



كلية الحقوق
الدراسات العليا
قسم الاقتصاد السياسي والتشريعات الاقتصادية والمالية

أثر التهرب الضريبي وآليات مكافحته دراسة تطبيقية على دولة العراق

إعداد الباحث

حكمت عبد الحكيم سليمان
تحت إشراف

أ. د/ إبراهيم عبد الله عبد الرءوف محمد
أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد السياسي والتشريعات
الاقتصادية

ووكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث
كلية الحقوق - جامعة المنصورة

١٤٤٥هـ / ٢٠٢٤م

المقدمة

يؤدي اتساع نطاق ظاهرة التهرب الضريبي إلى تآكل الحصيلة الضريبية، مما يترتب عليه العديد من الآثار السيئة على للخرينة العامة للدولة؛ لكونه يقلل حصيلة الضرائب، وبالمقابل فيتحمّل عبء الضريبة المكلفون بدفعها الذين لا يستطيعون التهرب منها، في حين يتهرب آخرون من دفعها، مما يؤدي إلى عدم تطبيق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء العامة^(١).

ويتمثل التهرب الضريبي في سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه بأداء الضريبة المستحقة عليه، مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً^(٢).

ويعتبر النظام الضريبي في ضوء ما يستجد من تطورات اقتصادية وسياسية في الدول المعاصرة، أداة مهمة من أهم الأدوات التي تتبعها الدولة في سياستها المالية؛ فلم يعد - دور الضريبة - قاصراً على تحقيق الأهداف المالية في الدولة، والتي كانت هي الأساس المقصود من فرض الضريبة منذ نشأتها، وإنما اتسعت أهداف الضريبة لتشمل - فضلاً عن ذلك - العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية^(٣).

وظاهرة التهرب الضريبي بصورة عامة في تزايد مستمر نظراً لكون الضرائب تمثل عبئاً إضافياً على أي مكلف بها، وخاصة في ظل غياب الوعي الضريبي الكافي، دون أن يحصل على منفعة خاصة وفورية مقابل أدائها^(٤).

(١) عبد الوهاب التحافي، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته المؤتمر العلمي الضريبي الأول للفترة ١٧ - ١٨/١٠/٢٠٠١، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠١، ص ٢٧.

(٢) د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، ٢٠٠٤، ص ١٨٢.

(٣) سالم محمد عبود؛ عروبة معين عايش العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، ٢٠١١، ص ١، بحث منشور على شبكة الإنترنت في الموقع www.IraqTax.com

(٤) عبد الله محمود أمين، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٠، ص ١٤٨.

إشكالية الدراسة:

لقد أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي تشكل خطراً على مجتمعاتنا، وفي هذا الصدد وجدت مجموعة من الآليات والوسائل لمكافحة التهرب الضريبي، إلا أنه لا تزال هناك عمليات تهرب ضريبي، ويرجع ذلك إلى قصور في التشريعات الضريبية، وغموض في نصوص مواد القانون وقلة الوعي الضريبي لدى الممولين، وعدم الدراية بقانون الضرائب، ويرجع ذلك إلى مصلحة الضرائب لقلة عمليات التوعية بالضريبة.

. أهداف الدراسة:

ينبغي بذل الجهد لعلاج ظاهرة التهرب الضريبي؛ لذا تهدف هذه الدراسة إلى بيان وتحليل أهم الآثار المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي، وكيفية العمل على إيجاد الوسائل القانونية؛ والعقابية؛ والتشريعية للتخفيف من آثارها، وما ينجم عنها من أعراض جانبية تصيب الاقتصاد القومي في العراق؛ لنصل في النهاية إلى تحجيم تلك الظاهرة، وتوفير موارد ضريبية إضافية للدولة يمكن أن تستخدم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية، وفي إطار الدور الذي استقر لها من خلال التطورات الاقتصادية المعاصرة.

أهمية الدراسة:

تتمحور أهمية هذه الدراسة في محاولة التوصل إلى تحديد آثار التهرب الضريبي وبيان خطورته على اقتصاديات الدول، وتتأكد أهمية دراسة أثر ظاهرة التهرب الضريبي من خلال الآتي:

(١) تمثل الضرائب أهمية بالغة للدولة باعتبارها أهم أدوات السياسة المالية التي تستطيع الحكومة من خلالها التأثير في مستوى النشاط الاقتصادي، لحاجة الدولة إلى الموارد المالية للقيام بوظائفها، وأداء الخدمات العامة.

(٢) تحصل الضرائب جبراً وتفرض جبراً، وتمثل في ذاتها أخطر مظاهر استخدام الدولة لسيادتها، بوصفها نوعاً من الأعباء المالية التي تفرض على الأفراد؛ مما يحدو بالبعض إلى العمل على مقاومتها والتخلص منها، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث تسرب في الحصيلة، وافتقاد الخزانة العامة لجزء يعتد به من إيراداتها.

منهج الدراسة:

يعتمد البحث على المنهج التحليلي والتطبيقي والمزج بينهما؛ معتمداً في ذلك على الحقائق والمعارف العلمية المتعلقة بموضوع البحث.

خطة الدراسة:

في ضوء ما تقدم، تم تقسيم هذه الدراسة، إلى مبحثين، وخاتمة تتضمن أهم النتائج والتوصيات، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: الآثار المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول

الآثار المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي

تمهيد وتقسيم:

إذا ازدادت حدة التهرب الضريبي بحيث يأخذ شكل ظاهرة، فإن ذلك يعني وجود خلل في المجتمع الضريبي، ولما كان المجتمع الضريبي يتشكل من ثلاثة عناصر هي التشريع الضريبي، والإدارة الضريبية، ودافعي الضرائب (الممولين)، فإن أي خلل في هذا المجتمع لابد أن يكون نابعاً من قصور في بعض أو كل هذه العناصر، وبالنسبة لظاهرة التهرب الضريبي في العراق، فقد بذل المشرع الضريبي العراقي جهداً

كبيراً للحد من ظاهرة التهرب الضريبي^(٥)، وعلى الرغم من ذلك إلا أن قانون الضرائب على الدخل ما زال يحتوي على العديد من الثغرات التي يمكن خلالها تفادي الخضوع للضريبة أو تقليل قيمتها^(٦).

وتمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، كما أن الإدارة الضريبية وبحكم تماسها المباشر العملي مع الواقع الضريبي، فهي مسئولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية، وهي بذلك توائم بين الجانب النظري والعملي أي التشريعي والتنفيذي، إذ تعد الطريق أمام المشرع الضريبي لبلوغ أهداف الضريبة المختلفة القانونية والاقتصادية والاجتماعية، فضلاً عن أهداف أخرى، ومن أبرز العيوب الإدارية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي بالعراق تعدد طرق تحصيل الضريبة، والتقدير الذاتي الذي يعد من الأساليب الحضارية، وعدم دقة حصر المكلفين، وضعف وسائل الرقابة والفساد الإداري^(٧).

ومن الجدير بالذكر، أن لظاهرة التهرب الضريبي آثارها على الاقتصاد القومي في العراق، ويمكن أن نجمل البعض منها في زيادة الأعباء الملقاة على كاهل الدولة أصلاً بالعديد من المشاكل التي ظهرت بعد عام ٢٠٠٣، كالوضع الأمني ونقص الخدمات وانخفاض منسوب المياه في نهري دجلة والفرات، وتفشي البطالة، ويؤدي التهرب الضريبي في العراق أيضاً إلى انخفاض حصيللة الضريبة المدفوعة من قبل المكلفين مما يدفع بالدولة لزيادة معدلات الضريبة أو فرض ضرائب أخرى، فضلاً عن لجوء الدولة نحو الاقتراض لتمويل نفقاتها، ومن ثم زيادة عبء الدين العام، فضلاً عن التأثير في القدرة التنافسية للشركات نظراً لزيادة رأس مال الشركات المتهربة من خلال أرباحها المتراكمة دون ضريبة على حساب الشركات غير المتهربة،

(٥) عباس ناصر سعدون، أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة. مج ١٤، ع ٣، ٢٠١٧، ص ٩٧.

(٦) عباس عباس حسيب التهرب الضريبي: أسبابه ومظاهره وآثاره المؤتمر الضريبي السادس: التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ورابطة مأموري الضرائب. مج (٢)، ٢٠٠١، ص ٥٥٥.

(٧) سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية بالعراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج ٨، ع ٢٤،

ومن ثم يتبين أن آثار التهرب الضريبي في التنمية الاقتصادية في العراق خطيرة وتستلزم وقفة جادة ومسئولة للحيلولة دون اتساع نطاقها إلى الحد الذي لا تتفع معه المعالجات والتدابير المتخذة للتخفيف من حدته وانتشاره، فإلى جانب دوره في تخفيض الإيرادات المالية اللازمة للخزينة العامة للدولة، هناك أضرار أخرى لا تقل فداحة وضرراً عنها، منها إضعاف المساعي الرامية لتحقيق التنمية الاقتصادية، نتيجة انخفاض الإيرادات الحكومية، ومن ثم الاستثمارات وبالتالي الناتج المحلي الإجمالي^(٨).

وقد أدى عدم وضوح التشريع الضريبي في العراق وغياب الاستقرار في إحكامه إلى غموض القواعد والمبادئ الضريبية إذ تنتشر فرص الاجتهاد والتأويل وتتعدد التعليمات والمنشورات وتتعارض في كثير من القضايا ويصعب فهم الالتزامات الضريبية، وتسوء العلاقة بين الممولين والإدارات الضريبية، كما أن الإضافات في سعر الضريبة والمغالاة بتعدد الضرائب وارتفاع نسبة الضريبة المعمول بها قياساً على النمو المطرد في الدخل، ووجود بعض الثغرات في القوانين والتشريعات النافذة، تمكن المكلف من استغلالها، كما أن غياب الجانب الاقتصادي في أداء الدوائر المالية، وتغليب وظيفة الجباية على الوظائف الأخرى تتيح الفرصة لاتساع دائرة التهرب الضريبي، وذلك بسبب صعوبة تقدير الوعاء الضريبي وعدم المساواة في تطبيق الإجراءات، وتخلف الإدارة الضريبية وتعدد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة، فضلاً عن اختلال هيكل الأسعار النسبية نتيجة للاختلالات الهيكلية في الاقتصاد القومي^(٩).

وبالإضافة لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى إحداث ارتباك في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتنامي ظاهرة التضخم التي تهدد عمليات النمو والتنمية، والإخلال بمبدأ العدالة والمساواة، فضلاً عن الإخلال بمبدأ التكافؤ الاجتماعي وروح الانتماء والشعور العام والروح الاجتماعية والتضامن الاجتماعي^(١٠).

(٨) يسري مهدي حسن السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد: جامعة الأنبار. مج ٤، ع ٩، ٢٠١٢، ص ١٣٣-١٣٤.

(٩) مصطفى حسن بسيوني السعدني، التهرب الضريبي: مفهومه أبعاده، صورته، والعقوبات المقررة، مجلة المال والتجارة نادي التجارة، ع ٥٠٠، ٢٠١٠، ص ٨.

(١٠) عمرو جمال سعد السيد أحمد خطاب، نموذج مقترح لتوضيح العلاقة بين ظاهرتي التهرب الضريبي وغسل الأموال في الاقتصاد المصري خلال الفترة من ١٩٩١ حتى ٢٠١١. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس. ع ٣، ٢٠١٤، ص ٥٢١.

ويؤدي التهرب الضريبي في الاقتصاد المصري إلى انخفاض حجم الإيرادات العامة وما يستتبع ذلك من انخفاض الأموال التي كان يجب أن تخصص للإنفاق الجاري أو الاستثماري، مما يؤثر على جودة الخدمات الحكومية وعرقلة مشاريع الدولة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويعتبر من أهم الآثار للتهرب الضريبي في الاقتصاد المصري إضعاف الحافز الإنتاجي، وزيادة المشروعات منخفضة الجودة، وانخفاض الطلب على السلع المحلية، بالإضافة إلى تأخير وعرقلة تحقيق التنمية الاقتصادية^(١١).

ويجب التأكيد على أن التهرب الضريبي حتى وإن لم يكن جريمة قانونية، إلا أنه جريمة أخلاقية ضد المجتمع؛ حيث إنه على كل ممول أن يدفع نصيبه العادل من الضريبة، وذلك يمثل التزاماً أخلاقياً؛ لأن عدم سداد النصيب العادل من الضريبة يؤدي إلى عدم قدرة الدولة على القيام بواجباتها في تقديم الخدمات العامة، وكذلك المزايا الاجتماعية^(١٢).

وبما أن الضريبة هي المصدر الأساسي لخزينة الدولة لذا فإن التهرب من دفعها يشكل خسارة كبيرة على الدولة والمجتمع؛ لأنهم يفوتون جزءاً كبيراً من الأموال على الخزينة العامة للدولة، مما يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في عملية التنمية الاقتصادية بصفة خاصة، فالدولة تحتاج لدخول وموارد مالية لتغطية نفقاتها، ومن الآثار السلبية المالية للتهرب الضريبي عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، ولجوء الدولة إلى الاقتراض أو الإصدار النقدي نتيجة النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية بسبب التهرب الضريبي، فضلاً عن لجوء الدولة إلى الكثير من النفقات العامة بدلاً من توجيهها إلى تحقيق المزيد من الخدمات العامة والمشروعات الاقتصادية والاجتماعية.

وعليه فإن التهرب الضريبي يؤثر سلباً على التنمية الاقتصادية للمجتمع الذي يوجد فيه، كما يؤدي إلى تنامي الكثير من المشكلات الاقتصادية كالتضخم والبطالة وانتشار الجرائم داخل المجتمع، وانعدام القيم الأخلاقية، وانتفاء مبدأ العدالة الاجتماعية.

(١١) مصطفى محمود عبد القادر، الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة، من إصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ع ٢٠١٦، ص ٧.

(١٢) عباس ناصر سعدون، أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة. مج ١٤، ع ٣، ٢٠١٧، ص ١٠٠.

تأسيساً على ما تقدم، فإن النظام الضريبي في المجتمعات الحديثة مطالب بتحقيق أهداف مالية، واقتصادية، واجتماعية، وسياسية، ووجود تهرب ضريبي يخل كلية بقدرة أي نظام ضريبي على تحقيق هذه الأهداف^(١٣). ولا شك أن التهرب الضريبي له آثاره السلبية على الدولة ومستوى الخدمات التي تقدمها؛ لأن الضرائب - كما هو معلوم - تمثل الإيراد الأول والأساس لمعظم الدول في العالم، فضلاً عن اعتبارها وسيلة مهمة للتأثير على النشاط الاقتصادي والنظام الاجتماعي فيها^(١٤). وبذلك؛ فإن للتهرب الضريبي آثاره الكبيرة التي تطل القطاعات المختلفة في الدولة. وسنعرض في هذا المبحث أهم الآثار المترتبة على هذه الظاهرة، وذلك من خلال بيان الآثار المالية والاقتصادية والسياسية والقانونية للتهرب الضريبي والاجتماعية، وذلك في مطلبين على النحو الآتي:

المطلب الأول: الآثار الاقتصادية والمالية للتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الآثار السياسية والقانونية والاجتماعية للتهرب الضريبي.

المطلب الأول

الآثار الاقتصادية والمالية للتهرب الضريبي

نعرض للآثار الاقتصادية والمالية للتهرب الضريبي من خلال ثلاثة فروع، وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول

أثر التهرب الضريبي على الأنشطة الاقتصادية والمالية

أولاً - أثر التهرب الضريبي على الأنشطة الاقتصادية:

(١٣) د. عاطف محمد موسى، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ٢٠١١، ص ١٦١.

(١٤) د. حسام علي صالح الحاج، قانون ضريبة الدخل رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤م في ضوء القواعد الأساسية للضريبة، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، ٢٠١٠، ص ٤١.

يؤدي التهرب الضريبي إلى أثار خطيرة على الاقتصاد القومي؛ حيث إنه يؤدي إلى التقليل من الإيرادات، ومن ثم التقليل من الإنفاق العام، وهذا بدوره يؤدي إلى الحد من الاستثمار وزيادة الإنتاج من جهة، فضلاً عن انتشار ظاهرة الكساد الاقتصادي من جهة أخرى.

وعلى ذلك، يمكننا الإشارة إلى الآثار الاقتصادية المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك على النحو الآتي:

(١) **أثر التهرب الضريبي في الحافز على الإنتاج:** قد يدفع التهرب الضريبي الدولة إلى زيادة المعدلات الضريبية، أو فرض ضرائب جديدة، مما يؤدي إلى ضعف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج، فقد يسمح التهرب لمؤسسات ومشروعات ذات إنتاجية منخفضة للحفاظ على وجودها، في حين توجد مؤسسات ومشاريع ذات إنتاجية عالية وداعمة للاقتصاد الوطني، لكنها تخسر نصيبها في السوق أمام هذه المؤسسات والمشاريع الضعيفة بسبب التهرب الضريبي.

(٢) **أثر التهرب الضريبي على إدارة المشروعات:** يؤدي شيوع هذه الظاهرة في بعض أنواع الأنشطة الاقتصادية إلى توجه الأفراد والأموال إلى الأنشطة التي تتوفر فيها فرص التخلص من دفع الضريبة، وقد تكون تلك الأنشطة في بعض الأحيان غير مفيدة للمجتمع، وقد لا تشجع الدولة عليها، مما يصعب إعطاء البيانات السليمة والدقيقة عن التكلفة الفعلية للأنشطة، مما يؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية. (٣) **أثر التهرب الضريبي على الصناعة الوطنية:** يؤدي انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح للمكلفين المتهربين، وبالتالي زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وإقبالهم على السلع الأجنبية، دون السلع المحلية، ومن ثم تصبح هذه السلع غير قادرة على المنافسة للسلع الأجنبية.

(٤) **أثر التهرب الضريبي على المستوى العام للأسعار:** تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي وعدم مكافحتها، إلى عدم إمكانية تحقيق أهداف السياسة المالية المرسومة، والمتمثلة بامتصاص النقد الزائد في فترة التضخم وارتفاع الأسعار، ولغرض تحقيق هذا خلال قيامها بسحب القوة الشرائية الزائدة، والتي تكون سبباً من خلال

تخفيض الدخل عن طريق الاقتطاع الضريبي؛ حيث إن زيادة النقد وزيادة الإنفاق الاستهلاكي يؤديان إلى تدهور قيمة النقود وزيادة التضخم، ومن ثم ارتفاع الأسعار، وهنا تحدث اختلالات بين فئات المجتمع.

(٥) إضعاف حجم التنمية الاقتصادية والاجتماعية: حيث تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية أحد الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول الآخذة في النمو، ولا جدال في أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات المهمة في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف، فالضريبة هي إحدى الوسائل الأساسية لتمويل التنمية الاقتصادية، ومن ثم فإن النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات بما يخدم أغراض التنمية، وتحقيق العدالة في توزيع الدخل، وكبح جماح الاستهلاك، ومحاربة التضخم الذي يصاحب عملية التنمية^(١٥).

(٦) خفض نفقة الإنتاج: يؤدي تفشي التهرب الضريبي وشيوعه إلى اجتذاب أصحاب العمل وأموالهم وتخصيص أموال الضريبة التي لم تدفع كربح وإيراد، مما يقلل ويخفض نفقة الإنتاج، وقد يكون مجال عملهم هذا وإنتاجهم مما لا تشجعه الدولة، وقد لا يكون هذا النشاط مفيداً للمجتمع^(١٦).

(٧) إهدار شروط المنافسة بين المشروعات: يؤدي التهرب إلى إهدار شروط المنافسة بين المشروعات؛ حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب في أن يتحقق التفوق على غيرها من المشروعات التي قد تتفوق عليها إنتاجاً، أو تنظيمياً، أو فائدة للمجتمع^(١٧).

(٨) زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين: يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين؛ مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي والإقبال على الصناعة الوطنية، هذا فضلاً عن أن زيادة النقد المتاح في يد المستهلكين تؤدي إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي؛ مما يؤدي إلى زيادة التضخم، وارتفاع الأسعار، وتدهور قيمة النقود^(١٨).

(١٥) د. مصطفى حسني مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، ط١، دار النهضة العربية، ١٩٩٩، ص ٤٤٦.

(١٦) د. أحمد عبد السميع علام، المالية العامة، المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق مكتبة الوفاء القانونية، سنة ٢٠١٢، ص ١٨٢.

(١٧) د. عاطف محمد موسى، مرجع سابق، ص ١٦٣.

(١٨) د. محمد حامد محمد عطا، التهرب الضريبي وقضاء النقض، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص ٤٥٠.

(٩) فرض مزيد من الضرائب: يترتب على تفشي ظاهرة التهرب الضريبي قيام الدولة بفرض ضرائب أخرى لتعويض الفاقد من الحصيلة الضريبية، فيترتب على ذلك إضرار بعملية الإنتاج؛ حيث يهربُ المستثمرون الجادون مع تصاعد معدلات الضرائب^(١٩).

ثانياً - أثر التهرب الضريبي على الأنشطة المالية:

تعتبر الضريبة، هي المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه الخزينة العامة للدولة، وبالتالي فإن ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر الظواهر الاقتصادية أثراً على خزانة الدولة، فالمكلف الخاضع للضريبة والمتهرب من دفعها يشكل خسارة كبيرة على اقتصاد الدولة؛ لأنه يفوت على الخزينة العامة للدولة جزءاً كبيراً من الأموال التي يجب أن تدخلها، مما يترتب عليه وجود عجز جزئي في الدولة، تجعلها غير قادرة على تنفيذ المشاريع والمنافع والخدمات العامة لأفراد المجتمع، والتي تساهم بشكل كبير في عملية التنمية الاقتصادية بوجه خاص، إذ إن الدولة تكون في حاجة ماسة إلى تعدد دخول وموارد مالية لتتمكن من تغطية نفقاتها العامة، ومن أبرز وأهم الآثار المالية لظاهرة التهرب الضريبي ما يلي:

(١) الإضرار بالخزينة العامة للدولة: وهو من أخطر الآثار المترتبة على التهرب الضريبي، وذلك نتيجة لانخفاض الحصيلة الضريبية، الأمر الذي يؤدي - بدوره - إلى عجز الموارد العامة التي تعتمد الدولة عليها؛ بغية تغطية نفقاتها العامة، مما يدفعها إلى العمل على تدبير موارد أخرى بديلة، منها ما يتمثل في فرض ضرائب أخرى جديدة، ومنها اللجوء إلى رفع أسعار الضرائب المالية القائمة، وفي كلا الحالتين إرهاب للمكلفين الملتزمين بدفع الضرائب.

(٢) لجوء الدولة إلى الاقتراض أو الإصدار النقدي: وذلك لما يترتب على النقص الشديد في تحصيل الإيرادات الضريبية، نتيجة للتهرب الضريبي من قبل فئة كبيرة من أفراد المجتمع، فضلاً عن تهديد التهرب الضريبي لاستقلال البلاد السياسي والاقتصادي، على نحو يحملها على الاقتراض من غيرها وتراكم الديون

(١٩) د. رضا عبد السلام إبراهيم، محاضرات في الضرائب والتشريع الضريبي مع تطبيق على القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته/ ص ٥١.

عليها، وهو الحاصل الآن في كثير من الدول ومنها العراق^(٢٠). (٣) لجوء الدولة أحياناً من أجل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي إلى العديد من النفقات العامة: بدلاً من توجيه هذه النفقات إلى تحسين مستوى الخدمات العامة، والعمل على تحقيق المزيد من المشروعات الاقتصادية والاجتماعية العامة، التي يعود نفعها على كافة أفراد المجتمع، وعلى وجه الخصوص الطبقات الفقيرة التي تعمل الدولة جاهدة على تحقيق الرفاهية الاجتماعية لكافة أفراد المجتمع، فقد تلجأ الدولة مضطرة إلى الاستعانة بالأموال المخصصة لتمويل مشاريع التنمية الاقتصادية، لسد عجز الموازنة العامة للدولة الناتج عن التهرب الضريبي، وهو ما يؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل الاقتصادية^(٢١)، منها توسيع الفجوة وزيادة ضغوط التضخم، ووقف تنفيذ مشروعات الخطط الإنتاجية.

(٤) الإضرار بموارد الخزنة العامة للدولة: تعد الضريبة أهم الإيرادات في تمويل النفقات العامة، ومن ثم فإن النتيجة الأولى لظاهرة التهرب الضريبي هي الإضرار بموارد الخزنة العامة للدولة؛ حيث إنها أخفض من الإيرادات الضريبية. وهذا النقص من شأنه أن يؤدي إلى عجز في موازنة الدولة، وقد تلجأ الدولة إلى زيادة الضرائب لسد ذلك العجز في ميزانيتها؛ الأمر الذي يزيد من الأعباء الضريبية على الممولين الذين أوفوا بالتزاماتهم الضريبية^(٢٢).

(٥) اللجوء إلى الإصدار النقدي والاقتراض: إن نقص حصيللة الضرائب نتيجة التهرب قد يدفع الحكومة إلى الإصدار النقدي الجديد والاقتراض، وينتج عن ذلك ضغوطاً تضخمية ذات آثار مدمرة على الاقتصاد والمجتمع^(٢٣)، كما أنهما يؤديان إلى التضخم وارتفاع الأسعار الذي من شأنه الإضرار بالطبقات الفقيرة، فضلاً عن ذلك ما يصاحب القروض الخارجية من ضغوط سياسية قد تهدد الاستقلال السياسي والاقتصادي

(٢٠) محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٤٧٣.

(٢١) عروبة معين عايش العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، مرجع سابق، ص ٤٢.

(٢٢) د. جمال صالح الزيتوني دراسة تحليلية مقارنة لقانون ضرائب الدخل رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤م، مع قانون ضرائب الدخل رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣م، وتحديد مدى توافق القانون مع قواعد الضريبة الجيدة، رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، سنة ٢٠٠٦م، ص ٤٠.

(٢٣) د. السيد أحمد عبد الخالق، مدخل لدراسة مالية الدولة والسياسات المالية، ١٩٩٨م، بدون دار نشر، ص ٢٩٠.

للدولة، هذا فضلاً عما يؤدي إليه التمويل بالعجز من إخلال بقواعد العدالة الاجتماعية، وتحميل أصحاب الدخل الثابتة والمحددة بمزيد من العبء نتيجة التضخم وارتفاع الأسعار^(٢٤).

(٦) **الوقوع في دائرة الارتباك:** يؤدي التهرب الضريبي إلى الوقوع في دائرة الارتباك كنتيجة لما يؤدي إليه من الإخلال بتوازن الموازنة العامة للدولة، وهو ما يدفع الدولة إلى محاولة تدبير موارد جديدة لمواجهة هذا العجز^(٢٥)، ك فرض ضرائب جديدة، أو زيادة أسعار الضرائب الخالية، وهذا يؤدي بدوره إلى الإخلال بالعدالة الضريبية، وكذلك اللجوء إلى الإصدار النقدي، أو الاقتراض من الخارج؛ مما يؤدي إلى حدوث فجوة تضخمية نتيجة لتدهور القيمة الحقيقية للنقد وارتفاع الأسعار؛ مما يسبب إخلالاً بالعدالة الضريبية.

(٧) **تحمل الدولة لكثير من النفقات العامة:** الدولة قد تتحمل في سبيل مكافحة التهرب الكثير من النفقات العامة بدلا من توجيهها إلى تحقيق المزيد من الخدمات العامة والمشروعات التي تعود بالنفع على مجموع المواطنين^(٢٦).

الفرع الثاني

أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية

لقد أخذ دور الدولة في التعاظم في الحياة الاقتصادية، وعلى الرغم من اختلاف هذا الدور نسبياً بين الدول الرأسمالية التي تؤمن بسيادة الملكية الخاصة، والدول الاشتراكية التي تؤمن بالملكية العامة، ودول العالم الثالث التي تسعى إلى تحقيق التنمية الاقتصادية التي تبدو مستحيلة إلا بدور متزايد من قبل الدولة.

أولاً - مفهوم التنمية الاقتصادية:

(٢٤) د. محمد حامد محمد عطا، مرجع سابق، ص ٤٣.

(٢٥) د. أحمد ماهر عبد الحميد عز، التهرب الضريبي في القانون المصري: دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، سنة ١٩٨٠م، ص ٢٢٥.

(٢٦) د. مصطفى حسني مصطفى، اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٤٤٦.

أولاً - مفهوم التنمية الاقتصادية: التنمية الاقتصادية عملية شاملة متكاملة يتوقف نجاحها على ما يقوم به البشر من جهود متعددة الجوانب والأشكال والتنمية الاقتصادية، كمفهوم شاع الحديث عنها عقب الحرب العالمية الثانية على أثر بعض المشاكل الاجتماعية البارزة، والتي دفعت بدول العالم إلى بذل جهود مضاعفة؛ لتغيير أوضاعها الاقتصادية وتحسين أحوالها المادية، وبناء على ذلك ارتبط مفهوم التنمية الاقتصادية بالتقدم الاقتصادي والاجتماعي، والسياسي، والتجاري وما يعنيه ذلك من تغيير في بنية الاقتصاد الوطني وازدهار القطاعات^(٢٧)، حيث وجدت الدول أن هناك ضرورة ملحة للبحث عن منهج للتخطيط المستقبلي، ومواجهة كافة المتغيرات الاقتصادية، فالعالم قسم إلى دول متقدمة أخذت على عاتقها التقدم المستمر، والتخصص والنمو السريع، وتجديد نفسها، وبناء منظومتها العالمية المتقدمة.

وقد ظلت الدول النامية تعاني من أزمات اقتصادية وتخلف اقتصادي، فلم تستطع تحقيق حلمها المتمثل بالتنمية الاقتصادية، وقد اختلف الباحثون في النظر في التنمية، فمنهم من ينظر إليها بأنها تعني التطور، وهناك من ينظر إليها بأنها عملية متعددة الجوانب تشمل تغيرات أساسية في البنية الاقتصادية والاجتماعية^(٢٨)، والاتجاهات التي تتبناها المؤسسات القومية في مجال الإنتاج، وترمي لزيادة النمو الاقتصادي والتقليل من عدم المساواة والتخلص من الفقر المطلق، ومن ثم فقد لا يحقق النمو الاقتصادي التنمية الاقتصادية في كل الحالات.

وقد تطور مفهوم التنمية الاقتصادية، وأول من استعمل مصطلح التنمية هو "بوجين ستيلي" عندما أقرح خطة تنمية العالم عام ١٩٨٩، أما أبرز دعاة التنمية الاقتصادية فهو البريطاني "آدم سميث" الذي أطلق هذا المفهوم على عملية تأسيس نظم اقتصادية وسياسية تسمى مجملها عملية التنمية، فلقد كانت مقارنة التنمية خلال الخمسينات والستينات من القرن الماضي مقارنة اقتصادية صرفة؛ لاعتقاد القائمين على قضايا التنمية أن هذا المدخل يمكن له تطوير الحياة العامة للناس، ولتأكيد علماء الاقتصاد في أعقاب الحرب العالمية الثانية بعد حصول معظم البلدان النامية على استقلالها على ضرورة تبني استراتيجية التنمية الاقتصادية، والتي

(٢٧) صالح صالحي، المنهج التنموي البديل في الاقتصاد الإسلامي، دار الفجر للنشر، ط١، ٢٠٠٠، ص٨٨.

(٢٨) عيسى علي إبراهيم، فتحي عبد العزيز أبو راضي، جغرافية التنمية والبيئة دار النهضة العربية، ط١، ٢٠٠٤، ص

تعتبر عن عملية زيادة الدخل القومي الحقيقي، وإطراد هذه الزيادة خلال فترة زمنية طويلة، بحيث تكون هذه الزيادة أكبر من زيادة عدد السكان^(٢٩).

وبهذا فهي تهدف إلى استخدام الموارد الطبيعية؛ لتحقيق الرفاه الاقتصادي لأفراد المجتمع واستغلال الموارد بأفضل الطرق، مركزة على الجانب المادي فقط، وتعرف التنمية الاقتصادية على أنها العملية التي يتم من خلالها الانتقال من حالة التخلف إلى حالة التقدم، وذلك يقتضي إحداث تغير في الهياكل الاقتصادية، لكي تنصرف إلى إحداث زيادة الطاقة الإنتاجية للموارد الاقتصادية، كما تعتبر التنمية الاقتصادية، عملية لرفع مستوى الدخل القومي، بحيث يترتب تبعاً على هذا ارتفاع في متوسط نصيب دخل الفرد، كما أنه من مضامينها رفع إنتاجية فروع الإنتاج القائمة في مختلف القطاعات (الصناعي، الزراعي التجاري، الاستثماري، الخدمي)، والتي تؤدي إلى تغيير شامل ومتواصل مصحوب بزيادة في متوسط الدخل الحقيقي، وتحسن في متوسط الدخل لصالح الطبقة الفقيرة، وتحسين في نوعية الحياة، وتغير هيكل في الإنتاج الذي ينتج عن تفاعل بين ثلاثة أنظمة: نظام سياسي ونظام اقتصادي، ونظام اجتماعي^(٣٠). كما تعرف التنمية الاقتصادية بأنها: تقدم للمجتمع عن طريق استنباط أساليب إنتاجية جديدة أفضل ورفع مستويات الإنتاج من خلال إنماء المهارات والطاقات البشرية وخلق تنظيمات أفضل^(٣١)، وفي تعريف آخر للتنمية الاقتصادية بأنها: العملية التي من خلالها نحاول زيادة متوسط نصيب الفرد من إجمالي الناتج القومي خلال فترة زمنية محددة، وذلك من خلال رفع متوسط إنتاجية الفرد واستخدام الموارد المتاحة لزيادة الإنتاج خلال تلك الفترة^(٣٢).

وقد تعرف التنمية أيضاً بأنها: عملية تتضمن تحقيق معدل نمو مرتفع لمتوسط دخل الفرد الحقيقي خلال مدة ممتدة من الزمن ثلاث عقود مثلاً، على ألا يصاحب ذلك تدهور في توزيع الدخل، أو زيادة في مستوى

(٢٩) جمال حلاوة، علي صالح، مدخل إلى علم التنمية، دار الشروق، ط١، ٢٠٠٩، ص ٦٥.

(٣٠) عبد القادر محمد عطية اتجاهات حديثة في التنمية الدار الجامعية الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ١٧.

(٣١) هوشيار معروف دراسات في التنمية الاقتصادية، دار صفاء للنشر، جامعة البلقاء التطبيقية، ط١، ٢٠٠٥، ص ١١.

(٣٢) نعمة الله نجيب إبراهيم أسس علم الاقتصاد، مؤسسات شباب الجامعة الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٤٩٩.

الفقر في المجتمع^(٣٣)، ويمكن القول: إن التنمية الاقتصادية هي عملية يزداد بواسطتها الدخل القومي الحقيقي للاقتصاد خلال مدة زمنية طويلة، وإذا كان معدل التنمية أكبر من معدل نمو السكان، فإن متوسط دخل الفرد الحقيقي سيرتفع^(٣٤)، وهناك من عرفها بأنها العملية التي يمكن من خلالها تحقيق زيادة مستمرة في دخل الفرد في الدولة على مدى فترة زمنية طويلة، بشرط عدم زيادة عدد الأفراد ذوي الدخل الأقل من خط الفقر، وعدم تزايد التفاوت في توزيع الدخل^(٣٥).

أما التعريف الأكثر شمولية وشيوعاً للتنمية الاقتصادية هو أنها: تمثل ذلك التطور البنائي، أو التغير البنائي للمجتمع بأبعاده الاقتصادية والاجتماعية والفكرية والتنظيمية؛ من أجل توفير الحياة الكريمة لجميع أفراد المجتمع^(٣٦).

ثانياً - أهداف التنمية الاقتصادية:

تختلف أهداف التنمية الاقتصادية من دولة لأخرى حسب أوضاعها الاجتماعية والاقتصادية والثقافية، فالتنمية تهدف إلى بناء اقتصاد وطني، وتحقيق رفاهية للمجتمع من خلال تحقيق أهداف، أهمها:

(١) **زيادة الدخل القومي:** تعتبر من أول أهداف التنمية الاقتصادية في الدول النامية، فالغرض الأساسي من التنمية الاقتصادية هو زيادة الدخل القومي الذي يقصد به الدخل النقدي، أي ذلك الدخل الذي يمثل في السلع والخدمات التي تنتجها الموارد الاقتصادية المختلفة خلال فترة زمنية معينة^(٣٧).

(٢) **رفع مستوى المعيشة:** من خلال التخلص من كافة مظاهر الفقر العام والتخلف

(٣٣) عبد الخالق كريم؛ جودة كريمة أساسيات التنمية الاقتصادية، دار النهضة للنشر، ط٢، ٢٠٠٧، ص ٢٠.

(34) Kawano, L., Slemrod, J. (2016), "How do corporate tax bases change when corporate tax rates change? With implications for the tax rate elasticity of corporate tax revenues", International Tax and Public Finance, Vol. 23, No. 3, pp. 401-433.

(٣٥) أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، الكويت، ٢٠٠٤، ص ٢٥.

(٣٦) مدحت القريشي التنمية الاقتصادية (نظريات وسياسات وموضوعات) دار وائل للنشر والتوزيع ط١، ٢٠٠٧، ص ١٩٢.

(٣٧) كامل بكري، التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ١٩٨٩، ص ٧٠.

وتحقيق الاستقرار الاقتصادي بدرجة مقبولة وملائمة، بحيث تخفف معدلات البطالة والتضخم أو تقضي عليها إذا كان ذلك ممكناً، وتوفير أساليب العيش الكريم بكل ظروفه وأبعاده والتي تشمل توفير فرص عمل متكافئة وعادلة، وتوفير السلع والخدمات الملائمة للحياة الإنسانية^(٣٨).

(٣) دعم رؤوس الأموال: من الأهداف التي تسعى لها التنمية الاقتصادية هو دعم رؤوس الأموال؛ لأن هذه الأموال لها مردودات إيجابية؛ حيث تدعم القطاع الخاص والقطاع المصرفي، فالحجز الحاصل في الدولة النامية سببه قلة المدخرات، فالأفراد يعانون من قلة الدخل، ومعظم الدخل يذهب إلى الاستهلاك، وعليه فإن التنمية تدفع الدخل نحو الزيادة، وبالتالي تزداد المدخرات.

(٤) تعديل التركيب النسبي للاقتصاد القومي: إن إجراءات التعديل والتركيب النسبي تعتبر من الأهداف الأساسية للتنمية الاقتصادية، فاعتماد البلد على قطاع واحد مثلاً الزراعة أو الصناعة أو البترول، يعرض البلاد إلى أخطر التقلبات والأزمات الاقتصادية، فأى تقلب يحدث سواء بالأسعار أو الإنتاج في هذا القطاع، يشكل خطراً جسيماً على استقرار مجرى الحياة الاقتصادية، لذلك يجب على القائمين بالتنمية في البلاد إحداث نوع من التوازن في القطاعات، وعدم الاعتماد على قطاع واحد كمصدر للدخل القومي، كما هو الحال في العراق، فقد اعتمدت على قطاع المحروقات أي الإيرادات النفطية بشكل كبير، وأهملت القطاعات الأخرى، كقطاع الزراعة الذي يحقق الاكتفاء الذاتي ثم التصدير، والقطاع الصناعي الذي يمثل إحدى معالم التطور الاقتصادي، وأهملت الإيرادات الضريبية التي تعتبر الممول الأساسي للدولة.

(٥) معالجة الفساد المالي والإداري: حيث يهتم هذا الهدف بوضع التشريعات التي تحد من الظواهر المستشرية في الدول النامية والمتمثلة بالفساد المالي والإداري، والذي يؤثر على جوانب الاستقرار في القطاعات الاقتصادية للدولة، مستغلاً بذلك موارده، علماً بأن معالجة هذه الظاهرة ستسهم في رفع وتطوير الجوانب الاقتصادية، وتعزيز النمو والازدهار في تلك الدول^(٣٩).

(٣٨) نائل عبد الحافظ، إدارة التنمية الأسس والنظريات والتطبيقات العلمية، دار الزهران للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ٢٠٠٩، ص ٣٨.

(٣٩) إلياس أبو جودة العقيد التنمية المستدامة وأبعادها الاجتماعية والاقتصادية والبيئية، الدفاع الوطني اللبناني، ٢٠١٧، ص ٣٨١.

ثالثاً - علاقة التنمية الاقتصادية بالضريبة:

تشكل الضرائب الأداة الرئيسة للسياسة المالية، إذ هي وسيلة فاعلة؛ لتخفيض الاستهلاك الخاص، وتوفير الموارد إلى ميزانية الدولة لتمويل نشاطاتها، ولخدمة أهداف التنمية الاقتصادية، ويتعين أن لا يكون الهدف الأساسي من الضرائب الحصول على أكبر قدر من الإيرادات بل تستخدم أيضاً كمحفز للادخار، وتقليل التفاوت بين الدخل، وتحويل الاقتصاد نحو النشاطات التنموية، وتجدر الإشارة إلى قدرة البلدان النامية على جمع

الضرائب لتمويل برامج الإنفاق العام، ولا تعتمد على التشريعات الضريبية الجديدة فحسب، بل تعتمد كذلك على كفاءة ونزاهة السلطة الضريبية^(٤٠)، ويُعد التمويل العامل الأساسي في عملية التنمية الاقتصادية والتي يشكل الاستثمار جوهرها؛ ذلك لأن مفتاح التنمية في البلدان المختلفة اقتصادياً هو الاستثمار، ويحتاج ذلك إلى وجود ادخارات حقيقية، أي عمال ومواد لأغراض الإنتاج والتمويل يعتمد أساساً على المدخرات الوطنية وتساندها في ذلك المدخرات الأجنبية القروض والمساعدات والاستثمارات الأجنبية، وتعد الضرائب من مصادر التمويل المحلية، وهي الوسيلة التي يتم بموجبها تحويل جزء من الدخل لدى الأفراد والشركات إلى الحكومة والتي بدورها تستخدمها لأغراض الإنفاق الجاري، وكذلك لأغراض الاستثمار والذي يساعد على تحقيق التنمية ويرفع من معدل نمو الناتج ونمو تراكم رأس المال^(٤١).

ولبيان العلاقة بين الضرائب ومهام التنمية الاقتصادية، فإن للضرائب هدفين في البلدان النامية، وهما:

<http://www.mawdoo3.com>

(٤٠) محمد صالح تركي القرشي، علم اقتصاد التنمية، دار إثراء للنشر والتوزيع، ط١، عمان، الأردن، ٢٠١٠، ص ٤٣.

(٤١) مدحت القرشي، التنمية الاقتصادية (نظريات وسياسات وموضوعات)، مرجع سابق، ص ١٩٢.

(١) الامتيازات الضريبية والحوافز المالية: والتي كانت تمثل وسائل لتحفيز المشروعات الخاصة؛ حيث تقدم الحوافز الضريبية للمستثمرين الأجانب لحثهم؛ على توطيد مشروعاتهم في هذه الدول، والتي تزايد من تدفقات رؤوس الأموال الأجنبية، أي بهدف تشجيعهم الاستثمار، وهذا هو الجانب الاستثماري للضرائب.

(٢) تعبئة الموارد المالية لتمويل الإنفاق العام: فأى كانت الأيدلوجية السياسية أو الاقتصادية في الدول الأقل نمواً، فإن التقدم الاجتماعي والاقتصادي فيها يعتمد بدرجة كبيرة على قدرة الحكومات على توفير العوائد الكافية لتمويل برامجها للإنفاق على الخدمات العامة^(٤٢).

ويعتمد التقدم الاقتصادي والاجتماعي في البلد على قدرة الحكومة على توليد إيرادات كافية لتمويل برنامجها الإنمائي، والذي يشمل تقديم الخدمات العامة، كالصحة والتعليم والنقل، فالضرائب بنوعها المباشرة وغير المباشرة تمكن الحكومة من تمويل نفقاتها الرأسمالية والجارية، فضلاً عن تمويل نفقات المنشآت العامة، والتي يعاني معظمها من الخسائر المالية في العديد من البلدان النامية، وفي السنوات الأخيرة واجهت العديد من البلدان مشكلات ازدياد العجز المالي، أي تفوق الإنفاق العام على الإيرادات العامة بسبب برامجها التنموية الطموحة، وبسبب الصدمات الخارجية غير المتوقعة، لهذا اضطرت هذه البلدان لتخفيض إنفاقها المالي، وزيادة عوائدها من الضرائب، فضلاً عن محاولة جعل طرف جباية الضرائب أكثر كفاءة.

الفرع الثالث

أثر التهرب الضريبي على مؤشرات التنمية الاقتصادية

قد يعتمد المكلف إلى التخلص من أداء الضريبة من دون مخالفة للقانون، وذلك عن طريق استغلال الثغرات القانونية الموجودة في القانون الضريبي، أو عدم ضبط الصيغ القانونية في القانون نفسه، وتدعى تلك الحالة بالتهرب الضريبي.

أولاً - تعريف التهرب الضريبي:

(٤٢) ميشيل ب، تودارو؛ تعريب محمود حسن حسني؛ محمود حامد محمود عبد الرزاق، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٩، ص ٧٦.

التجنب الضريبي هو تجنب سداد الالتزام الضريبي، سواء بشكل كلي أو جزئي، وذلك بأشكال قانونية، أو عن طريق الاستفادة من بعض الثغرات في التشريعات الضريبية، أو عن طريق التلاعبات التي قد تنشأ من المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة والتي يتوجب إفراد إفصاح كامل عنها في البيانات المالية؛ ليوضح أن تلك المعاملات تمت وفقاً لمبدأ الحيادية، وذلك وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، ويراد به أيضاً عدم قيام الممول بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة، كما يعرف التجنب الضريبي بأنه: استخدام الأساليب المشروعة لتخفيض مبلغ الضريبة أو تغيير السلوك على نحو يخفف من المسؤولية الضريبية القانونية الخاصة بالمكلف^(٤٣)، أي محاولة المكلف تخفيض قيمة الضريبة المستحقة عليه وفقاً للقانون، مستفيداً من الثغرات القانونية والتعليمات الضريبية، وهو يختلف من دولة إلى أخرى، ومن تشريع إلى آخر، ولا يترتب عليه أي عقوبة؛ لكونه لا يندرج تحت الجرائم أو المخالفات الضريبية^(٤٤)، ويحدث التجنب الضريبي عن طريق طبيعي، وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، كأن يستثمر المكلف أمواله في الأنشطة التي لا تصيبها أي ضريبة، أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، كأن يوجه أمواله إلى النشاط الزراعي دون النشاط التجاري؛ بسبب عدم خضوع النوع الأول إلى أي ضريبة، وبهذا يكون قد تجنب الضريبة، وقد تكون مثل هذه النتائج مقصودة، فقد تسعى الحكومة من خلال التمييز الضريبي بين أوجه النشاط المختلفة إلى جذب الأفراد نحو نشاط معين؛ لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية. وقد يلجأ بعض المكلفين دون مخالفة للقانون إلى نقل مقر نشاطهم أو أموالهم من الدول التابعين لها إلى دول أخرى تكون فيها المعاملة الضريبية أخف وطأة عليهم^(٤٥).

ثانياً - صور التجنب الضريبي:

عندما يحاول المكلف التملص من أداء الضريبة سواء بتصرف سلبي أو يقوم بإجراء

(43) Rosen, Harvey s, and Gayer ted, public finance, 9th edition, mc graw hill higher education, Singapore, 2010, p566.

(٤٤) صلاح محمد توفيق التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا قسم المنازعات الضريبية نابلس، فلسطين، ٢٠٠٣، ص ٦٠.

(٤٥) خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد ٢، ٢٠٠٠، ص ١٦٢.

إيجابي يؤدي إلى نتيجة واحدة، ألا وهي إنقاص حصيللة الخزينة العامة، مما يؤثر سلباً على كافة نواحي المجتمع، عليه يكون التجنب متمثلاً بصورتين:

(١) يتحقق التجنب الضريبي بصورته الأولى بامتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة: مثل امتناع المكلف عن استهلاك السلع والبضائع المفروض عليها ضرائب عليه، وإن كان هذا التصرف لا يخالف القانون، إلا أنه يؤدي إلى نفس النتيجة المتمثلة بإنقاص حصيللة الدولة من الضرائب، وتتم هذه الحالة دون مشاركة أو تدخل الدولة، أي تكون إرادة المكلف حرة بعكس الحالة الأخرى التي تسعى فيها الدولة لفرض الضريبة بصورة مقصودة؛ من أجل تحقيق غاية اقتصادية بسبب الظروف الاقتصادية التي تعصف بها عن طريق الاستعاضة عن سلعة مفروضة عليها الضريبة، بأخرى غير مشمولة بالضريبة، وبالتالي استهلاك هذه السلع^(٤٦)، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته بإعفاء دخول الأشخاص الطبيعيين من الفائدة المترتبة عليهم عند وجود ودائع وحسابات لهم في المصارف من أجل تشجيعهم في المساهمة في عملية البناء الاقتصادي عن طريق الادخار^(٤٧). وبذلك لا يترتب على هذا التصرف أي مسؤولية قانونية^(٤٨).

الصورة الثانية للتجنب الضريبي، وتتمثل بقيام المكلف بتصرف إيجابي من خلال استغلال الثغرات القانونية التي تشوب القانون الضريبي، وبالتالي التخلص من دفع مقدار الضريبة مثل ما ذهبت إليه بعض الشركات الأجنبية إلى توزيع جميع أرباحها أو جزء منها على المساهمين بصورة مجانية، والتي تهدف منها إلى زيادة رأس مال الشركة، وبذلك لا تدفع عنها ضريبة التوزيع؛ باعتبار أن المشروع يخضع لضريبة توزيع أرباح الأسهم وحصص الأرباح النقدية الموزعة على المساهمين فقط، أما فيما يتعلق بالشركات المسجلة في العراق، فحسب فعل المشرع في هذا المجال، فلا تستطيع الشركات أن تقوم بهذا العمل للتخلص

(٤٦) شهلاء جمعة منجي النصاروي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية، دراسة مقارنة مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣، ص ٣٤.

(٤٧) راجع البند (١٥) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، والتي نصت على إعفاء: "دخل الأشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم وحساباتهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية".

(٤٨) الفقرة الخامسة عشر من المادة السابقة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

من الضريبة؛ لأن ضريبة الدخل في العراق تفرض أرباح على هذه الشركات مباشرة بعد حصولها، وليس بعد توزيعها، والذي يعرف بطريقة الحجز عند المنبع^(٤٩).

ثالثاً - العلاقة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

كثير ما يختلط الأمر بين مفهوم التهرب الضريبي الذي يعد عملاً غير مشروع، أي جريمة يحاسب ويعاقب عليها القانون، وبين مفهوم التجنب الضريبي، فالتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة، وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية، والذي يقصد به ما يعتمد إليه الأفراد المكلفون من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من أداء الضريبة^(٥٠)، والذي يقصد به تخلص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص القانون الضريبي، كأن يتمتع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة، أو عن طريق الاستفادة مما يتضمنه قانون الضريبة من ثغرات^(٥١).

وهذا الفعل يُعد عملاً مباحاً مشروعاً، إذ إن هذا النوع من التجنب الضريبي لا يترتب بموجبه على المكلف أية مسؤولية جنائية من الناحية القانونية، بل تترتب عليه مسؤولية بوصفه تصرفاً منافياً للواجب الأخلاقي المتمثل بضرورة التضامن الاجتماعي^(٥٢).

هذا ويجب الإشارة إلى أن هذا التجنب يكون مشروعاً في العديد من الأحوال ومنها:

(١) حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي، إذ يلجأ الأفراد على سبيل المثال إلى هبة الأموال التي يمتلكونها إلى ورثتهم عن طريق توزيعها عليهم أثناء حياتهم، لكي يتجنبوا ضريبة التركات التي كان سيخضع لها ورثتهم بعد وفاتهم.

(٢) قد يلجأ البعض إلى تجنب الواقعة المنشأة للضريبة، ففي هذه الحالة يتمتع الأفراد عن القيام بالعمل المسبب للخضوع إلى الضريبة، كأن يتمتع الأفراد عن شراء سلعة معينة، يعلمون أن القانون يفرض عليها

(٤٩) شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية، مرجع سابق، ص ٧٠.

(٥٠) عروبة معين عايش العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، مرجع سابق، ص ١٦.

(٥١) شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية، مرجع سابق، ص ٣٤.

(٥٢) حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة، ١٩٧٣، ص ٥٥.

ضريبة غير مباشرة، وبالتالي سوف يتحمل عبئها لاحقاً أو اشترى تلك السلعة، أو كمن يلاحظ أن نشاطاً ما، أو مهنة أو عملاً معيناً لا يخضع للضريبة، فيقوم بممارسته واتخاذ مهنة له ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها ممن تكون معفاة أو غير خاضعة للضريبة.

هذا وينبغي الإشارة إلى أن من أهم أسباب الخلط بين مفهومي التهرب والتجنب الضريبي، هو أوجه التشابه بين الحالتين من الناحية العلمية، إذ تبرز هذه الأوجه فيما يأتي:

(أ) أوجه الشبهة:

١- يتشابه المفهومان في وحدة الهدف المراد تحقيقه من ورائهما، وهو سعي المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة، وإزاحة عبئها عن كاهله.

٢- أن كل من العاملين (التهرب، التجنب) الضريبي، يؤديان إلى الإخلال بالنظام الضريبي بشكل عام، مع الفارق في كون الأول يشكل مخالفة صريحة؛ لتضمنه مخالفة القوانين الضريبية، بينما يظهر الثاني بشكل ضمني غير مباشر عند تجنب دفع الضريبة من قبل المكلف بطريقة أو بأخرى.

٣- أن كل منهما يؤدي إلى إنقاص حصيلة الضرائب^(٥٣)، وبالتالي اتجاه الدولة إلى فرض ضرائب جديدة على المكلفين؛ لمواجهة هذا النقص أو زيادة نسب الضرائب النافذة، مما يؤدي إلى العديد من الآثار السلبية ومنها هجرة رؤوس الأموال إلى الخارج، وزيادة نسبة اللجوء إلى التهرب الضريبي تبعاً لزيادة العبء الضريبي المفروض على المكلفين بها.

(ب) أوجه الاختلاف:

١- إن تجنب الضريبة بنوعيه (السلي، الإيجابي) لا يشكل مخالفة للقانون، بل هو لجوء المكلف إلى أعمال تجنبه دفع الضريبة أعمال وقائية وبتعبير آخر تجنب القيام بالواقعة المنشئة للضريبة من قبل المكلف، فيتمكن من التخلص منها دون الوقوع في شراك مخالفة القانون، بينما في جريمة التهرب الضريبي يحدث العكس إذ يعود

المكلف إلى وسائل الغش والاحتيال للتواصل إلى غايته الإجرامية.

(٥٣) شهباء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية، مرجع سابق، ص ٣٧.

يختلف العاملان من زاوية الوقت أو الناحية الزمنية لارتكاب كل منهما، فالتهرب الضريبي تنهض أركانه بعد حدوث أو قيام الواقعة المنشئة للضريبة، فهو عمل لاحق لقيام الواجب الضريبي، أما التجنب فيظهر أو يلجأ إليه قبل تحقيق الضريبة بذمة المكلف، بواسطة الأعمال الدفاعية المانعة من تحقيق الضريبة.

المطلب الثاني

الآثار الاجتماعية والقانونية والسياسية للتهرب الضريبي

لا تقتصر الأهمية الضريبية على تحقيق الأغراض المالية والاقتصادية فحسب، بل كثيراً ما تتجاوزها إلى أغراض أخرى متعددة غير مالية، تحقيقاً لأهداف اجتماعية وسياسية^(٥٤)، وهو ما نبينه على النحو الآتي:

أولاً - الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي: تعتبر الضريبة أحد أهم مظاهر التضامن الاجتماعي في الدولة الواحدة؛ حيث تفرض الدولة على أصحاب الدخل المرتفعة وإعادة توزيعها على أصحاب الدخل المنخفضة في صورة خدمات عامة تقدمها الدولة لهم، ومن أمثلة هذه الخدمات التعليم والصحة وغيرهما من الخدمات الأخرى، وعلى ذلك فإن التهرب من دفع الضرائب المستحقة يمثل خطورة اجتماعية، ويؤدي إلى إهدار مبدأ التضامن لعدالتها الاجتماعية، وإضعاف رابطة التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع في الدولة الواحدة، فكلما تعاظمت ظاهرة التهرب الضريبي، كلما أدى ذلك إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، وهو ما ينعكس بدوره انعكاساً سلبياً على الخزينة العامة للدولة، إذ إن هذه الإيرادات، تعد المصدر الأصلي لعملية تمويل الخزينة العامة للدولة، ومن ثم فإن التهرب الضريبي قد يدفع الدولة إلى فرض ضرائب إضافية جديدة، أو يحملها على رفع نسبة الاستقطاعات الضريبية بقصد تعويض النقص الحاصل بالخزينة العامة للدولة جراء تهرب العديد من دفع الضريبة المستحقة عليهم، وعليه فإن الزيادات المرتفعة في نسبة الأعباء

(٥٤) د. محمد السعيد وهبه، صور التهرب الضريبي، دار النشر والثقافة، بدون سنة نشر، ص ٢٦.

الملقاء على عاتق المكلفين الملتزمين أو غير المتهربين من دفع الضريبة، أو غيرهم من العاجزين الذين لا يستطيعون التهرب من دفع الضريبة، وهو ما قد يدفعهم إلى التهرب من دفع الضرائب الواجبة عليهم^(٥٥). ومما لا شك فيه في هذا الصدد، أن التهرب الضريبي، يعتبر أحد أهم المعوقات التي تعترض طريق التنمية الاقتصادية والاجتماعية على حد سواء؛ حيث ترتبط التنمية الاقتصادية وفقاً للمفهوم المعاصر للعدالة الاجتماعية من جهة، وبالنظم السياسية من جهة أخرى وبالمسائل المالية من جهة ثالثة، فسياسة المشرع الضريبي، لا بد وأن يكون هدفها في الوقت ذاته تحقيق المزيد من مشروعات التنمية الاقتصادية في إطار ما يحقق العدالة الاجتماعية في المجتمع.

ترتيباً على ما تقدم، يرى الباحث أن فشل الإدارة الضريبية، وعدم نجاحها وعجزها عن الحد من ظاهرة التهرب الضريبي أو مواجهته ومنعه، سيساهم بدرجة كبيرة في ضعف الدولة واهتزاز هيبتها أمام أفرادها، ومن ثم وجود المزيد من حالات التهرب الضريبي؛ حيث ترتبط البطالة في المجتمع بظاهرة التهرب الضريبي؛ إذ لا تستفيد الدولة من الأموال الضريبية التي لم يتم دفعها، والتي من الممكن استخدامها في نطاق مشروعات التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛ حيث يوجد العديد من المشروعات والمصانع الكبيرة، التي تتوقف عن العمل نتيجة التكاليف الضريبية الباهظة التي تفرض عليها، ومن ثم عدم استطاعتها المنافسة أمام المنتجات الأجنبية في الأسواق الموازية، وعندئذ تزداد حالات البطالة لدى أفراد المجتمع، وذلك بسبب التوسع والانتشار في ظاهرة التهرب الضريبي.

والجدول التالي يبين اثر التهرب الضريبي على زيادة حجم البطالة في بعض دول العالم لعام ٢٠٢٣

جدول رقم (١١)

معدلات البطالة في بعض دول العالم للعام ٢٠٢٣

وحدة	مرجع	السابق	أخرى	البلد
%	2023-12	2	2	<u>سنغافورة</u>
%	2024-01	2.5	2.4	<u>اليابان</u>

(٥٥) محمد خالد المهاني، تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات الاقتصادية الدولية مجلة جامعة دمشق، المجلد، ١٦، العدد الأول، ١٩٩٦، ص ٩.

البلد	أخرى	السابق	مرجع	وحدة
<u>سويسرا</u>	2.4	2.5	2024-02	%
<u>كوريا الجنوبية</u>	2.6	3	2024-02	%
<u>المكسيك</u>	2.9	2.6	2024-01	%
<u>روسيا</u>	2.9	3	2024-01	%
<u>هولندا</u>	3.6	3.6	2024-01	%
<u>المملكة المتحدة</u>	3.9	3.8	2024-01	%
<u>الولايات المتحدة</u>	3.9	3.7	2024-02	%
<u>أستراليا</u>	4.1	3.9	2024-01	%
<u>المملكة العربية السعودية</u>	5.1	4.9	2023-09	%
<u>الصين</u>	5.2	5.1	2024-01	%
<u>أندونيسيا</u>	5.32	5.45	2023-09	%
<u>الأرجنتين</u>	5.7	6.2	2023-09	%
<u>كندا</u>	5.8	5.7	2024-02	%
<u>ألمانيا</u>	5.9	5.9	2024-02	%
<u>منطقة اليورو</u>	6.4	6.5	2024-01	%
<u>الهند</u>	6.78	8.65	2024-01	%
<u>إيطاليا</u>	7.2	7.2	2024-01	%
<u>فرنسا</u>	7.5	7.5	2023-12	%
<u>البرازيل</u>	7.6	7.4	2024-01	%
<u>تركيا</u>	9.1	8.9	2024-01	%
<u>إسبانيا</u>	11.76	11.84	2023-12	%
<u>جنوب أفريقيا</u>	32.1	31.9	2023-12	%

المصدر: منظمة العمل الدولية

<https://ar.tradingeconomics.com/country-list/unemployment-rate>

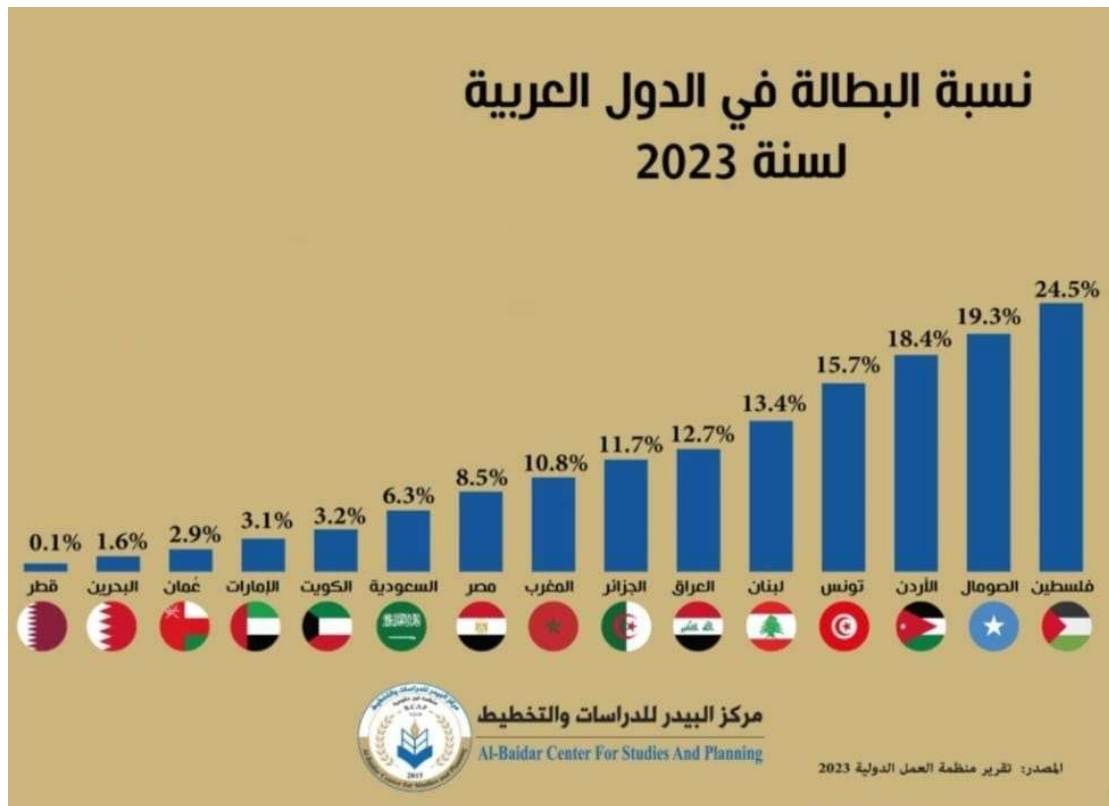
نسبة البطالة في الدول العربية لسنة ٢٠٢٣

الدولة	النسبة المئوية
فلسطين	٢٤,٥%
الصومال	١٩,٣%
الأردن	١٨,٤%
تونس	١٥,٧%
لبنان	١٣,٤%
العراق	١١,٧%
الجزائر	١٢,٧%
المغرب	١٠,٨%

٨,٥%	مصر
٦,٣%	السعودية
٣,١%	الكويت
٣,٢%	الإمارات
٠,١%	عمان
١,٦%	البحرين
٢,٩%	قطر

المصدر: تقرير منظمة العمل الدولية ٢٠٢٣.

شكل رقم (٢)



المصدر: مركز البيدر للدراسات والتخطيط (Al-Baidar Center For Studies And Planning)

متاح على الرابط:

<https://www.baidarcenter.org/posts/2344>

وأمام ما تقدم، يرى الباحث أن التهرب الضريبي في حاجة إلى وجود إدارة ضريبية وسلطة مالية تتمتع بالقوة والحزم والقدرة على مواجهة حالات التهرب الضريبي، والحد من خطورتها والتخفيف من وطأتها على المجتمع، وهذا من غير المتصور تحقيقه إلا من خلال نشر ثقافة التوعية بين أفراد المجتمع بحقوق الدولة والتزامات أفرادها تجاه وطنهم، فضلاً عن تقوية الجهاز الإداري الضريبي في الدولة باعتباره الفاعل الرئيسي في تنفيذ أهداف السياسة الضريبية في البلاد.

١. تستند الضريبة - كتضحية مالية من الممول بدون مقابل مباشر - على فكرة التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع. لذلك؛ فإن تهرب فئة من هذا المجتمع من المشاركة المالية بما يعود بالنفع العام ليضعف روابط التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع الواحد؛ ولهذا فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي يقود إلى نتائج اجتماعية وخيمة مثل: انتشار الفساد والرشوة، واستغلال النفوذ، وانحلال الأخلاق، وتفكك المجتمع، وهذا بدوره يضعف الشعور والانتماء للدولة.

٢. تعد ظاهرة التهرب الضريبي أكثر خطورة على المجتمع من السرقة، لما يترتب عليها من ضرر بالمجتمع كله؛ نتيجة لحدوث عجز في موارد الدولة؛ ومن ثمَّ عجزها عن الإنفاق على مرافقها الأساسية^(٥٦).
٣. التهرب الضريبي - بما يؤدي إليه من تضخم وارتفاع في الأسعار - يقود إلى اختلال في التوازن الاجتماعي بين أفراد المجتمع؛ نظراً لما يسببه التضخم من تدهور في المستوى المعيشي لأصحاب الدخل المحدودة والذين يمثلون السواد الأعظم من أبناء الدول النامية^(٥٧).

ثانياً - الآثار السياسية والقانونية للتهرب الضريبي:

يُعدُّ التهرب الضريبي انتهاكاً وتحايلاً على القواعد القانونية التي تضر بالضريبة، ومن يكلف بها، ويعني نقشي هذه الظاهرة سيادة قواعد الانتهاك على القواعد القانونية؛ وبالتالي خمول المجتمع، وانخفاض حساسيته تجاه القاعدة القانونية المخاطب بها، ويستتبع ذلك انخفاض مواجهة تلك الظاهرة المتفشية، والتراخي في

(٥٦) د. عاطف محمد موسى، مرجع سابق، ص ١٦٥.

(٥٧) د. نوزاد عبد الرحمن، ناجي ساسي المنذلي، التهرب الضريبي الآثار والأسباب، ندوة النظام الضريبي في

العراق، الجزء ٢، أكاديمية الدراسات العليا، ٢٠٠٣م، ص ١٤٤.

الأخذ على يد الجاني المتهرب؛ مما أدى إلى توارى ردع القاعدة العقابية في القانون الضريبي، ويعكس الأمر سيادة الدولة على مواردها وحمايتها لمواطنيها الشرفاء، مما يصيب جميع المرافق في الدولة واحداً بعد الآخر بالوهن والضعف^(٥٨).

(٥٨) د. محمد رشدي مصطفى عبد الحميد، دور جهاز مكافحة التهرب الضريبي والأجهزة المعاونة في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة المنوفية، ٢٠١١، ص ٢٧.

المبحث الثاني

آليات مكافحة التهرب الضريبي

تمهيد وتقسيم:

يتبين لنا مما تقدم، أهمية التهرب الضريبي وخطورته وآثاره الخطيرة على حصيلة الضريبة؛ لذلك يجب على المشرع أن يحاول جاهداً مكافحة ظاهرة التهرب من الضريبة والقضاء عليها، حتى لا تتزايد آثارها ويتفاقم شرها وتنتشر عدواه بين الممولين^(٥٩)، ولا يعني بمعالجة التهرب الضريبي القضاء عليه، بل التخفيف منه، فالقضاء النهائي على التهرب الضريبي أمر شبه مستحيل، ولكن الإقلال من حالات التهرب والحد من آثارها أمر ممكن، وهو ما تسعى الدول إلى تحقيقه بمختلف الوسائل^(٦٠). وهي ظاهرة سائدة في كل الدول، وإن اختلفت حدتها من دولة إلى أخرى تبعاً لاختلاف نظمها المالية السائدة ونصيبها من أسباب التهرب، ولا يمكن تقليله إلى أدنى حد إلا بإجراءات رقابية مهددة للحرية الفردية، وتقع تبعة التهرب على عاتق المشرع والإدارة والمكلفين؛ نتيجة ما يؤدي التهرب إلى عدم المساواة بين الأفراد، إذ يتحمل البعض الضريبة بينما يتخلص منها الذين أفلحوا في التهرب منها، وقد تؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى أن تزيد الدولة سعر الضرائب الموجودة أو تفرض ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب، والتهرب إذ يقلل من حصيلة الضرائب يضر الخزانة العامة في الدولة، ويعرقل قيام الدولة بالمشروعات النافعة التي يستفيد منها الجميع.

تأسيساً على ما تقدم، فإن عدم المساواة بين المكلفين وتضارب العمل في فروع الإدارة الضريبية، يعد أحد الأسباب التي تخلق التهرب الضريبي، وهو عدم المساواة بين المكلفين عند تطبيق التشريع الضريبي، مما يكون دافعاً لهم للتهرب من دفع الضريبة، ومن جانب آخر كثرة إصدار التعليمات والكتب الدورية والمنشورات، وكثرة التعديلات في هذه التعليمات والمنشورات وتضارب العمل نتيجة اختلاف التفسيرات

(٥٩) د. محمد السعيد وهبة، مرجع سابق، ص ٤٢.

(٦٠) د. منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص ١٨٥.

واختلاف التطبيق بين فرع وآخر من الفرع الضريبية، الناجم عن عدم وجود تنسيق منظم بين هذه الفروع^(٦١).

لذلك، يجب مكافحة التهرب بكل السبل وشتى صوره، سواء أكانت هذه المكافحة داخل الدولة أم خارجها، ونظراً لما تبين من أهمية التهرب الضريبي وخطورته ومجافاته للعدالة، فسوف نعرض لذلك من خلال ثلاثة مطالب، على النحو الآتي:

المطلب الأول: مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الثاني: مكافحة التهرب الضريبي الداخلي.

المطلب الثالث: دراسة تطبيقية على مكافحة التهرب الضريبي في العراق.

مطلب الأول

مكافحة التهرب الضريبي الدولي

تبدو مسألة مكافحة التهرب الدولي أكثر صعوبة من مكافحة التهرب الداخلي، والسبب أن التهرب الداخلي يحدث على إقليم الدولة وضمن حدودها؛ لذا فهي تستطيع مكافحته قدر المستطاع من خلال القوانين أو اللوائح الوطنية، استناداً إلى مبدأ السيادة المرتبط بالدولة، بينما التهرب الضريبي الدولي الذي يتجاوز حدود الدول ويتم عبر عدة أقاليم، فإنه يصعب عملياً أن تفرض دولة ما سيادتها القانونية، وبشكل خاص تشريعها الضريبي على دول أخرى لأجل ملاحظة المتهربين ومكافحة التهرب، ولكن - وأمام خطورة هذه

(٦١) حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، ١٩٨٨، ص ٤٢.

الظاهرة وانتشارها، خصوصاً من قبل الشركات الدولية العملاقة - فقد اتجه اهتمام الدول ومنذ فترة لا بأس بها إلى العمل على مكافحة التهرب الضريبي الدولي، من خلال تطبيق قواعد القانون الضريبي الدولي^(٦٢).

وسوف نعرض لهذا الاهتمام وتلك الجهود، وذلك فيما يلي:

أولاً - الجهود الدولية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي:

اهتمت كافة الدول في الوقت الحاضر بالنشاط الخارجي لرعاياها، ليس فقط لمكافحة التهرب الخارجي للضرائب، بل لاعتبارات أخرى مهمة متعددة، منها سلامة المركز النقدي للدولة، وحاجاتها إلى موازنة الميزانية العامة، وتجنب هروب رؤوس الأموال إلى الخارج، وتدهور الحالة الاقتصادية في الداخل^(٦٣)، واهتمت الهيئات الدولية وخاصة عصبة الأمم ببحث أسس وقواعد التعاون الإداري الضريبي الدولي، بجانب اهتمامها ببحث مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وإن كانت الغرفة التجارية الدولية تعارض حتى الآن منذ مؤتمر ستوكهولم في عام ١٩٢٨ مبدأ هذا التعاون، لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في مصارف الدول المختلفة، فقد أورد الخبراء الفنيون الجزء الثاني من تقريرهم الذي قدموه إلى اللجنة المالية التابعة لعصبة الأمم في ٧ فبراير سنة ١٩٢٥ لدراسة التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب الضريبي، وبيّنوا أن علاج مشكلة التهرب الضريبي ينقسم إلى قسمين: ينصب الأول على اكتشاف التهرب وتقدير مداه، ويتعلق الثاني بتحصيل الضرائب المستحقة، والتي غالباً ما تكون قد خرجت من اختصاص الدولة، وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى^(٦٤).

(62) Bruno- Gouthiere: les impost dans les Affaires internationales, bema edition Francis Lefebvre, Paris 2004,. p. 10-11.

- مذكور. في. جميل عبد الرحمن صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، رسالة دكتوراه كلية الحقوق عين شمس، ٢٠٠٥م، ص ٧٥.

(٦٣) د. محمد السعيد وهبة، مرجع سابق، ص ٥٤ - ٥٥.

(٦٤) د. يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، المكتب المصري الحديث، ٢٠٠٤ ص ١٢٥.

فيما يختص بالتقسيم الأول: فقد انتهى الخبراء إلى تقديم النصح بضرورة تبادل المعلومات بين الدول المختلفة، لاسيما فيما يتعلق بالعناصر العقارية والمؤسسات التجارية والصناعية والزراعية، والديون والقيم المنقولة، ولم يغيب عنهم توضيح صعوبة الحصول وتبادل المعلومات للأسباب الآتية:

(١) صعوبة تبادل المعلومات بين الدول فيما يتعلق بالتعرف على أرصدة البنوك، خاصة بالنسبة للحسابات الجارية أو الأوراق المالية المودعة، حيث تحرص تلك البنوك على المحافظة على أسرار عملائها، ولا تبيح ذلك إلا في الحالات الضرورية بناءً على حكم قضائي.

(٢) يتطلب فاعلية تبادل المعلومات الإدارية إحكام قواعد مكافحة التهرب الضريبي الدولي في اشتراك أكبر عدد ممكن من الدول، حيث ينتفي الغرض منها، بل قد تصبح خسارة إذا تخلت عنها أعداد كبيرة من الدول، حيث تصبح تلك الدول التي تخلفت عن الاشتراك في هذه الاتفاقية بمثابة الجناات الضريبية التي يلجأ إليها رؤوس الأموال تهرباً من الضرائب.

(٣) ظاهرة التهرب الضريبي، ظاهرة عامة الانتشار داخل الدول، وبالتالي كيف يكون الحال إذن بالنسبة للممولين الذين يمتد نشاطهم الاقتصادي إلى أكثر من دولة ويتعاملون مع الإدارات لهذه الدول، وإذا كان من المنطقي أن يقبل المواطنون بدافع وطنيتهم إلى الإبداء بالمعلومات عن المتهربين؛ حيث يعلم أنه سوف يترتب على ضبط المتهربين استيفاء الخزانة العامة للدولة، لحقها في الضريبة، فمن غير المقبول أن يدلي بهذه المعلومات متى علم أنها لصالح دولة أخرى أجنبية، هذا ما دعا بالخبراء الضريبيين إلى أن يوضحوا في الاتفاقيات المبرمة أن تبادل المعلومات يقتصر على المعلومات التي يسمح بها تشريع كل دولة في الاستعلام عن الممولين التابعين لاختصاصها الضريبي.

أما فيما يختص بالقسم الثاني: والخاص بتحصيل الضرائب المستحقة، فإن الخبراء الفنيين قد أوضحوا أن الأمر يثير مشكلة غاية في الصعوبة والدقة، بحيث تكاد تكون النظرة متشائمة نحو تحقيق نتائج ذات أهمية في هذا الصدد؛ لما تحرص عليه الدول من استقلال لتشريعاتها الضريبية، وما تثيره من فكرة النظام العام، حيث يعني تحصيل الضرائب تطبيق قانون دولة أجنبية على أرض الدولة^(٦٥).

(٦٥) د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب بدون ناشر، طبعة أولى ١٩٦٣، ص ٨٤

وقد واصلت عصابة الأمم مجهوداتها في دراسة التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب الضريبي في خط متواز مع مشكلة الازدواج الضريبي، ففي مؤتمر جنيف المنعقد في أكتوبر ١٩٢٨ وافق ممثلو الحكومات على إصدار ستة نماذج لاتفاقيات ثنائية منها أربعة لمعالجة الازدواج الضريبي، واثنان لمكافحة التهرب الضريبي، وذلك على الرغم مما ساد المؤتمر من خلاف مرجعه تعدد النظم الضريبية لتلك الدول الأعضاء في المؤتمر، وعلى الرغم من الحماس الذي أبداه أعضاء المؤتمر نحو معالجة الازدواج الضريبي الدولي، فإن هذا الحماس لم يكن من حظ دراسة موضوع مكافحة التهرب الضريبي الدولي، وكان من نتيجة ذلك فصل المشروعات الخاصة للازدواج الضريبي عن المشروعات الخاصة بالتهرب الضريبي، بل إن المؤتمر قدم أفراد مشروعاً لكل مظهر من مظاهر التعاون الإداري الدولي؛ وذلك استجابة لرغبة غالبية الدول التي تهتم بإظهار نواياها الحسنة؛ واستعدادها للتعاون الدولي في تحديد أوعية الضرائب المستحقة، في الوقت الذي لا تظهر فيه أي تعاون في تحصيل هذه الضرائب، بحجة أن هذا التعاون يعد تدخلاً سافراً غير مستحب في صحيح سلطاتها الضريبية، وفي صميم سيادتها الاقتصادية والمالية، بل يعتبر تعدياً على سيادتها^(٦٦).

مشروعات الاتفاقيات الثنائية للتعاون الإداري الضريبي الدولي:

(١) مشروعات الاتفاق الثنائي الخاص بالتعاون الإداري في تحديد الوعاء الضريبي:

يهدف هذا المشروع إلى قيام الدول المتعاقدة، بتبادل المعلومات الخاصة بتحديد الأوعية الضريبية للإيرادات الخاضعة للضريبة في كل منها، وذلك دون المساس بالسيادة الضريبية.

ويتضمن المشروع تبادل نوعين من المعلومات، هما:

(أ) معلومات عادية، وتلك يمكن الحصول عليها بناء على طلب تقدمه الدولة التي تريد الحصول عليها

من الدولة الأخرى، ويخضع توفير تلك المعلومات لتقدير الدولة.

(٦٦) د. يونس أحمد البطريق أصول المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٢٧.

(ب) معلومات ذات أهمية خاصة، لا يلتزم أي من الدولتين نحوها بإعطاء المعلومات التي تحترم قوانينها تبادلها، بالإضافة إلى إمكان رفض تقديم تلك المعلومات إذا ما تعارضت ومقتضيات النظام العام أو المصلحة القومية^(٦٧).

(٢) مشروع الاتفاق الثنائي الخاص بالتعاون الإداري في تحصيل الضرائب:

تناول المشروع الثنائي التعاون الإداري في تحصيل الضرائب، أي تمكين الدول المتعاقدة في إقليم الدولة الأخرى، بناء على طلب تتقدم به الدولة التي يستحق لها هذه الضرائب، شريطة أن تكون نهائية ومستحقة الأداء، وأن يتم تحصيلها لقوانين الدولة المطلوب منها ذلك^(٦٨).

على أن إبرام مثل هذه الاتفاقيات أمر تحوطه الشكوك في إمكان عقدها؛ لما تتضمنه من تعد واضح على سلطات الدول المتعاقدة وسيادتها، وتتطوي على اعتداء على الحرية الفردية، وهو أمر أخذ المؤتمرون في الحسبان حين أعطى الدول المتعاقدة حق رفض طلب المساعدة في تحصيل الضرائب استناداً إلى اعتبارات المصلحة القومية والنظام العام؛ الأمر الذي أدى إلى إضعاف فاعلية تلك الاتفاقيات في مكافحة التهرب الضريبي الدولي واستثمار جهود عصبة الأمم المتحدة بإنشاء لجنة الضرائب في عام ١٩٢٩ واقرحت نماذجاً لاتفاقيات معالجة الازدواج الضريبي، وتناولت هذه الاتفاقيات موضوع الضرائب على الدخل، وموضوع الضرائب على التركات وموضوع التهرب الضريبي^(٦٩). ولم يُنْشَأ اندلاع الحرب العالمية الثانية ١٩٣٩ لجنة الضرائب عن مواصلة جهودها وأصدرت في كل من سنة ١٩٤٣ وسنة ١٩٤٦ مجموعة من الاتفاقيات النموذجية، التي اختلفت عن تلك التي أصدرتها عصبة الأمم من قبل، أو فصل خبراء عصبة الأمم قسماً المشكلة بأن أوردوا مشروعاً خاصاً للتعاون الإداري في تحديد وعاء الضرائب، ومشروعاً آخر للتعاون في تحصيلها، غير أن النماذج الحديثة اعتبرت المشكلة بقسميها جزءاً واحداً، ومن ثم اشتملت على

(67) Kelley- Patrick OL PMAN, Oliver. Reading ohincome tax. Admonition. Harvard. Law. School. International tax program. Foundation press, New York. 2019. p. 590.

(٦٨) د. يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٧٨.

(٦٩) د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف بالإسكندرية، ص ٤١.

التعاون في تحديد وعاء الضرائب وتحصيلها في آن واحد، بحجة أنه لا يمكن مكافحة التهرب مكافحة كاملة إلا إذا انطوى التعاون الإداري الدولي على تعاون لتحديد أوعية الضرائب وتحصيلها معاً^(٧٠).

بعد ذلك قامت منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي بوضع مشروع اتفاق عام ١٩٦٣ بهدف تنسيق الأوضاع الضريبية بين دول تلك المنظمة، كما قامت منظمة الأمم المتحدة عام ١٩٨٠ وذلك تنفيذاً للقرار الصادر عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي - بإقرار نموذج اتفاق يتضمن المبادئ الأساسية المتعلقة بالمعاهدات الضريبية المبرمة بين الدول المتقدمة من جهة والدول النامية من جهة أخرى^(٧١).

وقد حاولت الدول فعلاً الاهتداء بالنماذج السابقة أثناء عقد المعاهدات الضريبية فيما بينها؛ لمكافحة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي.

العراق ومصر على سبيل المثال طرف في المعاهدة الدولية متعددة الأطراف، وهي اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية بتاريخ ١٢/٣ / ١٩٩٧ بالقاهرة.

ولكن غزارة هذه الاتفاقيات، فبالرجوع إلى الواقع العملي يمكننا أن نلاحظ أن غالبية التجارب الحاصلة في نطاق المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، جوبهت بصعوبات كثيرة منعتها من تحقيق أهدافها المطلوبة، كما تناول أهم تلك العقبات^(٧٢):

العقبات التي تحول دون إبرام اتفاقات التعاون الإداري الدولي:

(١) نلاحظ أن بعض الدول تجد مصلحتها الاقتصادية في السماح للأموال الأجنبية بالتجاء إليها، ومن الأمثلة على ذلك: سويسرا، وموناكو، ولبنان، ومن الطبيعي أن ترفض هذه الدول عقد اتفاقات لمحاربة التهرب مع غيرها من الدول؛ بسبب ما تجنيه من أرباح ضخمة من الأموال التي تأوي إليها، حتى لا تقف عقبات في وجه تدفق رؤوس الأموال إليها.

(٧٠) د. يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٢٩.

(٧١) د. السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦م، ص ٣٤.

(٧٢) د. عبد الفتاح مراد موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، ص ٧٩ - ٢٠٢.

والواقع أن معاهدات مكافحة التهرب الضريبي لا تحقق الغرض منها بصورة فعالة إلا إذا كان نطاقها واسعاً بحيث تشمل عدداً كبيراً من الدول، إذ يكفي أن تبقى بعض الدول خارج الاتفاق حتى يستطيع المتهربون إرسال أموالهم إلى هذه الدول؛ مما يفقد الاتفاق فاعليته.

مع ذلك يلاحظ أن عدد الدول التي يمكن لأصحاب الأموال تهريب أموالهم إليها تخلصاً من الضرائب في بلادهم يتضاءل باستمرار، بسبب ازدياد الأعباء الضريبية في كل الدول تقريباً.

(٢) عدم رضا حكومات بعض الدول بالتعاون لمكافحة التهرب الضريبي، بحجة أن ذلك سيمنح الدول الأخرى حق تغلغل سلطاتها داخل الدولة، وتسخير الهيئات الوطنية لخدمة دولة أخرى وخدمة مصالح خزائنها، وخدمة تشريعاتها وقوانينها بتطبيقها، وهذا أمر غير مرغوب فيه من الناحية الدستورية؛ لأن السلطات التشريعية الوطنية لم تشترك في إصدار تلك القوانين الأجنبية، بينما تقوم بتطبيقها داخل حدودها الإقليمية.

(٣) يؤدي إبرام الاتفاقيات الخاصة بالتعاون الإداري إلى الحد من حرية انتقال رؤوس الأموال والاستثمار الأجنبي، ويعتبر سلاحاً مشروعاً في وجه الدول التي أبرمتها، وخاصة تلك التي تحتاج إلى رؤوس أموال أجنبية لمعاونة رؤوس الأموال الوطنية في القيام بتنفيذ مشروعات التنمية الاقتصادية بها، بالإضافة إلى اشتداد حركة تهريب أموال رعايا الدول المتعاقدة إلى دول أخرى لم تلتزم بأحكام مثل هذه الاتفاقات^(٧٣).

(٤) عدم تكافؤ المزايا المختلفة التي يمكن أن تحققها الدول المتعاقدة نتيجة قبول مبدأ التعاون الإداري؛ إذ إن الدول التي تتمتع بنظم ضريبية سليمة عادلة، قد لا تشعر بحاجة ماسة لمكافحة التهرب الضريبي التي يتبعها التعاون الإداري، بالإضافة إلى أن الدول التي لا يستثمر رعاياها جانباً كبيراً من أموالهم في الخارج؛ وبالتالي لا تجد مجالاً كبيراً لامتداد اختصاصها الضريبي خارج حدودها الإقليمية، ولا تهتم بإبرام مثل هذه الاتفاقات^(٧٤).

(٧٣) د. عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص ٤٣.

(٧٤) د. يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة مرجع سابق، ص ١٣٣.

(٥) ترى كثير من الدول أن مثل هذه المعاهدات قد تؤدي إلى إفشاء أسرار الممولين الخاصة أو التجارية أو الصناعية أو المهنية؛ مما يضر بها وباقتصادها القومي، ولذلك ترفض الدخول طرفاً فيها، وقد جرت العادة - تفادياً لهذا الاعتراض - على النص في معاهدات مكافحة التهرب الضريبي، على أن تكون المعلومات المتبادلة سرّاً ولا يجوز إفشاؤها لأي شخص أو هيئة، وعلى أنه لا يجوز بأية حال تقديم معلومات من شأنها كشف أسرار متعلقة بالتجارة، أو الصناعة، أو النشاط التجاري أو المهني، أو الأساليب التجارية، ولا شك أن مثل هذه الشروط تقلل من فاعلية هذه المعاهدات، وعلى الرغم من العقبات التي تقف حجر عثرة في سبيل إبرام الاتفاقات الخاصة بالتعاون الإداري الدولي، فإن إبرام هذه الاتفاقات يثير كثيراً من المشكلات التي تحول دون تنفيذ أحكامها، وأن تطبيق هذه الاتفاقيات يثير بعض المواقف التي تتميز بحساسية شديدة فيما يختص بالنوايا الحسنة المتعاقدة، إذ يجيز أغلب الاتفاقات لأي من الدولتين أن ترفض طلب التعاون الذي تقدمه الدولة الأخرى المتعاقدة، إذا ما كان ينطوي على المساس بحقوق سيادتها، مما يفسح المجال للتخلص من التزاماتها قبل الدولة الأخرى، ولا شك أن مثل هذا الإجراء من جانب هذه الدولة يثير حفيظة الدولة الأخرى الطالبة؛ مما يدفعها إلى معاملتها بالمثل، ورفض طلبات التعاون التي تقدمها بعد ذلك، وطبيعي أن تؤدي هذه المعاملة إلى خلق روح غير ودية بين الدولتين المتعاقدين، تنتهي بأن يصبح الاتفاق الخاص بتلافي الازدواج الضريبي نصفه عديم الجدوى.

وكما تثير مثل هذه الاتفاقيات صعوبات عديدة فيما يتعلق باللاجئين السياسيين، إذ تجد الدولة التي التجأوا إليها حرجاً كبيراً في التوفيق بين مشاعرها الإنسانية، وبين الالتزامات التي فرضت عليها بمقتضى اتفاق المساعدة الإدارية، وذلك عندما يقدم إليها طلباً من قبل الدولة التي ينتمي إليها أولئك اللاجئون؛ للحصول على بعض المعلومات، أو لتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.

وفي صدد تطبيق أحكام الاتفاقات الخاصة بالتعاون الإداري بفرض قبول إحدى الدولتين المتعاقدين طلب الدولة الأخرى، في التعاون في تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها، فإنه لا يعقل أن تطبق الدولة قوانينها الوطنية تطبيقاً كاملاً على المقيمين فيها لصالح دولة أجنبية، بل تعتمد بلا شك إلى تطبيقها تطبيقاً حذراً يشوبه كثير من التحفظات، وفي حال قيام إحدى الدولتين المتعاقدين بتحصيل الضرائب لصالح الدولة الأخرى

بعملتها الوطنية، كثير ما تقوم بعض الصعوبات الخاصة بالرقابة على النقد، والقيود التي وضعتها غالبية الدول على التحويلات النقدية عند إجراء تحويل قيمة هذه الضرائب المحصلة إلى الدولة التي فرضتها^(٧٥).

ثانياً - وسائل مكافحة التهرب الضريبي الدولي:

لا تقتصر محاولات التهرب والسلوكيات الناجمة عنه عند حدود البلد صاحب العلاقة فحسب، بل تتعداه إلى بلدان أخرى يرتبط المكلف بها برابطة التعامل أو الإقامة، وتهدف محاولة التهرب الضريبي الدولي إلى إخفاء بعض عناصر التكاليف وإغراقها في حسابات ومعاملات متداخلة بين بلدين أو أكثر، وقد تهدف إلى تهريب أموال المكلف القابلة للحجز من جهة جباة الضرائب إلى بلد آخر. ولقد استحوذ موضوع التهرب الدولي على اهتمام متزايد من المنفعات الدولية والإقليمية، والتي أكدت معظم مؤتمراتها الخاصة بالضرائب على أن مكافحة مشكلة التهرب من الضريبة على النطاق الدولي تتألف من قسمين: الأول: اكتشاف التهرب وتقدير حجمه، والثاني: بتحصيل الضرائب المستحقة، والتي تكون خرجت من اختصاص الدولة، وأصبحت خاضعة لإقليم دولة أخرى^(٧٦).

وسوف نعرض فيما يلي وسائل مكافحة التهرب الخارجي:

(١) تجنب الازدواج الضريبي الدولي:

إن كل دولة بما لها من حق السيادة تضع نظامها المالي وفقاً لحاجتها المالية ونظمها، دون مراعاة لتعارضه مع تشريعات غيرها من الدول الأخرى، يضاف إلى ذلك، أن المبادئ المالية التي تأخذ بها الدول المختلفة ليست دائماً واحدة؛ مما قد ينشأ عنه ازدواج في الضرائب؛ وبالتالي زيادة العبء على الممول؛ مما يحفز على التهرب من الضريبة.

والازدواج الدولي يكون مقصوداً إذا أَراده المشرع كما لو فرضت الدولة ضريبة على إيراد رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج والمفروض عليه ضريبة في الدولة التي بها مصدر الإيراد؛ وذلك لمنع استثمار رؤوس الأموال في الخارج، غير أن الازدواج الدولي يكون غالباً غير مقصود.

(٧٥) د. يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٣٤.

(٧٦) د. نوزاد عبد الرحمن العيشي وأ. ناجي ساسي المنذلسي، مرجع سبق ذكره، ص ١٩٦.

ويتعين تلافي الازدواج الدولي؛ حتى يتسنى مكافحة التهرب في الوقت ذاته^(٧٧)، ويتم ذلك بوسيلتين:

الأولى - عن طريق التشريع الداخلي:

يتم ذلك إذا ما قيدت الدولة سلطتها المالية من حيث عدم امتدادها إلى خارج إقليمها.

الثانية - عن طريق الاتفاقيات الدولية:

وقد عالجت بعض المعاهد الدولية - كمعهد القانون الدولي وغرفة التجارة الدولية - موضوع الازدواج، كما اهتمت به عصابة الأمم وتستطيع عن عقد الاتفاقيات الدولية مكافحة التهرب من الضريبة، وتبادل المساعدات بين الدول في هذا الشأن^(٧٨).

(٢) الرقابة على المبادلات وتحركات رؤوس الأموال:

يتعين على كل دولة تقف بمفردها أمام التهرب الخارجي، أن تسهر على الرقابة على جميع المبادلات غير المصرح بها قانوناً من جانبها، وذلك يستتبع بطبيعة الحال الرقابة على تحركات رؤوس الأموال عن طريق الرقابة الجمركية على حدود الدولة، وكذلك الرقابة على أعمال البريد وعلى عمليات البنوك، إلى غير ذلك من الوسائل والجهات التي يتم التهرب عن طريقها، ولا يغيب عن البال أنه كثيراً ما نرى عمليات صادرات وواردات تتم بأسعار صورية، وكذلك نرى هروب رؤوس الأموال بحجة شراء ممتلكات عقارية أو منقولة في الخارج، أو تحويل الودائع بالبنوك، إلى غير ذلك من طرق التهرب الخارجي؛ لذلك يتعين لمكافحة هذا النوع من التهرب، أن تتكاتف جهود موظفي الجمارك والبنوك والإدارة المحلية والاقتصادية؛ حتى يتسنى لها تحقيق وطأة التهرب إلى أقل حد ممكن^(٧٩).

(٣) إلزام غير المتعامل مع الممول بمعاونة الخزنة:

هذه الوسيلة تعد من أهم وسائل مكافحة التهرب من الضريبة؛ نظراً لصعوبة تحديد وعاء الضريبة، وعدم إمكان تحصيلها من الأفراد الذين يزاولون نشاطهم في الخارج دون أن يكون لهم مؤسسات أو ممتلكات

(٧٧) د. عبد الفتاح مراد، مرجع سابق، ص ٢٩.

(٧٨) د. محمد حامد محمد عطا، مرجع سبق ذكره، ص ٣٨.

(٧٩) د. محمد السعيد وهبة، مرجع سابق، ص ٥٦.

في بلدهم يمكن الحجز عليها، واستيفاء الضريبة من ثمنها، وقد عالجت بعض التشريعات هذا التهرب بوسيلتين اثنتين:

الأولى: إلزام غير المقيم داخل الدولة ممن لهم أي صلة تعامل مع الممول الموجود في الخارج بأن يقدموا إقرارات تفصيلية عن هذه المعاملات التي تدفع سنوياً، سواء أكانوا أفراد أم شركات أو مؤسسات، وسواء أكانت المبالغ التي حصلوا عليها نتيجة توزيع أرباح أم سمسرة، أم عمولات، أم مكافآت، أم معاشات، أم غير ذلك.

الثانية: أن يلزم المشرع غير الذي يتعامل مع الممول المقيم في الخارج بحجز قيمة الضريبة من الأموال الموجودة تحت يدهم، وتوريدها للخزانة العامة، وذلك عن طريق الحجز عند المنبع^(٨٠).

(٤) الرقابة على عمليات تحويل الأرباح للخارج:

ويتحقق التهرب دائماً عن طريق تحويل الربح في المؤسسات التي تزاوّل نشاطها في عدة دول، سواء أكان لها في الخارج مكاتب أم فروع أم وكالات أم شركات تابعة أم مستقلة، وذلك رغبةً منها في تجنب مخاطر ازدواج الضريبة وارتفاع أسعارها لما يرتب على ذلك من الوقوف حجر عثرة في سبيل تقدمها وازدهارها، وقد اختلفت آراء الكتاب في مكافحة هذه الضريبة من التهرب الخارجي، فمنهم من يرى تقسيم الأرباح بين هذه المنشآت بوسائل جزافية على أساس رقم الأعمال، أو المظاهر الخارجية، أو بالقياس على الحالات المماثلة. والبعض الآخر يرى وجوب قيام محاسبة مستقلة بكل منشأة على حدة، وفي هذه الحالات الأخيرة يمكن تقدير كل الأصول واختبار كل منها^(٨١).

(٥) المساعدات الإدارية والاتفاقات بين الدول:

تعد المساعدات الإدارية في الوقت الحاضر علاجاً فعالاً لمكافحة التهرب الخارجي مع توزيع الأعباء المالية بين الدول توزيعاً عادلاً تبعاً لتوزيع المادة الخاضعة للضريبة بين الدول المختلفة، وقد عقدت في سنة ١٩٣٨ خمس وسبعون معاهدة مالية بين دول أوروبا وحدها؛ وذلك لأن المهن المشتركة بين الدول والشركات

(٨٠) د. عبد الفتاح مراد، مرجع سابق، ص ٣٠.

(٨١) د. محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص ٣٩.

ذات الفروع المتعددة في الدول المختلفة أصبحت سائدة في الوقت الحاضر، مثال ذلك: شركات النقل والملاحة البحرية والجوية والبريد، والسياحة، إلى غير ذلك من المنشآت ذات النشاط الدولي.

وقد وضعت عصابة الأمم مشروعين للمساعدات الإدارية يتعلقان بالمادة الخاضعة للضريبة، توفر لها من الخبرة العملية والصياغة الفنية، مما يكفل القضاء على التهرب الخارجي بين الدول.

هذا، وقد عقدت عدة معاهدات واتفاقات بين بعض الدول في هذا الشأن، يذكر من بينها معاهدة ألمانيا وتشيكوسلوفاكيا سنة ١٩٢٢، ومعاهدات فرنسا وكل من دول السويد سنة ١٩٣٦، وموناكو سنة ١٩٢٥، وإيطاليا سنة ١٩٣٠، وبلجيكا سنة ١٩٣١، وتونس سنة ١٩٣٢، وألمانيا سنة ١٩٣٤^(٨٢).

ويتم عن طريق المساعدات الإدارية بين الدول تبادل المعلومات والمساعدات عن الممولين المتهربين بالحجز عليهم وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم للدول الأخرى، مثلها في ذلك مثل الاتفاقات الجنائية بين الدول، على أن تتبادل تسليم المجرمين والاقتصاص منهم.

غير أن هذه المعاهدات والاتفاقات والمساعدات الإدارية لا تنتج أثرها المنشود في مكافحة التهرب من الضريبة، إلا إذا انتشر تطبيقها في كافة الدول بأسرها، مثلها في ذلك كمثال الجرائم الجنائية وتعاون الدول جميعاً على مكافحتها^(٨٣).

المطلب الثاني

مكافحة التهرب الضريبي الداخلي

أمام الآثار الضخمة التي يسببها التهرب من الضرائب، بصوره المختلفة، كان لا بد أن تسعى الدول جاهدة إلى مكافحته بكافة الوسائل الممكنة ويعتبر التهرب عقبة حقيقية أمام تطبيق العدالة الضريبية، وإذا

(٨٢) د. محمد السعيد وهبة، مرجع سابق، ص ٥٨.

(٨٣) د. عبد الفتاح مراد، مرجع سابق، ص ٣١.

كان التهرب الضريبي راجعاً إلى مجموعة من العوامل والأسباب - سابقة الذكر - فإنه ينبغي معالجة هذه الأسباب بغية الوصول إلى مكافحة فعالة ومجدية لهذه الظاهرة^(٨٤).

هناك مجموعة من الإجراءات الوقائية والعقابية لمكافحة التهرب الضريبي؛ حيث تعتبر الطرق الوقائية أفضل الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي؛ إذ يتم القضاء على العوامل المسببة للتهرب، كترشيد الإنفاق العام، وإحكام التشريع الضريبي، وتوفير إدارة مالية على درجة عالية من الكفاية والأمانة، وتزويدها بحق الاطلاع على الدفاتر والمستندات لتمكينها من مراقبة الإقرارات الضريبية على ما قد تتضمنه من الغش والخطأ، ومطالبة المكلفين بتقديم إقرارات مؤيدة بالدليل، وإلزام المدين بالإيراد الخاضع للضريبة بتبليغ الإدارة المالية مع خصم الضريبة وتوريدها للخزانة العامة، والاعتماد على تبليغات الغير، ومكافأة من يدلي بمعلومة تفيد رقابة الإقرارات واكتشاف الغش المالي.

ونعرض في هذا المطلب أهم هذه الإجراءات الوقائية، وذلك على النحو الآتي:

أولاً - إجراءات الحصر الضريبي:

تنقسم إجراءات الحصر الضريبي إلى نوعين، وهما: الإقرار الضريبي، والإخطار بمزاولة النشاط، وهو ما نبينه على النحو الآتي:

(١) الإقرار الضريبي:

ألزم المشرع الضريبي ممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وكذلك المهن الحرة، سواء أشخاص طبيعيين، أو أفراد، أو شركات، أو أشخاص، اعتبارين - بالتقدم بالإقرار الضريبي^(٨٥).

(٨٤) د. السيد عطية عبد الواحد مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٨١٧.

(٨٥) راجع المادة (٨٢) من القانون المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة على الدخل، وتعديله الصادر بالقانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣.

، و فرق المشرع في ميعاد تقديم إقرار فجعله للأفراد الطبيعيين قبل أول أبريل من كل سنة، وبالنسبة للأشخاص الاعتبارية شركات أشخاص أو اعتبارية قبل أول، مايو وأعلى فقط من يقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها أو الثروة العقارية من تقديم الإقرار الضريبي، أو اشتمل على العنصرين ولم يتجاوز إيراداته منها ٥٠٠٠ جنيهاً مصرياً^(٨٦).

(٢) الإخطار بمزاولة النشاط:

يعد الإخطار بمزاولة النشاط نوعاً من أنواع الحصر الضريبي اللتزامي من جانب الممول، وهو يعد بمثابة حصر مكتبي للمجتمع الضريبي، وذلك خلال ثلاثين يوماً من بدء المزاولة^(٨٧).

ثانياً - الجباية من المنبع:

تتخصر هذه الطريقة في أن يعهد المشرع إلى مدين المكلف بدفع الضريبة، وتجبي بهذه الطريقة عادة الضريبة على أرباح وفوائد الأسهم والسندات، والضريبة على مرتبات الموظفين، إذ تقوم الهيئات التي تدفع الدخل بدفع الضريبة واقتطاعها من الإيراد، وهذه الطريقة متبعة في إنجلترا في معظم الأحوال، فتجب ضريبة الدخل قبل وصول الإيراد إلى المالك، ولا يحصل صاحبه إلا بعد أن تقتطع منه الضريبة، وبهذه الطريقة تدفع الضريبة لحساب المكلف بحيث لا يشعر كثيراً بوطأتها، وقد حاولت الولايات المتحدة الأمريكية إدخال النظام الإنجليزي، ولكن لم تكن الظروف واحدة في الدولتين، فقصرت الولايات المتحدة الجباية من المنبع على أصول قليلة، واستخدمت طريقة الاستعلام من المنبع، بحيث يلزم أرباب الأعمال المتأخرين والبنوك وغيرهم^(٨٨)؛ حيث نص على الخصم تحت حساب الضريبة، وقرر عقوبة ضد الجهة التي تمتع عن تطبيق نظام استقطاع الضريبة، وهي منوط بها ذلك وفق الضريبة في المواعيد القانونية^(٨٩).

(٨٦) راجع المادة (٨٣) من القانون المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة على الدخل، وتعديله الصادر بالقانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣.

(٨٧) راجع المادة (٨٤) من القانون المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة على الدخل، وتعديله الصادر بالقانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣.

(٨٨) د. حسين سلوم، المالية العامة، القانون المالي والضريبي: دراسة مقارنة، دار الفكر اللبناني، بيروت، ص ١٥٨.

(٨٩) راجع المادة (١٣٥/٣) من القانون المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة على الدخل، وتعديله الصادر بالقانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣.

ثالثاً - إعطاء حق الاطلاع لموظفي الضرائب: ويقصد بذلك إعطاء الحق لهؤلاء الموظفين بالاطلاع على سجلات وقيود ووثائق المكلفين وغير المكلفين بمقارنتها وتدقيقها، بقصد الوقوف على ما يحققه المكلفون من أرباح، على أن يمنع في الوقت ذاته على أي أحد أن يتدرع بسر المهنة لعدم تمكن الموظفين من ممارسة ذلك الحق.

وقد أكد المشرع الضريبي على هذا الحق، وتوسع في بيان الجهات التي تلتزم باطلاع السادة مأموري الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يطلبونه بغرض ربط الضريبة^(٩٠)، وسن قوانين مبسطة وواضحة وغير متعددة، أو نشرها، وشرحها، وتبسيطها، وجعلها في متناول اليد، ويعهد بوضع لوائحها إلى فنيين متخصصين في علوم المحاسبة والقانون والاقتصاد، ويراعى عند اختيارها لبعض أنواع التنسيق والانسجام بين هذه الضرائب عندما تدعو الضرورة إلى تشريع ضرائب متعددة، وعدم تغير القوانين في فترات قصيرة ومتلاحقة، والعمل على استقرارها إلا عند الضرورة القصوى، حتى يسهل على الممولين فهم قواعد التشريع الضريبي، والتعرف على التزاماتهم الضريبية بكل دقة ووضوح^(٩١).

(٤) تقديم إقرار مؤيد بالدليل: في بعض القوانين كما هو الحال في القانون الضريبي يلزم المكلف بتقديم إقرار مؤيد بالدليل، فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام قانون العقوبات الخاصة، بشرط أن يكون المكلف سيئ النية عند تقديمه الإقرار^(٩٢).

(٥) إن أفضل وسيلة لمكافحة التهرب هي أن لا يكون سعر الضريبة مرتفعاً؛ لأن السعر المرتفع هو الذي يغري الممول على التعرض للعقوبات التي يضعها المشرع لمكافحة التهرب؛ حيث إن سعر الضريبة يجب أن لا تتعدى ٢٠% من دخل الممول أي خمس هذا الدخل، غير أنه بالنظر إلى تزايد حاجات الدول باستمرار للإنفاق على التسليح والحروب والمرافق المستحدثة للأغراض الاجتماعية والعمرانية، فقد ارتفع

(٩٠) راجع في ذلك: المواد من (٩٧) وحتى (١٠٠) من القانون المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة على الدخل، وتعديله الصادر بالقانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣.

(٩١) د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي العراقي، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ١٩٨٩، ص ٣٣٦.

(٩٢) د. عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٧٧.

سعر الضريبة في الوقت الحاضر ارتفاعاً عاماً فاحشاً وقع عبؤه على الممول الأمين فقط؛ مما يؤدي إلى زيادة عدد المتهربين تبعاً لزيادة أسعار الضرائب^(٩٣).

(٦) يجب على المشرع المالي قبل فرض أية ضريبة، أن يلم إماماً كاملاً بالمادة الخاضعة لهذه الضريبة، أي بوعائها؛ حتى يتسنى له توفير كافة الضمانات الكفيلة بانعدام التهرب منها؛ لأن هذه الطريقة وحدها سوف تكشف أمام نظر المشرع أبواب التهرب وتوجهه إلى كافة الثغرات التي يتطلب الأمر غلقها^(٩٤).

(٧) أن فرض الضريبة على أساس طريقة التقدير الجزافي أو المظاهر الخارجية يعتبر أساساً خاطئاً، ومجافياً لمبادئ العدالة؛ حيث إن الإيراد بهاتين الطريقتين لا يتفق عادة مع الإيراد الفعلي للممول وغالباً ما يقل عنه، نظراً لما بها من ثغرات تشجع الممولين على التهرب، وحتى إذا ما ترتب عليها زيادة الدخل الذي يتم تقديره عن حقيقته، وهذا نادر الحدوث، فإنها تصيب الممول بأفدح الضرر، مما يدفعه تحت العبء الجسيم للضريبة إلى التهرب منها بشتى السبل؛ لذلك يجب على المشرع أن يتبع نظاماً مالياً سليماً بأن يكون تحديد وعاء الضريبة على أساس الإيراد الفعلي، وعن طريق تقديم إقرار سنوي يكون موضع مراجعة واختبار دقيق للتحقق من مطابقته للحقيقة، ثم دراسة بعض المظاهر الخارجية المحددة للممول نفسه؛ حتى تكون هذه الحلقات المتتابعة من المراجعة والفحص وسيلة للتأكد من حقيقة إبراء الممول^(٩٥).

(٨) رفع كفاءة العاملين:

(أ) على الدولة ألا تدخر جهداً في سبيل تحسين أوضاع العاملين بالإدارة الضريبية، وخاصة رفع مستويات الأجور والحوافز المالية والمعنوية، واختيار موظفي الضرائب ممن تتوافر فيهم الأمانة والنزاهة والضمير الحي وحسن التصرف؛ حتى لا ينعكس سوء أوضاعهم المادية ومعنوياتهم؛ مما يؤثر بالضرورة على سلوكهم وتعاملهم مع ممولي الضرائب، ومما لا يعطي الفرصة للبعض منهم من ذوي النفوس الضعيفة

(٩٣) د. عبد الفتاح مراد مرجع سابق، ص ٢٨.

(٩٤) د. محمد السعيد وهبة، مرجع سابق، ص ٥٠.

(٩٥) د. محمد حامد محمد عطا، مرجع سابق، ص ٣٦.

بالتواطؤ مع بعض الممولين لإهدار حق الدولة، فأفضل النظم الضريبية لن تتجح في التطبيق بدون جهاز ضريبي كفاء ونزيه^(٩٦).

(ب) رفع من كفاءة ومهارات وثقافة مأموري الضرائب، وتعزيز الوضع المادي حتى يتمكن من القيام بمهامه بأفضل ما يكون، وحتى لا يكون فريسة سهلة للمتهربين، ومع ذلك يجب تغليظ العقوبات على الموظف الذي يقصر في أداء واجبه، ولا يقوم بأداء عمله بأفضل ما يكون^(٩٧).

(٨) تدعيم إدارات الضرائب:

(أ) توفر نظم الرقابة التي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة، وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل.

(ب) دعم الإيرادات الضريبية بأعداد كافية من العاملين الأكفاء، وتزويدهم بما تحتاج إليه من أجهزة ومعدات آلية متطورة، وتدريبهم عليها على نحو يكفل الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي؛ للوقوف على وسائل التهرب ونطاقها، ووضع دراسات تطبيقية على مختلف الأنشطة الخاضعة للضريبة لمعرفة عمل كل نشاط ووسائل التهرب المستخدمة فيه، واتباع الوسائل التي تحافظ على نزاهة الموظف العام، وحق الدولة في تحصيل الضريبة من المنبع، والاستعانة بالخبراء والمتخصصين وذوي الكفاءة في مجال الإدارة الضريبية، والتوسع في مفاهيم وخاصة في ضوء مبادئ الحوكمة بمفهومها الشامل^(٩٨)، من إفصاح وشفافية، والتأكيد على مبدأ حرية تداول المعلومات بالنسبة

(٩٦) د. مصطفى حسني مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص ٥٢٥.

(٩٧) د. رضا عبد السلام، مرجع سابق، ص ٥٢.

(٩٨) انظر:

Origin of the word Like government the word governance derives ultimately from the Greek verb kupevn [kubern] (meaning to steer the metaphorical sense first being attested in Plato). In above-described sense .however the term governance was re-minted as recently as the 1990s by economists and political scientists and disseminated by institutions such as the UN IMF and World Bank.[3] Its use in English can be traced to Charles Plummer's 'The Governance of England' (published in 1885 as a translation from the original 15th-century Latin of John Fortescue's 'The Difference between an Absolute and a Limited Monarchy.' This usage of governance to refer to the arrangements of governing became orthodox including in Sidney Low's seminal text of the same title in 1904 and among some later British constitutional historians.

لموظفي الإدارة الضريبية، وتساعد بدورها على ربط الضريبة على الوجه الصحيح، والحد من سرية الحسابات لدى جهات معينة، ذلك كله دون تعسف من جانب موظفي جهة الإدارة الضريبية^(٩٩).

(ج) منح الإدارة المالية بعض الحقوق في مواجهة الممول وغيره من المتعاملين معه؛ بقصد إحكام الرقابة على أوعية الضرائب، ومن ذلك تقرير حق الإدارة المالية في الاطلاع على أوراق وملفات ودفاتر ومستندات الممول، وكذلك على غيرها من الوثائق والملفات الحكومية وغير الحكومية، وحقها في إلزام الأشخاص والهيئات التي تتعامل مع الممولين بالإبلاغ عن المعاملات أو التصرفات التي تتم مع هؤلاء وعن غيرها من الوقائع، التي تساعد على ربط الضرائب عليهم، وحق الحكومة في الاستيلاء على البضاعة المستوردة بالقيمة التي حددها لها المستورد حتى لا يبالغ في تخفيض تلك القيمة.

(د) تبني نظام الحكومة الإلكترونية من خلال ميكنة أغلب الإجراءات الورقية واليدوية مثل: إعداد القرارات، وإرسالها للممولين، وتمكين الممول من ملئها إلكترونياً، وإرسالها إلكترونياً، بهذه الطريقة تضمن الحد من فرص الفساد، ومع ذلك فهي توفر الوقت والجهد والمال، وتضمن كفاءة المعاملة الضريبية^(١٠٠).

(هـ) منح مكافآت مالية لمن يقدم للإدارة الضريبية معلومات تساعد في كشف التهرب الضريبي^(١٠١).

A variety of entities (known generically as governing bodies) can govern. The most formal is a government a body whose sole responsibility and authority is to make binding decisions in a given geopolitical system (such as a state) by establishing laws. Other types of governing bodies are possible. These include an organization (such as a corporation recognized as a legal entity by a government) a socio-political group (chiefdom tribe family. religious denomination etc.) or another informal group of people. Whatever form the entity takes its governance is the way the rules. norms and actions are produced «sustained regulated and held accountable. The degree of formality depends on the internal rules of a given organization. As such governance may take many forms driven by many different motivations and with many different results. For instance a government may operate as a democracy where citizens vote on who should govern and the public good is= the goal while a non-profit organization may be governed by a small board of directors and pursue more specific aims. In addition a variety of external actors without decision-making power can influence the process of governing. These include lobbies political parties and the media). See at: <https://en.wikipedia.org/wiki/Governance>

(٩٩) د. معوض السيد محمد خليل، السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، دار النهضة العربية، ٢٠١٤م، ص ٢٥٨.

(١٠٠) د. رضا عبد السلام، مرجع سابق، ص ٥٢

(١٠١) د. مصطفى حسني مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، مرجع سابق، ص ٥٢٦.

(و) تدعيم الإدارات الضريبية بالأجهزة الإلكترونية التي تقوم بدور كبير في إعداد التصريحات وإرسالها إلى المكلفين، وكذلك في تسجيل ما دفعه المكلفون من ضرائب وما لم يقوموا بدفعه^(١٠٢).

(١٠) زيادة الوعي الضريبي:

(أ) إزكاء الروح الوطنية الصادقة بين الناس، وإفهامهم بأن الضريبة تدفع لغرض مجابهة نفقات الدولة التي تصرف عليهم. وتجدر الإشارة إلى أن الحكومة الصالحة التي يؤمن الشعب بقيادتها تكون في وضع أميز لإقناع المواطنين على دفع الضريبة وعدم التهرب منها، أما الحكومات الأوتوقراطية والحكومات الفاسدة، فإن وجودها يساعد كثيراً على التهرب من دفع الضريبة؛ لأنها لا تشكل مثلاً يُحتذى من قبل الممولين، فضلاً عن ذلك ما لأهمية الناحية النفسية من ثقل، فالممول يعتقد أن الأموال التي يدفعها ضريبة تذهب هباءً لغير الصالح العام، فلا يتخرج من التهرب من دفعها أو حتى التهرب غير المشروع^(١٠٣).

(ب) تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين، وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية وما يعنيه ذلك من مستقبل باسم بالنسبة للمكلفين بالضريبة وبالنسبة لأولادهم^(١٠٤)؛ إذ إن الضرائب تعد أحد أهم دعائم الاقتصاد الوطني عبر الدور الإيجابي الذي تمارسه في تقليل الفوارق الطبقيّة بين فئات المجتمع، وخاصة الضرائب التصاعديّة إلى جانب المساهمة في سد العجز الذي قد يواجه الموازنة العامة للدولة وغيرها من الإيجابيات التي تعكسها الضرائب، وإن كان أثرها المعنوي والمادي غير مقبول أحياناً من قبل دافعيها، فإن الأثر الاقتصادي على مستوى البلد هو الأهم، باعتباره أثراً إيجابياً في مستوى الاقتصاد الوطني ككل، كما أن المصلحة العامة من البديهي أن تكون فوق المصلحة الخاصة، وعلى وجه الخصوص إذا ما تعلق الأمر بأحد سبل دعم التنمية الاقتصادية في العراق، ومن ثم فإنه لمصلحة اقتصاد البلد من الضروري الامتثال لأداء الضرائب والحد من التهرب منها عبر شتي الوسائل التي تضمن ردع المتهربين من دفعها^(١٠٥).

(١٠٢) د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٨٦.

(١٠٣) د. خالد الشاوي، مرجع سابق، ص ٣٣٩.

(١٠٤) د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٨٠.

(١٠٥) عقيل مكي كاظم، التهرب الضريبي وآثاره المترتبة في التنمية الاقتصادية في العراق وأسبابه، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، الجامعة المستنصرية - كلية الإدارة والاقتصاد،

المجلد ١٧، العدد ٦٢، العراق،

٢٠١٩، ص ٣٠.

(ج) تكثيف الحملات الإعلامية والتثقيفية - بشتى الطرق والوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة - بأهمية دفع دين الضريبة وسلبيات التهرب منه، وبذلك تتكون ثقافة بناءه لدى أفراد المجتمع.

(١١) مكافحة التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية:

يمكن مكافحة التهرب الضريبي والوقاية منه من الناحية الاقتصادية بمعالجة أمرين مهمين، هما:

الأمر الأول: العمل على مجابهة وتطبيق نظام الاقتصاد غير الرسمي، الذي يوفر بيئة خصبة لانتشار الأنشطة الإنتاجية والخدمية التي تتم بعيداً عن رقابة أجهزة الدولة، وتستهلك موارد المجتمع والمرافق العامة دون تحمل عبء المشاركة في دفع التكلفة من خلال الضريبة، ولما بد من معالجة أسباب انتشار هذه الظاهرة وإخضاعها للقوانين واللوائح المعمول بها، وخضوعها للضريبة وعلى رأسها البيروقراطية الإدارية والضرائب العالية^(١٠٦).

الأمر الثاني: الاهتمام بالوضع الاقتصادي للممولين والمجتمع عموماً، وتوجيه الإنفاق العام نحو رفاهية المجتمع وتطوير النشاط الاقتصادي فيه، وكذلك مراعاة كل الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي إلى ثقل العبء الضريبي عليهم، وذلك حتى يستقر ذلك العبء فعلاً على ما أراد المشرع أن يحمله إياه^(١٠٧).

(١٢) دور سياسات المالية العامة:

بلفت نظر المكلفين إلى سياسات الإنفاق ومدى الاستفادة الخاصة منها، وذلك للوقاية من التهرب ويتمثل ذلك في الآتي:

(أ) تحقيق العدالة عند القيام بالإنفاق العام، أما إذا كانت السياسة العامة للدولة غير عادلة وتقوم على محاباة فئة دون أخرى من المكلفين أو منطقة دون أخرى من الدولة، فإن المكلف هو مواطن لن يجد ما يبرر شعوره بالواجب نحو وطنه، وسيحاول بكافة الطرق التخلص من دفع الضريبة، وسيشعر بالانتصار عند نجاحه في التهرب^(١٠٨).

(١٠٦) د. رضا عبد السلام، مرجع سابق، ص ٥٣ - ٥٤.

(١٠٧) د. السيد عطية عبد الواحد، مرجع سابق، ص ٨٢٠.

(١٠٨) د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٨٦.

(ب) ترشيد الإنفاق العام، والبعد عن الإسراف والإنفاق البذخي، ورفع مستوى الخدمات وفاعلية وإنتاجية النفقات العامة ليرى دافعو الضرائب أن أموالهم إنما تتفق في مجالات نافعة ومفيدة تحقق الخير لهم ولأبنائهم، وعند ذلك تزداد ثقتهم في وطنهم، ويشتد انتماءهم القومي، ويرتفع وعيهم الضريبي^(١٠٩).

(١٣) التواصل الدائم والشفافية بين الإدارة الضريبية والممول:

ضرورة بناء علاقة قائمة على الثقة والاحترام المتبادل بين الإدارة الضريبية والممول، وبذلك يضمن ولاء الممول والتزامه، وضرورة العمل على إزالة أسباب التوتر بين الممولين والخزانة، بما يؤدي إلى زيادة الثقة وتحقيق مزيد من التعاون بينهما، والعلاقة بين الممول والخزانة يجب ألا تكون علاقة عداوة، بل على العكس علاقة ثقة وتعاون في سبيل الخير العام، ولا توجد إدارة مالية في الوقت الحاضر إلا وتعمل على تحسين علاقاتها مع الممول، وعلى إزالة أسباب عدم الثقة والتوتر بينها وبينهم، على الرغم من أن عوامل انعدام الثقة ليست بسيطة أو حديثة، وإنما هي في منتهى التعقيد، وتراكمت على مر الزمن^(١١٠)، وبتحقيق هذا التعاون بإشراك الممول في عملية تقدير الوعاء، وربط الضريبة بالإقرار تحت رقابة الإدارة المالية، وفي إصدار النشرات التي تبين للممول حقوقه والتزاماته، وإقالة الممول من عثرته عند تعرضه لبعض المصاعب كتفسيط الضريبة، أو حتى إسقاطها كلياً أو جزئياً، وعلى الدولة أيضاً دور مهم، فعليها أن تحسن إدارة أموالها، وأن توجهها إلى نفع الجماعة وأن يطلع أعضائها على ما أنجزته لصالحها من أعمال، وعليها أن تستمع ليس فقط إلى تطلعات الممولين، وإنما أيضاً إلى مقترحاتهم في جعل النظام الضريبي أكثر اتساقاً مع مصالحهم ومصالح الاقتصاد القومي.

(١٤) تخفيف العبء النفسي للضريبة:

تجنب مراعاة الحالة النفسية للممولين، وعدم فرض الضرائب الثقيلة وغير المحببة التي من شأنها أن تثبت روح التدمير والتمرد بين الناس وتشجعهم على التهرب منها، ويحصل ذلك أحياناً عندما تفرض أكثر من ضريبة واحدة على مصدر واحد ما يعرف بالازدواج الضريبي، ومن الضرائب التي تشجع على التهرب

(١٠٩) د. مصطفى حسني مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، مرجع سابق، ص ٥٢٥.

(١١٠) د. رضا عبد السلام، مرجع سابق، ص ٥٢.

والتنمر وإذكاء حالة نفسية سلبية لدى الممولين الضرائب صعبة التحصيل التي تكون صعبة الأداء بالنسبة لبعض الممولين، بينما يدفعها بانتظام بعض الممولين الآخرين، وهي صعبة التحصيل إما لضالتها وإما لكثرة كلفتها، ولذلك لا تراقب تحصيلها السلطات الضريبية بالنسبة لبعض الممولين، ولكن قد يتم استقطاعها أي حجزها من المنبع كما في حالة التحصيل بالنسبة للأجور والمرتبات وأرباح الشركات، بينما يتبع في تحصيلها إجراءات تحصيل الضرائب النوعية الأخرى من غير ضريبة الدخل على الأجور والمرتبات، وذلك بالنسبة للممولين الآخرين من غير العمال والموظفين^(١١).

(١٥) الاعتماد على تبليغات الغير:

ويقصد به حصول الإدارة الضريبية على معلومات تتعلق بوعاء الضريبة من قبل أشخاص آخرين غير المكلفين، ويتم ذلك بإحدى الطرق الآتية:

(أ) إما أن يفرض القانون على الغير إبلاغ المعلومات إلى إدارة الضرائب، كما هو الحال في الضريبة على الرواتب والأجور التي يصرح عنها رب العمل، والضريبة على أنصبة أرباح المساهمين وفوائد السندات التي تصرح عنها الشركة الدافعة.

(ب) وإما أن تحدد وحدة إدارية مختصة بتجميع المعلومات عن نشاطات المكلفين وأرباحهم من مراجع رسمية وغير رسمية، ومن ثم فرزها وتبويبها، وتزويد الدوائر المختصة بها^(١٢).

(ج) يجيز القانون في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الإدارة المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في الرقابة على الإقرارات واكتشاف الغش، لقاء ذلك مكافآت مالية تصرف لهم^(١٣).

ثانياً - الإجراءات العقابية:

من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة، أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة^(١٤). ولمكافحة ظاهرة التهرب لا بد من توقيع عقوبات رادعة على

(١١) د. خالد الشاوي، مرجع سابق، ص ٣٣٩.

(١٢) د. حسين سلوم، مرجع سابق ذكره، ص ١٥٧ - ١٥٨.

(١٣) د. عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٧٧.

(١٤) د. السيد عطية عبد الواحد، مرجع سابق، ص ٨١٨.

المتهربين، وكلما كانت عقوبة التهرب أكبر مما يعود على المكلف من وراء التهرب من الضريبة، كانت لها فعاليتها في منعه؛ لذلك يعاقب المتهرب من الضريبة عادة بأن يدفع إلى جانب مبلغ الضريبة الذي حاول التهرب من أدائه غرامة مالية، وتعويضاً يصل إلى ثلاثة أو أربعة أمثال ما لم يدفع من الضريبة، وبالإضافة إلى ذلك توقيع عقوبات مقيدة للحرية في بعض حالات الغش المالي، وينبغي التشهير بالمتهرب من الضريبة حتى يكون عبرة لغيره ومن تسول له نفسه القيام بذلك، والنشاط الاقتصادي والتجاري - كما هو معروف - قائم على السمعة، ولا شك في أن التشهير بالمتهرب سيردع غيره، وتقل بذلك حالات التهرب^(١١٥).

المطلب الثالث

دراسة تطبيقية على مكافحة التهرب الضريبي في العراق

بعد الانتهاء من الإطار النظري والمفاهيمي لظاهرة التهرب الضريبي موضوع الدراسة والتعرف على مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه وآثاره وآليات مكافحته.

إتماماً للفائدة، نورد هذه الدراسة التطبيقية التي أجراها الباحث على عينة من المعنيين بالشأن الاقتصادي في مدينته، وهي محافظة ديالى العراقية، لوضع أفضل الآليات التي يجب اتباعها لمكافحة التهرب الضريبي، وتمت الدراسة التطبيقية من خلال مجموعة من الأسئلة التي أعدها الباحث بالاستعانة بالعديد من خبراء الاقتصاد والدراسات المعنية بمكافحة التهرب الضريبي في مدينته، وهي محافظة ديالى العراقية، ومثلت الإجابة عن هذه الأسئلة أهم الوسائل التي يمكن اتباعها في مكافحة التهرب الضريبي في العراق؛ من أجل الوقوف على مدى صحة أو خطأ الفروض الواردة في مقدمة البحث، لبيان مدى تحقيق أهداف الدراسة، ومجتمع الدراسة، وعينة الدراسة، والأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل بيانات الدراسة، واستخلاص النتائج منها، وتهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار الفروض الواردة في مستهل البحث والتأكد من سلامتها وكونها صحيحة من عدمه ومدى قبولها لدى مجتمع الدراسة، ونشير إلى أهم هذه الفرضيات، وذلط على النحو الآتي:

(١١٥) د. رضا عبد السلام إبراهيم، مرجع سابق، ص ٥٣.

الفرضية الأولى: عدم إلمام الممولين بقانون الضرائب وبالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يزيد من نسبة التهرب الضريبي.

الفرضية الثانية: عدم وجود إدارة وأنظمة محاسبية فعالة في مصالح الضرائب يؤثر سلباً على عمليات ضبط التهرب الضريبي.

الفرضية الثالثة: من أسباب التهرب الضريبي وجود غموض في بعض مواد قانون الضرائب.

الفرضية الرابعة: رغبة الممولين الشديدة في التهرب من دفع الضرائب بطرق غير مشروعة، وفيما يلي نتائج هذه الدراسة:

(١) هل يتمثل علاج التهرب الضريبي في رفع كفاءة نظام المعلومات في مصلحة الضرائب؟

نعم () لا ()

جدول رقم (٥١)

.....

رفع كفاءة نظام المعلومات في مصلحة الضرائب	نعم	لا
النسبة	٦١,٧٢%	٣٨,٢٨%

المصدر: من عمل الباحث باستخدام النسب المئوية عن إجابة السؤال المطروح على عينة الدراسة. يتبين لنا من خلال الجدول السابق، أن نسبة ٦١,٧٢% من أفراد العينة أجابوا بنعم، وأن نسبة ٣٨,٢٨% من أفراد العينة أجابوا بـ لا؛ وبذلك فإن أغلب أفراد العينة يرون لعلاج التهرب ضرورة رفع كفاءة نظام المعلومات في مصلحة الضرائب.

(٢) هل تكفي الملاحقة القانونية الصارمة في علاج التهرب الضريبي؟

نعم () لا ()

جدول رقم (٥٢)

.....

الملاحقة القانونية الصارمة	نعم	لا
النسبة	٧٢,٤٩%	٢٧,٥١%

المصدر: من عمل الباحث باستخدام النسب المئوية عن إجابة السؤال المطروح على عينة الدراسة. يتبين لنا من خلال الجدول السابق، أن نسبة ٧٢,٤٩% من أفراد العينة أجابوا بنعم، وأن نسبة ٢٧,٥١% من أفراد العينة أجابوا بـ لا، وبذلك فإن أغلب أفراد العينة يرون أن علاج التهرب هو الملاحقة القانونية الصارمة.

(٤٢) هل يكفي توضيح المقصود بالمواد القانونية الغامضة كألية لعلاج التهرب الضريبي ؟

نعم () لا ()

جدول رقم (٥٣)

.....

توضيح المقصود بالمواد القانونية الغامضة	نعم	لا
النسبة	٥٦,٤٣%	٤٣,٥٧%

المصدر: من عمل الباحث باستخدام النسب المئوية عن إجابة السؤال المطروح على عينة الدراسة. يتبين لنا من خلال الجدول السابق، أن نسبة ٥٦,٤٣% من أفراد العينة أجابوا بنعم، وأن نسبة ٤٣,٥٧% من أفراد العينة أجابوا بـ لا؛ وبذلك فإن أغلب أفراد العينة يرون ضرورة توضيح المقصود بالمواد القانونية الغامضة.

(٣) هل يكفي توفير الإمكانيات اللازمة للفاحصين في الإدارة الضريبية في علاج التهرب الضريبي ؟

نعم () لا ()

جدول رقم (٥٤)

.....

توفير الإمكانيات اللازمة للفاحصين	نعم	لا
النسبة	٦٩,٧٧%	٣٠,٢٣%

المصدر: من عمل الباحث باستخدام النسب المئوية عن إجابة السؤال المطروح على عينة الدراسة.
يتبين لنا من خلال الجدول السابق، أن نسبة ٦٩,٧٧% من أفراد العينة أجابوا بنعم، وأن نسبة ٣٠,٢٣% أجابوا بـ لا؛ وبذلك فإن أغلب أفراد العينة يرون ضرورة توفير الإمكانيات اللازمة للفاحصين.
ويمكن إجمال اقتراحات علاج التهرب الضريبي في الجدول التالي:

جدول رقم (٥٥)

علاج التهرب الضريبي

علاج التهرب الضريبي	نعم	لا
---------------------	-----	----

رفع كفاءة نظام المعلومات في مصلحة الضرائب	٦١,٧٢%	٣٨,٢٨%
الملاحقة القانونية الصارمة	٧٢,٤٩%	٢٧,٥١%
توضيح المقصود بالمواد القانونية الغامضة	٥٦,٤٣%	٤٣,٥٧%
توفير الإمكانيات اللازمة للفاحصين	٦٩,٧٧%	٣٠,٢٣%

المصدر: من عمل الباحث باستخدام النسب المئوية عن إجابة الأسئلة الواردة في الجداول السابقة.

يتبين لنا من بيانات الجدول السابق، أنه يمكن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في العراق - من وجهة نظر بعض المتخصصين في الشأن الاقتصادي - في العراق باتباع أربعة وسائل، وهي:

(١) رفع كفاءة نظام المعلومات في مصلحة الضرائب.

(٢) الملاحقة القانونية الصارمة.

(٣) توضيح المقصود بالمواد القانونية الغامضة.

(٤) توفير الإمكانيات اللازمة للفاحصين في الإدارات الضريبية.

ويرى الباحث: أن هذه الوسائل وحدها لا تكفي لمكافحة جيدة لظاهرة التهرب الضريبي، وإنما يلزم بذل مزيد من الجهد من قبل الإدارة الضريبية والإدارات المعاونة لها.

الخاتمة

انتهينا من هذه الدراسة التي جاءت تحت عنوان: " أثر التهرب الضريبي وآليات مكافحته - دراسة تطبيقية على دولة العراق"، والتي تبلورت حول خطورة السلوك الذي يتبعه المكلفون بدفع الضرائب، بعدم الالتزام بأداء ما قرره المشرع عليهم من ضرائب، ومن ثم تقليص حجم الإيرادات الضريبية التي تعد أهم مصدر من مصادر الدخل القومي للبلاد التي تعتمد على الضرائب بشكل أساسي، ونخلص من هذه الدراسة إلى العديد من النتائج والتوصيات، من أهمها ما يلي:

أولاً - النتائج:

(١) بينت الدراسة وجود قصور تشريعي واضح في كثير من مواد التشريعات الضريبية في العراق؛ مما يترتب عليه آثار بالغة على التنمية الاقتصادية، مما يستوجب ضرورة التصدي لمعالجة انتشار هذه الظاهرة.

(٢) بينت الدراسة سوء سلوك موظفي الضرائب في خروجهم عن النظام والتعليمات الواجب اتباعها في التأكد من المعلومات والبيانات الضريبية الخاصة بتحصيل الضريبة، والرقابة عليها وهو ما يؤدي إلى التوسع من دائرة العمل بطريقة التقدير الجزافي لمبلغ الضريبة، دون مراعاة من قبل الإدارة الضريبية بمبدأ العدالة الضريبية في تحمل العبء العام، مما يترتب عليه تمكين المكلف بدفع الضريبة من التهرب بصفة دائمة، وهو ما لا يمكن تحقيقه في كافة الأحوال؛ حيث نلاحظ أن الفساد المالي الذي يتمثل في الرشوة ساعد بشكل كبير المكلفين في البحث عن وسائل وأساليب متعددة تمكنهم من التخلص من العبء الضريبي، مما يعود بآثاره السلبية على التنمية الاقتصادية في البلاد.

(٣) بينت الدراسة مدى ضعف الإدارة الضريبية في ضرورة التنسيق والتعاون المشترك بين الجهات الإدارية في الدولة في الحد من أعمال التهرب، وعلى وجه الخصوص المؤسسات الحكومية المعنية بتسهيل مهمة المكلفين في الإضرار بإيرادات الخزنة العامة، وهو ما يستوجب التصدي لهذه الظاهرة ومكافحتها.

(٤) بينت الدراسة عدم وجود ثقة وانعدام المصداقية بين المكلفين بدفع الضريبة من جهة، والدولة من جهة أخرى، إذ إن هذه الأخيرة تزيد من الأعباء الملقاة على عاتق الممولين للخزنة العامة في الدولة باعتبار أن التشريعات الضريبية لم تقم على أسس صحيحة وواضحة، في آلية فرض الضرائب ولم تضع سياساتها

الاقتصادية والاجتماعية كأساس تعتمد عليه في فرض الضريبة، وهو ما يبدو واضحاً من آثار سيئة وبالغة الخطورة على التنمية الاقتصادية مما يتطلب التصدي لها وإيجاد آليات مكافحتها.

ثانياً - التوصيات:

(١) نوصي المشرع العراقي بضرورة إعادة النظر مجدداً في التشريعات الضريبية بشكل عام، لا سيما ما يتعلق منها بالجزاءات، وذلك بوجوب اتباع سياسة وقائية تقوم في الأساس منذ بدايتها على تشخيص السلوك الذي يعتبر مخالفة ضريبية وفرض جزاءات تتناسب مع الجرم المرتكب؛ حيث لم تعد الجزاءات الحالية مناسبة مع الأضرار التي تسببها جرائم التهرب الضريبي.

(٣) نوصي الإدارة الضريبية في العراق بالعمل وفق الأنظمة والتعليمات والأوامر المرعية قانوناً في عملية فرض وتحصيل الضرائب، إذ إن أي خروج عنها يعد بمثابة خرق للقانون وعدم الانصياع لأوامره، كما أن التوسع بالصلاحيات وإبداء الرأي والتي لا تستند على أساس قانوني من شأنه أن يهيئ المناخ الملئ أولاً لحالة بطء وامتناع المكلف عن أداء دين الضريبة، وثانياً إلى استمرارية انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري.

(٤) نوصي بتنفيذ الدور الإعلامي في توعية المجتمع وتعريفهم بالدور الذي تضطلع به الضريبة، باعتبارها خير عون للدولة في مد الخزائن العامة بالإيرادات المالية، وهو ما يعزز دور الدولة في إمكانية تحقيق الصالح العام وتوفير الخدمات العامة.

(٥) نوصي المؤسسات الإعلامية بأخذ مكانها في بيان إبراز دور القانون وقوته من خلال إظهار حالات التهرب الضريبي على الجمهور لبيان مدى مراعاة القانون في توحيه لتحقيق العدالة في فرض الضرائب ليكون سداً منيعاً لكل من تسول له نفسه اتباع أي من الأفعال التي من شأنها الإخلال بأحكام القانون الضريبي.

(٦) نوصي أن يتم إنشاء أو تأسيس جهاز أو قوة خاصة تأخذ على عاتقها حماية الإيرادات المالية للدولة، والمتحصلة من الضرائب، هذه القوة تكون مناط الإدارة الضريبية (على افتراض وضع الموظف المناسب في المكان المناسب) وتهدف إلى جمع المعلومات والبيانات الضريبية والتحري على حقيقة دخل المكلفين، ومن ثم تكشف على حالات التهرب قبل حدوثها أسوة بتلك الأجهزة الموجودة في مفاصل الدولة الأخرى،

ومنھا جهاز أو قوة مكافحة الجريمة الاقتصادية مثلاً، أو القوة التي اعتمدتها وزارة الداخلية في حماية البيئة، هذا الأمر فيما لو تم اعتماده فلا بد أن تكون هذه القوة تابعة للإدارة الضريبية من الناحية الإدارية والفنية.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً - المراجع العربية:

- أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، الكويت، ٢٠٠٤.
- إلياس أبو جودة العقيد، التنمية المستدامة وأبعادها الاجتماعية والاقتصادية والبيئية، الدفاع الوطني اللبناني، ٢٠١٧.
- جمال حلاوة، علي صالح، مدخل إلى علم التنمية، دار الشروق، ط١، ٢٠٠٩.
- جميل عبد الرحمن صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، رسالة دكتوراه كلية الحقوق عين شمس، ٢٠٠٥.
- حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، ١٩٨٨.
- حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة، ١٩٧٣.
- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد ٢، ٢٠٠٠.
- د السيد أحمد عبد الخالق، مدخل لدراسة مالية الدولة والسياسات المالية، ١٩٩٨م، بدون دار نشر.
- د. أحمد عبد السميع علام، المالية العامة، المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق مكتبة الوفاء القانونية، سنة ٢٠١٢.
- د. أحمد ماهر عبد الحميد عز، التهرب الضريبي في القانون المصري: دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، ١٩٨٠.
- د. السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦م.
- د. السيد عطية عبد الواحد مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- د. جمال صالح الزيتوني دراسة تحليلية مقارنة لقانون ضرائب الدخل رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤م، مع قانون ضرائب الدخل رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣م، وتحديد مدى توافق القانون مع قواعد الضريبة الجيدة، رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، سنة ٢٠٠٦.
- د. حسام علي صالح الحاج، قانون ضريبة الدخل رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤م في ضوء القواعد الأساسية للضريبة، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، ٢٠١٠.
- د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، ط١، بدون ناشر.
- د. حسين سلوم، المالية العامة، القانون المالي والضريبي: دراسة مقارنة، دار الفكر اللبناني، بيروت.

- د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي العراقي، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ١٩٨٩.
- د. رضا عبد السلام إبراهيم، محاضرات في الضرائب والتشريع الضريبي مع تطبيق على القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م وتعديلاته.
- د. عاطف محمد موسى، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ٢٠١١.
- د. عبد الفتاح مراد موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث.
- د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف بالإسكندرية.
- د. محمد السعيد وهبه، صور التهرب الضريبي، دار النشر والثقافة، بدون سنة نشر.
- د. محمد حامد محمد عطا، التهرب الضريبي وقضاء النقض، منشأة المعارف، الإسكندرية.
- د. مصطفى حسني مصطفى، اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- د. مصطفى حسني مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، ط١، دار النهضة العربية، ١٩٩٩.
- د. معوض السيد محمد خليل، السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، دار النهضة العربية، ٢٠١٤.
- د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، ٢٠٠٤.
- د. نوزاد عبد الرحمن، ناجي ساسي المندلسي، التهرب الضريبي الآثار والأسباب، ندوة النظام الضريبي في العراق، الجزء ٢، أكاديمية الدراسات العليا، ٢٠٠٣.
- د. يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، المكتب المصري الحديث، ٢٠٠٤.
- سالم محمد عبود؛ عروبة معين عايش العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، ٢٠١١.
- سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية بالعراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج٨، ع٢٤، ٢٠١٣.
- شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية، دراسة مقارنة مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣.

- صالح صالحي، المنهج التنموي البديل في الاقتصاد الإسلامي، دار الفجر للنشر، ط ١، ٢٠٠٠.
- صلاح محمد توفيق التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا قسم المنازعات الضريبية نابلس، فلسطين، ٢٠٠٣.
- عباس عباس حسيب التهرب الضريبي: أسبابه ومظاهره وآثاره المؤتمر الضريبي السادس: التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ورابطة مأموري الضرائب. مج (٢)، ٢٠٠١.
- عباس ناصر سعدون، أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة. مج ١٤، ٣٤، ٢٠١٧.
- عبد الخالق كريم؛ أساسيات التنمية الاقتصادية، دار النهضة للنشر، ط ٢، ٢٠٠٧.
- عبد القادر محمد عطية اتجاهات حديثة في التنمية الدار الجامعية الإسكندرية، ٢٠٠٠.
- عبد الله محمود أمين، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٠.
- عبد الوهاب التحافي، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته المؤتمر العلمي الضريبي الأول للفترة ١٧-١٨/١٠/٢٠٠١، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠١.
- عقيل مكي كاظم، التهرب الضريبي وآثاره المترتبة في التنمية الاقتصادية في العراق وأسبابه، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، الجامعة المستنصرية - كلية الإدارة والاقتصاد،
- عمرو جمال سعد السيد أحمد خطاب، نموذج مقترح لتوضيح العلاقة بين ظاهرتي التهرب الضريبي وغسل الأموال في الاقتصاد المصري خلال الفترة من ١٩٩١ حتى ٢٠١١. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس. ع ٣، ٢٠١٤.
- عيسى علي إبراهيم، فتحي عبد العزيز أبو راضي، جغرافية التنمية والبيئة دار النهضة العربية، ط ١، ٢٠٠٤.
- كامل بكري، التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ١٩٨٩.
- المجلد ١٧، العدد ٦٢، العراق،
- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٢.

- محمد خالد المهاني، تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات الاقتصادية الدولية مجلة جامعة دمشق، المجلد، ١٦، العدد الأول، ١٩٩٦.
 - محمد رشدي مصطفى عبد الحميد، دور جهاز مكافحة التهرب الضريبي والأجهزة المعاونة في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة المنوفية، ٢٠١١.
 - محمد صالح تركي القريشي، علم اقتصاد التنمية، دار إثراء للنشر والتوزيع، ط١، عمان، الأردن، ٢٠١٠.
 - مدحت القريشي التنمية الاقتصادية (نظريات وسياسات وموضوعات) دار وائل للنشر والتوزيع ط١، ٢٠٠٧.
 - مصطفى حسن بسيوني السعدني، التهرب الضريبي: مفهومه أبعاده، صورته، والعقوبات المقررة، مجلة المال والتجارة نادي التجارة، ع ٥٠٠، ٢٠١٠.
 - مصطفى محمود عبد القادر، الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة، من إصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ع ٢٠١٦، ٢٠٠٩.
 - ميشيل ب، تودارو؛ تعريب محمود حسن حسني؛ محمود حامد محمود عبد الرزاق، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٩.
 - نائل عبد الحافظ، إدارة التنمية الأسس والنظريات والتطبيقات العلمية، دار الزهران للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ٢٠٠٩.
 - نعمة الله نجيب إبراهيم أسس علم الاقتصاد، مؤسسات شباب الجامعة الإسكندرية، ٢٠٠٠.
 - هوشيار معروف دراسات في التنمية الاقتصادية، دار صفاء للنشر، جامعة البلقاء التطبيقية، ط١، ٢٠٠٥.
 - يسري مهدي حسن السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد: جامعة الأنبار. مج ٤، ع ٩. ٢٠١٢.
- ثانياً - المراجع الأجنبية:

- Bruno- Gouthiere: les impost dans les Affaires intemationales, bema edition Francis Lefebvre, Paris 2004.

- Kawano, L., Slemrod, J. (2016), "How do corporate tax bases change when corporate tax rates change? With implications for the tax rate elasticity of corporate tax revenues", International Tax and Public Finance, Vol. 23, No.
- Rosen, Harvey S., and Gayer Ted, public finance, 9th edition, McGraw Hill Higher Education, Singapore, 2010.