

**جائحة كورونا ودورها المباشر في تقليل حجم الايراد الضريبي الخاضع
لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل
النافذ**

**The Corona Pandemic and its Direct Role in
Reducing the Volume of Tax Revenue Subject to the
Provisions of the Iraqi Income Tax Law No. 113 of
1982, the Effective Amendment**

أستاذ مساعد دكتور

عمار فوزي كاظم

جامعة بغداد – كلية القانون

ammar.fawzi@colaw.uobaghdad.edu.iq mena.Mahdi1202a@colaw.uobaghdad.edu.iq

طالبة – ماجستير

مينا مهدي عبدالله

جامعة بغداد – كلية القانون

الملخص

جائحة كورونا هي عباره عن فايروسات تصيب الانسان والحيوان على حد سواء تم اكتشافها في الصين في (2019) ومن ثم انتقلت الى بقية دول العالم في اواخر (2019) و كمحاولة للسيطرة عليها تم فرض عده قيود وكان من شأن هذه القيود شل الاقتصاد العالمي بما فيها الاقتصاد العراقي حيث نتج عنها حالة من الركود المالي و الضريبي تحديداً ، حيث اثرت كورونا على حجم الايراد الضريبي مسببة انخفاض شديد وملحوظ في حجم الايراد في سنة (2021) ولم يتم اتخاذ اي اجراءات من شأنها اعاده التوازن الى مستوى الايراد الضريبي فلم يتم اي تقرير اعفاءات جديدة ولم يتم اتخاذ اي اوعية ضريبية جديدة وما شأنها من الاجراءات.

الكلمات المفتاحية: كورونا، فايروس، ايراد، ضريبة.

Abstract

The Corona pandemic is a virus that affects both humans and animals that was discovered in China in (2019) and then spread to the rest of the world in late (2019) And as an attempt to control it, several restrictions were imposed, and these restrictions would paralyze the global economy, including the Iraqi economy, as it resulted in a state of financial and tax stagnation in particular, as Corona affected the volume of tax revenue, causing a severe and noticeable decrease in the volume of revenue in the year (2021). No measures were taken that would restore the balance to the level of tax revenue. No new exemptions were reported, and no new tax bases were taken .

Keywords: Corona, Virus, Revenue, Tax.

اولاً : المقدمة

تعتبر الضريبة مصدر ايراد مهم في اي دولة وعلى هذا الاساس سعت حكومات الدول الى على تنظيم اساس التحاسب الضريبي بشكل يكفل استمرار الايراد الضريبي كمورد مالي يخدم مصالحها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وما شابه ذلك وهذا الامر ينطبق كذلك على العراق على الرغم من انه يعتبر مورد ثانوي الى جانب النفط الذي يعتبر المورد الاساسي الا ان تفشي جائحة كورونا في اواخر ((2019)) القت بظلالها على النظام الاقتصادي بأكمله ومنها الضريبي الذي هو اصلاً يتسم بالضعف حتى قبل ان تتفشى جائحة كورونا وذلك لعدم وجود تنظيم دقيق و تشريع رصين وكفاءة ادارية تكفل نجاح عملية التحاسب الضريبي، وجاءت جائحة كورونا لتزيد هذا التعقيد اذ انها اوقفت الحياة بصورة تامه مما شملت توقف العمل وتوقف مصادر الدخل الخاضعة للضريبة عن مزاولة نشاطها لذا من المنطقي ان ينعكس على حجم الايراد الضريبي في العراق .

ثانياً: اهمية البحث

تتمثل اهمية الموضوع محل البحث من خلال الكشف عن مواطن تأثير جائحة كورونا على النظام الضريبي العراقي ونوع هذا التأثير ما اذا كان ايجابياً ام سلبياً لكي يفهم الفرد العراقي حجم التراكمات التي ممكن ان تحصل على المدى البعيد و ماهي واجباته وحقوقه الضريبية في خضم هذه التراكمات .

ثالثاً: اشكالية البحث

تدور اشكالية البحث حول غياب السياسات الضريبية في العراق القادره على التعامل مع هذا النوع من الازمات وذلك بالنظر الى حادثة هذه الجائحة بالاضافة الى افتقار المؤسسات الضريبية الى كوادر مجهزه بصورة صحيحة للتعامل مع ما يشابه مع هذه الازمات التي قد تستجد في المستقبل، وعدم وجود تنظيمات تشريعية لما قد يصيب مصادر الدخل الخاضعة للضريبة من ضرر.

رابعاً: منهجية البحث

ان المنهجية المتخذة في الموضوع محل البحث هذا هو المنهج الوصفي التحليلي لجائحة كورونا واثرها المباشر على حجم العائد الضريبي الخاضع لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ .

لذا فأننا سوف نقوم بتقسيم دراستنا في هذا البحث الى مبحثين ، المبحث الاول خصصناه للحديث عن التعريف بمفهوم جائحة كورونا اما المبحث الثاني فخصصناه للحديث عن جائحة كورونا ودورها على حجم الايراد الضريبي المتوقع وفقاً لاحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ .

المبحث الاول

The First topic

التعريف بمفهوم جائحة كورونا

Introducing the Corona Pandemic

صنفت جائحة كورونا على انها من اشد و اخطر الجوائح التي مرت على التاريخ البشري خلال القرن الواحد والعشرين لما سببته من اضرار على النطاق البشري من حيث تزايد اعداد الوفيات وايضاً على نطاق مجتمعي و اقتصادي و سياسي مخلفة تراكمات لا يمكن التنبؤ بحجمها و طبيعتها على المدى البعيد وعلى هذا الاساس تم تقسيم المبحث الاول الى مطلبين ، المطلب الاول خصصناه للحديث عن التعريف بطبيعة جائحة كورونا اما المطلب الثاني فخصصناه للحديث عن التأثيرات المباشرة لكورونا على الاقتصاد العراقي والاجراءات المتخذة .

المطلب الاول

The First Requirement

التعريف بطبيعة جائحة كورونا

Introducing the Nature of the Corona Pandemic

قبل الدخول في توضيح الكيفية التي اثرت بها جائحة كورونا على الاقتصاد العراقي وعلى حجم الايراد الضريبي تحديداً لا بد ان نوضح في البدايه ماهيه طبيعه هذه الجائحة وما هو اساس انتشارها ولهذا تم تقسيم المطلب الاول الى فرعين ، الفرع الاول خصصناه للحديث عن تعريف جائحة كورونا اما الفرع الثاني فخصصناه للحديث عن متحورات جائحة كورونا .

الفرع الاول

The First Branch

تعريف جائحة كورونا

Definition of Corona Pandemic

لكي نعطي صورته واضحه عن طبيعة كورونا لا بد ان نوضح المقصود بمصطلح الجائحة بشكل عام ولماذا صنفت على انها جائحة ، تعرف الجائحة على انها ((المرض الذي يصيب بلدان او قارات او العالم بأسرة فهو اكبر واعلى من الوباء لانه مرتبط بانتشار جغرافي واسع)) وعلى هذا الاساس فأن الوباء يعرف على انه ((مرض يحدث في منطقة جغرافية واسعة ينتشر فيه المرض بنشاط بلد او مجتمع بعينه او عده مجتمعات معينه)) (1) .

ومن التعريف يتضح لنا ان لهذا السبب صنفت كورونا على انها جائحة وذلك لان نطاق انتشارها لم ينحصر ضمن نطاق جغرافي واحد بل شمل قارات العالم بأكملها مسببه وفيات بأعداد هائلة .

اما كورونا فقد تم تصنيفها على انها سلالة واسعه من الفايروسات التي تسبب المرض ليس فقط للانسان بل حتى الحيوان يصيبه هذا الفايروس مع العلم الى انه لم يكن اي وجود مسبق لهذا الفايروس سابقاً الا بعد تفشيه في مدينه ووهان الصينية في ((2019)) اي ان مدينة ووهان تعتبر المحطة الاولى لانطلاق هذا الفايروس الى بقية دول العالم بشكل لا يمكن السيطرة عليه (2)

اما منظمة الصحة العامة الامريكية فقد صنفت جائحة كورونا على انها فايروسات حيوانية و هذه الفايروسات هي عبارة عن فايروس حيواني تطورت بشكل مستمر حتى اصبحت فايروس بشري يصير البشر لا الحيوان فقط (3)

اما بالنسبة الى اعراض هذا الفايروس لابد من التنويه اولا الى ان هذه الاعراض تختلف حدتها من شخص لآخر كما تختلف من متحور الى اخر الا انها تشترك ببعض الاعراض الا وهي الاعراض التنفسية من حمى وسعال وضيق وصعوبة في التنفس وقد تتأزم هذه الاعراض لتصل الى التسبب بالفشل الكلوي وفي اشد الحالات مسببه الوفاة (4) .

الفرع الثاني

The Second Branch

متحورات جائحة كورونا

Corona Pandemic Mutants

لم تبقى الجائحة على صورتها الاولى منذ اكتشافها في اواخر ((2019)) في مدينه ووهان الصينية حيث بلغت اعداد المتحورات حتى الان ((11)) متحور وكل متحور تم اكتشافه في دوله مختلفة كان هو اساس انتشارها الى بقية الدول مسببه وفيات بأعداد ضخمة ، واول هذه المتحورات هي متحور يطلق عليه متحور ((الفا)) والذي عرف اولاً بأسم ((B.1.1.7)) و اول اكتشاف له كان في الولايات المتحدة الامريكية وانتشر بعدها الى ((114)) دوله ومن بعد هذا المتحو ظهر متحور اطلق عليه اسم ((بيتا)) والمعروف ايضاً بأسم ((B.1.351)) و اول ظهور له كان في جنوب افريقيا ومن ثم عثر عليه في ((48)) دوله وبعد المتحورين السابقين ظهر متحور ثالث هو متحور ((غامما)) والذي اطلق عليه اسم ((p.1)) واول اكتشاف له كان في اليابان ومنبعدها وصل الى ((74)) دوله ومن ثم متحور ((دلتا)) والمعروف بأسم ((B.1.617.2)) في الهند ومن ثم انتقل الى ((100)) دوله وخامس

هذه المتحورات هو متحور ((ايتا)) والتسميه الاخرى له هي ((B.1525)) في المملكة المتحدة ونيجيريا ومن ثم انتشر الى ((68)) دوله (5) .
وسادس متحور تم اكتشافه عرف بأسم ((ايوتا)) و المعروف كذلك بأسم ((B.1.526)) ورصد لأول مره في مدينه نيويورك ومن ثم انتقل الى ((43)) دوله (6)

ومن ثم تم اكتشاف متحور في الهند اطلقت منظمة الصحة العالمية عليه اسم متحور ((كابا)) والمعروف ايضاً بأسم ((B.1.617.1)) ومن الهند انتقل الى ما لا يقل عن ((52)) دوله واستمر فايروس كورونا بالتحور حتى تحور الى سلالة اخرى اطلق عليها اسم ((لامبدا)) وتم اكتشافها في بيرو و اطلقت عليها منظمة الصحة العالمية اسم ((C.37)) (7) .

واخر ثلاثة متحورات تم اكتشافها ، متحور في الهند واطلقت منظمة الصحة العالمية عليه اسم ((دلتا)) والاسم الاخر له هو ((B.1.617.2)) ومن الهند انتشر في ((100)) دوله وهناك اخر اكتشف في كلومبيا و انتقل منها الى ((39)) دوله وهو متحور ((مو)) والمعروف ايضاً بأسم ((B.1.621)) ومن ثم اخيراً هو متحور اوميكرون والمسمى ((B.1.1.529)) و اول اكتشاف له كان في جنوب افريقيا وانتشر بعدها الى العديد من الدول الاوربية وحتى العربية(8) .

المطلب الثاني

The Second Requirement

التأثير المباشر لكورونا على الاقتصاد العراقي و الاجراءات المتخذة .

The Direct Impact of Corona on Iraqi Economy and the Measures Taken

لا يمكن ان تمر جائحة عالمية مثل جائحة كورونا دون ان تعصف بالنظام الاقتصادي لاي بلد ولاسيما اذا ما كان هو اصلا النظام الاقتصادي يتسم بالضعف و التدهور و التراكمات التي وجدت حتى قبل الجائحة مثل النظام الاقتصادي العراقي وعلى هذا الاساس تم تقسيم المطلب الثاني الى فرعين ، الفرع الاول خصصناه للحديث عن التأثير المباشر لكورونا على الاقتصاد العراقي اما الفرع الثاني فخصصناه للحديث عن الاجراءات المتخذة للتخفيف من اثار كورونا.

الفرع الاول

The First Branch

التأثير المباشر لكورونا على الاقتصاد العراقي .

The Direct Impact of Corona on the Iraqi Economy

لابد من التوضيح ان العراق هو بلد ريعي بشكل تام والمقصود بذلك ان اعتماده بشكل اساسي يكون على الايرادات النفطية لكي يتم تمويل موازنته العامة وبهذا فإن اي تغييرات سواء كانت على صعيد خارجي او داخلي على النفط ينعكس على الاقتصاد العراقي حيث تشكل العائدات النفطية قرابه ((70%)) من الناتج المحلي و ((98)) من الصادرات والتي تسهم بأكثر من ((93%)) من عوائد الميزانية⁽⁹⁾.
الا ان جائحة كورونا جاءت وسببت تدهور في اسعار النفط حيث ان فقط في ((2020)) فقد العراق ما يقارب ال ((11)) مليار دولار من ايراداته حيث انه قد باع ما يقارب ((409,96)) مليون برميل نفط وذلك بسعر ((38)) دولار فقط وهي نسبة قليله لو ما تم مقارنتها بسنة ((2019)) اي قبل تفشي الجائحة عندما تم بيع قرابه ((423028)) مليون برميل وذلك بسعر ((62)) دولار⁽¹⁰⁾. وكنتيجه لهذه التراكمات وتوالي الاحداث من استقالة الحكومه العراقية و احداث المظاهرات التي حصلت كرد فعل على تدهور الاوضاع وبالنظر الى انها حكومة تسيير اعمال فإن الحكومة العراقية في سنة ((2020)) عجزت عن اقرار موازنة هذه السنة وبدل عن اقرار الموازنه تم اقرار قانون الاقتراض وذلك بالنظر الى عجز الحكومة عن توفير رواتب الموظفين⁽¹¹⁾

وفي المحصلة النهائية ادى هذا التدهور في اسعار النفط و عدم اقرار موازنه ((2020)) تدهور الاقتصاد العراقي بشكل تام ، حيث لم يتم توفير رواتب للموظفين وهذا بشكل اخر تسبب بأرتفاع نسبة الفقر حيث ان انخفاض مدخولات الاسر العراقية قابلة ارتفاع في مستويات اسعار السوق هذا وقد بلغت نسبة الفقر ((11.7)) ليصبح عدد الفقراء ((31.7)) اي اضافت الجائحة ما يقارب ((4.5)) مليون فرد بعد ان كان عددهم قبل ازمه جائحة كورونا قرابه ((7)) مليون فرد فقير⁽¹²⁾.

هذا وقد بلغت مديونية الدوله في ((2020)) قرابه ((132)) مليار دولار الدين الداخلي و الدين الخارجي الامر الذي اعجز الحكومه عن تقديم دعم الى المشاريع الاستثمارية في قطاع الاسكان و البنى التحتية و الاعمار و الخدمات في كل من القطاعين الخاص والعام وهي واحده ايضاً من اسباب زياده العاطلين عن العمل⁽¹³⁾ ، هذا وان القيود التي تم فرضها من قبل الحكومه العراقيه على بعض القطاعات الحيويه اثرت عليها بشكل كبير ومنها القطاع الزراعي وعلى الرغم من القطاع الزراعي لا يشكل سوى جزء ضئيل من الناتج المحلي الاجمالي اي قرابه ((2%))

الا انها تسهم بتوظيف نحو ((18%)) من القوه العاملة الا ان القيود التي تم فرضها قللت من عملية نقل البضائع الى السوق وقللت ايضا من قدره هذا القطاع على توظيف الايدي العاملة، وهذا لا يقتصر فقط على القطاع الزراعي بل ايضاً القطاع الخدمي ومنها على سبيل المثال التجزئة و الجملة و المطاعم وغيرها من الخدمات التي تركز على المستهلك وايضاً قطاع السياحة الدينية وهي تمثل نحو من ((6الى 7%)) من الناتج المحلي الاجمالي ونحو ((6%)) من العمالة⁽¹⁴⁾

اما الوضع في ((2021)) وعلى العكس من السنة التي سبقتها فقد تم ارسال مسوده الموازنه الى مجلس النواب العراقي بتاريخ 2020/12/29. الا ان الواقع الاقتصادي في سنة ((2021)) لم يكن افضلأ حالأ من سابقتها على الرغم من تأكيد السلطة التنفيذية على ان موازنة ((2021)) سوف تكون احسن من سابقتها من ناحية الانضباط المالي الا انه على العكس من ذلك قدرت نسبه العجز في الموازنه الى الناتج المحلي الاجمالي ((23.7%)) وبلغ اجمالي العجز المخطط للموازنه العامة للسنة المالية ((71)) ترليون دينار و بقي الاعتماد على الاقتراض الداخلي و الخارجي الامر الذي انعكس على ارتفاع اقساط الدين ولم يشهد البلد اي زياده في الايرادات بل على العكس من ذلك بقي الاعتماد على النفط على الرغم من ان هذه الموازنه تضمنت فرض ضريبة على الرواتب التقاعدية الا انها تم الغاءها بالاتفاق مع البرلمان⁽¹⁵⁾.

يتضح لنا مما سبق ان سنتي ((2020 و 2021)) اتسمت بالضعف الاقتصادي من جميع النواحي و اعطت صورته واضحه عن ضعف السياسات الاقتصادية للبلد وضعف اجهزته الادارية في خضم الازمات المماثله وجاءت هذه الاحداث لتأكد ضرورة تنويع المصادر التي يحصل منها العراق على ايراداته و التوقف عن الاعتماد على النفط لوحده والا سوف يبقى الوضع الاقتصادي على حاله يتدهور بأقل انعكاس يحدث على القطاع النفطي .

الفرع الثاني

The Second Branch

الاجراءات المتخذة للتخفيف من اثار كورونا.

The Measures Taken to Mitigate the Effects of Corona

كمحاولة لاصلاح الوضع الاقتصادي المتدهور حاولت الحكومة العراقية ومؤسساتها اتخاذ اجراءات اصلاحية ،حيث اقدمت بعض الادارات ومراعاة منها لظروف المواطنين في الجائحة و الوضع المالي غير المستقر تقديم معونه مالية غير مباشره مثلا مصرف الرافدين قرر ايقاف استقطاع القروض للقطاع الخاص وبعض قروض الموظفين لمدة شهرين وذلك اعتباراً من 2020/3/1 ولغاية 2020/4/30 (16)

كذلك وافق مجلس الوزراء على قيام مجلس ادارة المصرف الزراعي التعاوني في وزارة المالية والشركة العامة للتجهيزات الزراعية في وزارة الزراعة بأستيفاء نسبة ((50%)) من القروض المستحقة على الفلاحين والمزارعين خلال عام ((2020)) وكذلك قرر مجلس الوزراء تأجيل استيفاء بدلات الايجار من مستأجري الاراضي الزراعية والمشمولة بقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ((44)) لسنة 1997 وتأجيل استيفاء رسوم الاعلان وممارسة الاعمال و المهن وذلك لغاية 2020/7/31 كذلك قرر مجلس الوزراء تأجيل استيفاء مبالغ الاقساط المستحقة عن بدلات قطع الاراضي السكنية المباعة او المؤجرة الى المواطنين وفقاً لقانون بيع وايجار اموال الدولة رقم 21 لسنة 2013 من الجهات الحكومية كافة مع اعفاءهم من الجزاءات التأخيرية وذلك لغاية 2020/7/31 (17) . مع ضرورة الاشارة الى ان القرار الذي ذكر سابقاً والصادر من مجلس قيادة الثورة المنحل يتعلق بالاراضي الزراعية المؤجره وفق قانون ايجار اراضي الاصلاح الزراعي للشركات والافراد ذي الرقم 35 لسنة 1983 والذي لزال ساري حتى الان (18) .

ايضاً من الاجراءات التي تم اتخاذها هي قيام البنك المركزي العراقي بانشاء صندوقاً لجمع التبرعات من المؤسسات المالية وهي عباره عن تبرعات مبدئية بقيمه ((20)) مليون دولار من البنك المركزي نفسة و((5)) مليون دولار من البنك التجاري العراقي ((TBI)) وايضاً اعلن البنك المركزي عن تجميد الفائده والمدفوعات الرئيسية من الشركات الصغيره والمتوسطة وذلك من خلال مبادره الاقتراض ((مبادره تريليون دينار عراقي)) (19)

وليس هذا فقط بل اقر مجلس النواب العراقي قانوناً يتيح للحكومة اقتراض نحو ((18)) مليار دولار من الداخل و الخارج لسد العجز المالي في البلاد حيث جاء في متن القانون تخويل وزير المالية الاتحادي صلاحية الاقتراض محلياً وخارجياً

على ان تخصص مبالغ القروض الخارجية للمشاريع الاستثمارية و تنمية الاقاليم و حدد القانون سقفاً اعلى للاقتراض بنسبة ((5)) مليار دولار من الخارج و ((15)) تريليون دينار اي نحو ((13)) مليار دولار من الداخل (20) .
واخيراً من الخطوات المهمة التي عملت الحكومة العراقية على تنفيذها لتجاوز ازمه كورونا وسد العجز المالي واصلاح النظام الاقتصادي العراقي هو ما يسمى ((بالورقة البيضاء)) وهو عبارته عن برنامج اصلاحى الهدف الاساسي منه هو اصلاح النظام الاقتصادي والتراكمات التي حصلت على مدى سنوات بسبب السياسات الخاطئة (21) .

هذا وقد حددت الورقة البيضاء الاسباب التي ادت الى هذا التدهور الاقتصادي الى جانب كورونا ومنها السياسة المتبعه من قبل الحكومة العراقية في توجيه الاقتصاد وايضاً اضمحلال دور القطاع الخاص باستثناء عدد من الشركات الصغيرة والمتوسطة والعامله كذلك في القطاع النفطي و حددت الورقة البيضاء خطواتها ومنها العمل على زياده ايراد الجمارك والضرائب وايضاً العمل على تحقيق فرص عمل ولاسيما في القطاع الخاص بالاضافة الى جعل الرواتب والمعاشات لاتزيد نسبتها عن ((12,5%)) من الناتج المحلي الاجمالي وذلك بدلاً عن ((25%)) والتي تشمل الايرادات النفطية وغير النفطية (22)

الا انه يتضح لنا من الواقع الاقتصادي في سنة ((2021)) ان برنامج ((الورقة البيضاء)) لم يتم تطبيقها بشكل صحيح حيث ان تطبيق موازنه ((2021)) اوضحت عكس ما هو مخطط له في هذه الورقة وهذا ان دل على شي فلا يدل سوى على ضعف سياسة الحكومة العراقية .

المبحث الثاني

The second topic

جائحة كورونا ودورها على حجم الايراد الضريبي المتوقع

Corona Pandemic and its Role on the Volume of Expected Tax Revenue

من الطبيعي ان جائحة كورونا طالما اثرت على الاقتصاد العراقي فأنها اثرت كذلك على الايراد الضريبي اذ ان توقف الانشطة التي توفر دخل لافراد المجتمع العراقي المكلفين بدفع الضريبة وتوقف اغلب الموظفين عن مزاوله وظائفهم ينعكس على حجم هذا الايراد سواء كان هذا الانعكاس بشكل سلبي ام بشكل ايجابي، وعلى هذا الاساس تم تقسيم المبحث الثاني الى مطلبين، المطلب الاول خصصناه للحديث

عن اثر كورونا على حجم الايراد لجمهورية العراق اما المطلب الثاني فخصصناه للحديث عن الجهود الوطنية لمواجهة جائحة كورونا على مستوى السلطة المالية في العراق

المطلب الاول

The First Requirement

اثر كورونا على حجم الايراد لجمهورية العراق

The Impact of Corona on the Volume of Revenue for the Iraqi Republic

يتكون الايراد الممول لموازنة جمهورية العراق من الضرائب و النفط والرسوم و ايرادات القطاعات الزراعية وغيرها اي ان هناك نوعين من الايرادات الايرادات النفطية و الايرادات غير النفطية ، ومن الطبيعي في فترات الكساد الاقتصادي التي عاشها العراق خلال تفشي جائحة كورونا ان تنعكس على حجم هذه الايرادات الا ان هذا التأثير قد يكون متباين حسب درجة استجابته لهذه المتغيرات والطريقة التي تعاملت بها الحكومه العراقية للمحافظة على توازن نسبي ، وعلى هذا الاساس قسمنا المطلب الاول الى فرعين الفرع الاول خصصناه للحديث عن اثر كورونا على مجمل الايراد الوطني الممول للموازنة العامة اما الفرع الثاني فخصصناه للحديث عن اثر كورونا على الايراد الضريبي الممول للموازنة العامة .

الفرع الاول

The First Branch

اثر كورونا على مجمل الايراد الوطني الممول للموازنة العامة

The Impact of Corona on the Total National Revenue Funded for the General Budget

سبق وان اكدنا على الطبيعة الربعية للاقتصاد العراقي وكيف ان اعتماده الاساسي على النفط ، الا ان لابد من التوضيح ان اعتماد العراق على النفط لم يأتي بصوره مباشرة بل كان الاقتصاد العراقي حتى نهاية الخمسينات يعتمد على القطاع الزراعي بشكل كبير حيث كان القطاع الزراعي في تلك الحقبة يستوعب نصف القوى العاملة بالاضافة الى سد حاجة الاستهلاك المحلي كما انه كان يصدر الى الخارج الا ان انتقال اهل الريف الى المدينة ادى الى اهمال وتدهور النشاط الزراعي في المقابل لذلك نمت الانشطة الخدمية بالاضافة الى الانشطة الانتاجية ذات الطبيعة الاستهلاكية فضلاً عن نمو الانشطة السكانية والعمرانية وكل ذلك على حساب نمو الصناعات التصديرية غير النفطية ومن هنا تنامت الطبيعة الربعية، وبعد انفتاح

النشاط الاقتصادي وانتهاء الحصار الاقتصادي بعد ((2003)) وبقاء تبعاتها السياسية والاقتصادية كل هذا جعل العرض الكلي لا يستجيب للفائض في الطلب الكلي مما دفع الحكومة العراقية الى الاعتماد على النفط كمورد مالي اساسي لسد احتياجات البلد (23)

وبعد هذا التوضيح لاساس الطبيعة الربعية في العراق ، لابد ان نحدد درجة التأثير الذي تركته الجائحة على مجمل الايراد الممول للموازنة العامة و اولاً نعرف الموازنة العامة لكي تنبني لدينا صوره عن طبيعتها، من الناحية الفقهية عرف البعض الموازنة العامة على انها ((تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها عن فترة زمنية مقبلة تكون سنة عادة من قبل السلطة التشريعية المختصة ، تمثل تعبيراً مالياً عن الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يسعى المجتمع لتحقيقها)) (24) ، اما من الناحية القانونية فقد عرفها قانون الادارة المالية الاتحادية العراقي المعدل النافذ على انها ((خطة مالية تعبر عما تعتمزم الدولة القيام به من برامج ومشروعات تتضمن جداول تخطيطية لتخمين الايرادات وتقدير النفقات بشقيها الجارية والاستثمارية لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة العامة الاتحادية)) (25) .

ولابد ان نشير الى ان الموازنة العامة تتأثر بالاحوال الاقتصادية للبلاد فهي تعتمد على اقتصاد البلد بشكل رئيسي لهذا يلاحظ حصول زيادة في الايرادات العامة في فترات الازدهار الاقتصادي وعلى العكس من ذلك يلاحظ حصول انخفاض في الايرادات في فترات الكساد الاقتصادي بالاضافة الى تأثرها بالاحوال الاقتصادية الخارجية للدول التي تتعامل معها الدولة ، حيث ان اذا كانت اقتصاديات تلك الدول في حالة ازدهار فأن الايرادات العامة تزيد وذلك عن طريق زيادة كمية الصادرات الى تلك الدول على سبيل المثال تصدير البترول والمواد الخام وعلّة العكس من ذلك تقل في فترات الكساد الاقتصادي حيث تنخفض حركة الصادرات وتنخفض كذلك في اغلب الاحيان اسعار المواد المصدرة اليها (26) .

اما بالنسبة الى حجم التغيرات التي اصابت الايراد فهي كانت بالشكل الاتي ، قبل الجائحة كانت الايرادات النفطية والثروات المعدنية قد سجلت ما قيمته ((53.437)) مليار دينار في حين انخفضت هذه القيمة خلال الجائحة بنسبة ((51.94%)) مسجلة ما يقارب ((25.679)) مليار دينار عراقي ، ويرجع السبب كما اوضحنا الى التغيرات التي طرأت على اسعار النفط بالانخفاض ، اما ايرادات ضريبة الدخل انخفضت بنسبة ((47.66%)) اما ايرادات الضرائب السلعية انخفضت بنسبة ((50%)) اما ايرادات الرسوم فقبل الجائحة تشكل قيمة ((501)) مليار دينار عراقي انخفضت خلال الجائحة بنسبة ((52.37%)) (27) .

اما الإيرادات الاخرى من غير الإيرادات النفطية والضرائب و الرسوم فقبل جائحة كورونا تشكل نسبة ((539)) مليار دينار عراقي اما خلال الجائحة فانخفضت بنسبة ((37.66%)) ، ونلخص مما سبق ان الإيرادات بأكملها انخفضت بنسبة ((51.31%))⁽²⁸⁾ .

ونرى ان هذا ما كان ليحصل لو تم اعتماد سياسية اقتصادية محكمة قائمة على تعاون قطاع النفط مع تفعيل الدور الضريبي وايجاد مصادر واوعية ضريبية جديدة للنهوض بواقع الاقتصاد الريعي في العراق بالاضافة الى ضرورة التركيز على تفعيل دور القطاعات الانتاجية لحاجة البلد اليها في ظل الظروف الحالية .

الفرع الثاني

The Second Branch

اثر كورونا على الإيراد الضريبي الممول للموازنة العامة

The Impact of Corona on the Tax Revenue Funded for the General Budget

فرضت الحكومة العراقية منذ اكتشاف جائحة كورونا جملة من القيود منها اجراءات الحظر الشامل الامر الذي ادى الى توقف معظم مصادر الدخل الخاضعة للضريبة عن ممارسة انشطتها الامر الذي ادى هذا بدوره الى توجة المستهلكين والمكلفين قاطبة الى البيع الالكتروني الامر الذي له مردود سلبي ايضاً بالنظر الى عدم وجود اي تنظيم تشريعي في العراق تمكن السلطة المالية من اخضاع ارباحها الى الضريبة ، وليس هذا فقط بل ان اجراءات الحظر من ناحية وتخوف المكفين من الاختلاط من ناحية اخرى قد منعتهم من تقديم اقراراتهم الضريبية ولذا كل ما سبق له مردودة السلبية على حجم الإيراد الضريبي⁽²⁹⁾ .

اي يتضح لنا مما سبق توضيحية ان جائحة كورونا قد اثرت على الضرائب من ناحيتين اضطراب النشاط الاقتصادي نتيجة توقف اغلب الاعمال الخاضعة للضريبة عن ممارسة انشطتها بسبب الحظر والتوقف الجزئي و من ناحية اخرى تأثيرها على التزام المكلفين بدفع الضريبة ومن ثم تأثيرها على مستوى الحصيلة الضريبية ، وهذا ما حصل بالفعل حيث ان حصيلة الإيراد الضريبي لسنتي ((2020)) و ((2021)) كانت بالشكل الاتي :

السنة	حجم الإيراد
2020	3,888,385
2021	3,570,044

*الجدول من اعداد الباحث بالاستناد الى الملحق رقم (1) (30)

وإذا ما قارنا حجم الحصيلة الضريبية لسنة ((2020)) مع حجم الحصيلة الضريبية لسنة ((2020)) لوجدنا ان في سنة ((2019)) بلغ حجم الحصيلة الضريبية ((3,116,257)) مليون دينار عراقي اي يلاحظ وجود ارتفاع في سنة ((2020)) عن ((2019)) بمقدار ((772,128)) مليون دينار عراقي (31) وهو امر طبيعي اذ ان سنة التحاسب في ((2020)) هي سنة نجوم الدخل في ((2019)) ومن المعروف ان في سنة ((2019)) لم تكن جائحة كورونا منتشرة بعد لذا لم تتأثر الدخول والاشكالية ظهرت عند اجراء التحاسب في ((2020)) لما شهدته العراق من اغلاق جزئي وحضر للتجوال مما سبب في صعوبة المكلفين للوصول الى الهيئة العامة للضرائب لتقديم اقراراتهم وبياناتهم بالاضافة الى وجود صعوبة في عملية التحصيل لهذا فأن من استطاع الحضور و تقديم اقراره الضريبي فقد تم تقدير الضريبة عليه عما قدمت من معلومات عن مقدار دخلة اما من لم يقدم اقراره الضريبي فقد تم تقدير الضريبة عليه بأستخدام طريقة التقدير الاداري (32)

اما في سنة ((2021)) فيلاحظ من الجدول المذكور سابقاً انخفاض حصيلة الايراد الضريبي عن ((2020)) وذلك بالنظر الى ان سنة التحاسب في هذه السنة هي سنة دخل ((2020)) وفي هذه السنة كانت الجائحة لا تزال في اوج انتشارها وكما وضحنا تم توقف معظم مصادر الدخل الخاضعة للضريبة لذا فأن الدخل اتسمت بالتدني، وهذا ليس بالجديد على مستوى الضرائب في العراق بل حتى قبل الجائحة كانت الضريبة تتسم بتدني نسبة اضعف حصيلتها لاسباب يمكن ان تعزي الى انعدام الاستقرار الامني و السياسي الذي يشهده العراق بالاضافة الى اهمال الضرائب والاعتماد على النفط وهو السبب الرئيسي لتدني مستوى الضرائب و ايضاً عدم ايجاد اوعية ضريبية جديدة (33).

المطلب الثاني

The Second Requirement

الجهود الوطنية لمواجهة جائحة كورونا على مستوى السلطة المالية في العراق National Efforts to Confront the Corona Pandemic at the Level of the Financial Authority in Iraq

اي سلطة مالية وخلال الازمات لا بد ان تتخذ حزمه من الاجراءات التي تستطيع عن طريقها مواكبة اي تغييرات حاصلة والاستعداد لمواجهة اي تغييرات مستقبلية يمكن ان تعصف بنظامها المالي فمثلاً قد توسع دائرة الاعفاءات الضريبية او قد توجد اوعية ضريبية بدل التقليدية وغيرها من الاجراءات ومن المفترض ان هذا ينطبق كذلك على السلطة المالية في العراق اذ من المفترض انها قد اتخذت خطوات تستطيع من خلالها اعادة التوازن الى حجم الايراد الضريبي وعلى هذا الاساس تم تقسيم المطلب الثاني الى فرعين الاول خصصناه للحديث عن توسيع دائرة الاعفاءات الضريبية بسبب جائحة كورونا اما الفرع الثاني فخصصناه للحديث عن استنباط مصادر دخل جديدة بعد جائحة كورونا خاضعة لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ .

الفرع الاول

The First Branch

توسيع دائرة الاعفاءات الضريبية بسبب جائحة كورونا

Expanding the Circle of Tax Exemptions Due to the Corona Pandemic

تؤدي الاعفاءات دور مهم في عملية التنمية الاقتصادية بالاضافة الى اسهامها في تحقيق العدالة الاجتماعية الامر الذي دفع غالبية الدول الى اعطائه اولوية خاصة للاعفاءات الضريبية (34) ، ومن المعلوم انه لكي يتم تقرير اعفاءات جديدة او تعديل اعفاءات قائمة لا بد من صدور قانون بذلك من قبل السلطة المختصة الا وهي السلطة التشريعية (35) .

ونرى انه في ظل هذه الازمه من الضروري ان تكون هناك اعفاءات ضريبية جديدة تخفف من العبء الضريبي عن كاهل المكلف وذلك مراعاة لتوقف الأنشطة التي تكون مصدر دخل .

وان كان التشريع الضريبي العراقي يعاني اصلاً من كثره الاعفاءات الضريبية والتي لها مردود سلبي على حجم الايراد الضريبي الذي يتم تحصيله سنوياً (36) ولكن نرى ان هذه الاعفاءات في حال ما اذا كانت اعفاءات مؤقتة تنتهي بانهاء الازمة واستقرار الوضع الاقتصادي مع ايجاد اوعية ضريبية جديدة في ذات وقت منح

الاعفاءات لن يكون لهذا الامر مردود سلبي كبير على حجم الايراد الضريبي ونقترح ان يشمل هذا الاعفاء المهن ولاسيما المهن الصغيرة التي تضررت من جراء قيود جائحة كورونا ، بمعنى انه سوف يكون هناك شقين تقرير اعفاءات جديدة وفي الجانب الاخر ايجاد وعاء ضريبي جديد .

وعند تتبع السلطة المالية وايضاً الاطلاع على الضوابط السنوية ((ضوابط المهن والاعمال التجارية)) التي صدرت خلال فترة الجائحة ، نلاحظ عدم ورود اي اعفاءات جديدة الى السلطة المالية خلال العامين المنصرمين بل التزمت الهيئة بالاعفاءات التقليدية المتعارف عليها والمذكورة في المادة ((7)) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ (37) ، وحرصاً على الوضع المالي في العراق يفضل لو تم الاطلاع على الاجراءات المتعلقة بالمحاسبة الضريبية و التي تم اتخاذها من بقية الدول لمجابهة جائحة كورونا فقد حرصت اغلب الدول على تقرير اعفاءات ضريبية جديدة تتطلبها الاوضاع الراهنة مع تقرير اوعية ضريبية في ذات الوقت لكي يكون هناك توازن عند تحصيل الايراد الضريبي ومن هذه الدول مصر فقد اتخذت اجراءات حازمة لمواجهة جائحة كورونا فقد اصدرت مصر قانون رقم ((3)) لسنة 2022 وهو قانون تعديل قانون ((ضريبة القيمة المضافة)) و قانون ((ضريبة الدمغة)) وقررت بموجب هذه القانون تقرير اعفاءات جديده تتطلبها ضروريات الازمة و تتعلق بقطاعات حيوية تمس حياة المواطنين وتتطلبها عملية تحفيز التنمية الاقتصادية من هذه الاعفاءات اعفاء الدواء والمواد الداخلة في انتاجها و الامصال و اللقاحات و الدم ومشتقاته واكياس جمع الدم واعفاء خدمات الصرف الصحي وغيرها ، الا انها وازنت الموضوع و اوجدت وعاء ضريبي جديد في ذات وقت منح الاعفاءات الا وهي تقرير الضريبة على التجارة الالكترونية (38).

الفرع الثاني

The Second Branch

استنباط مصادر دخل جديدة بعد جائحة كورونا خاضعة لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ .

Devising New Sources of Income after the Corona Pandemic Subject to the Provisions of the Iraqi Income Tax Law NO.113 of 1982 in Force

تماشياً مع ما تم ذكره سابقاً نرى انه من الاجراءات الاخرى التي يمكن اتخاذها هو ايجاد مصدر دخل جديد خاضع للضريبة بدلاً من مصادر الدخل التقليدية التي يتم الاعتماد عليها و في ظل التطورات التكنولوجية نقترح اخضاع الضريبة الى التجارة

الإلكترونية كما فعلت مصر ، لذا سوف نقوم بتوضيح مفهوم التجارة الإلكترونية أولاً ومن ثم البحث في امكانه اخضاعها للضريبة في العراق من عدمه.

تعددت التعاريف التي قيلت بصدد الحديث عن التجارة الإلكترونية وعلية سوف نذكر البعض من هذه التعاريف لغرض الدراسة، عرف البعض التجارة الإلكترونية على انها ((مجموع المبادلات الإلكترونية المرتبطة بنشاطات تجارية أو هي تلك العلاقات ما بين المؤسسات أو العلاقات ما بين المؤسسات والادارات أو المبادلات ما بين المؤسسات والمستهلكين)) (39)

كذلك ذهب البعض الآخر على ان التجارة الإلكترونية هي مفهوم يشرح عملية بيع أو شراء أو تبادل المنتجات والخدمات والمعلومات من خلال شبكات كومبيوترية ومن ضمنها الانترنت فالتجارة الإلكترونية هي تجارة لأنها تتضمن تبادل السلع و الخدمات بالنقود او ما في حكمها وتوصف بأنها الكترونية لأنه يتم انجاز معظم الصفقات أو كلها من خلال وسائل الكترونية عبر شبكة الانترنت (40). وفي مفهوم اخر التجارة الإلكترونية هي نوع من العمليات التي فيها البيع والشراء بين المستهلكين والمنتجين او بين الشركات بعضها بالآخر وذلك عن طريق استخدام تقنيات الاتصالات وهذا التعامل قد يكون داخلياً كما قد يكون خارجياً إذ انها لا تتعلق بحدود جغرافية بالإضافة الى تنفيذ العقود المبرمة بين اطراف هذه التجارة بصيغة افتراضية ((cyber)) والذي ليس لها فضاء مادي محدد وانما افتراضي(41).

وعرفت البعض الآخر التجارة الإلكترونية على انها ((تتمثل في الصفقات التجارية او نشاطات الاعمال التي تتم بالوسائل الإلكترونية)) (42).

السؤال الذي يطرح هنا لكي يتم مناقشته هل ان التجارة الإلكترونية تخضع الى الضريبة في العراق ؟

ابتداءً لا بد من التوضيح انه ليس هناك اي تشريع منظم لعملية التجارة الإلكترونية في العراق ، لذا يتم الرجوع الى المبادئ العامة اي يتم الرجوع الى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ وتحديداً الفقرة ((1)) من المادة ((2)) من القانون المذكور التي اخضعت الاعمال التجارية الى الضريبة (43) ونرى وبما ان التجارة الإلكترونية ما هي الا اعمال تجارية فمن المفترض ان تندرج ضمن الاعمال التجارية التي اشار اليها قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ ، وبما ان قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ لم يوضح مفهوم الاعمال التجارية فيتم الرجوع كقاعدة عامة الى قانون التجارة العراقي الذي سرد مجموعة من الاعمال التي يطلق عليها وصف اعمال تجارية الا انه ليس من ضمنها الاعمال التجارية الإلكترونية (44) ، لكن عدم ايرادها ضمن قانون التجارة العراقي لا يعني امكانية

تهربها من دفع الضريبة ، فقد نص المشرع ضمن الفقرة (1) من المادة ((2)) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ على اخضاع الاعمال ذات الصبغة التجارية الى الضريبة كما ان المشرع العراقي في الفقرة (6) من ذات المادة قد نص على اخضاع كل مصدر غير معفى بقانون لضريبة الدخل فشمول الاعمال التي لها صبغة تجارية بضريبة الدخل تؤدي الى توسعة قاعدة الانشطة الاقتصادية المستجدة فتشمل حتى التجارة الالكترونية و بما ان التجارة الالكترونية غير معفية من الضريبة بموجب اي قانون خاص بدلالة الفقرة ((6)) ،لذا في المحصلة النهائية من المفترض ان التجارة الالكترونية تخضع الى الضريبة بدلالة كل من الفقرتين ((1)) و ((6)) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ (45) .

لكن على الرغم من هذا انقسم الفقه الى فريقين فريق يؤيد فكرة فرض الضريبة على التجارة الالكترونية وفريق اخر يرفض هذه الفكرة وكل منهم يستند الى تبريرات وحجج وعالية سوف نوضح كل من هذه الاراء المتعارضة ونبين الرأي الذي نؤيده .

أ) حجج الفريق المؤيد لفرض الضريبة :

- استند هذا الفريق في تبريرة لاهمية فرض الضريبة على التجارة الالكترونية على العديد من الحجج نذكر منها :
1. ان فرض الضريبة على التجارة الالكترونية يؤدي الى التقليل من سوء استخدام المواقع الالكترونية وتقليل الازدحام في استخدام المواقع .
 2. بما ان التجارة الالكترونية تتفق مع التجارة التقليدية في الكثير من الاسس و الوجوه لذا لا بد ان تخضع هي الاخرى الى الضريبة
 3. بالامكان تخصيص حصيلة اليراد الضريبي المتحصل من التجارة الالكترونية لتقديم اعانات لدعم البطالة .
 4. يمكن عن طريق التجارة الالكترونية تعويض النقص الحاصل في الحصيلة الضريبية بالنظر الى ان التوجة نحو التجارة الالكترونية قد يؤدي الى تأكل الوعاء الضريبي وذلك بالنظر الى زيادة استخدام تقنية الاتصال للقيام بالشحن والمكاتبات وغيرها بالتالي يفقد الادارة الضريبية قدرتها على تحصيل الضريبة التي كانت تحصلها عند التعامل التقليدي قبل استخدام تقنيات متطورة (46) .
 5. يمكن عن طريق التجارة الالكترونية منع اي حالة من حالات الاستغلال وتحقيق ارباح طائلة دون خضوعها للضريبة بالتالي فإن فرض الضريبة على التجارة الالكترونية سوف يقضي على حالات التهرب الضريبي وذلك بالنظر الى تزايد مستوى حجم اليرادات المتحققة لاصحاب المهن الحرة الا انها غير منظمة في السجلات الضريبية من معاملات التجارة الالكترونية (47) .

ب) حجج الفريق الراض لفرض الضريبة :

اما بالنسبة الى حجج الفريق الراض فهي :

1. ان بيئة التجارة الالكترونية هي بيئة متطورة وتساهم في نمو التجارة التقليدية وعدم بقائها على حالها بالتالي ان فرض الضريبة على التجارة الالكترونية من شأنها ان يعرقل من هذا النمو الايجابي .
2. ان الضريبة تمثل سلطة الدولة وتفرض على اساس سيادي مستخدمة الدولة في ذلك معايير عدم منها معايير قانوني الا وهي ((الجنسية)) ومنها معيار اقتصادي الا وهو ((الاقليمية)) ومع الاساس القانوني الذي تقوم على التجارة الالكترونية والذي لا تحده اي حدود جغرافية فيكون من الصعب معها فرض الضريبة (48)
- حيث ان فرض الضريبة على التجارة الالكترونية سوف يؤدي الى الانفصال بين السلطات الضريبية وبيئة التجارة الالكترونية (49) ، بالتالي سوف تكون هناك صعوبة حول تطبيق القانون الضريبي الواجب تطبيقه على الصفقات التجارية التي تتم عبر وسائل الاتصال الحديثة (50) .
3. ضعف الامكانيات وكفاءات موظفي السلطة المالية حول الكيفية التي يتم بها استخدام الوسائل الالكترونية الحديثة (51)

وبعد توضيح اراء كل من الفريقين المؤيد والمعارض لفرض الضريبة على التجارة الالكترونية ، نحن نؤيد فكرة فرض الضريبة على التجارة الالكترونية ولا سيما في ظل الازمة الراهنة و حاجة العراق الى مصدر ايرادي جديد في مجال الضرائب وعدم التقيد بالاوعية التقليدية التي تضررت بشكل او بأخر بجائحة كورونا ونظيف الى ذلك ان فرض الضريبة على التجارة الالكترونية سوف يساهم بشكل ايجابي في تحسين صورة العراق من ناحية تنظيم امورها المالية امام بقية الدول .

وهناك من يذهب الى اكثر من ذلك ويفرق بين الصفقات التجارية والتي تتم عن طريق الوسائل الالكترونية ويتم تسليمها بشكل تقليدي بمعنى ان التجارة الالكترونية التي يكون محلها سلع مادية مثل الكتب فليس هناك اي اشكالية في فرض الضريبة عليها بالتالي يطبق عليها مبادئ قانون ضريبة الدخل اما السلع غير المادية فمن حيث الاصل من المفترض ان تخضع الى قانون ضريبة الدخل الا ان ضعف الامكانيات الادارية و كذلك الامكانيات الادارية للادارة الضريبية يجعلها في محل عدم قدرتها على متابعة تلك العمليات التجارية بالتالي فان فرص فرض الضريبة عليها ضئيل ويمكن مستقبلاً عند توافر الامكانيات ان تفرض عليها الضريبة (52)

بالتالي نقترح على السلطة التشريعية اما اجراء تعديل على قانون ضريبة الدخل العراقي و ايراد فقرة خاصة ضمن المادة ال (2) والخاصة بمصادر الدخل

الخاضعة للضريبة تؤيد ان التجارة الالكترونية خاضعة للضريبة او تشريع قانون مستقل ينظم مجمل عملية التجارة الالكترونية بجميع مفاصلها ومن ضمنها فرض الضريبة عليها لكي تحمي الدخل الصادر من العمليات التجارية الالكترونية من امكانية تهريبها كأيراد مهم للدولة خاضع للضريبة

الخاتمة

Conclusion

في نهاية بحثنا هذا يمكن تلخيص اهم النتائج التي توصلنا اليها واهم التوصيات التي
نقترحها :

اولاً: النتائج

توصلنا من خلال بحثنا الى العديد من النتائج اهمها:

1. جائحة كورونا عبّاره عن فايروسات تصيب الانسان والحيوان على حد سواء وليس فقط الانسان .
2. اثرت جائحة كورونا على جميع مفاصل الدولة و اوضحت مدى الهشاشة الاقتصادية التي يعيشها العراق وسوء السياسة الحكومية المتبعة لتخطي اثر الازمة اذ انها لم تكن بذاك المستوى المطلوب الذي يستطيع النهوض بالعبء الذي خلفته الجائحة .
3. الاقتصاد العراقي هو اقتصاد ريعي اعتماده الاساسي على النفط لذا كان العراق من البلدان المتضررة بشكل كبير من جراء الانخفاض الذي طال اسعار بيع برميل النفط الذي خلفته الجائحة .
4. وجدنا ان النفط ليس وحده المتأثر بالجائحة بل مجمل الايرادات الممولة لموازنة جمهورية العراق شهدت انخفاض ملحوظ في حصيلتها مقارنة بالسنوات السابقة للجائحة
5. وجدنا ان حجم الايراد الضريبي لسنة (2020) لم تتأثر وذلك بالنظر الى ان سنه التحاسب في (2020) هي سنه نجوم الدخل في (2019) ولم تكن جائحة كورونا قد انتشرت بعد ، اما في (2021) فيلاحظ انخفاض في حجم الايراد الضريبي وذلك لان سنه نجوم الدخل هي في (2020) وكانت الجائحة في اوج انتشارها لذا اتسمت معظم مصادر الدخل الخاضعة للضريبة بالانخفاض .
6. وجدنا انه لم يتم اتخاذ اي اجراءات من شأنها الاسهام في اعاده التوازن الى حجم الايراد الضريبي فمثلا لم يتم تقرير اعفاءات جديده من شأنها التخفيف من العبء الضريبي خلال تلك الازمة ولم يتم ايجاد اي اوعية ضريبية جديده تسهم في زياده الحصيلة الضريبية

ثانياً : التوصيات

- الباحث يضع مجموعة من التوصيات التي يأمل من متخذي القرار الاقتصادي في العراق اخذها بعين الاعتبار وهذه التوصيات هي :
1. ضرورة قيام السلطة التشريعية باجراء تعديل على قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ وتحديداً على نص المادة (2) من القانون المذكور وشمول مصادر دخل جديده تتطلبها التطور الاقتصادي والتكنولوجي الحاصل ومنها شمول التجاره الالكترونية لكي تمنع تهرب ارباحها من الخضوع الضريبي .
 2. ضرورة تشكيل لجنة في الهيئة العامة للضرائب لدراسة اثار جائحة كورونا على المدى البعيد ودراسة الاثر الذي تركتها الجائحة على حصيلة الايراد و طبيعة العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية .
 3. تكثيف الدورات التدريبية لموظفي الهيئة العامة للضرائب وتأهيلهم بصورة صحيحة لمعرفة الطريقة التي يتم التعامل مع مثل هذه الازمات في ما لو استجدت مستقبلاً .
 4. تحسين جوده الجباية للايراد الضريبي ويفضل لو يتم اللجوء الى اسلوب الجباية الالكترونية لما تسهم في تقليل انتقال فايروس كورونا واعطاء صوره ايجابية عن تطور النظام المالي في العراق .

الهوامش

Footnotes

1. حسن منديل حسن ، اصطلاح الجائحة بين اللغة والفقه ومنظمة الصحة العالمية و ، منظمة الصحة العالمية ، بحث منشور في مجلة الكلم ، كلية الاداب و الفنون ، جامعة وهران ، الجزائر ، مجلد 6 ، عدد ، 1 ، 2021، ص 20_ 21 .
2. بن زيد فتحي ، جائحة كورونا كقوة قاهرة للتمسك بمبدأ جواز العذر بجهل القانون ، بحث منشور في مجلة الحوليات ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الجزائر ، مجلد 34، عدد خاص بعنوان القانون و جائحة كوفيد 19 ، 2020، ص195
3. د.ابو بكر خوالد وخير الدين بوزرب، فعالية استخدام تطبيقات الذكاء الاصطناعي الحديثة في مواجهة فيروس كورونا (covid-19) تجربة كوريا الجنوبية نموذجاً ، بحث منشور في مجلة بحوث الادارة و الاقتصاد ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة زيان عاشور بالجلفة ، الجزائر ، مجلد 2 ، عدد 2 ، 2020 ، ص 40 .
4. Yousef alimojamdi & mojaba sepandi & other, determine the most common clinical symptoms in covid_19, journal of preventive medicine and hygiene, v61(3) 2020, p 307 .
5. islam, new coronavirus variants are creating more challenges to global healthcare system journal of clinical pathology , v 15.7 , 2022, p2 .
6. yinijie zhao , jianping huang & other , the global transmission of new coronavirus variants, environmental research , v206 , 2022, p7 .
7. yinijie zhao , jianping huang & other , ibid, p7.
8. chiranjib chakerborty , manojit bhattacharya & other , present variants of concern and variants of interest of severe acute respiratory syndrome coronavirus, wiley journal , v32, issue 2, 2021, p11.
9. د.رحمن حسن علي ومرجان شاكر عبيد ، تحليل مؤشرات النمو الاقتصادي في بيئة الاقتصاد العراقي للمدة 2004_ 2017 ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الادارية ، جامعة واسط ، العدد 35 ، 2020 ، ص 197 .
10. هديل نواف احمد ، اثر جائحة كورونا على السياسة العامة المالية في العراق ، مجلة اوراق ثقافية ، السنة الثالثة ، العدد السادس عشر ، 2021 ، ص3
11. محمد هاشم ، قراءة في موازنة العراق 2021 ومدى تطابقها مع استراتيجية الورقة البيضاء ، بحث صادر عن سلسلة اصدارات مركز البيان للدراسات والتخطيط ، قسم الابحاث ، 2021 ، ص3
12. د.حسين ال طعمة ، اثر جائحة كورونا على الفقر والهشاشة في العراق ، مقال منشور على موقع كلية الادارة واقتصاد ، جامعة كربلاء ، 2020 ، <https://adesij.uokerbala.edu.iq/archives/7458> تاريخ الدخول على الموقع 2022/1/19 الساعة 11:8 م .
13. د.ثامر محمود العاني ، الأزمة المالية في العراق وموقف صندوق النقد والخيارات الاخرى المتاحة ، مقالة منشورة في جريدة الشرق الاوسط ، رقم العدد (15274) ، 2020 ، <https://aawsat.com/> . تاريخ الدخول على الموقع 2022/1/20 الساعة 1:11 م .
14. تقرير برنامج الأمم المتحدة الانمائي في العراق ، تأثير فيروس كورونا على الاقتصاد العراقي ، والصادر بتاريخ 6 / 10 / 2020 ، ص 14_ 15 .
15. محمد هاشم ، مصدر سابق ، ص 10_ 11 .

16. د. حيدر وهاب عبود ، فلسفة الدولة المالية في مواجهة الكارثة الوبائية (دراسة مقارنة) ، بحث منشور في مجلة الحقوق، كلية القانون، الجامعة المستنصرية ،مجلد 2 العدد 41، 2021، ص 18 .
17. 17. د.حيدر وهاب عبود ، المصدر السابق ، ص 18
18. قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 44 لسنة 1997، منشور في الوقائع العراقية، العدد (3670) لسنة (1997).
19. د.سلطان جاسم النصراوي، السياسة النقدية في زمن كورونا، مقال منشورة على موقع كلية الادارة واقتصاد، جامعة كربلاء <http://business.uokerbala.edu.iq/wp> تاريخ الدخول على الموقع الساعة 2022/1/22 5:29م.
20. المادة (1) من قانون الاقتراض المحلي و الخارجي لتمويل العجز المالي لعام 2020 رقم 5 لسنة 2020 ، منشور بالوقائع العراقية ، العدد (4590) لسنة 2020 .
21. اهداف ومحاور الورقة البيضاء للإصلاح الاقتصادي في العراق ، منشور على موقع الحكومة العراقية <https://gds.gov.iq/ar/iraqs-white-paper-for-economic-reforms-vision-and-key-objectives/> تاريخ الدخول على الموقع 2022/1/22 الساعة 7:44م .
22. اهداف ومحاور الورقة البيضاء للإصلاح الاقتصادي في العراق ، منشور على موقع الحكومة العراقية <https://gds.gov.iq/ar/iraqs-white-paper-for-economic-reforms-vision-and-key-objectives/> تاريخ الدخول على الموقع 2022/1/22 الساعة 7:44م .
23. سعود غالي صبر و شفان جمال حمد سعيد، اثر تنوع نشاط القطاعات الاقتصادية على النمو الاقتصادي في العراق للمدة (1980_2017) ، المجلة العربية للإدارة ، مجلد 41 ، عدد 2، 2021 ، ص 253 .
24. د.محمد خصاونة ، المالية العامة النظرية و التطبيق ، ط 1 ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، 2014 ، ص 151 .
25. الفقرة (2) من المادة (1) من قانون الادارة المالية الاتحادية رقم 6 لسنة 2019 المعدل النافذ ، منشور في قاعدة التشريعات العراقية ، عدد (4550) لسنة (2019) .
26. محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة، ط 3، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة ، عمان ، 2011، ص 354 .
27. فيصل غازي فيصل و محمود عبد القادر سويد و مصطفى عبد القادر سويد ، ، تداعيات جائحة كورونا على الموازنة العامة للدولة العراقية ، بحث منشور في المؤتمر العلمي الدولي الافتراضي الاول حول جائحة كورونا الواقع و المستقبل الاقتصادي والسياسي لدول حوض المتوسط ، جامعة صبراته ، ليبيا ، 2020 ، ص 65 .
28. فيصل غازي فيصل و محمود عبد القادر سويد و مصطفى عبد القادر سويد ، المصدر السابق ، ص 65.
29. احمد عبد الكريم محمود ، الاثار الاقتصادية لجائحة كورونا وانعكاساتها على الحصيلة الضريبية في العراق، رسالة دبلوم مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد ، 2021 ، ص 66 .
30. الملحق رقم (1) .
31. المحق رقم (1) .
32. مقابلة اجريت مع استاذ محمد نعيم عبدالله ، مخمن في قسم المهنة ، الهيئة العامة للضرائب ، فرع الاعظمية ، بتاريخ 2022|2|6 .
33. د. باسم عبد الهادي حسن ، السياسات الاقتصادية في العراق التحديات و الفرص ، ط بلا ، مؤسسة فريديش ايربت ، عمان ، 2020 . ص 8_9 .

34. د. عبيد خيون الخفاجي و عبد الامير زامل لطيف، الاعفاءات الضريبية و اثرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية) ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، مجلد 12 ، عدد 41 ، 2017 ، ص 210.
35. ينظر الفقرة (1) من المادة (28) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ .
36. علاء حسين مؤنس العبيدي ، تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق و دورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (1990م_2010م) بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، رسالة دبلوم عالي ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية ، جامعة بغداد ، 2015 ، ص 34
37. مقابلة اجريت مع استاذ محمد نعيم عبدالله ، مخمن في قسم المهنة ، الهيئة العامة للضرائب ، فرع الاعظمية ، بتاريخ 2022|2|6 .
38. موقع مصلحة الضرائب المصرية ، <https://eta.gov.eg/ar/news/afaat-drybyt-tnfydhana-lltwjyhat-alryasyt-btkhfyf-alaba-n-almwatnyn-walsnat> تاريخ الدخول على الموقع 2022/2/8 الساعة 2:29ص .
39. زاير بلقاسم وطوباش علي ، طبيعة التجارة الالكترونية وتطبيقاتها المتعددة ، بحث منشور في مجلة المستقبل العربي ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، العدد 288 ، 2003 ، ص 72
40. د. طارق عبد العال، التجارة الالكترونية ، ط بلا ، دار الجامعية ، القاهرة ، 2003 ، ص 7.
41. ينظر د. عصام عبد الفتاح مطر ، التجارة الالكترونية في التشريعات العربية و الاجنبية ، ط بلا ، دار الجامعية ، القاهرة ، 2008 ، ص 18 .
42. see dr.charles Chatterjee,e-commerce law (for business managers) ,financial world publishing ,united kingdom ,2002 ,p3 .
43. الفقرة (1) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ ، منشور في الوقائع العراقية ، العدد (2917) لسنة 1982 .
44. المادة (5) من قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984 المعدل النافذ ، منشور في الوقائع العراقية ، العدد (2987) لسنة 1984
45. د. قيس حسن عواد ، المالية العامة والتشريع المالي ، ط بلا ، دار ابن الاثير للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، 2010 ، 246_253 .
46. د. احسان شاكر عبد الله و احمد خلف حسين الدخيل و عكاب احمد محمد ، موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية و السياسية ، مجلد 4 ، عدد 4 ، 2014 ، ص 147_148.
47. عكاب احمد محمد العبادي ، الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون ، جامعة تكريت ، 2011 ، ص 50 .
48. قيس حسن عواد ، ، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية ، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق ، كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، مجلد 12 ، عدد 43 ، 2010 ، ص 219 .
49. قيس حسن عواد ، ، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية المصدر السابق ، ص 219 .
50. حيدر عبد المطلب هاشم الحسني ، خصوصية التعاقد عبر وسائل الاتصال الحديثة ، اطروحة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، 2010 ، ص 180 .
51. ينظر عكاب احمد محمد العبادي ، مصدر سابق ، ص ، 52 .
52. عكاب احمد محمد العبادي ، مصدر سابق ، ص ، 52

المصادر References

اولاً : الكتب

- i. طارق عبد العال ، التجارة الالكترونية ، ط بلا ، دار الجامعية ، القاهرة ، 2003 .
- ii. قيس حسن عواد ، المالية العامة والتشريع المالي ، ط بلا ، دار ابن الاثير للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، 2010.
- iii. محمد خصاونة ، المالية العامة النظرية و التطبيق ، ط 1 ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، 2014 .
- iv. محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة ، ط 3، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة ، عمان ، 2011.
- v. باسم عبد الهادي حسن ، السياسات الاقتصادية في العراق التحديات و الفرص ، ط بلا ، مؤسسة فريديش ايريت ، عمان ، 2020 .
- vi. عصام عبد الفتاح مطر ، التجارة الالكترونية في التشريعات العربية و الاجنبية ، ط بلا ، دار الجامعية ، القاهرة ، 2008 .

ثانياً : الرسائل

- i. احمد عبد الكريم محمود ، الاثار الاقتصادية لجائحة كورونا وانعكاساتها على الحصيلة الضريبية في العراق ، رسالة دبلوم مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2021 .
- ii. حيدر عبد المطلب هاشم الحسني ، خصوصية التعاقد عبر وسائل الاتصال الحديثة ، اطروحة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة النهريين ،
- iii. عكاب احمد محمد العبادي ، الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون ، جامعة تكريت ، 2011 .
- iv. علاء حسين مؤنس العبيدي ، تحليل اتجاهات السياسه الضريبية في العراق و دورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (1990م_2010م) بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، رسالة دبلوم عالي ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية ، جامعة بغداد ، 2015

ثالثاً: البحوث

- i. أبو بكر خوالد وخير الدين بوزرب، فعالية استخدام تطبيقات الذكاء الاصطناعي الحديثة في مواجهة فيروس كورونا (covid-19) تجربة كوريا الجنوبية نموذجاً ، بحث منشور في مجلة بحوث الادارة و الاقتصاد ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة زيان عاشور بالجلفة ، الجزائر ، مجلد 2 ، عدد 2 ، 2020 .
- ii. أحسان شاكر عبد الله و احمد خلف حسين الدخيل و عكاب احمد محمد ، موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية و السياسية ، مجلد 4 ، عدد 4 ، 2014 .
- iii. بن زيد فتحي ، جائحة كورونا كقوة قاهرة للتمسك بمبدأ جواز العذر بجهل القانون ، بحث منشور في مجلة الحوليات ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الجزائر ، مجلد 34، عدد خاص بعنوان القانون و جائحة كوفيد 19 ، 2020 .
- iv. حسن منديل حسن ، اصطلاح الجائحة بين اللغة والفقه ومنظمة الصحة العالمية و ، منظمة الصحة العالمية ، بحث منشور في مجلة الكلم ، كلية الاداب و الفنون ، جامعة وهران ، الجزائر ، مجلد 6 ، عدد ، 1 ، 2021 .
- v. حيدر وهاب عبود ، فلسفة الدولة المالية في مواجهة الكارثة الوبائية (دراسة مقارنة) ، بحث منشور في مجلة الحقوق ، كلية القانون ، الجامعة المستنصرية ، مجلد 2 العدد 41 ، 2021 .

- .vi رحمن حسن علي ومرجان شاكر عبيد ، تحليل مؤشرات النمو الاقتصادي في بيئة الاقتصاد العراقي للمدة 2004_ 2017، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الادارية ، جامعة واسط ، العدد 35 ، 2020
- .vii زاير بلقاسم وطوباش علي ، طبيعة التجارة الالكترونية وتطبيقاتها المتعددة ، بحث منشور في مجلة المستقبل العربي ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، العدد 288 ، 2003.
- .viii سعود غالي صير وشفان جمال حمد سعيد، اثر تنوع نشاط القطاعات الاقتصادية على النمو الاقتصادي في العراق للمدة (1980_2017)، المجلة العربية للإدارة، مجلد 41، عدد 2، 2021.
- .ix عبيد خيون الخفاجي و عبد الامير زامل لطيف، الاعفاءات الضريبية واثرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية) ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية ،جامعة بغداد ،مجلد 12، عدد 41، 2017 .
- .x فيصل غازي فيصل و محمود عبد القادر سويد و مصطفى عبد القادر سويد ، ، تداعيات جائحة كورونا على الموازنة العامة للدولة العراقية ، بحث منشور في المؤتمر العلمي الدولي الافتراضي الاول حول جائحة كورونا الواقع و المستقبل الاقتصادي والسياسي لدول حوض المتوسط ، جامعة صبراته ، ليبيا ، 2020 .
- .xi قيس حسن عواد ، ، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية ، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق ،كلية الحقوق، جامعة الموصل ، مجلد 12 ، عدد 43، 2010 .
- .xii محمد هاشم ، قراءة في موازنة العراق 2021 ومدى تطابقها مع استراتيجية الورقة البيضاء ، بحث صادر عن سلسلة اصدارات مركز البيان للدراسات و التخطيط ، قسم الابحاث ، 2021.
- .xiii هديل نواف احمد ، اثر جائحة كورونا على السياسة العامة المالية في العراق ، بحث منشور في مجلة اوراق ثقافية ، السنة الثالثة ، العدد السادس عشر ، 2021، ص 3 .

رابعاً: الدساتير

- i. دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ .

خامساً : القوانين

- i. قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ ، منشور في الوقائع العراقية ، العدد (2917) لسنة 1982 .
- ii. قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984 المعدل النافذ ، منشور في الوقائع العراقية ، العدد (2987) لسنة 1984 .
- iii. قانون الادارة المالية الاتحادية رقم 6 لسنة 2019 المعدل النافذ ، منشور في قاعدة التشريعات العراقية ، عدد (4550) لسنة (2019) .
- iv. قانون الاقتراض المحلي و الخارجي لتمويل العجز المالي لعام 2020 رقم 5 لسنة 2020 ، منشور بالوقائع العراقية ، العدد (4590) لسنة 2020 .

سادساً: القرارات

- i. قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 44 لسنة 1997 ، منشور في الوقائع العراقية ، العدد (3670) لسنة (1997) .

سابعاً: المواقع الالكترونية

- ii. ثامر محمود العاني ، الأزمة المالية في العراق وموقف صندوق النقد والخيارات الاخرى المتاحة ، مقالة منشورة في جريدة الشرق الاوسط ، رقم العدد (15274) ، 2020 ،
<https://aawsat.com/>
- iii. حسين ال طعمة ، اثر جائحة كورونا على الفقر والهشاشة في العراق ، مقال منشور على موقع كلية الادارة واقتصاد ،جامعة كربلاء ، 2020 ،
<https://adesij.uokerbala.edu.iq/archives/7458>

- .iv سلطان جاسم النصراوي ، السياسة النقدية في زمن كورونا ، مقال منشورة على موقع كلية الادارة واقتصاد ، جامعة كربلاء <http://business.uokerbala.edu.iq/wp>
- .v اهداف ومحاور الورقة البيضاء للإصلاح الاقتصادي في العراق ، منشور على موقع الحكومة العراقية <https://gds.gov.iq/ar/iraqs-white-paper-for-economic-reforms-vision-and-key-objectives/>
- .vi موقع مصلحة الضرائب المصرية ، <https://eta.gov.eg/ar/news/afaat-drybyt-tnfydhana-lltwjyhat-alryasyt-btkhfyf-alaba-n-almwatnyn-walsnat>
- .vii تقرير برنامج الأمم المتحدة الانمائي في العراق ، تأثير فيروس كورونا على الاقتصاد العراقي ، والصادر بتاريخ 6 / 10 / 2020
<https://www.undp.org/ar/iraq/publications/%D8%AA%D8%A3%D8%AB%D9%8A%D8%B1-%D9%81%D9%8A%D8%B1%D9%88%>

المصادر الاجنبية

اولاً : الكتب

- i. dr.charles Chatterjee,e-commerce law (for business managers) ,financial world publishing ,united kingdom ,2002 .

ثانياً : البحوث

- i. chiranjib chakerborty , manojit bhattacharya & other ,present variants of concern and variants of interest of severe acute respiratory syndrome coronavirus, wiley journal ,v32,issue 2,2021 .
- ii. islam,new coronavirus variants are creating more challenges to global healthcare system journal of clinical pathology ,v 15.7 ,2022.
- iii. yinijie zhao , jianping huang & other , the global transmission of new coronavirus variants, environmental research ,v206 ,2022 .
- iv. Yousef alimojamdi & mojaba sepandi & other,determine the most common clinical symptoms in covid_19, journal of preventive medicine and hygiene, v61(3) 2020 .