

الطبيعة القانونية للحكومة الضريبية وأثرها في ضبط أعمال الإدارة الضريبية
(دراسة تحليلية للتشريع الضريبي الليبي)

احمد عبدالسلام مفتاح الخطاب

مصلحة الجوازات والجنسية و شؤون الأجانب

**The legal nature of tax governance and its impact on regulating the work of the tax
.administration**

(An analytical study of Libyan tax legislation)

Ahmed Abdulsalam Miftah Alhatab

Passports, Nationality and Foreigners Affairs Department

ahmedalhatab86@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2026/01/13 تاريخ المراجعة 18 / 2 / 2026 تاريخ القبول: 2026/03/12- تاريخ النشر: 2026 /03/26

الملخص

تناولت هذه الدراسة الطبيعة القانونية للحكومة الضريبية من خلال تحديد مفهومها وأهم مبادئها و كذلك أهميتها بالنسبة للإدارة الضريبية ، ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث تركزت هذه الدراسة على محورين رئيسيين وهما حوكمة النص التشريعي من خلال ضمان موضوعيته و اتساقه مع المبادئ الدستورية الإدارية مما يسهم معه الارتقاء المهني للمحاسبين ومأموري مصلحة الضرائب ، وكذلك تكريس العدالة الإجرائية كألية لتعزيز الثقة المتبادلة بين الممول والإدارة الضريبية ، مما يدفع نحو الامتثال الطوعي و تحقيق اليقين الضريبي ، وقد خلصت الدراسة الى أن الحوكمة الضريبية ليست مجرد نصوص او مبادئ جامدة بل هي منظومة مشتركة تتطلب تكامل الأدوار بين كل من السلطة التشريعية و القطاعين العام و الخاص ، وكذلك الأكاديميين لتهيئة بيئة تضمن مصداقية التعاملات الضريبية محلياً و دولياً ؛ لوضع خط فاصل بين التخطيط الضريبي المشروع و التحليل القانوني

الكلمات المفتاحية : الحوكمة الضريبية - النص التشريعي - العدالة الإجرائية - الامتثال الطوعي

Abstract

This study examines the legal nature of tax governance by defining its concept, its most important principles, and its significance for tax administration. It also explores its role in reducing tax evasion. The study focuses on two main axes: the governance of legislative texts by ensuring their objectivity and consistency with constitutional and administrative principles, thereby contributing to the professional development of accountants and tax officials; and the establishment of procedural justice as a mechanism to enhance mutual trust between taxpayers and the tax administration, leading to voluntary compliance and tax certainty. The study concludes that tax governance is not merely a set of rigid texts or principles, but rather

a shared system requiring integrated roles among the legislative authority, the public and private sectors, and academics to create an environment that guarantees the credibility of tax transactions both domestically and internationally, thus drawing a clear line between legitimate tax planning and legal analysis.

Keywords: Tax governance – Legislative text – Procedural justice – Voluntary compliance

المقدمة

تُعد الضريبة الأداة السيادية الأهم التي تمتلكها الدولة لتحقيق توازنها المالي والاقتصادي، إلا أن هذه السلطة السيادية تصطدم دائماً بحرمة الملكية الخاصة وحقوق الأفراد، ومن هذا المنطلق لم يعد العمل الإداري الضريبي مجرد آلية لتحصيل الإيرادات، بل أصبح اختصاراً حقيقياً لمدى التزام الدولة بمبادئ المشروعية وسيادة القانون.

وفي ظل التحولات العالمية نحو الإدارة العامة الجديدة، برز دور الحوكمة الضريبية كإطار فلسفي وقانوني يهدف إلى إعادة صياغة العلاقة بين السلطة العامة والمكلفين، فالحوكمة في جوهرها ليست مجرد تحسينات تقنية أو إدارية، بل هي منظومة قيمة تسعى لضبط السلطة التقديرية الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، والتي قد تؤدي في حال غياب الرقابة والشفافية إلى التعسف أو إهدار الحقوق.

إن البحث في الطبيعة القانونية للحوكمة الضريبية يفرض علينا التساؤل حول موقعها في الهرم التشريعي؛ فهل هي مجرد تعليمات إدارية مرنة، أم أنها ترتقي لتكون قواعد قانونية ملزمة تترتب على مخالفتها آثاراً قضائية؟ إن الإجابة على هذا التساؤل هي التي تحدد حجم الآثار القانونية المترتبة عليها، سواء في تعزيز الثقة بين الممول والخزانة العامة، أو في خلق بيئة استثمارية آمنة، ومستقرة تقوم على الوضوح التشريعي والعدالة الإجرائية.

بناءً على ما تقدم، يأتي هذا البحث، ليسلط الضوء على الأبعاد القانونية للحوكمة، متجاوزاً النظرة الاقتصادية الضيقة، ليضع يده على التكيف القانوني السليم الذي يضمن فاعلية الإدارة وصون حقوق الأفراد في آن واحد.

أولاً - أهمية الدراسة

تتجلى أهمية البحث في رصد التحول من الإدارة الضريبية التقليدية القائمة على الجبر إلى الإدارة المُحوكمة المبنية على الشفافية والامتثال الطوعي، لذا يمكن إجمال أهمية هذه الدراسة في الآتي:

- 1 - سد الفراغ الفقهي المتعلق بتحديد الطبيعة القانونية للحوكمة وتمييزها عن المفاهيم الإدارية المجردة.
- 2 - تقديم إطار تشريعي حول كيفية تحويل المبادئ العامة للحوكمة إلى نصوص قانونية ملزمة للحد من المنازعات الضريبية وتعزيز مورد من الموارد السيادية للدولة.

ثانياً - إشكالية الدراسة

تكمن المشكلة في الفجوة التشريعية بين وجود مبادئ الحوكمة كشعار إداري وبين غياب نصوص قانونية صريحة تنظم طبيعتها وتحدد مسؤولية الإدارة عن مخالفتها، عليه يمكن إدراج إشكالية البحث في التساؤل التالي: إلى أي مدى يساهم تحديد الطبيعة القانونية للحوكمة الضريبية في ضبط الأعمال الضريبية؟ وما هي الآثار القانونية المترتبة على التحديد في النظام الضريبي الليبي؟ ويتفرع عن ذلك تساؤلات حول مدى كفاية النصوص القانونية الحالية لاستيعاب مفهوم الحوكمة، وهل تعد الحوكمة قيداً قانونياً على الإدارة أم مجرد سياسة إدارية اختيارية؟

ثالثاً - أهداف الدراسة

يسعى البحث بصفية أساسية إلى:

- 1 - تحديد التكيف القانوني الدقيق لمبادئ الحوكمة الضريبية ومدى إلزاميتها.
- 2 - تحليل الانعكاسات القانونية لتطبيق الحوكمة على قرارات الإدارة الضريبية.

- 3 - بيان دور الحوكمة في حماية المراكز القانونية للمكلفين وضمان العدالة الضريبية .
4 - إرساء إطار تشريعي محكم يسد الثغرات والعجز القانوني بما يحد من التأويلات و الاجتهادات ، لضمان تطبيق اليقين الضريبي للممول .

رابعاً- الدراسات السابقة

برزت العديد من الدراسات حول موضوع الحوكمة الضريبية من الجانب الاقتصادي والمحاسبي والتي منها : الدراسة المقدمة من ، إيمباركه سالم العماري وحسني رمضان الشتيوي ، بحث بعنوان حوكمة النظام الضريبي الليبي ودوره في الحد من ظاهرة الفساد الضريبي ، مشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة ، المؤسسات وإشكاليات التنمية - ليبيا انموذجاً - ، جامعة المرقب، ليبيا ، 2019م . التي تضمنت تحديد العلاقة بين الحوكمة الضريبية ومكافحة الفساد الضريبي من خلال الدراسة الميدانية لإدارات الضرائب بالمنطقة الغربية ، دون التطرق للطبيعة القانونية للحوكمة الضريبية وهو ما تضمنته حيثيات هذه الدراسة .

ومن الجانب القانوني برزت دراسة : ناهد عبد الغني محمد وسعدية مجيد ياسين ، الحوكمة الضريبية ومعوقات تطبيقها ، بحث منشورات مجلة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية ، ع2 ، م14 2024م ، حيث تضمنت بياناً للجانب المفاهيمي للحوكمة الضريبية ومعوقات تطبيقها سواء من خلال المعوقات المتعلقة بالإدارة الضريبية وكذلك المعوقات المتعلقة بالمجتمع الضريبي دون التطرق للمحاور وآليات تطبيق الحوكمة الضريبية من خلال حوكمة ورقمنة الإدارة الضريبية و كذلك آليات محاور حوكمة الدور الرقابي لضمان مكافحة الفساد والتهرب الضريبي وهو ما تناولته هذه الدراسة تفصيلاً .

خامساً - منهج الدراسة

للإجابة على إشكالية هذه الدراسة وتحقيق أهدافها اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي مع الاعتماد على الأسلوب الوصفي والتحليلي لتسليط الضوء على اهم الجوانب الموضوعية والإجرائية لهذه الدراسة، عليه ستقسم هذه الدراسة وفق البيان التالي:

المطلب الأول : التأسيس المفاهيمي للحوكمة الضريبية

الفرع الأول : ماهية الحوكمة وأهميتها

الفرع الثاني - مفهوم الحوكمة الضريبية ومركزاتها

المطلب الثاني : آليات تطبيق الحوكمة الضريبية

الفرع الأول - الآليات الداخلية للحوكمة الضريبية

الفرع الثاني - الآليات الخارجية للحوكمة الضريبية

المطلب الأول

التأسيس المفاهيمي للحوكمة

يتطلب التأسيس العلمي لأي ظاهرة قانونية حديثة العودة بها إلى جذورها المفهومية وتكييفها ضمن الأسس التشريعية القائمة، وهو ما ينطبق جلياً على موضوع الحوكمة الضريبية التي لم تعد مجرد خيار تنظيمي، بل استحقاقاً قانونياً تفرضه مقتضيات دولة القانون و المؤسسات، إذ يعتمد هذا المطلب على دراسة مفهوم الحوكمة كمنظومة إدارية بشكل عام ، و محاولة تحليل مفهومها و تطبيقه في المجال الضريبي ، وذلك من خلال تقسيم هذا المطلب إلى فرعين

الفرع الأول - ماهية الحوكمة وأهميتها .

الفرع الثاني - مفهوم الحوكمة الضريبية ومركزاتها

الفرع الأول - ماهية الحوكمة و أهميتها

لتحليل ودراسة مفهوم حوكمة الإدارة الضريبية وذلك من خلال تحديد دلالاته القانونية وذلك لكونه أداة حديثة لإصلاح المنظومة الضريبية الليبية ، وتطوير أساليب عملها ، فالوقوف على تعريف دقيق يعد حجر الزاوية لفهم الوظيفة التي تؤديها

الحوكمة الضريبية من خلال ضبط لعلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف ، و هو ما سيتم استعراضه من خلال التعريف بالحوكمة بشكل عام أولاً، ومن ثم بيان أهمية الحوكمة الإدارية ثانياً.

أولاً - تعريف الحوكمة الإدارية

يعد ظهور مفهوم الحوكمة بوصفه أحد المصطلحات الحديثة نسبياً ، غير أن جذوره تعود إلى العام 1932 م حيث أن اصل الحوكمة يعود إلى كل من Bearn & Means اللذين يعدان أول من تناول فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932 وكان ذلك من أجل سد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري الشركة و ملاكها نتيجة الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة⁽ⁱ⁾، وفي الثمانينات من القرن الماضي ظهر مصطلح حوكمة الشركات ففي عام 1989 م اذ أشار البنك الدولي للحوكمة في تقريره الصادر بشأن التنمية بالدول الأفريقية جنوب الصحراء، وذلك من خلال التركيز على المساءلة المالية للحكومات و آلية إدارة السياسات الاقتصادية ، حيث من المفترض ألا تكون اقتصادية وفعاله فقط ولكن ينبغي أن تكفل العدل أيضاً ومع ، بداية التسعينات تم التركيز على الجوانب الديمقراطية للحوكمة، بما في ذلك تدعيم المشاركة وتعزيز دور مؤسسات المجتمع المدني خاصة وأن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) قد ربطت بين جودة الحوكمة وفعاليتها ودرجة رخاء المجتمع⁽ⁱⁱ⁾ .

ومن خلال ما تقدم بيانه بشأن الأصول التاريخية لنظام الحوكمة الإدارية يمكن اجمال جملة من التعريفات لها ، فهي تعرف بأنها : النظام الذي من خلاله يتم توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها و الالتزام بالمعايير اللازمة للمسئولية والنزاهة والشفافية⁽ⁱⁱⁱ⁾ .

كما تعرف بأنها : نظام التوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات المساهمة من تنظيم لعملية اتخاذ القرار في هذه الشركات وتوزيع الصلاحيات والمسئوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في الشركات وذلك خدمة لمصالح المساهمين بشكل عام^(iv).

كما عرفتها لجنة الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات بأنها نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب^(v). و عرفتها منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية (OECD) عام 1998م بأنها النظام الذي يوجه ويحدد أعمال الشركات، من خلال بيان الحقوق و الالتزامات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل مجلس الإدارة والمساهمين وذوي العلاقة ، و تحدد الاسس والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة كما يبين الأهداف والإستراتيجيات اللازمة لتحقيقها، و أدوات الرقابة و المتابعة لتقييم الأداء^(vi).

من خلال ما تقدم من بيان لتعريف الحوكمة بوجه عام يمكن القول بأنها : مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين واللوائح التي تنظم وترشد العلاقة بين الإداريين وغيرهم من الأطراف للموازنة بين التزامات وحقوق كلا منهم .

ثانياً - المبادئ العامة للحوكمة

لا تعد الحوكمة مجرد اخلاقيات جيدة تقوم بعملها فقط ، فهي ذات أهمية بالنسبة للإدارات الحكومية اذا تم استغلالها الاستغلال السليم للحد من التجاوزات الإدارية والمالية ، وذلك بإتباع المبادئ الأساسية لها و التي يترتب عليها خلق الاساسيات اللازمة لمكافحة الفساد وحسن سير الإدارة العامة ، حيث تركز الحوكمة الإدارية على جملة من المبادئ الأساسية و المتمثلة في : الشفافية و المساءلة و العدالة و المساواة ، الرقابة والمراقبة .

أ - الشفافية

الشفافية هي نقيض الغموض أو الإبعاد، وتعني إتاحة كافة المعلومات عن أعمال الحكومة وما يتعلق بها من جوانب إيجابية أو سلبية على حد سواء دون إخفاء عن الرأي العام ، كما أن الشفافية تتعلق بجانبيين: الأول يتعلق بوضوح الإجراءات وصحة مصداقية عرض المعلومات والبيانات الخاصة بالوحدات والمؤسسات السياسية والاقتصادية والاجتماعية الخاصة والعامة ووضوح العلاقات فيما بينها من ناحية (التخطيط ، والتمويل ، والتنفيذ) للوصول للأهداف المعلنة مسبقاً

، في حين يتعلق الجانب الثاني بعلاقة ذوي العلاقة من الخدمات التي يقدمها الجانب الأول وحققهم في الحصول على المعلومات الصحيحة والحقيقة في الوقت المناسب ، لذا فإن الشفافية تنطوي على سهولة وفهم الإجراءات ووضوحها ومرونتها لتسهيل أداء الموظفين لمهامهم الرقابة الإدارية وزيادة كفاءتها وفعاليتها من خلال توضيح وتدقيق الإجراءات المعمول بها (vii) .

ب - المساواة

تعد المساواة وسيلة تمكن الادارات من تحمل مسؤولية أدائها الوظيفي ، حيث يؤدي ذلك إلى زيادة طمأنينة من يتعامل معهم من افراد أو مؤسسات خدمة للصالح العام وفق الأهداف المرسومة مسبقا ، فهي قدرة الإدارة على تحديد الجهات التي تتحمل كافة المسؤوليات القانونية لاي تقصير في الاعمال المكلف بها الجهاز الإداري حيث ان من يتحمل المسؤولية القانونية هو متخذ القرار (viii) ، ويرتبط مفهوم المساواة بمعناه الواسع بديمقراطية الإدارة العامة، إذ يمثل عاملا محوريا في تحديد قدرة الإدارة على تنفيذ السياسات العامة بكفاءة، ويظهر مدى استجابتها لمتطلبات المواطنين. فمن الناحية النظرية، تتولى الحكومة الحديثة وظيفتين رئيسيتين: الأولى سياسية ترتبط بإعداد الأهداف العام للدولية والية مراقبة تنفيذها ، والثانية إدارية تقوم على مدي تنفيذ هذه الأهداف وتحقيقها .

ج - العدالة و المساواة

قيام الإدارة بتنظيم وتقديم خدماتها العامة لكافة الفئات المستهدفة من أصحاب العلاقة سواء مواطنين او موظفين ضمن مختلف مستوياتهم بشكل يؤدي الى تحقيق كافة الأهداف الموضوعية وفقا للعدالة لاجتماعية ، بحيث يتم منح الجميع فرضا متكافئة في الحصول على الخدمات و الوظائف العامة (ix) .

د - الرقابة والمراقبة

حيث يجب أن تكون لكافة الإدارات العامة القدرة على تفعيل وسائل الرقابة والمراقبة الفعالة على مختلف الأصعدة العامة سواء أكانت إدارية أو مالية عامة أو خاصة تقيمه وتحسينه (x) .

الفرع الثاني - مفهوم الحوكمة الضريبية ومرتكزاتها

تعد الحوكمة الضريبية امتدادا متخصصا للحوكمة الإدارية ، والتي بدورها تهدف الى ترسيخ مبادئ الشفافية والعدالة وسيادة القانون في العمل الإداري ، ونظرا لخصوصية الوظيفة الضريبية وارتباطها بالذمم المالية للمكلفين ومصالح الدولة المالية تبرز أهمية اخضاع الإدارة الضريبية لقواعد ومبادئ الحوكمة لضمان الكفاءة والعدالة وحسن تطبيق التشريعات الضريبية ، ومن ثم فإن الحوكمة الضريبية تقوم على عدة أسس ومرتكزات قانونية ومؤسسية وإجرائية تسهم في ضبط أداء الإدارة الضريبية للحد من التعسف والفساد ، وتعزيز الثقة و الامتثال الطوعي لسداد الدين الضريبي ، وبناء عليه ستكون دراسة هذا الفرع على النحو التالي : تعريف الحوكمة الضريبية أولا ، واسس الحوكمة الضريبية ثانيا .

اولا : تعرف الحوكمة الضريبية

بعد بيان معنى الحوكمة بصفة عامة ، وجب بعد ذلك الوقوف على مفهوم الحوكمة الضريبية بشكل خاص ، حيث تعرف بأنها : مجموعة قواعد وضوابط وإجراءات تضمن حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وبالأخص توافر الشفافية وتعزيز المصداقية بما يوطد الثقة المتبادلة بين مصلحة الضرائب ومموليها (xi) .

وفي سياق اضيق يمكن تعريف الحوكمة الضريبية بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه ورقابة اعمال الإدارة الضريبية لضمان كفاءة التحصيل و صون حقوق المكلفين وفقا لمبدأ المشروعية (xii) .

و كما تعرف الحوكمة الضريبية بأنها : الحكم الرشيد للإدارة الضريبية بالمشاركة مع المجتمع المدني لتحسين الأداء وخلق مناخ من الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية ومراعاة للعدالة الاجتماعية وحماية

لحقوق الممولين والمكلفين بأداء الضريبة المفروضة بالأمر الذي يجعل من الإفصاح والشفافية عنوان الحوكمة المنظومة الضريبية وصولاً إلى سلامة الأداء بالرقابة على كفاءة والفاعلية وتقرير المساءلة" (Xiii) .

من خلال القراءة التحليلية للتعريف السابقة، يتضح أن الحوكمة الضريبية في جوهرها القانوني ليست مجرد أساليب إدارية أو ترفاً تنظيمياً، بل هي إعادة تكييف لمبدأ المشروعية في المجال الضريبي ، فإذا كان القانون الضريبي الليبي قد وضع القواعد الموضوعية لفرض الضريبة، فإن الحوكمة تمثل القواعد الإجرائية التي تضمن عدم خروج الإدارة عن روح النص القانوني.

و بناء على ما تقدم من تحديد لمفهوم الحوكمة الضريبية يمكن تحديد جملة من الخصائص التي تميز الحوكمة الضريبية بشكل خاص عن عمومية الحوكمة ، وذلك في كونها تمكن المشرع الضريبي من تحقيق التوازن بين الممول والإدارة الضريبية و التي يمكن اجمالها فب الآتي :

أ - الشمولية والتكامل

حيث تعد نظاماً شاملاً لا يتوقف عند حدود المصلحة بل يمتد ليشمل السلطة التشريعية عند صياغة النصوص القانونية ، والسلطة القضائية عند الفصل في النزاع ، بالإضافة إلى القطاع الخاص من حيث الإفصاح والامتثال الضريبي

ب - الطبيعة الرقابية

إذ انها تعمل كأداة رقابية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، وكذلك الحد من النزاعات الضريبية قبل حدوثها من خلال نشر الوعي الضريبي وتوضيح النصوص الضريبية ، بدلا من اللجوء للإجراءات الجزائية اللاحقة .

ج - التكيف مع التغيرات

فهي تتميز بالتكيف مع التطورات الاقتصادية و التقنية ، فالحوكمة الضريبية اليوم ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالرقمنة مما يجعله أداة مرنة لمواجهة أساليب التهرب الضريبي .

ويلاحظ أن المشرع الليبي، وإن لم يستخدم مصطلح "الحوكمة صراحةً في نصوصه، إلا أنه قد بذر بذورها في آليات التنظيم والظعن القضائي، ومع ذلك فإن الطبيعة القانونية للحوكمة في التشريع الليبي لا تزال تعاني من حالة "التجزئة؛ فهي مبعثرة بين نصوص قانون ضريبة الدخل وقواعد القانون الإداري العام، مما يجعلها حوكمة رد فعل تظهر عند النزاع، وليست حوكمة وقائية تلازم اصدار القرار الضريبي منذ بدايته، وبناءً عليه، يمكننا القول إن الحوكمة الضريبية هي القيد الذاتي والموضوعي على السلطة التقديرية للإدارة، والهدف منها ليس فقط حماية الخزنة العامة من التهرب، بل حماية "المراكز القانونية للمكلفين من التعسف، وهو ما يضعها في مرتبة المبادئ القانونية فوق التشريعية التي توجب على الإدارة الإفصاح عن أسس تقديراتها وتبرير قراراتها (xiv) .

ثانياً - مرتكزات الحوكمة الضريبية وأهميتها

ترتكز الحوكمة الضريبية على جملة من الأسس و التي تستمد من المبادئ العامة للحوكمة الإدارية، إذ تمثل الإطار التنظيمي الذي ينظم العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ، و كما تكمن أهميتها في بناء الثقة بين أطراف العلاقة الضريبية و تقليل المخاطر الضريبية بالنسبة للممول ، بينما تبرز أهميتها بالنسبة للإدارة الضريبية من خلال أنها تسمح لها بزيادة كفاءة التحصيل الضريبي و لحد من عمليات التهرب الضريبي مما يدعم معه الاستقرار المالي و الاقتصادي للدولة .

أ / مرتكزات الحوكمة الضريبية

تعتبر المصالح والهيئات الإدارية من أهم الجهات التي يجب ان تعتمد على مبادئ الحوكمة بشكل عام من خلال ابراز دور الشفافية والرقابة على الأداء داخل هذه المصالح ، و يمكن من خلال ما تقدم تحديد أهم أسس الحوكمة التي يجب أن ترتكز عليها الإدارة الضريبية في الآتي :

1 - الإفصاح و الشفافية

يعتبر كل من الإفصاح والشفافية من أهم ركائز الحوكمة الضريبية ، الامر الذي يساهم في توفير بيئة جيدة لمحاربة الفساد والتهرب ، حيث يلزم مراجعة الأنظمة واللوائح الضريبية لتتلاءم ومتطلبات الفترة الحالية والمستقبلية ، فالشفافية و الإفصاح هما أساس أسلوب الإدارة الرشيدة لتحديد الأهداف والدوافع فبوجود نظام افصاح متكامل يشجع على الشفافية يعد أحد ملامح التنمية المستدامة (xv) ، وهو المبدأ الذي أكدت عليه منظمة التعاون الاقتصادي سنة 1999م وذلك من خلال تمكين العاملين بالإدارة الضريبية من الاطلاع على كافة تعاملات الممول و المسجل وكذلك يبرز دور الشفافية والافصاح من خلال تمكين المتعامل مع الإدارة الضريبية من التعرف على موقفه الضريبي أولاً بأول .

2 - الرقابة على الأداء

تعد الرقابة على الأداء في الإدارة الضريبية المرتكز الذي ينقل العمل الإداري من الجباية التقليدية إلى الإدارة الاستراتيجية ، حيث تهدف إلى قياس مدى كفاءة الادارة الضريبية في تحقيق الحصيلة الضريبية بأقل التكاليف الممكنة (xvi) ، وذلك من خلال الاعتماد على مؤشرات أداة رقمية (KPIs) لتقييم سرعة معالجة الملفات، ودقة الفحص الضريبي، ومدى الانخفاض في نسب التهرب الضريبي. وتكمن أهميتها القصوى في تعزيز المساءلة الداخلية وتطوير جودة الخدمات المقدمة للممولين، مما يضمن نزاهة الموظفين وتحقيق التوازن بين سلطة الإدارة وحقوق المكلفين، وصولاً إلى أقصى درجات الامتثال الطوعي .

3 - الاعتماد على الأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة

يعتمد هذا المرتكز على تطويع التكنولوجيا لخدمة أهداف الحوكمة الضريبية وذلك من خلال الأتمتة الشاملة بتحويل كافة الإجراءات تسجيل ، فحص ، ربط ، اعتراض إلى أنظمة رقمية متكاملة والتي بدورها تقلل من فرص الفساد الإداري وتعزيز دور الشفافية ، وأيضاً تحليل البيانات باستخدام الخوارزميات المتقدمة في البحث عن البيانات لاكتشاف اشكال التهرب الضريبي و تحليل المخاطر قبل وقوعها مما يمكن معه الإدارة الضريبية لتوجيه جهودها نحو التركيز على الملفات الأكثر خطورة بدلاً من اللجوء للفحص العشوائي (xvii) .

ب - أهمية الحوكمة الضريبية

تبرز أهمية الحوكمة الضريبية في كونها صمام الأمان الذي يضمن التوازن بين الممول من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى ، حيث تمنح الإدارة كفاءة في التحصيل والرقابة من خلال تقليص فرص التهرب الضريبي وتحقيق الشفافية، بينما توفر للممول بيئة عادلة تضمن حمايته من التقديرات الجزافية، مما يعزز الثقة المتبادلة ويدعم الامتثال الطوعي والاستقرار المالي للدولة.

1 - أهمية الحوكمة بالنسبة للممول

إذ تبرز أهميتها بالنسبة له من خلال توفير الثقة والاطمئنان من حيث أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها بل أنها تقوم فقط بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، بالإضافة إلى أنها تحافظ على حقوق الممول مع مراعاتها لمبدأ الإفصاح والشفافية، مما يؤدي إلى عدم تزمّت الممول في إساءة الظن بالإدارة الضريبية ، و بالتالي راحته النفسية وعدم قلقه (xviii) .

2 - أهمية الحوكمة بالنسبة للإدارة الضريبية

و ذلك من خلال الاقلال من المنازعات الضريبية ، وتحصل الدين الضريبي بدقة واحكام ، وكما تبرز أهميتها في زيادة المرونة داخل للإدارة الضريبية مما يجعل موظفيها أكثر كفاءة والتزاماً في تطبيق القوانين ، إضافة إلى ذلك الحد من الفساد المالي و الإداري داخلها (xix) .

المطلب الثاني

آليات تطبيق الحوكمة الضريبية ومحاورها

تتمحور أهمية هذا المطلب في كون الحوكمة الضريبية ليست مجرد نصوص قانونية جامدة، بل هي منظومة اجرائية تتطلب آليات تنفيذية ومحاور استراتيجية تضمن شفافية الأداء الضريبي ، لذا سنقسم هذا المطلب إلى فرعين: يتناول الأول آليات الحوكمة الضريبية ، بينما يركز الثاني على محاور الحوكمة الضريبية .

الفرع الأول - آليات الحوكمة الضريبية

تُعرف الآليات بأنها الأدوات التنفيذية والوسائل القانونية والتقنية التي تُنزل مبادئ الحوكمة من حيز الفلسفة النظرية إلى حيز التطبيق العملي، حيث يمكن تصنيف هذه الآليات إلى آليات متعلقة بحوكمة التشريع الضريبي وآليات أخرى متعلقة بحوكمة الإدارة الضريبية لضمان التطبيق السليم للمبادئ الحوكمة .

أولاً - حوكمة التشريع الضريبي

تُعد حوكمة النص القانوني الضريبي حجر الزاوية في بناء الثقة بين الممول والإدارة؛ فالنص المُحوكَم هو النص الذي يتميز بالوضوح و الثبات والعدالة ، فتطبيق مبادئ الحوكمة على التشريع الضريبي يهدف إلى معالجة اختلالات جوهرية و التي أهمها :

أ - معالجة التعارض بين نصوص التشريع الضريبي

والتي يقصد بها الخلل الذي يظهر عند تضارب نصوص القانون الضريبي الواحد ، كأن تنص مادة على إعفاء ضريبي معين في حين تنص مادة أخرى على شروط تجعل من هذا الاعفاء مستحيلا ، أو وجود تضارب في طرق تقدير الوعاء الضريبي للدخول المختلفة ، فمن هنا تبرز أهمية حوكمة التشريع الضريبي من خلال التماسك الهيكلي و وضوح التشريع الضريبي مما يمنع معه مأمور الضرائب من استغلال هذا التناقض عند اللجوء الى أسلوب التقدير الجزافي ، ويحمي الممول من الازدواج الضريبي أو الظلم الناتج عن غموض النص (xx) ، كما يظهر هذا التعارض بين نصوص القانون الضريبي و التشريعات الأخرى المرتبطة به كقانون الاستثمار أو القانون التجاري مما ينتج عنه توافر بيئة طاردة للاستثمار ومحفة للتهرب بسبب تعدد التفسيرات .

ب - التطبيق السليم للتشريع الضريبي

لا تتحقق حوكمة التشريع الضريبي بمجرد صياغة مثالية للنصوص القانونية بل تعتمد على آليات التنفيذ و التي تضمن عدم الانحراف التشريعي وذلك من خلال آلية توحيد تفسير النص التشريعي الضريبي لمنع التضارب بين مكاتب الإدارة الضريبية والتقليل من الاجتهادات الشخصية والتي تؤدي في الاغلب إلى التنازع الضريبي بين الممول والإدارة الضريبية (xxi) .

ثانياً - حوكمة الإدارة الضريبية في مواجهة الممولين

تتمثل حوكمة الإدارة الضريبية مع الممولين في مجموع القواعد القانونية التي تضبط سلوكها لضمان تعامل عادل يتسم بالشفافية اتجاه مموليها ، و تتمثل أدوات حوكمة الإدارة الضريبية اتجاه مموليها في الآتي:

أ - التأكيد على مبدأ خدمة الممول

وذلك بان تنتقل الإدارة الضريبية من دور المفتش إلى دور الميسر؛ حيث تلتزم بتقديم كافة المعلومات والبيانات اللازمة للممول لمساعدته على أداء واجباته الضريبية بكل يسر ، و بالرجوع إلى القانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن قانون الضريبة على الدخل الليبي و لائحته التنفيذية قد كفل الحد الأدنى من المعلومات الإجرائية من خلال الاخطارات و الطعون دون التأكيد على آليات الشفافية الشاملة لتي تتطلبها الحوكمة الحديثة (xxii) ، ويتم ترسيخ هذه الآلية من خلال انشاء مراكز خدمة الممولين و تفعيل المنصات الالكترونية للرد على الاستفسارات الفنية بشكل استباقي مما يترتب عليها تقليل تكاليف الامتثال الضريبي بالنسبة للممولين وبناء الثقة مع الإدارة الضريبية .

ب - تعزيز الشفافية واليقين الضريبي

يجب أن تكون القواعد القانونية - التشريع الضريبي - المطبقة على الممول معلنة وثباتة ، بحيث لا تكون قابلة للتغيير المفاجئ أو التفسير المزدوج ، وذلك من خلال نشر ميثاق خاص يبين حقوق الممولين والتزاماتهم القانونية ، وبالإضافة إلى ذلك تعميم القرارات التفسيرية لضمان المساواة في المعاملة بين جميع الممولين (xxiii) .

ج - ضمان العدالة الإجرائية و الحماية القانونية

تنص التشريعات الضريبية في مجملها على الضمانات الإدارية والقضائية للممولين لمواجهة تعسف الإدارة عن تقدير الدين الضريبي ، وهو ماكدته المبادئ العامة للحوكمة الإدارية بشكل عام وحوكمة الإدارة الضريبية بشكل خاص ، وذلك من خلال اللجان الإدارية لفض المنازعات الضريبية ، وأيضا الضمانات القضائية الممنوحة لكل من الممول والإدارة الضريبية (xxiv) .

د - رقمنة الإدارة الضريبية

يقصد برقمنة الإدارة الضريبية تحويل كافة العمليات اليدوية و الورقية إلى عمليات رقمية تتم عبر أنظمة الحاسب الآلي و الشبكات الالكترونية ، كإجراءات الحصر والتسجيل و غيرها من التزامات الممول كرقمنة الاقرارات الضريبية و ذلك من خلال استخدام البرامج المتخصصة في تحليل البيانات المالية للممول لكشف التلاعب دون تدخل بشري مما يترتب عليه تقليص التقدير الجزافي الذي يعاني منه قانون الضرائب على الدخل الليبي ، و بالإضافة إلى ذلك ميكنة إجراءات التحصيل الضريبي من خلال اتاحة سداد الدين الضريبي عبر المنصات والتطبيقات الرقمية (xxv) .

الفرع الثاني - محاور الحوكمة الضريبية

تعد محاور الحوكمة الضريبية هي الركيزة الأساسية لضمان كفاءة النظام المالي ، من خلال التركيز على انضباط النص التشريعي و موضوعيته لضمان موثمته الدستورية و تقليص ثغرات التفسير مما يعكس إيجابا لرفع الكفاءة المهنية لمأموري الضرائب ، إذ يتكامل ذلك مع إرساء دعائم العدالة الإجرائية التي تكفل سرعة فض المنازعات الضريبية و حماية حقوق المكلفين ، الامر الذي يؤدي بالضرورة إلى تعزيز الثقة المتبادلة بين الممول والإدارة الضريبية و تحويل العلاقة الضريبية إلى امتثال طوعي مستدام يحد من ظاهر التهرب الضريبي .

أولا - محور العدالة الإجرائية و تعزيز الثقة المتبادلة

تتطلب الحوكمة الضريبية المعاصرة الانتقال من نموذج الصراع القانوني الى نموذج التعاون المؤسسي، إذ تعد السرعة في انتهاء المنازعة الضريبية بل و العمل على عدم حدوثها من خلال توفير بيئة من اليقين القانوني ، فوجود نظام طعن مستقل وناجز يمنح معه الممول شعورا من الأمان والعدالة حيث انه يعتبر الأساس في خلق الالتزام الطوعي ، فيتحول أداء الضريبة من اكراه قانوني الى امتثال ذاتي نابع من القناعة بنزاهة النظام الضريبي و شفافية اجراءاته .

أ - توفير اليات فعالة لإنهاء المنازعة الضريبية ومنع حدوثها

أي كل فعل إيجابي يتأتى معه منع حدوث المنازعة الضريبية ، وذلك من خلال تنقيح المنظومة الضريبية من أي ليس أو غموض من شأنه أن تنتج عنه المنازعة الضريبية ، وذلك من خلال التحقق من مدى موضوعية النصوص الضريبية ومدى اتساقها مع نصوص الدستور (xxvi) ، وهو ما تعتمد التشريعات الضريبية بصفة عامة ؛ لما تتميز به الضرائب من كونها اهم ايراد من الإيرادات العامة للدولة.

ب - خلق الالتزام الطوعي للممولين بأحكام التشريع الضريبي

أي مدى التزام الممول بأحكام القانون الضريبي من تلقاء نفسه في مجتمع ضريبي يتمتع بنضج ضريبي ، غلا أن هذا الالتزام الطوعي يجب أن تتوافر فيه جملة من الشروط يمكن اجمالها في : القضاء على الفساد بصفة عامة في الدولة ، كذلك خفض العبء الضريبي عن مجموع ما يخضع له الممول من أوعية ضريبية مما يكفل تشجيع النشاط الاستثماري

للممول ، وبالإضافة الى التركيز على الوعي الضريبي لدى النشء في مراحل دراسية مبكرة ، و العمل على تقوية الوازع الديني لدى الممولين بعدم التهرب من الوفاء بالدين الضريبي (xxvii) .

ثانيا - حوكمة النص الضريبي بين الانضباط القانوني والكفاءة المهنية

وذلك من خلال توافق التشريعات الضريبية مع القوانين الإدارية والمبادئ الدستورية لفرض و تحصيل الدين الضريبي ، فهذا الانضباط التشريعي يعد الأساس لرفع كفاءة المحاسبين وأموري مصلحة الضرائب ، مما يترتب عليه قلة التأويلات والاجتهادات الفقهية ، وكذلك يفرض هذا الانضباط معايير فنية في الفحص و التقدير بما يكفل سيادة القانون و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

أ - محور حوكمة النص الضريبي

حيث يبرز التخطيط الضريبي كآلية مشروعة للممول لإدارة التزاماته المالية من خلال حقه في الاستفادة من كافة الثغرات القانونية التي تمكنه من التجنب الضريبي كاختياره لوعاء ضريبي يحظى بإعفاءات ضريبية ، وكذلك الاستفادة من النصوص العامة غير المحددة و التي يقل فيها الانضباط التشريعي - المنطقة الرمادية - ، فهنا يبرز دور الحوكمة فكلما كان النص موضوعيا ومحكما قلت معه ظاهرة التجنب الضريبي ؛ ليصبح التخطيط الضريبي محددا وفقا لإرادة المشرع الضريبي (xxviii) .

ب - محور الكفاءة المهنية

فالمحاسب الضريبي المَحَوِّم هو من يساعد الممول في التخطيط الضريبي السليم الذي يحميه من الملاحقة القانونية وكذلك يضمن حق الخزنة العامة للإقلال من حالات التهرب الضريبي ، حيث هنالك علاقة طردية بين تطوير المنظومة الضريبية وتطوير العنصر البشري من الناحية المهنية سواء علي مستوي العاملين بالإدارة الضريبية والشركات أو مراقبي الحسابات (xxix) ، ونظرا لان التشريع الضريبي يختلف عن غيره من التشريعات المحاسبية والمهنية الأخرى؛ لما يتسم به من سرعان نطاق تطبيقه علي كل اطراف المنظومة الضريبية علي حد سواء لذلك فان الالزام الذي يرد في قانون الضرائب يكون مؤثرا عما ورد في غيره من القوانين .

الخاتمة

يتضح من خلال دراسة موضوع الطبيعة القانونية للحوكمة الضريبية أنها تمثل إطاراً قانونياً وإدارياً متكاملًا ، يهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة و الكفاءة في إدارة النظام الضريبي ، فالحوكمة الضريبية لم تعد مجرد آليات تنظيمية داخل الإدارة الضريبية ، بل أصبحت منهجاً قانونياً يقوم على مبادئ المشروعية و المساواة وحماية حقوق الممولين ، كما تبرز أهمية الحوكمة الضريبية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والتهرب الضريبي ، وذلك من خلال تعزيز دور الرقابة و تطوير الإجراءات الضريبية وفق أسس ومعايير واضحة ومعلنة ، وكما تبرز أهميتها في تعزيز الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية إيجابا على زيادة الامتثال الضريبي ، وتحقيق الاستقرار المالي للدولة ، وفي ضل التحول الرقمي و التطور الاقتصادي المعاصر أصبحت الحوكمة الضريبية ضرورة تشريعية وإدارية لضمان فاعلية السياسة الضريبية و تحقيق التنمية المستدامة ، وقد توصلت هذه الدراسة الى جملة من النتائج والتوصيات و المتمثلة في الآتي :

أولاً - النتائج

- 1 - تعد الحوكمة بصفة عامة مجموعة من الإجراءات و الآليات التي تنظم العلاقة بين الإداريين وغيرهم من الأطراف ؛ للموازنة بين حقوق وواجبات كل منهم .
- 2 - أن الحوكمة الضريبية هي تجسيد لمبدأ المشروعية الضريبية من خلال تطبيق مبادئها من حيث النزاهة والشفافية و المسائلة وتفعلها للدور الرقابي لتعزيز الامتثال الضريبي من قبل الممولين .
- 3- ان يكون النص التشريعي الضريبي محوكم أي خال من الغموض و اللبس و ذلك تأكيداً لمبدأ المشروعية الضريبية .

ثانياً - التوصيات

- 1 - ضرورة تطوير التشريعات الضريبية الليبية بما يتماشى مع مبادئ الحوكمة الضريبية الحديثة .
- 2 - تقنين وبلورة مبادئ الحوكمة الإدارية بوجه عام و الحوكمة الضريبية بوجه خاص .
- 3 - تأهيل وتدريب الكوادر الضريبية على تطبيق مبادئ الحوكمة و استخدام التقنيات الرقمية الحديثة.

الهوامش

- ⁱ - نرمين أبو العطا، حوكمة الشركات سبيل التقدم، مجلة الإصلاح الاقتصادي، ع 8، 2003م، مشار إليه هوام جمعة و نوال العشوري، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع رهانات وفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر، سنة النشر، بدون، ص 5 .
- ⁱⁱ - هوام جمعة و نوال العشوري، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، نفس المرجع، ص6.
- ⁱⁱⁱ - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، مصر، الدار الجامعية، 2005م، ص 3 .
- ^{iv} - أمين السيد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، مصر الدار الجامعية، 2010م، ص 132 .
- ^v - تقرير لجنة Cadbury لسنة 1992م، مشار إليه، رياض زلاسي، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2010م، ص 27.
- ^{vi} - خلف عبدالله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادر عن IIA، الطبعة الأولى، 2017م، ص117 .
- ^{vii} - صالح عبد عايد العجيلي، ناظر احمد المنديل، دور الشفافية في الحد من الفساد الإداري، ورقة بحثية، مجلة العلوم القانونية/ كلية القانون، جامعة بغداد، العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان " الإصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول، 2018م، ص211-212.
- ^{viii} - اشرف سالم عبد الكافي، علي مفتاح النائب، اثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي، ورقة بحثية، مجلة جامعة سرت للعلوم الإنسانية، المجلد 14 العدد 1، 2024 م، جامعة سرت، كلية الاقتصاد، ص 64 .
- ^{ix} - دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام، الأردن، صادر عن وزارة تطوير القطاع العام، 20017م، ص 5 .
- ^x - فياض حمزة رملي، الحوكمة في القطاع العام، منشورات جامعة كاي، الطبعة الأولى 2025م، ص30 .
- ^{xi} - عبد الرحمن بكر، الحوكمة الضريبية واثرها في الحد من التهرب الضريبي، ورقة بحثية، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليده، الجزائر، 2016م، ص14 .

xii تقرير منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (CED) "مبادئ حوكمة الإدارات الضريبية"، باريس 2019م، <https://books.google.com>، تاريخ الزيارة 5-1-2026م

xiii - جيهان كامل محمد ، حوكمة النظام الضريبي و اثارها على جلب الاستثمارات ، أطروحة دكتوراه جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مصر ، 2012م ، ص 12 .

xiv - راجع نصوص القانون الضريبي الليبي رقم 7 لسنة 2010م بشأن الضريبة على الدخل .

xv - جيهان كامل محمد ، مبادئ الحوكمة الضريبية وفقا لمفاهيم دمج المصالح الضريبية ، ورقة بحثية ، منشورات المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس كلية التجارة ، 2012 م ، ص 1044 .

xvi - جيهان كامل محمد ، نفس المرجع ، ص 1045 .

xvii - صندوق النقد الدولي (IMF) التحول الرقمي في الإدارات الضريبية: الفرص والتحديات - IMF - <https://books.google.com> ، تاريخ الزيارة ، 10-3-2026م .

xviii - أشرف سالم عبد الكافي ، علي مفتاح التائب ، اثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي، مرجع سابق ص 64 .

xix - جعفر يوسف ، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين ، أطروحة دكتوراه ، جامعة النيلين السودان ، 2017م ، مشار الية ، اشرف سالم عبد الكافي ، علي مفتاح التائب ، نفس المرجع ، ص 64 .

xx - خالد عبد الرحمن قبلي ، الحوكمة الضريبية و أثارها في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة النيلين ، السودان ، 2021م ، ص 32 .

xxi - نفس المرجع ، ص 32 .

xxii - راجع المواد (7 ، 8 ، 26 ، 32) من القانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن الضرائب على الدخل الليبي .

xxiii - جلال الشافعي ، الحوكمة الضريبية ، ورقة بحثية ، منشورات مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلد 25 ، عدد 1 ، 2003م ، ص 35 ، مشار إليه في ، جعفر يوسف ، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين ، مرجع سابق .

xxiv - المواد (6-14) من قانون الضريبة على الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010م .

xxv - احمد حسن معيتيقة ، التحول الرقمي و ممارسة الإدارة الالكترونية ، أطروحة دكتوراه في الهندسة المالية ، الجامعة الالكترونية للدراسات العليا ، طرابلس 2025م ، ص 27 و ما بعدها .

xxvi - علي عزوز ، عبد القادر عيادي ، الحوكمة الضريبية كمدخل لتفعيل التنسيق الضريبي العربي ، مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، ن 23 ، ع 1 ، 2020م ، ص 646 .

xxvii - خالد عبد الرحمن قبلي ، الحوكمة الضريبية و أثارها في الحد من التهرب ، مرجع سابق ، ص 40 .

xxviii - خالد عبد الرحمن ، نفس المرجع ، ص 44-45 .

xxix - يوسف حسن جعفر ، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين ، أطروحة دكتوراه ، جامعة النيلين ، السودان ، 2017 م ، ص 72 وما بعدها .