جامعة النهريين, م ١٤, ع ٢, ٢٠١٢ (بحث).
- III. م. م. احمد مهدي هادي, إطار مقترح لتطوير آليات التحصيل الضريبية في العراق, مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية, م ١٩, ع ١, ٢٠١٧ (بحث).
- IV. أ.م. د. احمد خلف حسين, د. عامر عياش الجبوري, دستورية الضرائب في العراق, مجلة الرافدين للحقوق, كلية الحقوق-جامعة الموصل, م ١٣, ع ٤٩, ٢٠١١ (بحث).
- V. \_\_\_\_\_, وشيماء فارس محمد, السياسة الجبائية في العراق, مجلة جامعة تكريت للحقوق, م ٣, ع ٣, ٢٠١٧ (بحث).
- VI. أريان محمد علي, الدستور الفيدرالي, رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون - جامعة بغداد, ٢٠٠٧ (رسالة علمية).
- VII. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي, الفساد والحكم الرشيد, ورقة مناقشة رقم ٣, شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم مكتب السياسات الإنمائية نيويورك تموز/يوليه ١٩٩٧ (كتاب).
- VIII. جاك دونديو دوفابر, الدولة, ترجمة: د. سموحي فوق العادة, منشورات عويدات, بيروت -باريس, ١٩٨٢ (كتاب).
- IX. جورج اندرسون, الفيدرالية المالية مقدمة مقارنة, ترجمة: مها تكللا, منتدى الاتحادات الفيدرالية, شبكة دولية حول الفيدرالية, مؤسسة فريد ريش, صنعاء, ٢٠١٣ (كتاب).
- X. د.جواد كاظم الشكري, اسس توزيع الثروات في الدولة الفيدرالية, مجلة الحوار المتمدن, ٢٠٠٨/٢/١٩: <http://www.m.ahewar.org/s.asp?aid=125312&r=0> (منشور الكتروني).
- XI. دلال العكلي, الملاذات الضريبية: حاضرات الفساد السرية, تقرير منشور بتاريخ ١٥ حزيران ٢٠١٧ على الموقع الاتي: <https://annabaa.org/arabic/economicreports/11430>.  
a. (منشور الكتروني).
- XII. روبرت بوري, كارل فريدريك, دراسات في الدولة الاتحادية, ج: ٣, ترجمة: وليد الخالدي, برهان دجاني, الدار الشرقية للطباعة والنشر, بيروت-نيويورك, ١٩٦٦ (كتاب).
- XIII. د. رائد ناجي احمد, مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب و الرسوم ( دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق), مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية, جامعة كركوك, م ٤, ع ١٢, ٢٠١٥ (بحث).

- .XIV** د. زينب عبد الرزاق عبود, وظفر ناصر حسين, الإصلاح الإداري ومتطلبات التنمية المستدامة, مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية, جامعة بابل, م ١٧٩, ع ١٠, ٢٠١٤ (بحث).
- .XV** د. سليمان الطماوي, التطور السياسي للمجتمع العربي, دار الفكر العربي, القاهرة, ١٩٦٦ (كتاب).
- .XVI** د. سالم سليمان, د. خضر عباس عطوان, الفساد السياسي والأداء الإداري, مجلة دراسات سياسية, بيت الحكمة, ع ٢٠, ٢٠١٢ (بحث).
- .XVII** سليمان امين, الإصلاح الإداري بين المعوقات والإجراءات العلاجية, جريدة النور, ع ٨١٣, ٥/٢/٢٠١٨, سوريا, منشوره على الموقع التي: <http://www.an-nour.com/index.php/اقتصاد/WvYLElysbiIU/item/16986-2017-11-01-06-56-08#> (منشور الكتروني)
- .XVIII** سامي محمود أحمد البحيري, مداخل الإصلاح الإداري, رسالة ماجستير مقدمة الى الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي لندن, ٢٠١١ (رسالة علمية)
- .XIX** صموئيل هنتكتون, النظام السياسي لمجتمعات متغيرة, ترجمة: سمية فلو عبود, ط١, دار الفجر العربي الجديد, بيروت, ١٩٩٣ (كتاب).
- .XX** م. عباس ناصر سعدون, تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها, مجلة العلوم الادارية والاقتصادية, م ١٨, ع ٤, ٢٠١٦ (بحث).
- .XXI** أ.م.د. عبد الأمير عبد الحسين شياع, حيدر عودة كاظم أمكانية تطبيق القواعد الضريبية للنهوض بواقع النظام الضريبي العراقي, مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية, م ١٧, ع ١, ٢٠١٥ (بحث).
- .XXII** كريم عبيس حسان, الخصخصة واصلاح النظام الضريبي في العراق, مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية, م ٢٤, ع ١, ٢٠١٦ (بحث).
- .XXIII** موريس ديفرجيه, علم اجتماع السياسة, ترجمة: د. سليم حداد, ط١, المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر, مصر, ٢٠٠١ (كتاب).
- .XXIV** د. ماهر موسى العبيدي, مبادئ الرقابة المالية, ط٣, دار الكتب لجامعة بغداد, ١٩٩١ (كتاب).
- .XXV** محمد علاوي, دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر, اطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة خيضر- بسكرة- كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, ٢٠١٤ (رسالة علمية).
- .XXVI** ميخائيل جونسون, فساد الإدارة والإبداع في الإصلاح, ترجمة: عبد الحكيم احمد الحزمي, الدار الأكاديمية للعلوم, ٢٠٠٩ (كتاب).
- .XXVII** مصطفى عبدالعظيم, كفاءة النظام الضريبي في الإمارات تدعم تنافسيته في سهولة ممارسة الأعمال, مقال منشور في ٢٢ نوفمبر ٢٠١٧ على الموقع الاتي: [www.alittihad.ae/details.php?id=70024&y=2017](http://www.alittihad.ae/details.php?id=70024&y=2017) (منشور الكتروني)
- .XXVIII** مجموعة باحثين, حوارات في الفيدرالية, سلسلة دراسات عراقية للنشر, ب.ت (كتاب).
- .XXIX** محمد جابر الأنصاري, الديمقراطية ومعوقات التكوين السياسي العربي, بحث ضمن كتاب: المسألة الديمقراطية في الوطن العربي, مركز دراسات الوحدة العربية, بيروت, أيار ٢٠٠٠ (كتاب).

- .XXX** أ.م.د. نضال رؤوف احمد, وطارق احمد خنتوش, دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقويم الاداء الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب, مجلة دراسات محاسبية ومالية, جامعة بغداد, م ١١, ع ٣٤, ٢٠١٦ (بحث).
- .XXXI** ها -جون تشانغ, إصلاح المؤسسات المملوكة للدولة, الاستراتيجيات الإنمائية الوطنية مذكرات توجيهية في السياسات, الامم المتحدة, نيويورك, ٢٠٠٧ (كتاب).
- .XXXII** هانس بيتر شنيدر, المانيا: الولايات المكونة (اللاندر) تطبيق التشريع الالمانى,, مقال في كتاب ل: مجموعة باحثين, حوارات في الفيدرالية, سلسلة دراسات عراقية للنشر, ب.ت(كتاب).
- .XXXIII** دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ (القوانين)
- .XXXIV** قانون وزارة المالية رقم (٩٢) لسنة ١٩٨١ (القوانين)
- .XXXV** قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ المعدل (القوانين)
- .XXXVI** قانون الموازنة المالية الاتحادية رقم ٩ لسنة ٢٠١٨ (القوانين)

**XXXVII.** Rolla Moumné, Charlotte Saudemont, Working Papers on Education Policy, the United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization, 2015. A published report on the website; [www.unesco.org/edu/workingpapers](http://www.unesco.org/edu/workingpapers) . (Electronic publication)

**XXXVIII.** Leos Vitek, Karel Pubal, Evaluation of the Effectiveness of the Tax Collection - The case of the Czech central and local Government, Grant Agency of the Czech Republic supported this research. it published on 12/4/2018 on the following website <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN004338.pdf> .(Electronic publication)