

تأصيل الحوكمة الضريبية وطبيعتها القانونية Rooting Governance and its Legal Nature

أستاذة دكتورة
بان صلاح عبد القادر
جامعة بغداد - كلية القانون

dr.ban@colaw.uobaghdad.edu.iq

طالبة – ماجستير
رسل احمد كاظم
جامعة بغداد - كلية القانون

rusal.ahmed1202a@colaw.uobaghdad.edu.iq

الملخص

الحوكمة الضريبية مجموعة من الوسائل القانونية التي توجه الإدارة الضريبية للتعامل بحسن نية مع المكلفين تقوم على الشفافية والنزاهة والمساءلة مع ضمان تحقيق العدالة الضريبية وتعمل على ادخال وسائل متقدمة تتعامل بموجبها مع أصحاب المصلحة كافة .

ونحاول في هذه الدراسة بيان تأصيلها وطبيعتها القانونية من خلال لقاء الضوء على موقف بعض المنظمات الدولية والتشريعات الداخلية منها في اطار المالية العامة .

الكلمات المفتاحية: الحوكمة الضريبية، الشفافية، النزاهة، سيادة القانون الضريبي.

Summary

Tax governance is a set of legal means that directs the tax administration to deal in good faith with taxpayers based on transparency, integrity and accountability while ensuring the achievement of tax justice and works to introduce advanced means by which it deals with all stakeholders.

In this study, we try to explain its rooting and legal nature by shedding light on the position of some international organizations and their internal legislation in the context of public finance.

Keywords: Tax Governance, Transparency, Integrity, Rule of Tax Law.

المقدمة Introduction

الحكومة الضريبية وسائل قانونية تعمل الإدارة من خلالها على التعامل بحسن نية مع المكلفين تقوم على الشفافية والنزاهة والمساءلة مع ضمان تحقيق العدالة الضريبية .

ولا شك من ان نظام (الحكومة الضريبية) قائم على ذات المدلول القانوني للحكومة المؤسسية في اطارها العام الا انه في اطار النظام الضريبي، وتقوم الحكومة الضريبية على توجيه إدارة مؤسسات الدولة فيما يتعلق بفرض الجباية الضريبية ، ولها أثر مباشر في تعزيز النظام الضريبي ؛ إذ ان عمل الإدارة الضريبية بـ (مقومات النزاهة والشفافية والمساءلة والمشاركة العامة والمساواة والعدالة) سيؤدي الى تعزيز قناعة المكلف الضريبي وتشجيعه بدور الضريبة في تحقيق التنمية الشخصية والعامة على حد سواء ، ومن المرجح لدى هذه الدراسات أن يؤدي هذا بدوره إلى زيادة الوعي وتعزيز الثقة بين دافعي الضرائب أنفسهم من جهة وتعزيز الثقة بين دافعي الضرائب والحكومة من جهة أخرى ، وسيؤدي ذلك إلى أن زيادة احتمالية المشاركة العامة الضريبية ؛ ولا سيما أن جباية الضرائب تعتمد بشكل عام على الامتثال الطوعي القائم على المعطيات التي تعززها الحكومة الضريبية .

وسنحاول في هذه الدراسة بيان التأصيل القانوني للحكومة الضريبية من خلال دراسة النظريات الفقهية القانونية التي حاولت سبر أغوارها ومن ثم بيان الطبيعة القانونية لها من خلال تحليل النصوص القانونية التي نظمتها .

أهمية الدراسة

ان وجود علاقة طردية بين استعمال استراتيجيات الحكومة الضريبية وبين اصلاح إدارة الضرائب يؤدي بديهياً الى زيادة نسب إيراداتها وتقليل تكاليف جبايتها والحد من الفساد المالي والإداري وللدراسة أهمية نظرية تتمثل في تسليط الضوء البحثي على موضوع مهم يحتل مكانة اكااديمية حديثة ومتطورة في الشأن المالي.

وان دراسة موضوع الطبيعة القانونية للحكومة الضريبية وبيان تأصيلها القانوني له أهمية كبيرة في تسليط الضوء على تنظيمها القانوني في العراق والاهتمام باستكمال أسس تنفيذها لما لها من أهمية استراتيجية في تعزيز النظام الضريبي ، ولا سيما أن من أولوياتها القيام بعملية الإصلاح الضريبي القائم على ضبط الإجراءات الإدارية وتحديد مهام ومسؤوليات المكلفين بالجباية الضريبية هذا من جهة ، ومن جهة أخرى التركيز على تشجيع المكلفين على أداء الضرائب بوسائل تحفيزية متعددة ، ودورها في زيادة الشفافية والعدالة والمساواة وتعزيز ثقافة

الامتثال الضريبي وسنحاول ان نحيط بأهم جوانبه تأثيراً على التشريع المالي في العراق من خلال الاستفادة من تجارب الإدارة المالية لقوانين بعض الدول.

مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة دراسة ((تأصيل الحوكمة الضريبية وطبيعتها القانونية)) بندرة الدراسات القانونية التي تناولت تأصيل نظام قانوني له مكانة عميقة في التشريع المالي والقاء الضوء على نظرة المشرع العراقي للحوكمة الضريبية كنظام، من حيث الزاميتها او جعلها مبادئ ارشادية ودراسة الجدوى القانونية لكلا الامرين، أيهما انجع للنظام العراقي ، وستطرح هذه المشكلة عدة تساؤلات ، منها :

1. ما هي الحوكمة الضريبية ؟
 2. كيف يمكن ان نؤصل قانونياً نظام الحوكمة الضريبية ؟ وكيف لنا ان نحدد طبيعتها القانونية من بين النظم القانونية الأخرى ؟
- وسنحاول الإجابة على تلك التساؤلات وغيرها من خلال هذه الدراسة .

منهج الدراسة

نجد أهمية الاستناد على قواعد المنهج العلمي التحليلي في دراسة موضوع تأصيل الحوكمة الضريبية وطبيعتها القانونية في القانون العراقي والمقارنة مع بعض القوانين الدولية والداخلية ذات التجارب العملية الناجحة في تنظيم وتطبيق الحوكمة الضريبية .

وترتكز المقارنة ابتداءً مع ما تصدره بعض المنظمات العالمية كمنظمة صندوق النقد الدولي واتفاقية مكافحة الفساد لسنة 2004 وأية توجيهات ملزمة او ارشادية للدول حول أهمية الحوكمة في تعزيز موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية .

وستحدد المقارنة بين التشريعات العراقية الضريبية مع (القانون الاماراتي والقانون المصري) ؛ وعلى هذا الاساس فإن منهجية البحث تتمثل في كونها دراسة تحليلية مقارنة بين توجهات بعض المنظمات الدولية المالية ، والمقارنة مع القانون الاماراتي والمصري الذي استجاباً تشريعياً وعملياً لتنظيم الحوكمة الضريبية، مع الاستعانة بأراء الفقه والشروحات القانونية .

هيكلية الدراسة

تقتضي إحاطة دراسة موضوع (تأصيل الحوكمة الضريبية وطبيعتها القانونية) بالتحليل والتمحيص والمقارنة، تقسيمها على ثلاثة مطالب ، نخصص المطلب الأول لدراسة ماهية الحوكمة الضريبية ، ونبين في المطلب الثاني التأصيل القانوني

للحوكمة الضريبية ونبين في المطلب الثالث الطبيعة القانونية للحوكمة الضريبية ،
للوصول الى خاتمة هذه الدراسة بأهم الاستنتاجات والتوصيات التي تمخضت عنها.

خطة البحث

المقدمة

المطلب الأول : ماهية الحوكمة الضريبية

أولاً. التعريف اللغوي للحوكمة

ثانياً . التعريف الاصطلاحي للحوكمة الضريبية

المطلب الثاني: تأصيل الحوكمة الضريبية

أولاً. التأصيل الفقهي للحوكمة الضريبية:

المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للحوكمة الضريبية

أولاً. الحوكمة ذات طبيعة ارشادية:

ثانياً. الحوكمة الضريبية ذات طبيعة أمرية :

الخاتمة

أولاً- الاستنتاجات

ثانياً – التوصيات :

المطلب الأول

ماهية الحوكمة الضريبية

The Concept of Tax Governance

سنحاول الاحاطة بكل ما يتعلق من جوانب ماهية الحوكمة الضريبية خلال
تقسيم هذا المطلب على فقرتين، نخصص الاولى لبيان تعريف الحوكمة الضريبية
لغة ، ونبين في الفقرة الثانية تعريف الحوكمة الضريبية اصطلاحاً ، كما يأتي:

أولاً. التعريف اللغوي للحوكمة :

لم ترد كلمة (حوكمة) بذات المصطلح في أمهات المعاجم اللغوية الا ان بعض
الباحثين ارجعها الى مصطلح الحاكمية والحاكمة من الإحكام والحاكمية؛ ونجد أن
العرب تقول: حكمت واحكمت وحكمت؛ بمعنى: منعت ورددت؛ ومن هذا قيل
للحاكم بين الناس حاكم أنه يمنع الظالم من الظلم؛ ومن المعاني لكلمة حكم، حكم
الشيء وأحكمه إحكماً أي منعه من الظلم والفساد⁽¹⁾ .

وسنرى في الفقرة القادمة ان تعريفها الاصطلاحي يتفق تماماً مع مدلولها
اللغوي المتقدم ذكره .

ثانياً . التعريف الاصطلاحي للحوكمة الضريبية :

ان بيان التعريف الاصطلاحي للحوكمة الضريبية يقتضي بيان كل من التعريف الفقهي والتشريعي ، وهو ما سنحاول بيانه في فقرتين وكما يأتي :

أ. التعريف الفقهي

يذهب بعض الباحثين الى ان تعريف الحوكمة الضريبية او ما يسميها بـ (الإدارة الرشيدة او الحكم الرشيد للضريبة) يتطلب ان يحاط بالتعريفات التي سبقت للحوكمة الإدارية بصورة عامة، ويذهب أن الحوكمة الضريبية مفهوم معياري⁽²⁾ تعتمد من خلاله كيفية إدارة المؤسسات الضريبية بطريقة رشيدة من خلال الكفاءة والفعالية والمشاركة والشفافية والمساءلة وهي من اهم وسائل إصلاح المؤسسات الضريبية اذا ما اريد تحقيق فعالية أو قدرة أعلى لتحقيق مستوى عالٍ من الامتثال الضريبي، والكفاءة في العمل⁽³⁾.

ولم نجد في حدود ما تيسر من مصادر تعريفاً مباشراً للحوكمة الضريبية؛ الا ان هنالك من عرفها في اطار حوكمة عمل مؤسسات الدولة بشكل عام، إذ تعرف حوكمة المؤسسات العامة بأنها : وسيلة قانونية تأخذ على عاتقها ضمان فاعلية الدوائر الحكومية المحلية والشركات بالطريقة الصحيحة ، من خلال الأشخاص المناسبين بطريقة شاملة ومنفتحة قائمة على الشفافية ونزاهة العمل والمساءلة المستمرة⁽⁴⁾.

ويعرفها بعض آخر بأنها : مبدأ معياري للقانون الإداري ، يلزم الدولة بأداء وظائفها بطريقة تعزز قيمة الكفاءة وعدم الفساد والاستجابة لمتطلبات دور المجتمع المدني في إدارة الدولة⁽⁵⁾ ، وعرفت الحوكمة (أو الإدارة الرشيدة⁽⁶⁾) أيضاً بأنها : الإدارة الرشيدة القائمة على النزاهة والشفافية والمساءلة والمحاسبية ومكافحة الفساد وتحقيق العدالة دون تمييز وتطبيق القانون على الجميع مع توفير رقابة فاعلة داخلية وخارجية سواء كانت الشركة محلية ام متعددة الجنسيات⁽⁷⁾ إذ تعد الحوكمة الإدارية من اهم وسائل الإدارة في معالجة الفساد المالي والإداري الذي يشوب بعض المؤسسات⁽⁸⁾.

ويمكن القول أن حوكمة الضرائب خير تطبيق لهذا المبدأ ، إذ يُنظر إلى حوكمة الضرائب على أنها سلسلة متصلة متعددة المستويات لصنع السياسات الضريبية المثالية والأطر التنظيمية لكفاءتها من خلال إدارة رشيدة تخضع الى المساءلة والشفافية ، والحد من الفساد المالي ، والإدارة الضريبية ، تسيير على نهج القوانين الضريبية وفقاً لاعتبارات السياسة الضريبية للبلد .

ب. التعريف التشريعي

من المسلم به ان مصطلح (الحوكمة الضريبية) من الموضوعات الحديثة التي لم تحض بالاهتمام التشريعي من قبل معظم الدول الا مؤخراً من خلال ادخال بعض أوجه الحوكمة في قوانينها الضريبية من خلال تقنين الشفافية والنزاهة والمساءلة وغيرها من خصائص الحوكمة في تلك التشريعات، ولذلك لم نجد في التشريعات المقارنة تعريفاً مباشراً للحوكمة الضريبية؛ اذ يذهب الفقه انه ليس من واجبات المشرع ايراد تعريفات للمصطلحات التشريعية (9) ، لذلك سنستعين بما صدر من التشريعات الداخلية والمنظمات الاقتصادية في تعريف الحوكمة الإدارية للوصول الى ماهية الحوكمة الضريبية في نظرها.

من المهم القول ابتداءً ان نظام الحوكمة لا يختص بتخصص بعينة ؛ بل يمكن تطبيقه في مختلف إدارة موضوعات القانون العام والخاص على حدٍ سواء (10) ، ونشير هنا أيضاً ان الاصطلاح الفقهي لها في اطار القانون العام هو مصطلح الحوكمة المؤسسية او الحوكمة التنظيمية الذي يختص بترشيد إدارة مؤسسات القطاع العام -ومن باب أولى المؤسسات الضريبية- (11) .

وعطفاً على ما تقدم يرى البنك الدولي في تقريره الصادر عام (1992) إلى أن الحوكمة مدونة لقواعد السلوك الإداري، وهي طريقة تستخدم بها السلطة المعينة لإدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للبلد لأغراض التنمية ، وتعد كأداة لرسم وتنفيذ السياسات المالية والإدارية من خلال اخضاعها الى النزاهة والشفافية ومساءلة المديرين الحكوميين عن مهامهم والعمل على مشاركة المجتمع في الشؤون العامة وشحذ احساسهم بالمسؤولية وان يعمل الجميع في ظل حكم القانون (12) . ونجد ان المفهوم المتقدم يتسق تماما مع الغاية التي تم من اجلها تفعيل الحوكمة الضريبية .

أما في اطار التشريعات الداخلية ، فلم نجد من التشريعات المقارنة من عرف الحوكمة الضريبية الا انها عرفت في مواطن مختلفة، حوكمة بعض أنشطة مؤسسات الدولة .

إذ عرف البنك المركزي العراقي في (دليل الحوكمة المؤسسية) الحوكمة بصورة مباشرة بأنها : ((هي مجموعة الأنظمة الشاملة التي تحدد العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمصرف وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى)) (13) ، الا انه يظهر ان التعريف المتقدم يخص فئة معينة من مؤسسات الدولة ، ولا يشمل بالنتيجة المؤسسات الضريبية .

وقد شرع مجلس الوزراء العراقي في حث مؤسسات الدولة لتطبيق مبادئ الحوكمة فيها⁽¹⁴⁾ ، وقد نظمت وزارة التخطيط العراقية مؤتمراً لعرض مجموعة من الأبحاث الخاصة بالحوكمة المؤسساتية للاستفادة منها في تطبيقها على مؤسسات الدولة كافة⁽¹⁵⁾ .

الا انه لم نجد تعديلاً تشريعياً في المجموعة القانونية الضريبية العراقية يوجب على الخاضعين اليها بتلك المبادئ ، ومن باب أولى لم نجد تعريفات تشريعية للحوكمة الضريبية ، لذلك نلتزم من المشرع العراقي لتعديل القوانين الضريبية من خلال إضافة الاحكام الخاصة بالحوكمة الضريبية فضلاً عن تعريفها .

وبالانتقال الى موقف المشرع الاماراتي فقد أصدر القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية الذي يوفر آلية متكاملة في حوكمة الضرائب وفقاً لأرقى المعايير العالمية، والذي تسري أحكامه على الإجراءات الضريبية المتعلقة بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب من قبل الهيئة الاتحادية للضرائب بهدف تنظيم الحقوق والالتزامات المتبادلة بين الهيئة ودافع الضريبة وأي شخص آخر يتعامل معها وتنظيم الإجراءات والقواعد المشتركة التي تطبق على كافة القوانين الضريبية في الدولة، الا انه لم نجد انه عرف الحوكمة الضريبية او بيان خصائصها العامة التي قام عليها القانون أعلاه⁽¹⁶⁾ .

ومن خلال ما تقدم من بيان ، يمكن للباحثة ان تعرف الحوكمة الضريبية بأنها: مجموعة من الوسائل القانونية التي توجه الإدارة الضريبية للتعامل بحسن نية مع المكلفين تقوم على الشفافية والنزاهة والمساءلة مع ضمان تحقيق العدالة الضريبية .

المطلب الثاني

تأصيل الحوكمة الضريبية

Rooting Tax Governance

سنحاول بيان التأصيل القانوني للحوكمة الضريبية من خلال عرض اهم النظريات الفقهية التي ساقها الفقه في دراساتهم للوصول بعد ذلك الى موقف القوانين المقارنة منها ، بعد تقسيم دراسة هذا الفرع على فقرتين ، وكما يأتي :

أولاً. التأصيل الفقهي للحوكمة الضريبية:

يتفق الفقه القانوني على حداثة التنظيم القانوني للحوكمة -ومن باب أولى حداثة الحوكمة الضريبية- الا ان الفقه اختلف في التأصيل القانوني للحوكمة الضريبية، فمنهم من ردها الى كونها الية قانونية لمعالجة الفساد المالي والإداري، ومنهم من

يرى انها آلية قانونية لرغبة الدولة في زيادة وتعزيز إيراداتها، ومنهم من يرى انها تتأصل في رغبة المشرع في تنظيم العلاقة القانونية بين الدولة والمكلفين على أسس قانونية غير تقليدية، وسنحاول بيان تلك الآراء من خلال عدة فقرات وكما يأتي:

1. يكمن أساس الحوكمة الضريبية في كونها آلية قانونية لمعالجة الفساد المالي والإداري:

يذهب جانب من الباحثين ان التأصيل القانوني للحوكمة الضريبية يكمن في كونها من اهم اليات مكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الضريبية لأي دولة ، إذ تركزت مشكلة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الضريبية مصدراً لقلق مختلف الدول؛ نظراً للآثار الخطيرة على حجم الإيرادات الضريبية بسبب عدم نزاهة بعض موظفي هذه المؤسسات، ويذهب هؤلاء الى ان الحوكمة وجدت أساسها كردة فعل قانونية إدارية لمعالجة هذه المشكلات ولعدم قدرة الوسائل القانونية التقليدية على الحد منها ، ويذهب هؤلاء الى ان تفعيل الحوكمة الضريبية في أي بلد من شأنه أن يؤدي الى إصلاح الإدارة الضريبية الحد من الفساد فيها، وستؤدي بالنتيجة الى احترافية موظفيها لتمتعهم بالنزاهة مما سيعزز إنتاجيتها من جهة ، وزيادة الامتثال الضريبي كأثر مباشر لذلك من جهة أخرى (17) ، وقد اثبت بعض الدراسات على ان أكثر من (25) دولة نامية تطورت إيراداتها الضريبية بشكل كبير بعد التزامها بمبادئ الحوكمة الضريبية (18) .

ويذهب هؤلاء الى ان الحوكمة الضريبية ظهرت كأداة قانونية لتنظيم نزاهة موظفي المصالح الضريبية، والحد من فرصة الفساد من خلال تحديد كفاءات ووظائف موظفي الضرائب ، وإبلاغ دافع الضرائب بحكمة بشأن الإجراءات الضريبية وبيان حقوقهم ، وإدخال أنظمة إبلاغ جيدة للمكلفين عن أية حالات وممارسات وظيفية مشبوهة؛ اذ كانت الحوكمة الضريبية رد فعل ناجع لمواجهة الفساد في إدارة الضرائب، لأنه يقوض مصداقية مصلحة الضرائب ، ويؤثر بالنتيجة على الامتثال الطوعي من قبل دافعي الضرائب (19) .

وتعزز تلك الآراء فرضية هذه الدراسة من ان للفساد المالي والإداري دور كبير في نقص الإيرادات الضريبية، وان الوسيلة الناجعة لتفكيك ذلك الفساد من خلال مجموعة من الإجراءات القانونية المعتمدة على مبادئ الحوكمة الضريبية التي سنفصلها لاحقاً .

ولا بد من الإشارة هنا ان تأصيل الحوكمة الضريبية هنا يعتمد على أسباب نشأتها بين النظم الأخرى في كونها جاءت كفكرة قانونية لمعالجة مشكلات لا يمكن

معالجتها بالوسائل القانونية التقليدية، ويمكن للباحثة القول بكونه من اهم أسباب ظهورها القانوني.

2. يكمن التأصيل القانوني للحوكمة الضريبية في رغبة الدول في تعزيز نظامها الضريبي :

يذهب بعض الباحثين ان التنظيم القانوني للحوكمة الضريبية جاء كردة فعل لتعزيز نظامها الضريبي الدولة وتظهر الدراسات القانونية والمالية ارتباطاً قوياً بين تعزيز النظام الضريبي والتزام الدول بالتنظيم القانوني للحوكمة الرشيدة ، واعتمدت الدراسات على مجموعة كبيرة من بيانات البنك الدولي لمجموعة من الدول التي تتبع الحوكمة (من عام 1996 إلى عام 2003 للتأكد من الصلة بين التنظيم القانوني للحوكمة الضريبية وزيادة الإيرادات) وانتهت الدراسة الى ان حوكمة المؤسسات الضريبية كان لها الدور الفاعل في تنمية موارد الدولة ، وتعد الحوكمة مؤشراً أساسياً في تحديد قدرة الدولة على تنظيم استيفاء إيراداتها الضريبية⁽²⁰⁾.

ويذهب جانب اخر من الباحثين في الاطار ذاته الى ان الحوكمة الضريبية هي عملية صياغة وتنفيذ وتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات التي جاءت استجابة قانونية قائمة على مبادئ الحكم الرشيد تؤثر في مجملها على زيادة الحصيلة الضريبية⁽²¹⁾.

ونرى ان رد التنظيم القانوني للحوكمة الضريبية وفقاً لما تقدم له ما يبرره ، إذ تنظر القاعدة القانونية في مجملها في القانون العام بمجملها الى تحقيق المصلحة العامة، وتقتضي المصلحة العامة من تنظيم الحوكمة الضريبية من زيادة إيراداتها وفقاً لرؤية حديثة قائمة على أسس من الاستقامة الإدارية والنزاهة والشفافية والمساءلة وجميع تلك الوسائل تسعى لإصلاح المؤسسات الضريبية التي تسعة بالنتيجة الى زيادة إيراداتها .

3. تتأصل الحوكمة الضريبية لرغبة المشرع في تنظيم العلاقة القانونية بين المؤسسات الضريبية والمكلفين على أسس قانونية منظمة:

يذهب بعض آخر من الباحثين الى ان الحوكمة الضريبية تجد تأصيلها القانوني في رغبة المشرع في تنظيم العلاقة القانونية بين المؤسسات الضريبية والمكلفين وتنظم جميع المشكلات التي يتعذر على التشريعات التقليدية ان تعالجها بصورة ناجحة ولا سيما إعادة الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية بإجراءات إدارية قائمة على الشفافية والنزاهة والمساءلة؛ إذ ان النظام القانوني للحوكمة جاء كردة فعل تنظيمية بغية تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية مع المكلفين⁽²²⁾.

ويذهب بعض الباحثين الى ان التنظيم القانوني للحكومة جاء استجابة لإعادة تنظيم العلاقة بين المؤسسات الضريبية وبين المكلفين وتهدف بصورة مباشرة الى تسهيل لامتثالهم لدفع الضرائب طوعاً، ولا يخفى ان الإدارة الضريبية في كثير من الدول بحاجة إلى فهم مدى وطبيعة التعامل مع المكلفين ويتم ذلك من خلال اتباع استراتيجيات حديثة جاء بها النظام القانوني للحكومة الضريبية (23)

ولم يتجه بعيداً عن الرأي المتقدم أحد الباحثين، اذ يرى بوجود دور أساسي للنظام القانوني لحكومة المؤسسات الضريبية في إصلاحها الذي ينجم عنه اثار قانونية ومالية متعددة منها "تعزيز النظام الضريبي برمته" التي تعد من ضمن عناصر بناء الدولة القانونية والتي تعمل على تحقيق التنمية الضريبية المستدامة(24).

ويمكن القول هنا ان الرأي المتقدم يوافق مضمون التنظيم القانوني للحكومة الضريبية التي تسعى لإعادة تنظيم العلاقات القانونية بين المؤسسات الضريبية والمكلفين وإعادة الثقة بينهما.

وأخيراً نرى ان كل من النظريات القانونية المالية المتقدمة محلاً من التأصيل القانوني للحكومة الضريبية ، فلا ينكر ان النظام القانوني لها كان يعد آلية قانونية لمعالجة الفساد المالي والإداري، ومن جهة أخرى يعد وسيلة قانونية لإحياء وانتعاش الموازنة العامة في الدولة ولرغبة المشرع في تنظيم العلاقة القانونية بين المؤسسات الضريبية والمكلفين على أسس قانونية غير تقليدية وعلى أساس ما تقدم يمكن القول ان كل من النظريات المتقدمة لها تأصيل في ظهور النظام القانوني لحكومة المؤسسات الضريبية .

ثانياً: تبلور الحكومة الضريبية في التشريعات الإدارية:

الأصل أن الحكومة عبارة عن قواعد اطلقتها بعض المنظمات الدولية المهمة بتنظيم وتطوير العمل الإداري في القطاعين العام والخاص الموجهة الى الدول بمختلف قطاعاتها التي تسعى الى النهوض بالواقع الاقتصادي وتنميته .

ومن المهم الإشارة ابتداءً إن الحكومة الضريبية من الأنظمة القانونية الحديثة النشأة التي تمخضت عن الأزمات المالية العالمية في القطاعين الخاص والعام إضافة الى انه وسيلة قانونية لمنع الفساد المالي وزيادة الرقابة على الأعمال.

وقد بدأت تظهر معالم الحكومة في الشركات ومن ثم المصارف الى ان تأثر القطاع العام بها، وتعبير الحكومة عن وسائل قانونية تحكم مؤسسات وصلاحيات دوائر الدولة الحكومية من دون تحيز للدولة وإشراك المواطنين، وزيادة الشفافية عن أعمالها تجاه المواطنين، من هنا ظهر مفهوم الحكومة الضريبية(25).

الا ان ما يفترض دراسته في هذه الفقرة هو مدى استجابة التشريعات المقارنة لتقنين مبادئ الحوكمة ولا سيما في التشريعات الضريبية وما هو موقف المشرع العراقي من ذلك ؟

وعلى أساس ما تقدم وبعد دراسة معمقة لجميع التشريعات المقارنة فإننا لم نجد تبلور فكرة الحوكمة الضريبية في التشريع العراقي وبصورة بطيئة في القانون المصري الذي شرعها دستورياً²⁶، الا اننا نرى ان الحكومتين العراقية والمصرية سعت في خطوات للبدء في تنظيمها القانوني، بخلاف المشرع الاماراتي الذي شرع مجموعة من التشريعات استجابة لمتطلبات الحوكمة.

وبدأ بموقف المشرع العراقي، فإننا لا نجد انه استعان بالحوكمة في المؤسسات الضريبية، وسنرى ان ذلك من أهم أسباب عدم السيطرة على كثير من المشكلات التي تعانيها ، الا اننا نستعين بما قد أصدره البنك المركزي العراقي المتمثل بدليل الحوكمة المؤسساتية وقد عرف الدليل أنفاً الحوكمة بأنها : ((هي مجموعة الأنظمة الشاملة التي تحدد العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمصرف وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى))⁽²⁷⁾.

وهناك من يرى ظهور ملامح الحوكمة في بعض القوانين العراقية ولا سيما قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 من حيث انه حدد مهام ومسؤوليات هذا الديوان وحدد واجباته الرقابية وصلاحياته في مساءلة مؤسسات الدولة وفقاً لآليات قانونية محددة⁽²⁸⁾.

ومن المهم الإشارة الى ان الأمانة العامة لمجلس الوزراء العراقي شرعت بإعداد مشروع متكامل لنظم حوكمة مؤسسات الدولة؛ كونه سيسهم في تحديث عمل مؤسسات الدولة، وتطوير أدائها، كما يسهم في القضاء على الروتين وضبط البيانات، وتفكيك شبكات الفساد، وقد وجه عدة توجيهات فنية وإدارية أبرزها: حث الوزارات على دعم مشروع الحوكمة المؤسسية في العراق⁽²⁹⁾.

ومن هنا ندعو المشرع العراقي الى ان يستكمل المجموعة التشريعية في تنظيم الحوكمة المؤسساتية في جميع المؤسسات العامة والخاصة لما لها من اثر مهم في كفاءتها، ولا سيما في اطار الحوكمة الضريبية.

وبالانتقال الى المشرع المصري ، فإننا لم نجد انه نظم مبادئ الحوكمة الضريبية في القوانين الضريبية الخاصة به⁽³⁰⁾ ويذهب المختصون ان من أهم مخاطر انسيابية التحصيل الضريبي هو عدم الحوكمة التشريعية والإدارية للمصالح الضريبية ، ويقصد بمخاطر التحصيل الضريبية المخاطر الناتجة عن إصدار تشريعات تؤثر على عناصر النظام الضريبي والادارة الضريبية و البيئة

المحيطة بالنظم الضريبية و التشريع الضريبي وعلاقته بالتشريعات الأخرى ، إضافة الى عدم الاتساق بين التشريعات و الدستور من ناحية ، و بين هذه التشريعات و اللائحة التنفيذية لها و القرارات المكملة ، و بين التشريعات الضريبية البحتة و التشريعات الأخرى التي تتناول الضريبة بشكل غير مباشر وتعمل الحوكمة الضريبية على معالجة جميع تلك المشكلات من خلال آلياتها التي سنعالجها في الفصول القادمة (31) .

ويذهب جانب من الباحثين ان القرار الجمهوري المصري ذي العدد (154) لسنة 2006 الخاص بدمج مصلحتي الضرائب العامة والضرائب على المبيعات أحد أوجه الحوكمة الضريبية لان من شأنها ترسيخ متطلبات الإصلاح الضريبي في مصر (32) .

وبالانتقال الى موقف القانون الاماراتي ، عززت الجهات التنظيمية في دولة الامارات العربية المتحدة خلال السنوات القليلة الماضية البيئة التشريعية من خلال إصدار المزيد من القوانين والمبادئ التوجيهية والمراسيم الخاصة بالحوكمة المؤسسية للقطاع العام والخاص (33) .

وتذهب التقارير في الشأن القانوني المالي الاماراتي الى ان التحديات الاقتصادية في الدول أدت إلى وجود قيود على السيولة في المؤسسات للقطاعين الخاص والعام على حد سواء ، مما يدفع المؤسسات إلى البحث عن مصادر تمويل بديلة او تعزيز تلك المصادر بطرق ناجعة وإدامتها، وإن من افضل تلك الوسائل هو اعتماد سبل الحوكمة المؤسسية التي تعد من أهم مؤشرات الاستمرارية والاستدامة على المدى الطويل التي تأخذها المؤسسات المالية بعين الاعتبار وتقيمها قبل اتخاذ قراراتها بشأن تقديم التسهيلات أو التمويل او الجباية(34) .

ومن المهم الإشارة الى ان الهيئة الاتحادية للضرائب في دولة الامارات العربية المتحدة قد حصلت على شهادتي أيزو لاعتماد المعيار الدولي لنظام إدارة خدمات تكنولوجيا المعلومات، ونظام إدارة أمن المعلومات التي تشكل عنصراً هاماً في مسيرة التطوير المؤسسي الضريبي، والتي تشير الى امتثال الامارات العربية المتحدة التام بجميع المتطلبات التشريعية والتنظيمية والقوانين واللوائح الضريبية لتكامل (منظومة الحوكمة المؤسسية الضريبية) ، حيث تساهم هذه المعايير في تعزيز الإيرادات الضريبية مع جميع المكلفين في الداخل والخارج(35) .

وتؤكد الإدارة العليا لهيئة الضرائب المشار إليها أعلاه ان للحوكمة الضريبية دور كبير في تعزيز إيرادات الدولة من خلال تطبيق أفضل الممارسات العالمية للحوكمة في تطبيق التشريعات والإجراءات الضريبية، اعتماداً على آليات رقابية

دقيقة توفر أعلى معايير الحوكمة والشفافية، بأحدث الوسائل التكنولوجية، والأنظمة الذكية التي تساهم في رفع كفاءة عمليات التفتيش⁽³⁶⁾.

ومن خلال ما تقدم يمكن القول ان الحوكمة الضريبية قد تبلورت كثيراً في المنظومة التشريعية الإماراتية وتعزيزها وظائفها -أي الحوكمة- في تشكيلات هيئة الضرائب، ونرى ان جميع النظريات الفقهية التي طرحها الباحثون في التأصيل القانوني للحوكمة المذكورة أعلاه أثرت في رغبة دولة الامارات العربية في تقنين مبادئ الحوكمة الضريبية.

ومن هنا نجد ضرورة ان نقترح على المشرع العراقي ان يحذو حذو المشرع الاماراتي في تقنين وتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الهيئة العامة للضرائب العراقي وبلورة مبادئها في عملها لما له من أهمية كبيرة.

المطلب الثالث

الطبيعة القانونية للحوكمة الضريبية

The Legal Nature of Tax Governance

الطبيعة القانونية لأي نظام قانوني، تعني إخضاع الواقعة المطلوب تحديد طبيعتها القانونية للقانون الحاكم لها، إخضاعاً مطابقاً لقصد المشرع وهدفه⁽³⁷⁾.
ومن هنا نطرح تساؤلاً مفاده: ما هي الطبيعة القانونية للحوكمة الضريبية من حيث كونها قواعد قانونية أمرة أو مكملة؟

لم نجد في ما تيسر من مصادر إجابة مباشرة تشير الى الطبيعة القانونية لقواعد الحوكمة الضريبية؛ لذا سنحاول بيان ما تقدم في ضوء النظريات الفقهية التي بينت الطبيعة القانونية للحوكمة بشكل عام، من بديهيات المبادئ القانونية ان قواعدنا تقسم الى قسمين رئيسيين ، هما القواعد الأمرة التي تلزم كافة المخاطبين بها ولا يجوز مخالفتها او الاتفاق على استبعادها كقوانين الضرائب وقانون الموازنة العامة للدولة وغيرها، وقواعد مكملة التي يجوز للمخاطبين بها الاتفاق على استبعادها والاتفاق على خلاف حكمها؛ لأن إرادة الافراد أولى في الاتباع بها كقواعد القانون المدني⁽³⁸⁾.

وبما ان التأصيل القانوني للحوكمة الذي تناولته الباحثة في الفرع الأول من هذا المطلب قد انتهى الى دولية قواعد الحوكمة حيث بدأت بتشريعيها بعض المنظمات الدولية الاقتصادية وتم عرضها على الدول النامية لتقنينها والعمل بها لترشيد المؤسسات العامة والخاصة ، وسنحاول في هذا الفرع بيان أهم ما قيل

بصدد الطبيعة القانونية للحوكمة المؤسسية بشكل عام لنصل بعد ذلك للطبيعة القانونية للحوكمة الضريبية ، وكما يأتي :

أولاً. الحوكمة ذات طبيعة ارشادية:

ذهب جانب من الباحثين الى ان الحوكمة مبادئ اطلقتها المنظمات الاقتصادية لترشيد الحكومات في كيفية تسيير مرافقها العامة والخاصة على أسس سليمة قائمة على الشفافية والمساءلة والامتثال الطوعي (39).

ويرى جانب من الباحثين ان مبادئ الحوكمة التي تطلقها المنظمات الاقتصادية للدول هي مبادئ ارشادية لها، إذ ان لهذه المبادئ خصوصية عن القواعد القانونية الامرة؛ لأن ليس لها إلزام قانوني فهي تنظيم وبيان للسلوك الجيد السوي المفترض في العلاقة بين المؤسسات والمتعاملين معها وفقاً للمعايير العالمية التي تحقق مصالح الأطراف المختلفة كافة، لذلك فإن هذه القواعد تم سببها وصياغتها بشكل إرشادي على أمل ان تقوم الدول كافة بصياغة تشريعاتها الداخلية بما يوائم جوهر وغاية هذه المبادئ(40).

إذ شرعت المنظمات الاقتصادية الدولية مجموعة من المبادئ التي التزمت بها دول العالم كمعايير تطبقها عن طريق تشريعها في القوانين لضمان سير المرافق العامة والخاصة، ومن قبيل المنظمات الدولية التي اطلقت مبادئ الحوكمة الارشادية :

1. دليل الأونسيترال التشريعي بشأن الشراكات بين القطاعين العام والخاص (41) **Uncitral**

حيث ورد في ديباجة الدليل أنه ينبغي للبلدان التي تنظر في اعتماد قوانين جديدة أن تكفل أن تكون القوانين واللوائح ذات الصلة مصوغة بوضوح، وممتثلة للمبادئ الأساسية للحوكمة الرشيدة والتنمية المستدامة، وشاملة ومرنة بما يكفي للاستجابة لأهداف البلد وسياساته فيما يتعلق بتطوير مختلف قطاعات الدولة وينظم الدليل أنفاً مبادئ توجيهية عامة ينبغي أن تسترشد بها الدولة في تنظيم قوانينها (42).

ومن هنا تجد الباحثة ان مبادئ الحوكمة في أصل طبيعتها تكون من قبيل القواعد الارشادية، وتكون بعدها الدول مخيرة في اعتمادها من عدمه ، فقد ترى الدولة ان تبقى هذه المبادئ ارشادية وغير ملزمة وقد تشرعها في قوانين خاصة او ضمناً في تشريعات معينة .

2. مبادئ الحوكمة الارشادية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التابعة للأمم المتحدة(43):

تهدف مبادئ الحوكمة التي اطلقتها هذه المنظمة إلى مساعدة حكومات الدول الاعضاء وغير الاعضاء لتقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية، التي تركزت في حوكمة إدارة الشركات الخاصة والعامة في تلك الدول بغية توفير الخطوط الارشادية لها(44).

ويبدو ان هنالك مشتركات متعددة بين هذه المبادئ ومبادئ الحوكمة الضريبية التي تقوم على تنظيم إدارة المؤسسات على أسس تستند على الشفافية والمشاركة والمساءلة والامثال، وعلى أساس ما تقدم يمكن القول ان مبادئ الحوكمة التي نظمتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ذات طبيعة ارشادية للدول كافة .

3. نظرة صندوق النقد الدولي والبنك الدولي لمبادئ الحوكمة (45) :

يعمل كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على تقديم المساعدات الفنية والتنظيمية للدول بهدف الارتقاء بواقعها الاقتصادي والمالي ويهدف الى منع حدوث الازمات المالية والاقتصادية في الدول(46)، قام البنك الدولي بدور فاعل لتنشيط مبادئ الحوكمة المؤسسية الرشيدة للمؤسسات الحكومية في جميع أنحاء العالم(47)، ويرى البنك الدولي وصندوق النقد الدولي أن مبادئ الحوكمة مبادئ ارشادية يفترض بجميع البلدان اتباعها تهدف الى مساعدة جميع الدول النامية والتي تمر بأزمات انتقالية الى مساعدتها بهدف تقييم ممارسات الحوكمة المؤسسية والارتقاء بها إلى المستويات الدولية بالتعاون مع صندوق النقد الدولي ، إذ أصدر البنك الدولي تقارير دورية للدول الأعضاء في الالتزام بمبادئ الحوكمة سعياً في تنمية اقتصاديات الدول ، ومن المهم الإشارة الى ان تلك التقارير لا تعد مدونات مستقلة للحوكمة؛ وإنما هي أداة إحصائية لبحث مدى استجابة الدول للمبادئ الارشادية للحوكمة وتقييم أدائها وفعاليتها(48).

ومن المهم الإشارة الى ان المراكز البحثية للبنك الدولي قد أجرت دراسة مالية لنتائج اتباع الحوكمة المؤسسية الارشادية لأكثر من 200 دولة وإقليم خلال الفترة 1996-2020 وقد نتج عنها زيادة مطردة بين اتباع سياسة الحوكمة وازدياد كل من كفاءة الإدارة ونتائجها واثارها الاقتصادية وتحقيق التنمية المستدامة لبنائها التحتية كافة(49).

وعلى أساس ما تقدم يمكن القول بصورة مبدئية ان الطبيعة القانونية لقواعد الحوكمة وحسب هذا الاتجاه ولا سيما الحوكمة الضريبية تعد قواعد إرشادية من حيث أساسها الذي اوجدها، فلا يمكن للمنظمات الدولية التي أنشئت هذه القواعد ان

تجبر الدول على اتباعها من دون موافقتها، فهي في الأصل مبادئ ارشادية لتقويم سير المرافق العامة والخاصة وتنظيم عملها على أسس من الشفافية والمساءلة والمشاركة والامتنال .

ثانياً. الحوكمة الضريبية ذات طبيعة أمره :

من بديهيات القانون ان القواعد القانونية تعتبر أمره إذا منع المشرع الاتفاق على مخالفتها ورتب جزاءً على خرقها (50).

وسنحاول بيان الطبيعة القانونية للحوكمة الضريبية من خلال لقاء الضوء على القواعد والإجراءات الادارية التي نظمتها القوانين المقارنة لها لتبيان تلك الطبيعة.

من المهم القول ابتداءً ان المشرع العراقي لم ينظم الحوكمة الضريبية الى حين كتابة هذه السطور، مما نجد ضرورة دعوته الى تنظيمها تشريعياً وادارياً لما لها من أهمية كبيرة في دعم إيرادات الدولة، ومع ذلك نجد ضرورة لقاء الضوء على ما أصدره البنك المركزي العراقي في دليل الحوكمة المؤسسية لسنة 2018 لنرى رؤية المشرع العراقي لتلك القواعد .

إذ صدر الدليل استناداً الى رؤية المشرع العراقي في حوكمة جميع مؤسسات الدولة بالتعاون مع افضل الممارسات المتعارف عليها دولياً واستناداً الى المعايير الدولية الصادرة عن المؤسسات والهيئات الدولية) وأهمها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ولجنة بازل للرقابة المصرفية، ومجلس الخدمات المالية الإسلامية (IFSB) لمساعدة المؤسسات على تعزيز الأطر العامة للحوكمة والإدارة الرشيدة، وقد تمت مراجعة الدليل بشكل مباشر من مؤسسة التمويل الدولية (IFC) إذ يوجد دعم مؤسسي مستمر في مجال الحوكمة المؤسسية (51).

إذ نصت المادة (1) من الدليل أعلاه على انه : ((نطاق التطبيق 1. يطبق هذا الدليل بشكل إلزامي على جميع المصارف العاملة في العراق منذ تاريخ صدوره)). ومن هنا نجد ان المشرع العراقي قد توجه الى تحديد طبيعة الحوكمة المؤسسية القانونية على انها ملزمة أمره ، وهو توجه محمود يؤدي الى تفعيل تلك المبادئ بشكل مثالي.

أما بصدد المشرع المصري ، فإنه لم ينظم هو الآخر الحوكمة الضريبية، الا ان الملفت للنظر ان الدستور المصري المعدل سنة 2019 قد نص في المادة (27) على انه النظام الاقتصادي المصري يلتزم بمعايير الشفافية والحوكمة، فهو من أهم الأسس القانونية لتنظيم الحوكمة الضريبية في القانون المصري.

وقد أصدر دليل حوكمة الشركات لجمهورية مصر العربية الصادر عن مركز المديرين المصري التابع للهيئة العامة للرقابة المالية لسنة ٢٠٠٥ والذي يهدف لتطبيق افضل الممارسات العالمية في مجال الحوكمة المؤسسية⁽⁵²⁾.

وقد نصت المادة (7/1) منه على انه : ((بما لا يتعارض مع إلزامية القوانين والتعليمات الرقابية، فإن الأصل أن تقوم الشركة بالعمل على تطبيق كافة القواعد الواردة بهذا الدليل...)) .

وبالانتقال الى موقف القانون الاماراتي ، فقد رأينا التوجه الحديث للمشرع الاماراتي في تعزيز القوانين الضريبية بمجموعة من الانظمة والإجراءات المستندة الى الحوكمة من خلال إصدار المزيد من القوانين والمبادئ التوجيهية والمراسيم الخاصة بالحوكمة المؤسسية للقطاع العام والخاص⁽⁵³⁾ .

وقد أدخلت جميع القوانين الضريبية بالمنظمة الدولية للمعايير (ISO) وقد صرحت الهيئة الاتحادية للضرائب الى امثال الامارات العربية المتحدة التام بجميع المتطلبات التشريعية والتنظيمية والقوانين واللوائح الضريبية لتكامل (منظومة الحوكمة المؤسسية الضريبية)⁽⁵⁴⁾ ، أي ان جميع القوانين الضريبية الإماراتية شرعت في ضوء مبادئ الحوكمة ، وحيث ان تلك القوانين ملزمة للكافة، فإنه يمكن القول ان الحوكمة الضريبية وفق رؤية المشرع الاماراتي ذات طبيعة ملزمة .

وأخيراً ترى الباحثة أنه عند تمعن النظر في القواعد المفترض تنظيمها للحوكمة الضريبية في أي قانون داخلي (وليس دولي) فإنه يتعين ان تكون قواعد أمرة ملزمة للكافة، لعدة أسباب سنحاول ان نبين أهمها في اطار دراستنا:

1. ان جعل الالتزام بالحوكمة الضريبية اختيارياً سواء من قبل الإدارة او المكلفين سيؤدي الى مجافاة العدالة، حيث ستطبق قواعد الحوكمة على جزء من المكلفين ولا تطبق على جزء آخر منهم، مما سيقوض الغاية الأساسية من تشريع هذه القواعد .

2. ان من أهم اهداف الحوكمة الضريبية هو زيادة الإيرادات العامة من خلال ضبط سياق العمل الإداري فيها للحيلولة دون عمليات الفساد المالي والإداري والتهرب منها وتشجيع الامتثال لها؛ وإن عدم إلزامية تلك القواعد قد يؤدي الى عدم فاعلية تلك المبادئ على المستوى القريب .

3. القواعد الامرة الإلزامية للحوكمة الضريبية تعهد توجه لمسار قانوني ضريبي سليم ويحقق الامتثال العام لجميع الفئات المكلفة بالضريبة من دون تمييز ويحقق الأهداف المرسومة بصورة ناجحة.

الخاتمة

خلصت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات ، كما يأتي :

أولاً- الاستنتاجات

1. لم نجد في حدود ما تيسر من مصادر تعريفاً مباشراً للحوكمة الضريبية، الا اننا يمكن تعريفها بأنها : مجموعة من الوسائل القانونية التي توجه الإدارة الضريبية للتعامل بحسن نية مع المكلفين تقوم على الشفافية والنزاهة والمساءلة مع ضمان تحقيق العدالة الضريبية.
2. وجدنا فراغاً تشريعياً لنظام الحوكمة الضريبية في التشريع العراقي على نحو يؤدي الى عدم تطور النظام الضريبي العراقي وضعف فاعلية التشريعات الضريبية ، الامر الذي يؤدي بدوره الى ضياع كثير من الإيرادات الضريبية بين فساد مالي ، وضعف في وسائل الإدارة الحديثة في جباية الضرائب .
3. لم نجد تبلور فكرة الحوكمة الضريبية في التشريعين العراقي والمصري ، الا اننا سنرى ان الحكومتين المصرية والعراقية سعت في خطوات متواضعة للبدء في تنظيمها القانوني، بخلاف المشرع الاماراتي الذي شرع مجموعة من القوانين استجابة لمتطلبات الحوكمة .
4. لم نجد في ما تيسر من مصادر إجابة مباشرة تشير الى الطبيعة القانونية لقواعد الحوكمة الضريبية الا في حدود ضيقة ، وقد حاولنا بيان تلك الطبيعة بالاستناد الى القوانين المقارنة والفقهاء القانوني والمالي لأصل فكرة الحوكمة.
5. وقد وجدنا أن الفقه القانوني متفق على حداثة التنظيم القانوني للحوكمة -ومن باب أولى حداثة الحوكمة الضريبية- الا ان الفقه اختلف في التأصيل القانوني للحوكمة ، فمنهم من ردها الى كونها آلية قانونية لمعالجة الفساد المالي والإداري، ومنهم من يرى انها آلية قانونية لرغبة الدولة في ضبط وزيادة كفاءة الادارة، ومنهم من يرى انها تتأصل في رغبة المشرع في تنظيم العلاقة القانونية بين الدولة والمكلفين على أسس قانونية غير تقليدية.
6. نجد ان مبادئ الحوكمة في أصل طبيعتها تكون من قبيل القواعد الارشادية فهي في الأصل مبادئ ارشادية لتقويم سير المرافق العامة والخاصة وتنظيم عملها على أسس من الشفافية والمسائلة والمشاركة والامثال ، وتكون بعدها الدول مخريرة في اعتمادها من عدمه ، فقد ترى الدولة ان تبقى هذه المبادئ ارشادية وغير ملزمة وقد تشرعها في قوانين خاصة او ضمناً في تشريعات معينة ، ونرى ان جعل الالتزام بالحوكمة الضريبية اختيارياً سواء من قبل الإدارة او المكلفين سيؤدي الى مجافاة العدالة، حيث ستطبق قواعد الحوكمة على جزء من المكلفين ولا تطبق على جزء آخر منهم، مما سيقوض الغاية الأساسية من تشريع هذه القواعد.

ثانياً – التوصيات :

بعد عرض اهم الاستنتاجات التي خرجت بها الدراسة ، نقترح على المشرع العراقي بعض الفقرات القانونية التي نأمل انها ستكون رافدا من روافد الدراسات المالية والتي تعزز النظام الضريبي ، وهي كما يأتي:

1. نجد ضرورة ان تسير المؤسسات الضريبية العراقية الى تفعيل مبادئ الحوكمة لتعظيم مواردها من جهة، وتحقيق الأهداف المتقدمة من جهة أخرى ، ونرى ان التزام العراق بتلك المبادئ من شأنه ان يؤثر في مكانته -ومن باب أولى مكانته مكلفيه- من بين الدول التي تطبق المبادئ المثالية الضريبية.
2. نقترح على المشرع العراقي ان يحذو حذو المشرع الاماراتي في تقنين وتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الهيئة العامة للضرائب العراقي وبلورة مبادئها في عملها لما له من أهمية كبيرة .
3. نقترح على المشرع العراقي ان يحذو حذو المشرع الاماراتي في تقنين وتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الهيئة العامة للضرائب العراقي وبلورة مبادئها في عملها لما له من أهمية كبيرة.

الهوامش

Footnotes

- (1) د. ناصر عبد الحميد: حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، مركز الخبرات المهنية (pmec)، مصر ، 2014 ، ص44.
- (2) المفهوم المعياري : يسمى مبدأ أو قاعدة يمكن من خلالها معرفة الحقيقة، او اتخاذ قرار، أو رأي أو حكم في قضية معينة .
- (3) RIZAL, Yond. Lessons from Indonesian tax administration reform phase 1 (2001-2008): Does good governance matter. S. Kimura, AB Javier, and & A. Tangsupvattana (Eds.), Limits of good governance in developing countries, 2011, p.421.
- (4) BANNISTER, Frank; CONNOLLY, Regina. Defining e-governance. e-Service Journal: A Journal of Electronic Services in the Public and Private Sectors, 2012, 8.2: p.6 .
- (5) YUSTIARI, Shinta Happy. Tax Amnesty dalam Perspektif Good Governance. Jurnal Ilmiah Administrasi Publik Universitas Brawijaya, 2016, 2.4: p. 171 .
- (6) ان مصطلح الحوكمة أو ما يفضل أن يسميه البعض بأسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة ذو اصول انكليزية ويطلق عليها في الفقه والقانون الإنكليزي good governance : للمزيد ينظر :
MACLEAN, Mairi. Corporate governance in France and the UK: long-term perspectives on contemporary institutional arrangements. Business History, 1999, 41.1: p. 88—90 .
<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00076799900000203>
تاريخ الزيارة 2022/3/1
- (7) د. مدحت محمود محمد ابو النصر : الحوكمة الرشيدة ، المجموعة العربية للتدريب والنشر ، القاهرة – 2015 ، ص 45.
- (8) صادق راشد الشمري : الحوكمة دليل عمل الإصلاح المالي والمؤسسي ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، تصدر عن جامعة بغداد، المجلد 18 ، العدد 67 ، ص 85-86 .
- (9) هتاف جمعة صبحي : مبدأ المساواة في تولى الوظيفة العامة بين النظرية والتطبيق : دراسة مقارنة ، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض ، 2014 ، ص64 .
- (10) ينظر : المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، نسخة عامة تم طباعتها من قبل المنظمة ، 2015 ، ص31.
- (11) د. مدحت محمد محمود أبو النصر : مصدر سابق ، ص 66 .
- (12) YUSTIARI, Shinta Happy: op. cit. p.171.
- وللمزيد عن تحليل موقف البنك الدولي أعلاه ينظر: التقرير السنوي للبنك الدولي باللغة العربية لعام 2021 متاح على الرابط الآتي :
<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/36067/211778AR.pdf>
وينظر : أ.عبد العظيم بن محسن الحمدي، الحكم الرشيد ، مؤسسة ابرار ، ناشرون وموزعون ، صنعاء ، 2018 ، ص 15 .
- (13) ينظر: الجدول رقم (2) من الدليل / ف1 ، ومن المهم الإشارة الى نص المادة (1) من دليل الحوكمة المؤسسية لسنة 2018 التي جاء فيها : ((يطبق هذا الدليل بشكل إلزامي على جميع المصارف العاملة في العراق منذ تاريخ صدوره.))

(14) ينظر في تفاصيل ذلك ومخرجات تلك الاجتماعات الى الموقع الرسمي لموقع مجلس الوزراء العراقي الرسمي :

تاريخ الزيارة 2022/2/1 <http://www.cabinet.iq/ArticleShow.aspx?ID=11107>
(15) وزارة التخطيط العراقية ، اللجنة الوطنية للتنمية المستدامة المؤتمر العلمي الأول، خارطة طريق في اطار تنموي مستدام / البحوث المشاركة في (محور الحوكمة) بغداد 2016 ، الأبحاث متاحة على موقع وزارة التخطيط الرسمي والرابط الاتي:

تاريخ الزيارة <https://mop.gov.iq/static/uploads/8/pdf/2022/2/3>
(16) ينظر : قانون الإجراءات الضريبية الاماراتي رقم (7) لسنة 2017 .

(17) RIZAL, Yond. op. cit. P.427

(18) AJAZ, Tahseen; AHMAD, Eatnaz. The effect of corruption and governance on tax revenues. The Pakistan Development Review, 2010, p406-407.

وينظر في ذلك ايضاً : أ.م.د. مهند محمد موسى العبيدي، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد ، العدد 44، 2015، ص 125، 145-146 .

(19) VEGH, Gyöngyi. Tax administration good governance. EC Tax Review, 2018, 27. P.54.

(20) SHARMA, Shalendra D. Democracy, good governance, and economic development. Taiwan journal of democracy, 2007, 3.1: p. 30. ; AJAZ, Tahseen; op. cit. p.405 .

(21) ناهض نجم حمد العبيدي، أ. د. سالم عواد هادي الزوبعي : الحوكمة ودورها في زيادة الحصيلة الضريبية في العراق، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية/ جامعة بغداد، المجلد 14، العدد 49، 2019، ص 55 .

(22) أ.م.د. فيحاء عبدالله يعقوب، م.ق. علي كاظم حسين، مصطفى عبد الحسين علي، دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية/ جامعة بغداد، المجلد 8، العدد 22، 2013، ص 119 .

(23) BIRD, Richard. Smart tax administration. 2010. p.2 . ورقة بحثية متاحة .
على الرابط الاتي :

<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/10152/573980BRI0EP360Box353747B01PUBLIC1.pdf?sequence=1>

تاريخ الزيارة 2022/2/10

(24) WOLDU, Mebrahtu; WOLDEGIORGIS, Ghetnet Metiku. Assessment of principles and practices of good governance in tax administration. Retrieved on 18th December, 2019. p. 46-47 .

(25) عادل بوصيقع : دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة البويرة، 2020، ص 47.
متاحة على الرابط : تاريخ الزيارة 2022/2/13

<http://dspace.univbouira.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/10745/1/BOUSSIGA%20ADEL.pdf>

(26) ان الملفت للنظر ان الدستور المصري لسنة 2014 (المعدل) قد نص في المادة (27) على ان النظام الاقتصادي المصري يلتزم بمعايير الشفافية والحوكمة.

(27) الجدول رقم (2) من الدليل / ف1 ، ومن المهم الإشارة الى نص المادة (1) من دليل الحوكمة المؤسسية لسنة 2018 التي جاء فيها : ((يطبق هذا الدليل بشكل إلزامي على جميع المصارف العاملة في العراق منذ تاريخ صدوره.))

ومن نافذة القول أن مؤسسة التمويل الدولية" (IFC) قد اعتمدت دليل الحوكمة المؤسسية للمصارف العراقية" وقد تم الاعتراف به و نشره عالمياً وإضافته إلى اللوائح الدولية والعالمية للمرة الأولى.

(28) د. غانم رزوقي، عمار جبار موسى، مدى توافر الآليات الداخلية للحوكمة المؤسسية وممارسات عمل ديوان الرقابة المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، تصدر عن جامعة بغداد المجلد 21، العدد 83، 2015، ص132 .

(29) موجز اجتماع الأمين العام لمجلس الوزراء بالفريق الاستشاري للجنة تنسيق وإدارة النشاط الحكومي باتجاه إنشاء الحوكمة الإلكترونية. التفاصيل متاحة على الموقع الرسمي لمجلس الوزراء:

تاريخ الزيارة <http://www.cabinet.iq/ArticleShow.aspx?ID=11409> 2022/2/13

(30) ينظر في قبال تلك التشريعات والأنظمة والقرارات : قرار مجلس الوزراء الاماراتي رقم (35 لسنة 2020 بشأن اعتماد نظام إدارة الأداء في الحكومة الاتحادية، قرار هيئة الأوراق المالية والسلع رقم 3 لسنة 2020 بشأن اعتماد دليل حوكمة الشركات المساهمة العامة، ونظام الحوكمة المؤسسية الصادر في 18 يوليو 2019 عن مصرف الإمارات العربية المتحدة المركزي والذي يهدف إلى توحيد ممارسات الحوكمة المؤسسية للبنوك في دولة الإمارات العربية المتحدة وغيرها .

(31) هاني التابعي محمد جزر / المدير العام بالضرائب المصرية : حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدنية المخاطر الضريبية ، بحث منشور في مجلة البحوث المالية والتجارية ، المقالة 4، مج 18، ع 2 – 2 ، - إبريل 2017، ص 138

(32) جيهان كامل محمد شلبي: مبادئ الحوكمة الضريبية وفقاً لمفاهيم دمج المصالح الضريبية ، بحث منشور في المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، ع4 ، 2012، ص 1053 .

(33) ينظر : المرسوم الاتحادي بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب الإماراتية، رقم (11) لسنة 2020 القائم على تنفيذ متطلبات الحوكمة القائمة على الامتثال والشفافية والمساءلة وتعزيز الإيرادات من خلال مكافحة التهرب الضريبي ومكافحة الفساد المالي والإداري وتنظيم علاقة الإدارة بالمكلفين.

(34) لمزيد من التفاصيل ينظر : الحوكمة المؤسسية في دولة الإمارات العربية المتحدة الأساس في تعزيز التميز المؤسسي، (KPMG) في الامارات العربية المتحدة وسلطنة عمان ، أكتوبر 2010 ، ص 3 ، التقرير متاح على الرابط الاتي :

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ae/pdf2020/10/corporategovernance-in-the-uae-arabic.pdf>

تاريخ الزيارة : 2022/2/14

وينظر أيضاً في اطار حوكمة مؤسسات الدولة في الامارات العربية : طالب علوم طالب: الحوكمة في برامج التميز بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة اطلس للنشر والإنتاج الإعلامي، 2017 ، ص 9-10 .

(35) ينظر : الموقع الرسمي للهيئة الاتحادية للضرائب الإماراتية : التقرير أعلاه متاح على الرابط الاتي :

<https://tax.gov.ae/ar/media centre/news/federal.tax.authority.receives.two.new.international.accreditations.in.information.technology.management.system.and.information.security.management.system.aspx>

(36) ينظر: دور الحوكمة الضريبية في الهيئة الاتحادية للضرائب الإماراتية في ضبط 2.8 مليون عتبة تبغ بدون "طواع ضريبية رقمية"، و 202 ألف عبوة مشروبات خاضعة "للضريبة الانتقائية" مخالفة من خلال 2226 زيارات تفتيشية بالأسواق المحلية بالربع الثاني من 2021 بمستحقات ضريبية بقيمة 71.48 مليون درهم. تقرير مدير عام الهيئة الاتحادية للضرائب متاح على الموقع الرسمي للهيئة آنفاً، متاح على الرابط الآتي:

<https://tax.gov.ae/ar/media centre/news/fta.uncovers.2.8m.unregistered.tobacco.products.without.dts.and.202000.excise.taxable.beverages.through.2226.inspection.visits.during.the.second.quarter.of.2021.valued.at.71.48million.in.tax.liabilities.aspx> تاريخ الزيارة 2022/2/15.

(37) د. اكرم فاضل سعيد: حماية قواعد البيانات من مخاطر التنازل عنها والمنافسة غير المشروعة الواقعة عليها - دراسة تحليلية وتأصيلية لحماية قواعد البيانات في ضوء قانون حماية حق المؤلف العراقي رقم (3) لسنة 1971 المعدل النافذ والاتفاقيات الدولية التي تأثر بها مشرّعنا العراقي، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة النهريين، المجلد 16، العدد 1، 2014، ص 78.

(38) أ. عبد الباقي البكري، و زهير البشير: المدخل لدراسة القانون، مكتبة السنهوري، بيروت، 2015، ص 211.

(39) JOHNSTON, Michael. Good governance: Rule of law, transparency, and accountability. New York: United Nations Public Administration Network, 2006, p.1.

(40) المستشار عبد الصبور عبد القوي علي مصري: التنظيم القانوني لحوكمة الشركات: دراسة مقارنة، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض -2012، ص 156؛ وينظر في تفصيل ذلك أيضاً: عصام مهدي عابدين، أحمد عبد العزيز الكشواني حوكمة الشركات والبنوك: في مصر ودولة الإمارات العربية المتحدة، دار محمود للطبع، الإمارات العربية المتحدة - مصر، 2022، ص 59.

(41) من نافلة القول أن قواعد الاونسترال تهدف لإعداد قواعد تشريعية نموذجية لمساعدة الدول في تقنين إطار تشريعي مالي واقتصادي قائم على تنظيم الجهات الرقابية والقانونية. ينظر: ديباجة دليل الاونسترال التشريعي الصادر عن الأمم المتحدة.

(42) ديباجة دليل الاونسترال التشريعي بشأن الشراكات بني القطاع العام والخاص، الصادر عن لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري، الأمم المتحدة، فيينا 2020، ص 25.

متاح على الموقع الرسمي للأمم المتحدة: تاريخ الزيارة 2022/2/13

https://uncitral.un.org/sites/uncitral.un.org/files/mediadocuments/uncitral/ar/19-10870_uncitral_ppp_a_ebook.pdf

(43) منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD): هي منظمة اقتصادية حكومية دولية تضم 38 دولة عضو، تم انشائها في عام 1961 لتحفيز التقدم الاقتصادي وتوفير إرشادات عامة قائمة على تجارب الدول المتقدمة، وإجابات للمشاكل المشتركة بين الدول، وتحديد الممارسات الجيدة وتنسيق السياسات المحلية والدولية لأعضائها.

(44) ديباجة مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، متاحة على الموقع الرسمي للمنظمة:

<https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/35032070.pdf>
تاريخ الزيارة 2022/2/13

(45) صندوق النقد الدولي : هو المؤسسة الدولية المركزية في النظام النقدي الدولي القائم على تنظيم نظام المدفوعات الدولية وأسعار صرف العملات الذي يسمح بإجراء المعاملات التجارية بين البلدان المختلفة ويستهدف الصندوق منع وقوع الأزمات في النظام عن طريق تشجيع البلدان المختلفة على اعتماد سياسات اقتصادية سليمة. أما البنك الدولي : هو أحد الوكالات المتخصصة في الأمم المتحدة التي تعنى بالتنمية .

(46) ينظر: د. عمار فوزي المياحي: التشريع العراقي وأثره في الواقع الاقتصادي التنموي الراهن، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد ، المجلد 35، العدد الاول ، 2020 ، ص 89 .

(47) WILLIAMS, David; YOUNG, Tom. Governance, the World Bank and liberal theory. Political studies, 1994, 42.1: p.90 .

(48) AGUILERA, Ruth V.; CUERVO-CAZURRA, Alvaro. Codes of good governance. *Corporate governance: an international review*, 2009, 17.3: p.4 .

(49) للاطلاع على التقرير الكامل ، يرجى زيارة الموقع الرسمي للبنك الدولي ، متاح على الرابط الاتي بملف EXLE :

<http://info.worldbank.org/governance/wgi/Home/downloadFile?fileName=wgidataset.xlsx>

(50) . عبد الباقي البكري، و زهير البشير : مصدر سابق ، ص 211 .

(51) ينظر : ديباجة دليل الحوكمة المؤسسية لسنة 2018 الصادر عن البنك المركزي العراقي . متاح على الموقع الالكتروني للبنك المركزي العراقي:

<https://cbi.iq/static/uploads/up/file-154348700420606.pdf>

(52) الدليل متاح على الموقع الرسمي للهيئة العامة للرقابة المالية المصرية المعدل بتاريخ: أغسطس 2016 ، على الرابط الاتي:

تاريخ الزيارة <http://www.eiod.org/uploads/documents/code%202016.pdf>

2022 /2/14

(53) المرسوم الاتحادي بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب الإماراتية، رقم (11) لسنة 2020 القائم على تنفيذ متطلبات الحوكمة القائمة على الامتثال والشفافية والمساءلة وتعزيز الإيرادات من خلال مكافحة التهرب الضريبي ومكافحة الفساد المالي والإداري وتنظيم علاقة الإدارة بالمكلفين ، منشور على الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب الإماراتية المشار لها سابقاً .

(54) الموقع الرسمي للهيئة الاتحادية للضرائب الإماراتية : التقرير أعلاه متاح على الرابط الاتي :

<https://tax.gov.ae/ar/media centre/news/federal.tax.authority.receives.two.new.international.accreditations.in.information.technology.management.system.and.information.security.management.system.aspx>

المصادر References

أولاً- المصادر العربية

-الكتب

- i. طالب علوم طالب: الحوكمة في برامج التميز بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة اطلس للنشر والإنتاج الإعلامي، 2017 .
- ii. عبد الباقي البكري، و زهير البشير: المدخل لدراسة القانون ، مكتبة السنهوري ، بيروت ، 2015.
- iii. عبد الصبور عبد القوي علي مصري: التنظيم القانوني لحوكمة الشركات: دراسة مقارنة، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض -2012
- iv. عبد العظيم بن محسن الحمدي، الحكم الرشيد ، مؤسسة ابرار ، ناشرون وموزعون ، صنعاء ، 2018
- v. عصام مهدي عابدين، أحمد عبد العزيز الكشواني حوكمة الشركات والبنوك: في مصر ودولة الإمارات العربية المتحدة ، دار محمود للطبع ، الإمارات العربية المتحدة – مصر ، 2022.
- vi. مدحت محمود محمد ابو النصر : الحوكمة الرشيدة ، المجموعة العربية للتدريب والنشر ، القاهرة – 2015.
- vii. ناصر عبد الحميد: حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، مركز الخبرات المهنية (pmec) ، مصر ، 2014
- viii. هتاف جمعة صبحي : مبدأ المساواة في تولي الوظيفة العامة بين النظرية والتطبيق : دراسة مقارنة ، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض ، 2014

-الأبحاث

- i. جيهان كامل محمد شلبي: مبادئ الحوكمة الضريبية وفقا لمفاهيم دمج المصالح الضريبية، بحث منشور في المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، 4ع ، 2012
- ii. د فيحاء عبدالله يعقوب، علي كاظم حسين، مصطفى عبد الحسين علي، دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 8، العدد 22، 2013 .
- iii. د. اكرم فاضل سعيد : حماية قواعد البيانات من مخاطر التنازل عنها والمنافسة غير المشروعة الواقعة عليها - دراسة تحليلية وتأصيلية لحماية قواعد البيانات في ضوء قانون حماية حق المؤلف العراقي رقم (3) لسنة 1971 المعدل النافذ والاتفاقيات الدولية التي تآثر بها مُشرِّعنا العراقي ، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة النهرين ، المجلد 16، العدد 1، 2014.
- iv. صادق راشد الشمري : الحوكمة دليل عمل الإصلاح المالي والمؤسسي ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، تصدر عن جامعة بغداد، المجلد 18 ، العدد 67 .
- v. د. عمار فوزي المياحي: التشريع العراقي وأثره في الواقع الاقتصادي التنموي الراهن، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد ، المجلد 35، العدد الاول ، 2020
- vi. د. غانم رزوقي، عمار جبار موسى، مدى توافق الاليات الداخلية للحوكمة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، تصدر عن جامعة بغداد المجلد 21، العدد 83، 2015
- vii. د. مهند محمد موسى العبيني، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد ، العدد 44، 2015 .
- viii. عادل بوصيغ : دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة البويرة، 2020.

- .ix ناهض نجم حمد العبيدي، د. سالم عواد هادي الزوبعي : الحوكمة ودورها في زيادة الحصيلة الضريبية في العراق، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 14، العدد 49، 2019.
- .x هاني التابعي محمد جزر / المدير العام بالضرائب المصرية : حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدنية المخاطر الضريبية ، بحث منشور في مجلة البحوث المالية والتجارية ، المقالة 4، مج 18، ع 2 – ج 2 -، إبريل 2017
- .xi وزارة التخطيط العراقية ، اللجنة الوطنية للتنمية المستدامة المؤتمر العلمي الأول، خارطة طريق في اطار تنموي مستدام / البحوث المشاركة في (محور الحوكمة) بغداد 2016.
- .xii الحوكمة المؤسسية في دولة الإمارات العربية المتحدة الأساس في تعزيز التمييز المؤسسي، (KPMG)في الامارات العربية المتحدة وسلطنة عمان ، أكتوبر 2010
- القوانين والأنظمة والقرارات الداخلية والدولية-**
- .i قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982
- .ii قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.
- .iii قانون الإجراءات الضريبية الاماراتي رقم (7) لسنة 2017.
- .iv التقرير السنوي للبنك الدولي باللغة العربية لعام 2021
- .v دليل الحوكمة المؤسسية لسنة 2018 الصادر عن البنك المركزي العراقي.
- .vi ديباجة دليل الاونسترال التشريعي بشأن الشراكات بني القطاع العام والخاص، الصادر عن لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري، الأمم المتحدة، فيينا 2020 .
- .vii قرار مجلس الوزراء الاماراتي رقم (35) لسنة 2020 بشأن اعتماد نظام إدارة الأداء في الحوكمة الاتحادية
- .viii قرار هيئة الأوراق المالية والسلع رقم 3 لسنة 2020 بشأن اعتماد دليل حوكمة الشركات المساهمة العامة
- .ix مبادئ الحوكمة ، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2004
- .x المرسوم الاتحادي بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب الإماراتية، رقم (11) لسنة 2020
- .xi المرسوم الاتحادي بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب الإماراتية، رقم (11) لسنة 2020 القائم على تنفيذ متطلبات الحوكمة
- .xii نظام الحوكمة المؤسسية الصادر في 18 يوليو 2019 عن مصرف الإمارات العربية المتحدة المركزي

Second - Foreign Sources

- i. AGUILERA, Ruth V.; CUERVO-CAZURRA, Alvaro. Codes of good governance. Corporate governance: an international review, 2009, 17.3
- ii. AJAZ, Tahseen; AHMAD, Eatzaz. The effect of corruption and governance on tax revenues. The Pakistan Development Review, 2010
- iii. BANNISTER, Frank; CONNOLLY, Regina. Defining e-governance. e-Service Journal: A Journal of Electronic Services in the Public and Private Sectors, 2012, 8.2.
- iv. JOHNSTON, Michael. Good governance: Rule of law, transparency, and accountability. New York: United Nations Public Administration Network, 2006.
- v. MACLEAN, Mairi. Corporate governance in France and the UK: long-term perspectives on contemporary institutional arrangements. Business History, 1999, 41.1.

- vi. RIZAL, Yond. Lessons from Indonesian tax administration reform phase 1 (2001-2008): Does good governance matter. S. Kimura, AB Javier, and & A. Tangsupvattana (Eds.), Limits of good governance in developing countries, 2011.
- vii. SHARMA, Shalendra D. Democracy, good governance, and economic development. Taiwan journal of democracy, 2007, 3.1.
- viii. VEGH, Gyöngyi. Tax administration good governance. EC Tax Review, 2018, 27.
- ix. WILLIAMS, David; YOUNG, Tom. Governance, the World Bank and liberal theory. Political studies, 1994, 42.1:.
- x. WOLDU, Mebrahtu; WOLDEGIORGIS, Ghetnet Metiku. Assessment of principles and practices of good governance in tax administration. Retrieved on 18th December, 2019..
- xi. YUSTIARI, Shinta Happy. Tax Amnesty dalam Perspektif Good Governance. Jurnal Ilmiah Administrasi Publik Universitas Brawijaya, 2016, 2.4.