

أدوات تحقيق التنمية المستدامة في النظام الضريبي

دراسة قانونية مقارنة- (*)

د. قبيس حسن عواد البدراني

أستاذ القانون المالي العام

كلية الحقوق / جامعة الموصل

المستخلص

تمثل التنمية المستدامة احدى الاهداف الرئيسية التي تسعى الدول لتحقيقها لكونها تمثل منطلقا نحو الرفاهية المجتمعية على وفق الاهداف التي اقرتها الدول في الشريعة الدولية و هي اهداف تسعى للنمو الاقتصادي والاجتماعي بشكل ينعكس ايجابا على حياة الافراد.

والنظام الضريبي يمثل احد الاطر التي تعمل من خلاله منظومة اهداف التنمية المستدامة فهو حقل تطبيقي ينتج اثاره ايجابا او سلبا على حسب ما خطط وعلى حسب ما يتم تنفيذه، واليات هذا التنفيذ ومنها التشريع الضريبي والادارة المنفذة لهذا التشريع تشكل اجابة وافية للسؤال حول مدى تحقيق التنمية المستدامة في العراق من خلال الضرائب باعتبارها ايرادا ضعفت اهميته الى حد كبير مع تزايد الاعتماد الاحادي على الريع النفطي و وجود معوقات عديدة تمثل تحدياً لتحقيق التنمية المستدامة.

الكلمات المفتاحية: التنمية المستدامة، القانون الضريبي، الادارة الضريبية، المكلف، التهرب الضريبي

Abstract

Sustainable development is one of the main objectives that countries seek to achieve. It is the entrance to social welfare according to the goals adopted by countries in the International Charter, which aims to achieve economic and social growth in a manner that positively reflects on the lives of their people.

(*) أستلم البحث في ٢٠١٩/٤/٣٠ *** قبل للنشر في ٢٠١٩/٥/٢٦.

tax system one of the main frameworks through which the system of sustainable development objectives works. It is an applied field that produces its effects positively or negatively according to the plans and according to what is being implemented. The mechanisms of this implementation, including tax legislation and the administration that implemented this legislation, And the study focusing on both Bahraini and Iraqi tax system .

Sustainable development, tax law, tax administration, taxpayer, tax evasion

أَلْفَدْمَة

تمثل التنمية المستدامة هدفا منشودا لأغلب الدول في وقتنا الحاضر لأسباب توصلت إليها معظم الدول ان وجود خطة متناغمة مع الواقع والمنشود يجب وضعها وتذليل المعوقات امامها لإنجازها وقطعا ذلك يظهر اثره في المجتمع المحلي وعلى معظم الصعد الاقتصادية والاجتماعية بالدرجة الاساس.

اولا: اهمية الموضوع

تمثل التنمية المستدامة احدى الاهداف الرئيسية التي تسعى الدول لتحقيقها لكونها تمثل منطلقا نحو الرفاهية المجتمعية على وفق الاهداف التي اقرتها الدول في الشريعة الدولية و وهي اهداف تسعى للنمو الاقتصادي والاجتماعي بشكل ينعكس ايجابا على حياة الافراد .

والنظام الضريبي يمثل احد الاطر التي تعمل من خلاله منظومة اهداف التنمية المستدامة فهو حقل تطبيقي ينتج اثاره ايجابا او سلبا على حسب ما خطط وعلى حسب ما يتم تنفيذه، واليات هذا التنفيذ ومنها التشريع الضريبي والادارة المنفذة لهذا التشريع تشكل اجابة وافية للسؤال حول مدى تحقيق التنمية المستدامة في العراق من خلال الضرائب باعتبارها ايرادا ضعفت اهميته الى حد كبير مع تزايد الاعتماد الاحادي على الريع النفطي و وجود معوقات عديدة تمثل تحدياً لتحقيق التنمية المستدامة، في المقابل نجد النظام الضريبي البحريني والمنظومة التشريعية فيه ومدى تأثير هذا النظام في تحقيق اهداف التنمية المستدامة على اعتبار ان كلا النظامين يتبعان دولتين تعتمد على الريع النفطي بشكل اساسي، لكن تبقى الضرائب احدى الادوات المهمة لتوفير التمويل اللازم

لخطط التنمية المستدامة سواء من حيث الحصيلة او من خلال التشريعات الضريبية الحامية للبيئة والتنوع البيئي فضلا عن الصور التقليدية للضرائب.

ثانيا: اسباب اختيار الموضوع

يرجع تناول هذا الموضوع لوجود ركائز حقيقية للقول بوجود امكانية لتحقيق التنمية المستدامة في القوانين محل المقارنة، من خلال الاستفادة القصوى من امكانيات النظام الضريبي العراقي سواء من حيث كثرة وقدم وتنوع التشريعات الضريبية العراقية، فضلا عن القاعدة الاقتصادية الواسعة سواء من خلال سعة شريحة المكلفين بدفع الضرائب او من خلال حجم النشاط الاقتصادي الخاص والعام وينطبق ذات الامر على النظام الضريبي البحريني رغم الفارق الزمني نسبيا من حيث تشريع القانون الضريبي، في المقابل فان المعوقات عديدة ومتنوعة تجعل الامر ليس سهلا خاصة في العراق وهي ذات محتوى تشريعي وتنفيذي تقف في طريق تحقيق التنمية المستدامة كما نراها في عدة دول اخرى ضمن النطاق الاقليمي للعراق ومنها البحرين.

و يتناول هذا البحث الامكانيات المتاحة لتحقيق التنمية المستدامة فضلا عما يعيق تحقيقها وصولا لإيجاد نوع من التجانس او الحلول لهذه الاشكاليات تتفق وعنوان البحث المطروح.

ثالثا: فرضية البحث

١. ان معوقات تحقيق التنمية المستدامة في النظام الضريبي العراقي ترجع الى امور لها علاقة بالمنظومة القانونية للضرائب سواء من ناحية التشريع الضريبي او من ناحية الادارة المطبقة للتشريع تعيق تحقيق التنمية المستدامة.
٢. يمكن اعتبار تحفيز الوعي الضريبي لدى المكلف بدفع الضريبة وعلى وجه الخصوص العراقي، فضلا عن الادارة الضريبية الرشيدة تجعل من امكانية الاستفادة من الضرائب سواء من خلال الهدف التمويلي اي زيادة الحصيلة الضريبية او الهدف الاجتماعي بمعنى مظاهر الحوافز الضريبية، كل ذلك يصب في كونه احد الحلول الحقيقية لعدم تحقق التنمية المستدامة من خلال النظام الضريبي العراقي.
٣. ان مواكبة التشريعات الضريبية للمتغيرات القانونية والاقتصادية وتطبيق ذلك من شانه ان يظهر مدى تحقق اهداف التنمية المستدامة كما هو حاصل في التشريع الضريبي البحريني.

رابعاً: هيكلية البحث

المقدمة

المبحث الأول: مقومات ومعوقات تحقيق التنمية المستدامة بواسطة التشريع الضريبي
المطلب الأول الاسس القانونية ومدى الانسجام بين اهداف التشريع الضريبي واهداف
التنمية المستدامة.

المطلب الثاني: الحوافز الضريبية

المطلب الثالث: معوقات تحقيق التنمية المستدامة من خلال التشريع الضريبي

اولاً: مشكلة التدوين القانوني

ثانياً: تحديات مبدأ المساواة امام القانون

المبحث الثاني: دور الادارة والمكلف في تحقيق التنمية المستدامة

المطلب الأول : مشاكل الادارة الضريبية ومقومات تحقيق التنمية المستدامة

اولاً : اشكالية الفساد المالي والاداري

ثانياً: نظم عمل الادارة الضريبية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة

المطلب الثاني : اشكالية الوعي الضريبي لدى المكلف

اولاً: الوعي بأهمية الضرائب لدى المكلف بالضريبة

ثانياً : العدالة الضريبية وتأثيرها في تحقيق التنمية المستدامة

الخاتمة (النتائج والتوصيات)

المبحث الأول

مقومات تحقيق التنمية المستدامة في القانون الضريبي

هل للقانون الضريبي دوره في تحقيق التنمية المستدامة؟ ان طرح هذا السؤال يجعلنا نبحث في العلاقة بين القانون الضريبي والتنمية المستدامة هل هي علاقة الغاية بالوسيلة ام علاقة غير مباشرة او انعدام لوجود الرابط المباشر بينهما. مع الاخذ بالاعتبار ان ابعاد التنمية المستدامة المنقسمة لأبعاد بيئية واقتصادية واجتماعية -بهذا الترتيب حصراً طبقاً للمعايير العالمية^(١) تلزمننا بتحديد الموقع الذي يحتله القانون الضريبي في هذه

(١) تقرير مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة، جوهانسبرغ، جنوب إفريقيا، ٢٦ آب . ٤

أيلول ٢٠٠٢، نيويورك، ٢٠٠٢، ص ص. ١٠-١٥.

العلاقات خاصة وان البعد الاقتصادي وفقا للمعايير الدولية ومفهوم التنمية المستدامة يجب ان يعمل لخدمة البعد البيئي والحفاظ على الموارد الطبيعية وتنميتها من خلال محاربة الفقر وتأمين الاحتياجات الانسانية بطريقة تحقق الرفاهية المجتمعية وهي هدف رئيس من اهداف التنمية المستدامة بمعنى اعادة صياغة الوسائل ومنها القانونية لتحقيق اهداف التنمية المستدامة ذات البعد الاقتصادي عبر^(١):

إعادة تنظيم الحياة اليومية في انماطها السلوكية - إعادة هيكلة الاقتصاد الوطني في كل صوره وفي كل القطاعات ليحقق الهدف الاقتصادي الاتي "لاشي ينتهي ولا شيء يُفقد، وكل شيء هو مصدر للثروة".

ان هذه الاهداف ذات البعد الاقتصادي تتطلب القيام بـ استراتيجيات عمل شاملة من قبل الدولة وهيئاتها العامة، فليس سهلا تغيير انماط السلوك المجتمعي خاصة ذات المحتوى الاقتصادي، اتجاهات الاستهلاك القومي، توزيع الدخل القومي، وغيرها من السياسات الاقتصادية العامة. الا انه بالمحصلة ونتيجة للتوجه العالمي لحماية الموارد الطبيعية وحفظها بل وتعظيمها للأجيال المستقبلية، فان هذه الاهداف لن تتحقق على ارض الواقع دون تدخل مباشر من السلطة العامة فهي الموجه للحركة الاقتصادية بالدرجة الاساس، فالموارد تحت سيطرتها وتوزيعها طبقا لقوانين الموازنة العامة السنوية لا ينازعها فيه احد، وعندما نقول السلطة العامة فإننا نقصد على وجه الخصوص السلطتين التشريعية والتنفيذية في الدولة.

ان ما سبق عرضه في مقدمة هذا المبحث من افكار اولية تجعلنا نقرر انه مع كل المعطيات لفكرة التنمية المستدامة وابعادها البيئية والاقتصادية والاجتماعية فانه لا يمكن تحقيق هذه الاهداف ووضع الخطط موضع التطبيق دون استخدام وسائل الدولة القائمة على فكرة المشروعات وبمعنى ما لدى الدولة من ادوات الالزام والاجبار القائم على فكرة السلطة العامة وامتيازاتها، وهم وسيلة تتقدم في هذا المجال تعتمدها الدولة الا وهي القانون، فهو من يمنح الدولة الاساس المشروع لممارسة صلاحياتها بمعنى تنفيذ ما تشاء من اهداف وخطط ضمن منظومة قوانين راسية تدعم تحقيق هذه الاهداف، ومن يضع القانون-كما يطلق عليه بالمشرع- ما هو الا مجموعة من العارفين بالقانون واصوله

(١) ريمون حداد، "نظرية التنمية المستدامة"، برنامج دعم الأبحاث في الجامعة اللبنانية، بيروت، ٢٠٠٦، ص٦.

واحكامه والمجازين قانونا ليضعوا الاهداف والخطط في قوالب نصية لها اثرها الحاكم والملزم للمجتمع، وان القانون الضريبي احد الركائز الاساسية لتحقيق اهداف التنمية المستدامة من خلال تعظيم الايرادات الضريبية وحصر الوعاء الضريبي فضلا عن محاولة تقليل تأثير التجنب الضريبي رغم مشروعيته الا ان له جوانبه المؤثرة على حصيلة الايرادات الضريبية اسوة بالآثار الناجمة عن ازدياد حالات التهرب الضريبي ويمكن تناول هذه المقومات من خلال اظهار مدى التكامل بين اهداف القانون الضريبي واهداف التنمية المستدامة ودور فاعلية وقوة القانون الضريبي في تحقيق التنمية المستدامة.

المطلب الأول

الانسجام بين أهداف القانون الضريبي ومتطلبات

التنمية المستدامة

ان تنظيم الضرائب بواسطة القانون سيؤدي لتحقيق الاهداف المرجوة للسلطة العامة، وسواء كانت الاهداف تقليدية بمعنى الهدف التمويلي البحت لمواجهة تزايد النفقات العامة وتناقص الثروات العامة، او الاهداف المستحدثة في صورتها المعاصرة (اهداف التنمية المستدامة) التي تتجاوز تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية المرجوة من فرض الضرائب في المالية العامة المعاصرة، ولكي تتحقق هذه الاهداف الاخذة بالاتساع والتعدد فإننا بحاجة لوسائل لها تأثيرها المباشر على الاقتصاد الوطني وعلى المجتمع، ولذا نجد اغلب النظم القانونية تؤسس لركائز قوية تجعل فرض الضريبة له مقبولية لدى المجتمع من خلال وسيلتين:

اولا. دستور الدولة، وهي الوثيقة الاعلى التي تضع الاسس والمبادئ واهداف الدولة موضع الكتابة ذات السمو والحصانة -سواء كان الدستور قابلا للتعديل ام لا- وعادة هناك نصين او في الاقل نص واحد تحرص الدول على وضعه في الدستور وهو قانونية الضريبة اي عدم جواز فرض او تعديل او الغاء الضريبة الا بقانون، حماية لحقوق الافراد المالية وتنظيما لممارسة النشاط الاقتصادي داخل الدولة وتحسينا لأي فعل تقوه فيه الدولة بفرض عبء مالي جديد او تعديل عبء مالي قائم او الغائه، فالدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ نص في المادة ٢٨ اولا على "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا

بقانون^(١)، وهنا فصلّ المشرع العراقي في احوال التشريع للضريبة ووضع القيود على حرية السلطة التنفيذية عند تقديم مشروعات القوانين الخاصة بالضرائب، ويعتبر احد الثوابت المتفق عليها عالميا، وبذات الاتجاه نصّ دستور مملكة البحرين على "الضرائب والتكاليف العامة اساسها العدالة الاجتماعية وادائها واجب وفقا للقانون"^(٢) مع الاخذ بالاعتبار نص الدستور البحريني في المادة ٣١ منه على عدم تنظيم اي حق او حرية عامة منصوص عليها في دستور البحرين الا بقانون او بناءً على قانون.

ومع الاخذ بمبدأ القانونية فان هناك عدة نصوص تتعلق بتنظيم الضرائب تمثل ضوابط وكما يأتي:

١. نص دستور مملكة البحرين في المادة ١٥-ب على ضرورة الحفاظ على الحد الادنى للمعيشة ومنع الضرائب من المساس فيه وبذات الاتجاه الدستور العراقي في المادة ٢٨-٢ عندما اوجب اعفاء اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الادنى للمعيشة وزاد على هذا الضابط ان اوجب تنظيم هذا الامر بقانون.

٢. نصّ الدستور العراقي على معيار او ضابط عدم الرجعية للقوانين واوجب في حالة الاستثناء على هذا المبدأ الا تكون قوانين الضرائب مشمولة بهذا الاستثناء وهذا تحصين قوي جدا من المشرع الدستوري يمنع سريان القانون الضريبي على اي وقائع تحققت قبل نفاذ هذا القانون باي حال من الاحوال بالنص على "ليس للقوانين اثر رجعي مالم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم"^(٣).

ثانيا: القانون الضريبي، ان القانون الضريبي ذو طبيعة خاصة فلا تنطبق عليه الاصول المتعلقة بتدرج القاعدة القانونية، فالقانون الضريبي ذاته مصدر مباشر لتطبيق وتفسير القانون الضريبي وقوته تأتي في كونه لا يحيل تنفيذ نصوصه لقوانين اخرى وهذا ما يسمى بذاتية القانون الضريبي وهو ليس مجرد قانون تنظيمي لتالية فرض وتحصيل

(١) الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، نشر في الوقائع العراقية بالعدد (٤٠١٢) ٢٨/١٢/٢٠٠٥

(٢) المادة ١٥-ب من دستور مملكة البحرين نشر في الجريدة الرسمية بالعدد ٢٥١٧ في ٢٠٠٢/٢/١٤.

(٣) نصت على ذلك المادة ١٩-تاسعا من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥.

الضرائب بل هو وسيلة حقيقية لتوجيه النشاط الاقتصادي وتنظيمه بل ومحاربة الاقتصاد غير النظامي من خلال وسائل حصر المكلفين فضلا عن تنظيم الحوافز الضريبية في شكل نصوص قانونية مباشرة.

وعند تناول القانون الضريبي في العراق نجد انه ذو سمة تراكمية لقدم التشريعات الضريبية حيث يرجع اول قانون بالضرائب في العراق الحديث لعام ١٩٢٣ وهو الضريبة على العقارات صدر اول قانون لضريبة الدخل عام ١٩٢٧ ومع كافة التحولات السياسية والاقتصادية للدولة العراقية التي كانت تشهد الغاء واصدارا للعديد من قوانين الضرائب وخاصة الدخل باعتباره القانون العام او الاساس للضرائب وذلك استنادا للقانون النافذ حاليا رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، فضلا عن وجود هيكل للقوانين الضريبية الاخرى سواء المباشرة منها او غير المباشرة كما في قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة في العراق رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠ الضريبة على دخل شركات النفط الاجنبية العاملة في العراق، وقانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته النافذ، والضرائب على راس المال المباشرة كما في ضريبة العرصات وضريبة التركات، اما الضرائب غير المباشرة فتأتي في مقدمتها الضريبة الجمركية والتي ينظمها قانونين الاول قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ وقانون التعريف الجمركية النافذ رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٠، فضلا عن قوانين الضرائب على الانتاج والتداول مثل الضريبة على الطابع وعلى المبيعات التي فرضت بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ على الخدمات المقدمة في المطاعم والفنادق كافة.

اما المنظومة القانونية للضرائب في البحرين فنجد انها انقسمت الى عدة قوانين منها:

١. قانون ضريبة الدخل رقم ٢٢ لسنة ١٩٧٩ النافذ^(١) وهو القانون الاساس للضرائب في البحرين مع ملاحظة ان الوعاء الضريبي فيه يتحدد بالأنشطة الاقتصادية التي تكون في مجال استغلال وانتاج وتكرير النفط او الهيدروكربونات الطبيعية المستخرجة من البحرين ارضا او المنتجات المصنعة كاملة او بصورة جزئية في البحرين من النفط او الهيدروكربونات الطبيعية، وهذا الوعاء يتفق مع اسس الاقتصاد البحريني الذي تمثل الثروة المعدنية وخاصة النفط الاساس والركيزة قياسا للاقتصاد العراقي الذي تتعدد فيه

(١) نشر القانون في الجريدة الرسمية بالعدد ١٣٦٠ في ١٢/٦/١٩٧٩.

صور الانتاج الزراعي والصناعي فضلا عن النفط والثروات المعدنية الاخرى بغض النظر عما آلت اليه حال الاقتصاد العراقي في الوقت الراهن.

٢. قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٨ والتي تفرض على التوريدات في كل مرحلة من مراحل الانتاج وصولا للمستهلك وهي من الضرائب غير المباشرة، حيث فرضت على كافة الانشطة الاقتصادية التي تمارس بصورة مستمرة ومنتظمة بهدف تحقيق الدخل سواء كان النشاط تجاري، صناعي، زراعي، مهني وخدمي او اي استعمال لممتلكات مادية او غير مادية، والممتلكات المادية وهي توريد المياه وجميع انواع الطاقة بما فيها الكهرباء والغاز والاضاءة والحرارة والتبريد وتكييف الهواء، وقد فرضت على كل تاجر يخضع للضريبة في البحرين او في الدول المطبقة للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الموحد لدول الخليج العربي رقم ٤٧ لسنة ٢٠١٨ ويكون نشاطه الرئيسي توزيع المياه او الكهرباء او الغاز او النفط^(١).

٣. قانون الضريبة الانتقائية وفق قائمة واسعار محددة على سلع منتقاة وبهدف الحد من استهلاك هذه السلع وتنويع الايرادات العامة من غير الايرادات النفطية وشملت السلع التبغ والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة وذلك استنادا للقانون رقم ٤٠ لسنة ٢٠١٧^(٢)، استنادا لأحكام الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي والمصادق عليها بالقانون رقم ٣٩ لسنة ٢٠١٧، حيث تطبق احكام هذه الاتفاقية في كل مالم يرد فيه نص في قانون الضريبة الانتقائية البحريني.

إن ما ورد ذكره من نصوص لقوانين الضرائب سواء في القانون العراقي ام القانون البحريني تظهر وجود الاسس القانونية اللازمة لتحقيق اهداف المشرع من فرض الضرائب وهنا لا بد من البحث في اهداف القانون الضريبي لبيان مدى التلاقي او التكامل مع اهداف التنمية المستدامة والتي سنستعرض الامرين على التوالي فالقانون الضريبي له هدفين رئيسيين عندما يتم تشريعه^(٣):

(١) نصت على ذلك المادة ١ الفقرة ١٥ من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني رقم ٤٨

لسنة ٢٠١٨ والمنشور في الجريدة الرسمية بالعدد ٣٣٨٧ في ٦/١٠/٢٠١٨.

(٢) نشر القانون في الجريدة الرسمية بالعدد ٣٣٤٤ في ١٤/١٢/٢٠١٧.

(٣) قيس حسن عواد البدراني، الوجيز في قانون المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت ٢٠١٨، ص ٢٠٣.

أولاً قصد المشرع: أي ما يسعى واضعوا القانون لتحقيقه من خلال وضع الأهداف في صيغة نصوص قانونية مباشرة أو غير مباشرة، وقد يفسر المشرع قصده في الأسباب الموجبة التي يلحقها في متن القانون كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بتعديله بالقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٤ والذي قرر الآتي "بهدف تخفيف العبء الضريبي على المواطنين لغرض ترك حصة عادلة من دخل المكلف لتشجيعه على توسيع نشاطه الاقتصادي والدخول في استثمارات جديدة ومنح محفزات ضريبية للشركات المساهمة الخاصة او المختلطة في تحقيق نمو اقتصادي عال .. فقد شرع هذا القانون"^(١)، وبنفس الأبراز للأهداف نص القانون البحريني على الأسباب الموجبة لفرض الضريبة الانتقائية على التبغ والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة والذي هو قانون مستقل بذاته وليس نصوص قانونية وردت في قانون عام كان يكون قانون الجمارك على سبيل المثال، غرض المشرع من إصداره اجتماعي ثم اقتصادي وتمويلي، فالعامل الاجتماعي من خلال الحفاظ على الصحة العامة للمجتمع وتقليل الاتجاه نحو استهلاك بعض السلع المضرة بالصحة العامة ولو على المدى البعيد وان تشريع الضريبة على هذه السلع توجيه غير مباشر بالتقليل منها ولا يصل لحد المنع.

وأهداف المشرع ثلاث رئيسية وقد تتفرع لأهداف ثانوية الا انها تظهر في :

١. الهدف التمويلي، وهو الهدف التقليدي لأي قانون بفرض الضرائب، فهي تكليف مالي يوجب الدفع لمن يخاطبه القانون بالتناسب الضريبي وينظم جباية الحصيلة الضريبية، وهو هدف رئيس لأغنى عنه في اموال الضرائب تمول الموازنات العامة في اغلب دول العالم وان وجدت الثروات الأخرى.
٢. اقتصادي، استخدام الضرائب وسائل مباشرة لعلاج الازمات التي يواجهها اقتصاد الدولة(٢) سواء في حالة التضخم برفع الاسعار او فرض ضرائب جديدة او في حالة الانكماش حيث تستخدم الضرائب كوسائل تحفيزية من خلال الاعفاء او التخفيض الضريبي.

(١) نشر القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٤ في الوقائع العراقية بالعدد ٣٥٣٠ في ٣/١٠/١٩٩٤.
 (٢) د. عبدالله الصعدي، التشريع الضريبي في دولة الامارات العربية المتحدة، ط١، كلية شرطة دبي، ١٩٩٧، ص ٣١.

٣. اجتماعي، وان ليس بدرجة تعادل الغرض الاول والثاني الا ان الضرائب في النظم المالية المعاصرة اصبحت الاهداف ذات الطابع الاجتماعي ينظر لها كأسس او مبررات لتشريع الضرائب او الاعفاء او التخفيض منها وكوسيلة غير مباشرة لتحقيق التوازن الاجتماعي بين ابناء المجتمع، وبرز مثال على ذلك اعفاء الحد الأدنى للمعيشة او السماحات اي الاعفاءات ذات الطابع الشخصي لمواجهة الاعباء الشخصية او العائلية للمكلف "دافع الضريبة"، كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ في المادة (١٢) منه، او ما نصّ عليه المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار في اعفاء دار السكن التي يسكنها مالكاها او اصوله او احدهما او فروعه المتزوجون او احدهم، وهذا النص يوضح البعد الاجتماعي لهذا الاعفاء في توفير الامن الشخصي والعائلي لمالك العقار وفي ذلك تحقيق مباشر لهدف التوازن الاجتماعي وتخفيف الاعباء الضريبية عن المكلفين بدفعها، فضلا عن زيادة اواصر الروابط العائلية والهدف الاسمي تحقيق العدالة الضريبية^(١).

ثانياً: الموازنة بين حقوق الخزانة وحقوق المكلف، لعل القول بتحقيق المصلحة العامة امر معتاد البحث فيه فالأولوية في النظام الضريبي تحقيق المصلحة العامة، وهو هدف اساس لأي قانون يراد تشريعه فهو امر مفترض على اعتبار ان القاعدة القانونية تتصف بالصفات العامة المجردة والآ تخالف النظام العام والآداب العامة، وبمعنى هي تحقق المصلحة لمجموع الافراد المكونين لشعب الدولة، ولهذا الهدف ضرورته الواقعية في نطاق القوانين الضريبية والتي تمثل مظهر مباشرا لاستخدام السلطة العامة فكرة السيادة وسلطة القانون في اجبار الاشخاص الطبيعية والمعنوية على اقتطاع جزء من اموالها سنوياً لتلك السلطة استنادا لحكم القانون مبدأ الجبرية.

في المقابل لا بد من عدم اغفال حقوق المكلفين في المعاملة الضريبية العادلة فضلا عن حقه الاساس في ان يعرض اعتراضه ان وجد امام قاضيه الطبيعي كي تتحقق العدالة والتوازن بين ما للخزانة من حقوق وما للمكلف من حقوق وليس فقط التركيز على فكرة الواجب والالتزام فحسب، وبالتالي فان اصدار القانون الضريبي يجب ان يقدم تبريرا لهؤلاء الاشخاص ان ما يقتطعه من اموالهم او ما يعفيه من اموال من الخضوع للضرائب يكون

(١) نصّت على ذلك المادة ٤ الفقرة ٢- أ من قانون ضريبة العقار العراقي رقم ١٦٢ لسنة

طبقا للمصلحة العامة، والتي هي مفهوم متغير لا يتسم بالثبات وفي ذات الوقت يكون قياسه نسبيا طبقا للعوامل الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية احيانا.

ولو حاولنا الاجابة على التساؤل لمدى وجود التكامل بين اهداف القانون الضريبي في كل من العراق والبحرين واهداف التنمية المستدامة التي حددتها الشرعة الدولية ضمن ما اطلق عليه بأهداف التنمية المستدامة ٢٠٣٠ وهي سبعة عشر هدفا لو فصلناها لوجدنا فيها سعة وتنوعا ما بين

اولا : الاهداف البيئية "٦- المياه النظيفة/ ١٣- العمل المناخي/ ١٤- الحياة تحت الماء/ ١٥- الحياة في البر".

ثانيا: الاهداف الاقتصادية "١- القضاء على الفقر / ٢- القضاء التام على الجوع/٧- طاقة نظيفة وبأسعار معقولة/٨- العمل اللائق ونمو الاقتصاد/٩- الصناعة والابتكار والهياكل الاساسية/١٢- الاستهلاك والانتاج المسؤولين/١٧- عقد الشراكات لتحقيق الاهداف"، وهنا يمكن ملاحظة استغراق العامل البيئي للأهداف الاقتصادية وكأنما الاقتصاد هو في خدمة البيئة.

ثالثا: الاهداف الاجتماعية "٣- الصحة الجيدة والرفاه/ ٤- التعليم الجيد/ ٥- المساواة بين الجنسين/ ١١- مدن ومجتمعات محلية مستدامة/ ١٦-السلام والعدل والمؤسسات القوية"، ان هذه الاهداف هي التي تم اعتمادها دوليا لتحقيقه ضمن خطة دولية تستغرق ١٥ عاما لغاية العام ٢٠٣٠^(١)، والتي اعتبرت ان الهدف الاول في هذه الخطة والذي اخذ الرقم (١) في تسلسل الاهداف السبعة عشر وهو القضاء على الفقر وبالتالي ان كان الهدف الاول له دلالات اجتماعية واقتصادية فان تأثير العامل المالي على تحقيقه سيكون كبيرا، فضلا عن كون الهدف ذو بعد عالمي لا يمكن تحقيقه بجهود احادية لذا نجد ان اهداف الالفية الثانية سميت بالأهداف الانمائية وكانت الدول النامية هي المستهدفة بهذه الخطة الاممية في حين ان اهداف التنمية المستدامة توجهت للدول الغنية والفقيرة والمتوسطة الدخل.

مع ملاحظة ان تحقيق القضاء على الفقر يوجب الأخذ فيه عند وضع الدولة للسياسات الاقتصادية والاجتماعية استنادا للحاجات العامة، وهنا يجدر الاشارة الى توجه الدولة

(١) خطة التنمية المستدامة، ٢٠٣٠ منشورة على موقع الامم المتحدة

www.un.org/sustainabledevelopment/AR/development

تاريخ الزيارة ٨/١٢/٢٠١٨.

العراقي في وضع استراتيجيات لمواجهة الفقر في العراق خاصة مع تزايد هذا المؤشر الخطير الذي يتناقض مع امكانيات الدولة العراقية المالية الهائلة واقتصادها الريعي (النفطي)^(١)، وعلى ذلك فان القانون الضريبي هو احد الادوات سواء المباشرة ام غير المباشرة التي سيكون لها دور في القضاء على الفقر والتي هي مشكلة تمويلية بالدرجة الاساس كما باقي اهداف التنمية المستدامة الاخرى فلا شيء يمكن تحقيقه دون وجود الاموال اللازمة للأفناق عليه ووضع البنى التحتية بل وخلقها ان لم تكن توجد او تحسينها، مع ملاحظة ان تمويل الخطط التنموية في اي دولة هو واجب اخلاقي وقانوني على السلطات العامة وان كل ما يقدم من اعانات ومساعدات وقروض دولية مشروطة ام غير مشروطة لن يكون بديلا عن التمويل الوطني لبرامج التطوير والتحسين في الدولة خاصة تمويل برامج مواجهة الفقر او المشاكل البيئية وتعزيز تحقيق اهداف التنمية المستدامة الاخرى.

المطلب الثاني

الحوافز الضريبية

وهي احد الادوات التنظيمية التي يستخدمها المشرع استنادا لهدف او برنامج معد مسبقاً ضمن توجهات السياسة المالية العامة للدولة لغرض تحقيق اهداف في مقدمتها اقتصادية لأنها تمثل تحفيزاً لأصحاب رؤوس الاموال على الاستثمار ووضع اموالهم في اماكن وانشطة توفر الامان الاقتصادي لهم والثقة بان ما وضعوا اموالهم فيه سيحقق نتائج ايجابية.

وتتنوع الحوافز الضريبية الى مباشرة من خلال القوانين الضريبية او غير مباشرة من خلال القوانين المنظمة للنشطة الاقتصادية بشكل عام كما في قوانين الاستثمار، على سبيل المثال نجد قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ عمداً الى النص على الحوافز الضريبية ذات الاساس الاقتصادي وفقاً لأغراض تشجيعية وتوجيهية، وذلك في المادة (٧- الفقرة ٢١) عندما اعفت الارباح الناجمة للمكلف من حقول الدواجن والمفاسس التي يمتلكها ويديرها، وهذا نص تشجيعي صريح يوجه في ذات الوقت من خلال تشجيع

(١) تناولت ذلك استراتيجية التخفيف من الفقر في العراق ٢٠١٨-٢٠٢٢ والمعدة من اللجنة العليا لاستراتيجية تخفيف الفقر في العراق بالتعاون مع وزارة التخطيط العراقية والبنك

الدولي، موجودة على الرابط الالكتروني: <https://mop.gov.iq/static>

الاستثمار في الانتاج الغذائي وتربية الطيور والدواجن وبالتالي تحقيق عدة اغراض من هذا النص:

١. اقتصادي، من خلال توجيه رؤوس الاموال الوطنية والاجنبية نحو هذا النشاط وبالتالي اقامة المشاريع الاستثمارية وتشغيل الايدي العاملة.

٢. بيئي، تساهم هذه الاعفاءات في تحقيق اهداف التنمية المستدامة من خلال تشجيع التنوع البيولوجي وبيئة امنة صحيا من خلال اعتماد الشروط المطلوبة قانونا لعمل هذه المشروعات.

٣. مالي من خلال تحقيق هدف حمائي، عبر دعم وحماية المنتج الوطني بالإعفاء الضريبي للأرباح المتحققة منه سواء بالإعفاء المطلق او الاعفاء الجزئي.

والمادة ٧ المشار اليها اعلاه تناولت اعفاءات اخرى ذات محتوى اجتماعي من خلال اعفاء دور حضانة الاطفال ودخل المخابز والافران وفق اوزان معينة، وقد يأتي الحافز الضريبي في قوانين غير ضريبية كما هو الحال في قانون الاستثمار الخاص بتصفية النفط الخام العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٨ عندما منح الاعفاء الضريبي للشركات المستثمرة في قطاع النفط مدة ١٠ سنوات بشرط التزام الشركة بقواعد حماية البيئة وضمان الحفاظ على التنوع البيولوجي والالتزام بنظم السيطرة النوعية المعمول فيها في العراق^(١)، وبنفس الاتجاه اعتمد المشرع البحريني على مفهوم الحوافز الضريبية لأسباب تشجيعية كما في قانون الضريبة على القيمة المضافة الذي اعفى السلع المستوردة للبحرين سواء كان لأسباب سياسية او اقتصادية او عسكرية او اجتماعية باتجاه تشجيعي للأفراد^(٢) "الامتعة الشخصية والهدايا التي ترد بصحبة المسافرين، مستلزمات ذوي الاحتياجات الخاصة" وغير ذلك مما يدخل ضمن مفهوم التشجيع لبعض التصرفات ورغم كونها ضريبة عينية لا تهتم بطروف المكلف الشخصية واعبائه العائلية، مع الاخذ بالاعتبار ان الحافز الضريبي لا يأتي فقط في صورة اعفاءات وانما يأتي بصورة تخفيضات او خصومات ضريبية وتسمى في التشريع العراقي بالتنزيلات اي ما ينزل من دخل المكلف السنوي الاجمالي مقابل كل نفقة

(١) نصت على ذلك المادة (١٥) من قانون الاستثمار الخاص بتصفية النفط الخام العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٨.

(٢) نصت على ذلك المادة ٥٦ الفقرات (٤،٣،٢) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٨.

يصرفها المكلف للحصول على الدخل ومصروفة في نفس السنة التي تخضم من حسابها الضريبي وذلك في المادة ٨ منه وكذلك قانون ضريبة الدخل البحريني الذي اخذ بالخصم الضريبي عنما نصّ على خصم النفقات من اجمالي دخل دافع الضريبة لأغراض تطبيق العدالة الضريبية والمساواة في المعاملة الضريبية مع جميع من يخضع للضريبة في البحرين فلادفع الضريبة ان يطلب خصم النفقات التي صرفها في السنة التي يتحاسب عن مدخولاتها ضريبياً بشرط ان تكون النفقات معقولة كما في "نفقات التأسيس والفوائد والعوائد والاياجارات والمساهمات والاجور والمكافئات عن الخدمات التي يؤديها للغير..."^(١)، وبذات الاتجاه نصّ المشرع العراقي على خصم النفقات المصروفة في سنتها من اجمالي دخل المكلف الخاضع للضريبة بشرط ان تكون موثقة ومقبولة وان تصرف في نفس السنة التي يطالب المكلف بخصمها من دخله طبقاً لقاعدة استقلال السنوات المالية، ومع ما سبق فان للحوافز الضريبية تأثيرها غير المباشر في تحقيق اهداف السلطة العامة من فرض الضريبة من خلال تطبيق فكرة المساواة والعدالة الضريبية فضلا عن تحقيق البيئة الضريبية المتعاونة مع الادارة الضريبية عندما تجد المشرع والموظف المطبق لهذا القانون يأخذان بالاعتبار ما يتكبده من نفقات واعباء شخصية وعائلية او لها علاقة بممارسة نشاطه الاقتصادي فضلا عن ان هذه الحوافز يبرز تأثيرها القوي من خلال ما تمتاز فيه من خصائص^(٢):

١. تتقرر الحوافز الضريبية وفقا لسياسة تعتمدها الدولة وتضعها في صيغة قانونية سواء كان مصدر هذه السياسة الارادة المنفردة للدولة ام الاتفاقيات الدولية، وبالمحصلة فان الحوافز الضريبية اتجه او سياسة تتبناها الدولة تطبيقا لخطط واهداف تسعى لتحقيقها من خلال الضرائب سواء بإضافة ضرائب جديدة او رفع الاسعار الضريبية او اتخاذ سياسة مغايرة بتخفيض الضرائب او الغاء بعضها، وفي النتيجة فان التحليل المادي لفكرة الحافز الضريبي يجعلنا نقول انها حالة تخلي الدولة عن حصتها من اموال الضريبة

(١) المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل البحريني رقم (٢٢) لسنة ١٩٧٩.

(٢) د. قيس حسن عواد البدراني. "التنظيم القانوني للحوافز المالية في قوانين الطاقة دراسة مقارنة

Al-Rafidain Law Journal 17.60 (2014) مجلة الرافدين للحقوق.

- جزئياً وبالتالي فوات هذا المقدار من اموال الضريبة من ان يؤول الى الخزينة العامة تحقيقاً لأهداف اوسع من فكرة التمويل المالي فحسب.
٢. اداة منظمة وفق الية تشريعية، فالحافز الضريبي ليس منحة او هبة غير منظمة قانوناً بل طبقاً لنموذج تشريعي تحكمه القاعدة القانونية في العمومية والتجريد.
٣. لا يكون الحافز الضريبي مطلقاً من اي قيد إذ لا بدّ من مسوّغ يبرر منح هذا الحافز اقتصادي ام مالي الذي يظهر في صورة الاعفاءات الضريبية بدرجة اعلى من الخصومات والتخفيض العائلي والشخصي ويرجع ذلك لكون الحافز تعبير صريح عن الارادة المنفردة للدولة وليس حقا ينظمه القانون بمطالبة كما في النفقات المخصومة او بدون مطالبة كما في الاعفاءات لأعباء شخصية وعائلية.

المطلب الثالث

معوقات تحقيق التنمية المستدامة من خلال التشريع الضريبي

ان القانون الضريبي كما سبق التأكيد عليه هو الوسيلة الابرز لتحقيق اهداف التنمية المستدامة في شقها المالي فإن تنوع الإيرادات المالية وتعميمها هاجس يواجه جميع الدول ولكي تتحقق هذه الغاية فان القانون هو الوسيلة المباشرة والاساسية التي يبنى عليها هذا الهدف، الا ان ما يواجه هذه الوسيلة من تحديات ترجع لعوامل عديدة قد تعيق تحقيق اهداف التنمية المستدامة وهي عوامل متنوعة بعضها يعود للقانون ذاته والآخر للأسباب اجتماعية وسياسية لا علاقة لها بالقانون الضريبي، ويمكن ان نطرح مشكلتين تقف عقبة امام تفعيل دور القانون الضريبي في تحقيق اهداف التنمية المستدامة لهما علاقة مباشرة بالجانب القانوني البحت على وجه الخصوص والجانب التطبيقي للقانون الضريبي:

اولاً: يمكن اعتبار مشكلة التقنين الضريبي والمقصود فيها ليس الاصدار القانوني للضرائب ونشرها في الجرائد الرسمية واصدار التعليمات او القوانين التفسيرية واللوائح اللاحقة للتوضيح فهذا هو صلب مهمة المشرع التقليدية عند اصدار اي قانون وان لم يكن يختص بالضرائب، وانما تتأثر القوانين والنصوص الضريبية بشكل يؤدي لتحقيق التداخل وليس التكامل المطلوب بل قد يؤدي الى عدم وضوح الامر لدى الموظف المطبق للقانون الضريبي مع عدم وجود مدونة قانونية موحدة لكافة قوانين الضرائب مع قوانينها التفسيرية

والتعليمات الموضحة لها في وثيقة موحدة تجعل من السهولة الرجوع اليها ورفع اي شك او تناقض عند مواجهة اي واقعة او تصرف له علاقة بالضريبة.

وهذه المشكلة تظهر في النظام القانوني العراقي والذي رغم قدم القانون الضريبي فيه الا انه يفتقد لوجود مدونة ضريبية كاملة لكافة القوانين والتعليمات والقرارات الخاصة بشؤون الضرائب اذ تُرك الامر لجهد الادارات الضريبية المتعاقبة لتنسيق ورفع التشابك والتداخل الذي قد يحدث وهذا يرجع لإشكالية مهمة تعرضت لها المنظومة القانونية الضريبية في العراق اذ انه مع كل تغيير سياسي كان يحدث في العراق من الحكم الملكي مروراً بالحكم الجمهوري ثم الاحتلال الامريكي للعراق والنظام السياسي الحالي بعد ٢٠٠٥، فان ذلك التغيير كان يظهر بصورة مباشرة من خلال قوانين الضرائب التي تعرضت للإلغاء والتعديل بشكل تجاوز الحد المطلوب هذا من جهة، من جهة اخرى فان النصوص الخاصة بالضرائب او تنظيمها لم تكن فقط في قوانين الضرائب بل قد نجد نصاً في الاعفاء الضريبي يرد ضمن قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦، وقانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩، ولعل الامر اتخذ منعطفاً مختلفاً عندما بدأ المشرع العراقي يدخل نصوص ضريبية ضمن قوانين الموازنة الاتحادية العراقية قد تؤدي الى انشاء مراكز قانونية او تعديلها والغائها، وبرز مثال على ذلك ما ورد في قانون الموازنة الاتحادية في العراق لعام ٢٠١٨ الذي جعل سعر الضريبة على المبيعات ٥٪ على كافة السلع المباعة في المولات ومراكز التسوق عدا مفردات البطاقة التموينية رغم وجود قانون خاص بالضريبة على المبيعات في العراق وهو قانون نافذ وغير ملغي وما يعني ذلك من اشكاليات عديدة في مقدمتها التعارض بين فكرة الثبات القانوني نتيجة استمرارية التطبيق في حالة القانون غير محدد المدة خلافاً لقانون الموازنة العامة والذي هو قانون محدد نفاذه بمدة لا تتجاوز السنة عادةً، فضلاً عن تبعات ذلك على الموظف الذي يجهل او المواطن الذي لا يعرف بما نص عليه قانون الموازنة السنوي.

ان هذا يجعلنا ندعو الى اعتماد مدونة موحدة لقوانين الضرائب والتعليمات والقرارات الصادرة في شؤون الضرائب بشكل يحقق مبدأ العلانية والوضوح اي نشر المعرفة القانونية.

المبحث الثاني

دور الإدارة والكف في تحقيق التنمية المستدامة

كما ان القانون الضريبي هو الاداة الاولى لتحقيق اهداف السلطة العامة عند تعلق الامر بالضرائب وتحقيق الحصيلة الضريبية الوفيرة، فان الامر لن يستقيم ان لم يتكامل هذا القانون مع وجود وفاعلية طرفي العلاقة الضريبية اي الاشخاص التي يخاطبها القانون سواء ادارة حكومية تنفذ القانون او شخص طبيعي ومعنوي يطالبه القانون بأداء واجبه الضريبي مع وجود الضمانات والحماية القانونية له.

المطلب الاول: تحديات ومقومات تحقيق التنمية المستدامة من خلال عمل الادارة الضريبية تعد الادارة الضريبية احد الركائز الرئيسية لوجود نظام ضريبي ناجح وفعال ونجاح القانون لا يتحقق الا عند تطبيقه من قبل ادارة قوية، والقوة هنا ليست القوة الاستبدادية او التي لا يوجد سقف لحدود سلطاتها وصلاحياتها، اذ ان القوة مصدرها القانون هو من يمنح ومن يمنح طبقا لإرادة المشرع وهذه الصلاحيات للإدارة الضريبية^(١) قد تكون مقيدة بنص القانون او تقديرية تعطى لها ضمن ضوابط تراعي حدود هذه الصلاحيات رغم المرونة في مضمونها والتي تسعى اساساً لتحقيق هدف السلطة في شؤون الضرائب "الحصيلة الامنة لأموال الضرائب" ومفهوم الامان هنا ينصرف الى تأمين تمويل احتياجات الدولة.

والتمويل هنا باعتباره هدفا وغرضا يرتبط الى حد كبير بمفهوم تحقيق المصلحة العامة وهو الهدف ذو الالفاظ الجلية والمضمون الزنبقي الذي يتغير بين مجتمع واخر ودولة واخرى، الا انه وفقا للفكرة النظرية في نطاق الضرائب فالمصلحة العامة من تأمين اموال الضرائب هي تمكين السلطة العامة من اداء واجبها بإشباع الحاجات العامة وتمويل الانشطة الاقتصادية بصورة مباشرة ام غير مباشرة، وهذا قطعاً سيحقق الضمان المطلوب لسير المرافق العامة دون خطر التوقف لانخفاض او ضعف التمويل الحكومي لهذه المرافق وبالنتيجة يتحقق التعرُّ في مسار النشاط الاقتصادي في جانب مهم منه "القطاع العام - بصورة الانفاق المباشر الرواتب واثمان مستلزمات ممارسة العمل العام، او القطاع الخاص من خلال الانفاق غير المباشر عبر تقديم المنح والقروض وتمويل السياسات التشجيعية ومنها الاعفاء الضريبي"، إن هذه الادارة الضريبية تعد جزءاً رئيساً من السلطة التنفيذية

(١) د. عصام البرزنجي، السلطة التقديرية والرقابة القضائية، ١٩٧١، ص ٦١.

يسري عليها قوانين ونظم ممارسة الوظيفة العامة من حيث كونها ادارة حكومية عامة في الاصل مع وجود بعض الخصوصية التي تأتي من وظيفتها المباشرة في تطبيق قانون بعينه -القانون الضريبي-، فالإدارة الضريبية في العراق تتمثل بشكل اساس في الهيئة العامة للضرائب باعتبارها المسؤولة عن تطبيق قوانين الضرائب المباشرة على وجه الخصوص وهي الضرائب الاكثر شمولا للشرائح المكلفة بسداد الضرائب في العراق -الدخل، العقار على وجه الخصوص- فضلا عن الهيئة العامة للجمارك والتي تطبق قانون الجمارك في العراق رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ والمسؤولة عن جباية الضريبة الجمركية في الاماكن المقررة لذلك طبقا للقانون ووفقا لجدول خاصة بالسلع والاسعار مقررة وفقا لقانون التعريف الجمركية العراقي رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٠ النافذ.

ولو تناولنا الهيئة العامة للضرائب في العراق فهي قد انشئت طبقا لقانون وزارة المالية العراقي رقم ٩٢ لسنة ١٩٨١ وهي الجهة المخولة قانونا بتطبيق قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وهذا القانون اطلق عليها وصف "السلطة المالية" في المادة الاولى منه/ الفقرة ١٣ "السلطة المالية: موظف او مجموعة موظفين يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون" وهي صلاحيات متنوعة بين المقيدة والتقديرية تناثرت عبر نصوص القانون وفوق كل ذلك هي صاحبة الولاية الحصرية في تطبيق القانون ضمن شؤون الضرائب اذ ان قانون ضريبة الدخل العراقي هو القانون العام او الاساس الذي يحكم كافة المصادر واي دخل يتحقق في العراق ان لم ينظمه نص قانون خاص فيه فهو يخضع بالنتيجة لحكم قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، تتلخص مهمتها في سلسلة اجرائية مرتبة من حيث السريان الزمني للقانون والسريان المكاني ومن حيث الاموال التي تخضع لحكمه والاشخاص المكلفة بأداء الضريبة عن اموالها او اموال غيرها طبقا لعلاقة قانونية توجب هذا الوصف. ويمكن ان نلخص جملة تحديات تواجه عمل الهيئة العامة للضرائب في العراق والادارة الضريبية بالمجمل فيما يأتي:

ان افضل إصلاح لأي نظام ضريبي يحتاج لركائز واضحة ومباشرة اي ادارة ضريبية قوية، فضلا عن قانون ضريبي واضح ومباشر الى جانب مكلف متعاون ويختتم ذلك سياسة ضريبية تضع الاهداف والخطط موضع التطبيق، والادارة الضريبية في العراق حددت اهدافها فيما يأتي:^(١)

(١) نشرت هذه الاهداف على موقع الهيئة العامة للضرائب في العراق tax.mof.gov.iq

"تحقيق الإيرادات التي تساهم في تمويل الموازنة العامة، وهذا تصريح مباشر من الإدارة ان هدفها الرئيس هو توفير التمويل المطلوب".

الالتزام بالتطبيق الافضل للقوانين الضريبية في جباية المبالغ المتحققة وايجاد مصادر دخل جديدة وهذا يعني عمل اداري ضخم يرتكز على تطوير اليات الحصر الضريبي وتنويعها.

توسيع قاعدة الوعاء الضريبي للحد من التهرب الضريبي، ورغم وجاهة هذا الهدف الا ان الامر لن ينجح مع الاسلوب الافقي وتوسيع واضافة صور جديدة للوعاء الضريبي مع استمرار التسريب في الوعية الضريبية القائمة.

تحقيق التوازن الاقتصادي من خلال تحقيق العدالة الضريبية لكل المكلفين.

تحقيق المساواة في التكاليف الضريبي.

تعميق ثقافة الالتزام الطوعي للمكلفين.

وضع كافة الامكانيات واساليب العمل المتطورة لخدمة المواطنين"

ان هذا الاعلان لأهداف الهيئة العامة للضرائب يوجب مواجهة التحديات القائمة سواء في تصاعد حالات التهرب الضريبي بصورة مباشرة وكونها جريمة ضريبية، او من خلال انتشار الاقتصاد غير النظامي اي وجود مدخولات لا تخضع للتحاسب الضريبي اما بسبب انتشار العشوائيات نتيجة لضعف تطبيق القانون الضريبي او لسلوكيات اجتماعية او نفسية كامنة لدى المكلف بالضريبة في العراق.

الفساد المالي والاداري، وهو تحدٍ مهم تواجهه الادارة الضريبية في العراق اذ يعد سببا مباشرا ومانعا لتحقيق اهداف التنمية المستدامة، فوجود بيئة سليمة اجتماعيا فضلا عن تحقيق السلم والعدالة مع المؤسسات القوية لن يتحقق بوجود هذه الآفة، وان كل ما يتم توريده للخزانة العامة ليس الا جزءا يسيرا مما يفترض ان يتم تحصيله، نتيجة لعوامل تضافرت لتحقيق ذلك سواء من خلال بعض السلوكيات غير السليمة في تأدية الواجبات المنوطة بالموظف طبقا للقانون وذلك لتحقيق مكاسب شخصية وبنفس الوقت يعد ذلك انتهاكا لقواعد السلوك المهني الذي يجب الالتزام فيها احتراماً للوظيفة العامة^(١)، وتتعدد

(١) فاطمة عبد جواد، الفساد الاداري والمالي واثاره السلبية على مؤسسات الدولة العراقية وسبل معالجته، بحث منشور على موقع الهيئة العامة للضرائب في العراق www.tax.mof.gov.iq، ص٨.

مظاهر الفساد المالي والاداري الى استخدام الرشوة كوسيلة لتحقيق المكاسب المالية فضلا عن استغلال المنصب والصلاحيات الممنوحة طبقا له للتكسب على المال العام، وقد يرجع السبب لعوامل تقليدية ادارية تتمثل بالروتين الاداري وعدم تجاوب الموظف مع اداء مهامه كما ينبغي وجعل المواطن في حالة معاناة دائمة تدفعه لتقديم الرشوة تخليصا لهذا البلاء والتأخير في انجاز المعاملات الخاصة فيه، ولعل هذه الامثلة توجب على الدولة وضع سياسة شاملة لمكافحة هذا المرض ومنع انتشاره والقضاء عليه من خلال.

استخدام نظام الادارة الالكترونية اي حوكمة الادارة الضريبية وباقي الادارات العامة الاخرى، وهو حل واقعي لمواجهة مظاهر استغلال المناصب العامة من خلال جعل العلاقة رقمية بين المكلف والادارة الضريبية نسبيا، فاعتماد منظومة تنظيمية مرنة اي تقديم الخدمة العامة بصورة الكترونية للمكلف بأداء الضريبة يقلل الباب امام الكثير من مظاهر الفساد^(١).

تطوير وتدريب مهارات العاملين في الدوائر الضريبية اذ سينعكس ايجابا على تعاطي الموظف في الحالات التي تعرض امامهم وتكون لهم القدرة بصورة اوسع واشمل لاتخاذ القرار المناسب قانونا، يقابله جهد كبير يقع على عاتق الجهات العامة المسؤولة عن ادارة الضرائب في توجيه جمهور المكلفين اي دافعي الضرائب وعموم المجتمع لتكوين ما يسمى بالثقافة القانونية العامة لغير المتخصصين اي خلق مجتمع مؤسسات قوي يدعمه مجتمع مدني متعاون. وهذا تطبيق مباشر لقاعدة اليقين المعلومة لدى المهتمين بالقانون الضريبي والتي تعني وصول الفكرة كاملة من النص القانوني لمنفذ القانون وللشخص الذي يقع على مصالحه هذا النص بذات المحتوى والفهم دون غموض ولا تناقض فلا نزال نذكر مقولة الفقيه آدم سميث "القليل من عدم اليقين يعادل الكثير من عدم العدالة الضريبية"^(٢).

اعتماد طرق عمل ونظم مستحدثة في تحقيق الحصر الدقيق للفئات والاموال المستحق عليها التحاسب الضريبي وخاصة الانشطة التي تقع تحت مسمى الاقتصاد غير

(١) د. سعد غالب ياسين، الادارة الالكترونية، دار اليازوري، الاردن - عمان، ٢٠١٠، ص ٢٥.

(٢) انظر في ذلك ما نشر حول اراء ادم سميث في القواعد الضريبية:

http://economicsconcepts.com/canons_of_taxation.htm

النظامي، من خلال محاولة حصرها وادخالها ضمن المنظومة المسجلة للاقتصاد العام، مما يعني اعتماد نماذج للبطاقات الضريبية تتميز بالمرونة وعدم الجمود ومواكبة التغير الحاصل في حركة العمل والاسواق، خاصة مع ما اعتمدته العديد من الدول من نظم البطاقة الضريبية الذكية.

في المقابل نجد الادارة الضريبية في مملكة البحرين ورغم قدم القانون الضريبي نسبيا الا انه لا يوجد تشكيل اداري مستقل ويختص بإدارة شؤون الضرائب وانما مجموعة موظفين عموميين تابعين لوزارة المالية يمارسون مهام تطبيق القوانين الضريبية من خلال عمل الوزارة وليس من خلال ادارة مختصة، فقانون ضريبة الدخل البحريني النافذ لا يشير الى ادارة ضريبية تعنى بتطبيقه دون سواها وانما كافة الاجراءات توجه للوزير، وعند الرجوع للهيكل الاداري لوزارة المالية والاقتصاد الوطني البحرينية فإننا سنجد ان مهام تطبيق القوانين الضريبية يقع على عاتق ادارات تابعة لوزارة المالية كباقي الادارات المالية الاخرى وليس لها الخصوصية او القانون الخاص الذي يحكم عملها خاصة وان الادارة الضريبية هي اشبه بالإدارة القاضية التي تمنح صلاحيات تطبيق القانون وتقدير الامور طبقا للوقائع التي تعرض امامها وليس كما هو متبع في هيكلية الادارات المختصة بشؤون الضرائب في البحرين مثل الادارة الخاصة بضرائب القيمة المضافة والادارة الخاصة بضرائب المؤسسات فضلا عن الادارة الخاصة بسياسة الإيرادات العامة^(١).

المطلب الثاني

اشكالية الوعي الضريبي لدى دافع الضريبة

ان المكلف او دافع الضريبة هو الركيزة الثالثة في مثلث العلاقة الضريبية فبدون وجود المكلف لن يقوم النظام الضريبي على اسس حقيقية وليس من جدوى لوجود القانون والادارة ان لم يكن هناك من يحقق الهدف الاهم "دفع الضريبة"، وهذا يستدعي ان تتأسس العلاقة بين المكلف والادارة على اسس واضحة ومحددة كي نخرج في النهاية الى

(١) انظر الهيكل الاداري لوزارة المالية والاقتصاد الوطني على الموقع الرسمي:

.٢٠١٨/١٢/١٤ About. www.mofne.gov.bh/ تاريخ الزيارة

مجتمع ضريبي يعي اهمية الضريبة كونها الاداة الاكثر ثباتا لتمويل المجتمع واحتياجاته بعيدا عن العوامل التي قد تجعل قدرة الدولة التمويلية متخللة كونها تتأثر بهذه العوامل الخارجية "ايرادات النفط والثروات الطبيعية على وجه الخصوص" ورغم النسبة المهمة التي تقوم هذه الايرادات بتمويلها ضمن حجم الايرادات العامة سنويا الا انها لن تبني اقتصاد يتسم بالثبات النسبي والبعد عن التأثير بالمتغيرات الخارجية على وجه الخصوص رغم ان باقي الايرادات تبقى عرضة للتأثر الا انها تتأثر بدرجة اقل وضوحا من مبيعات النفط وسواها فضلا عن طبيعتها الناضبة وغير المتجددة قياسا للنشاط الاقتصادي القائم على الجهد البشري الذي يتسم بالثبات النسبي والاستمرارية في ممارسة الانشطة الاقتصادية.

ان علاقة المكلف بالإدارة الضريبية وعلى مستوى اعلى بالسلطة العامة التي تفرض الابعاء الضريبية يمكن ان تفسر وبشكل مرتب تاريخيا على اتجاهين^(١) إما علاقة تعاقدية وهي التفسير الاقدم لطبيعة القبول بادئ الضريبة اي علاقة تبادل منافع ومزايا يحصل عليها دافع الضريبة مقابل سداد الدين الضريبي او الثمن المدفوع مقابل الخدمات التي يحصل عليها من الدولة، وقد ترسخ هذا المفهوم مديات زمنية ليست بالقليلة، الا ان دخول الافكار الاجتماعية واخراج دفع الضريبة من الفكرة المادية البحتة لمفهوم ذو طبيعة معنوية تنطوي على التبادل المتساوي للحقوق والواجبات ضمن منظومة سياسية وقانونية يدعمها رغبة مشتركة بالتكامل والتضامن الاجتماعي لتحقيق الرفاهية المنشودة ولذا ترسخ لدى الوعي الشعبي ان دفع الضريبة هو واجب قانوني تلزمه مجموعة وثائق واوصاف تجعل لدافع الضريبة علاقة قانونية "الجنسية" او اجتماعية "الموطن و الاقامة" مع السلطة التي تفرض الضريبة، وهذا التفسير الاجتماعي اعطى الاجابة عن اسباب دفع الضريبة والتزام الافراد بدفعها وان دوام وتقدم ورفاهية اي مجتمع تعتمد على اداء الاطراف لواجباتها كما تعاطيها مع حقوقها اي تحقيق فكرة المساواة امام القانون.

اولا اهمية الضرائب لدى المكلف

ان بيان مدى اهمية الضرائب للمكلف يعتمد على عدة عوامل:

١. النتائج العملية لواقع المجتمع المحلي الذي يكون تمويل احتياجاته العامة من اموال الضرائب، ان عملية المطابقة الذهنية لدى المكلف بين فكرة الضريبة الاجبارية الاستبدادية بما للدولة من قوة تنفيذية مباشرة على امواله الاقتصادية تجعله في حالة

(1) M .La ferrier ,cours de legislation financiere,Paris,1948,p:163.

من المقارنة المستمرة بين ما يدفعه من ضريبة وبين ما يتلقاه من خدمات عامة او اشباع لحاجاته العامة في حدها الأدنى الحاجة الى تأمين المأكل والملبس والمشرب والحصول على فرص عمل تحقق له اشباع هذه الاحتياجات.

٢. استخدام السلطة العامة للإيرادات العامة ومنها الضريبة في تمويل الحاجات العامة وتمويل الموازنة العامة للدولة، فالسلطة ليست ذات تأثير ان لم تظهر بموقف المنفق والمؤمن لحاجات الافراد والمجتمع سواء الاساسية او التحسينية والكمالية وهذا واجبها القانوني والاخلاقي، فان تحقق ذلك فان الوعي بأهمية الضرائب في تحقيق الامان الاجتماعي للمجتمع المحلي سيتحقق بصورة تدريجية وتراكمية تؤدي الى ثبات هذا المفهوم في وعي المواطن عموماً والاشخاص المكلفين بأداء الضريبة على وجه الخصوص^(١)، وان كان السلوك المتبع للموظف المختص بتطبيق القانون الضريبي يتطابق مع هذا الاتجاه ويدعمه قانون واضح ومباشر لا يعطي المجال لتدخل النوازع البشرية غير السوية فان الوعي الضريبي لدى المجتمع سيتحقق بصورة تدريجية تجعل دفع الضريبة من الثواب المسلم فيها كما هو الحال في المجتمعات المتقدمة اقتصادياً كالولايات المتحدة ودول الاتحاد الاوربي التي تعبر منظومتها القانونية افضل تعبير عن التعاون بين الهرم الثلاثي للعلاقة الضريبية وان بنسبة عالية.

٣. ان ما يجعل هذه العوامل تحقق الغرض في شعور المكلف بأهمية الضرائب يرجع الى المعايير التي ستعتمدها الادارة الضريبية عند قيامها بالتحاسب الضريبي فهي تقطع الضريبة من المواطن ليس لكونه مواطناً فحسب وانما ان يتوافق ذلك مع نشاط اقتصادي يحقق له دخلاً يخض للضريبة غير ان فكرة المواطنة تجعل دفع الضريبة مبرراً من وجهة اجتماعية وتجعل الادارة الضريبية تتعامل معه بسياق مختلف عن غير المواطنين سواء بداعي الإقامة او ممارسة النشاط الاقتصادي سواء من حيث الاسعار الضريبية المطبقة او الشمول بالحوافز الضريبية.

ثانياً: العدالة الضريبية وتأثيرها في تحقيق التنمية المستدامة

ان اشكالية الوعي الضريبي بأهمية الضرائب هي نتيجة لسياسة عامة تعتمد نماذج قانونية تطبق على الاشخاص الخاضعين للضريبة، بالتالي فان ما يواجه المجتمعات

(١) د. محمد عبدالله العربي، اصول علم المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الاول، مطابع رمسيس، الاسكندرية ١٩٥٣، ص ١٠٠.

العربية والعراق على وجه الخصوص عدم المرونة في التعامل الاداري مع المتغيرات الاجتماعية المتسارعة وبالتالي تطبيق نماذج جاهزة صممت ووضعت لحالة زمنية سابقة لم يعد الوضع الحالي يتفق على استمرارية الاخذ فيها، ومثال ذلك ما تعرضت له المدن التي خرجت من الصراع العسكري خاصة الفترة اللاحقة لعام ٢٠١٤ ولغاية ٢٠١٧ وما يعني ذلك من توقف تام للنشطة الاقتصادية في تلك المناطق "محافظات نينوى وصلاح الدين والانبار" الذي يوجب على الادارة الضريبية التعامل معها بأسلوب يتفق وكونها تعرضت لأسباب قاهرة منعت الاشخاص من التواصل مع الدوائر الضريبية وتسديد الديون الضريبية كونها خرجت عن سيادة الدولة مؤقتا، ولا يمكن القبول بفكرة استمرار سريان القانون مع انقطاع الدخل وتوقفه فهذا ينافي المبادئ الضريبية وفكرة العدالة الضريبية على وجه الخصوص اذ ان هذا الاتجاه سيؤدي الى توليد شعور لدى المكلف بالإجفاف وعدم المساواة امام القانون والتي هي احدى نتائج العدالة الضريبية والتي توجب التمييز فئات المكلفين استنادا لمعيار المقدرة التكليفية التي تتحدد بعوامل عديدة منها طبيعة النشاط الاقتصادي، النفقات المصروفة للحصول على الدخل فضلا عن العوامل المؤثرة على استمرارية ممارسة النشاط الاقتصادي او انقطاعه مما يعني تحقيق مساواة قانونية قانونية حقيقية دون ضياع لحق الدولة في تحصيل الضريبة ودون هدر لحق المكلف في التعامل الضريبي معه بصورة واقعية طبقا لمعايير قانونية محددة.

الخاتمة

ان تحقيق التنمية المستدامة اصبح اساسا تنطلق منه السياسات العامة لأي دولة تريد اعتماد استراتيجية حقيقية للتطوير والبناء في كافة الاتجاهات ويمكن ابراز اهم النتائج التي خرجت فيها هذه الدراسة:

الاستنتاجات

ان المنظومة القانونية في مملكة البحرين قد واكبت اهداف التنمية المستدامة المعتمدة امميا من خلال سياسة العمل الجماعي المنتجة في دول مجلس التعاون الموحد

لدول الخليج العربي التي تسهّل كثيرا ادخال التطوير في المنظومات القانونية في الجانبين النظري والتطبيقي.

يفتقر العراق الى وضع سياسة شاملة تأخذ بالاعتبار الواقع القائم في الاقتصاد الوطني والتحديات التي تواجهه "السياسية والاقتصادية والاجتماعية" لإنجاح اي سياسة تنموية تعالج المشاكل والمعوقات على مستوى معالجة مشاكل الفقر والبطالة او مشكلة العجز الدائمي في الموازنة الاتحادية سنويا.

التوصيات

لتحقيق اهداف التنمية المستدامة من خلال النظام الضريبي وادواته الرئيسة فان

ذلك يستدعي حدوث جملة من الامور اهمها :

١. مسيرة التطور المتسارع لاستخدام تقنيات العالم الرقمي ضمن منظومة العمل الاداري، فهو الحل الانجح والاكثر تأثيرا والاقصر في تحقيق الاحاطة الكاملة بالمجتمع الضريبي دون افراط ولا تفريط وفيه تحقيق لفكرة العدالة الضريبية من خلال تحديد الاشخاص الخاضعين فعلا والحد من مشاكل التهرب الضريبي او تحويل العبء الضريبي من المكلف قانونا الى اشخاص اخرين وهذا يعني سياسة شاملة تبدأ من توفير البنى التحتية الى تدريب العاملين في الادارة الضريبية يقابلها معرفة ووعي بالقانون الضريبي من المكلفين.

٢. تثبيت فكرة وضع مدونة لقانون الضرائب في العراق ام البحرين، فالوضوح هو الاسلوب الامثل لتحقيق اهداف التنمية المستدامة فكل ذلك يصب في مصلحة تطبيق القانون الضريبي بشكل يتفق والاهداف التي شرع من اجلها، والمدونة تعمد الى توحيد الوثائق القانونية الخاصة بشؤون الضرائب في مدونة واحدة ترفع فيها الانظمة والتعليمات او اللوائح التفسيرية للتسهيل على الموظف المطبق للقانون اداء عمله بصورة افضل ويلغي حالة الفجوة الاحتمالية بين نصوص القوانين وما يطبق نتيجة لكثرة القوانين وتعددتها دون وحدة تربطها، فضلا عن معرفة المكلف في ما له وما عليه.

٣. تنمية القدرات الادارية والعملية لدى موظفي الادارات الضريبية من خلال الدورات التطويرية التي تركز على جوانب الفحص الدقيق للأنشطة الاقتصادية وتناول الثغرات التي يستطيع كبار المكلفين التهرب ضريبيا باستخدامها.

المصادر

اولا: الكتب

١. ريمون حداد، "نظرية التنمية المستدامة"، برنامج دعم الأبحاث في الجامعة اللبنانية، بيروت، ٢٠٠٦.
٢. سعد غالب ياسين، الادارة الالكترونية، دار اليازوري، عمان - الاردن، ٢٠١٠.
٣. عصام البرزنجي، السلطة التقديرية والرقابة القضائية، ١٩٧١.
٤. عبدالله الصعدي، التشريع الضريبي في دولة الامارات العربية المتحدة، الطبعة الاولى، كلية شرطة دبي، ١٩٩٧ .
٥. قيس حسن عواد البدراني، الوجيز في قانون المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت ٢٠١٨.
٦. محمد عبدالله العربي، اصول علم المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الاول، مطابع رمسيس، الاسكندرية ١٩٥٣.

ثانيا البحوث

١. فاطمة عبد الجواد، الفساد الاداري والمالي واثاره السلبية على مؤسسات الدولة العراقية وسبل معالجته، بحث منشور على موقع الهيئة العامة للضرائب في العراق www.tax.mof.gov.iq

٢. د. قيس حسن عواد البدراني. "التنظيم القانوني للحوافز المالية في قوانين الطاقة دراسة مقارنة .. (2014) 17.60 *Al-Rafidain Law Journal*"

ثالثا: القوانين والوثائق الرسمية

١. دستور مملكة البحرين، ٢٠٠٢.
٢. الدستور العراقي ٢٠٠٥.
٣. قانون الضريبة على العقار العراقي رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩.
٤. قانون ضريبة الدخل البحريني رقم (٢٢) لسنة ١٩٧٩.
٥. القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٤ قانون تعديل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

٦. قانون الاستثمار الخاص بتصفية النفط الخام العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٨.
٧. قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٨.
٨. قانون الموازنة الاتحادية العامة في العراق رقم (٩) لسنة ٢٠١٨.
٩. الهيكل الاداري لوزارة المالية والاقتصاد الوطني.
١٠. اهداف الهيئة العامة للضرائب في العراق tax.mof.gov.iq.
١١. خطة التنمية المستدامة، ٢٠٣٠ منشورة على موقع الامم المتحدة [www.un.org / sustainable development / AR / development](http://www.un.org/sustainabledevelopment/AR/development)
١٢. تقرير مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة، جوهانسبرغ، جنوب إفريقيا، ٢٦ آب - ٤ أيلول ٢٠٠٢، نيويورك، ٢٠٠٢.
١٣. استراتيجية التخفيف من الفقر في العراق ٢٠١٨-٢٠٢٢ والمعدة من اللجنة العليا لاستراتيجية تخفيف الفقر في العراق بالتعاون مع وزارة التخطيط العراقية والبنك الدولي، موجودة على الرابط الالكتروني <https://mop.gov.iq/static>

المصادر الاجنبية

اولا: الكتب

1. M.La ferrier ,cours de legislation.

Reference's

Books in Arabic language

1. Raymond Haddad, "The Theory of Sustainable Development", Research Support Program at the Lebanese University, Beirut, 2006.

2. Saad Ghalib Yassin, Electronic Administration, Al Yazuri publisher, Amman - Jordan, 2010.
3. Essam Al-Barzanji, Judicial Power and Judicial Control, 1971.
4. Abdullah Al-Saidi, Tax Legislation in the United Arab Emirates, First Edition, Dubai Police College, 1997.
5. Qabas Hasan Awad Al-Badrani, The brief in Public Finance Law, Zain Legal Publications, Beirut, 2018.
6. Mohammed Abdullah Al-Arabi, Principles of Public Finance and Financial Legislation, Part I, Ramses Press, Alexandria 1953 .

RESEARCHS AND ARTICLES

1. Fatima Abdul Jawad, Administrative and Financial Corruption and its Negative Effects on Iraqi State Institutions and Ways of Addressing it, Research published on the website of the General Authority for Taxation in Iraq www.tax.mof.gov.iq.
2. Qabas Hasan Awad Al-Badrani, Legal Regulation of Financial Incentives in Energy Laws, Al-Rafidain Journal of Law, Faculty of Law, University of Mosul, Issue 60, Volume 17, Year 19, March 2014.

Codes and official documents

1. The Constitution of the Kingdom of Bahrain, 2002.
2. The Iraqi Constitution 2005.
3. The Iraqi Real Estate Tax Law No. 162 of 1959.
4. Bahraini Income Tax Law No. (22) for the year 1979.
5. Law No. 17 of 1994 amending the Iraqi Income Tax Law No. 113 of 1982.
6. Investment law for the liquidation of Iraqi crude oil No. 13 of 2008.
7. Bahraini Value Added Tax Law No. 48 of 2018.

8. Iraqi Federal Budget Law No. 9 of 2018.
9. Administrative structure of the Ministry of Finance and National Economy.
10. Objectives of the General Authority for Taxation in Iraq tax.mof.gov.iq.
11. Sustainable Development Plan, 2030, posted on the United Nations Development / AR / sustainable development / www.un.org website.
12. Report of the World Summit on Sustainable Development, Johannesburg, South Africa, 26 August-4 September 2002, New York, 2002.
13. The Strategy for Poverty Alleviation in Iraq 2018-2022 prepared by the High Committee for Poverty Reduction Strategy in Iraq in cooperation with the Iraqi Ministry of Planning and the World Bank ,<https://mop.gov.iq/static>

Books in French language

1. M .La ferrier ,cours de legislation financiere,Paris,1948.

