



جامعة المنصورة
كلية الحقوق
قسم الاقتصاد والمالية العامة

تأثير التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية

"دراسة مقارنة وتطبيقية على العراق"

بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في الحقوق

إعداد الباحث

أحمد مأمون أحمد

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور

إبراهيم عبد الله عبد الرؤوف

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد السياسي والتشريعات الاقتصادية

ومدير مركز الدراسات السياسية الدولية

كلية الحقوق - جامعة المنصورة

٢٠٢١م

المقدمة

يبرز دور الضرائب في كونها مصدراً أساسياً من مصادر التمويل الداخلية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم فإن أي نقص في الحصيلة الضريبية ناجم عن التهرب الضريبي مثلاً، من شأنه أن يضعف قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها الأساسية وتمويل استثمارات القطاع الخاص؛ نتيجة لانخفاض قدرتها في زيادة احتياطها النقدي لدى البنوك، فضلاً عن إضعاف التهرب الضريبي لفاعلية الضرائب كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في إطار خدمة أغراض التنمية، وتحقيق العدالة، وحسن توزيع الدخل، وتقليل الفوارق بين طبقات المجتمع، وتقييد الاستهلاك، وتشجيع الادخار الاستثماري، وهذا يعني أن التطور الاقتصادي له تأثير في تطوير البنية المالية العامة للدولة ويحدث آثاره الكبيرة في البناء الاقتصادي للدولة. ويشير مصطلح التنمية الاقتصادية إلى الثغرات الهيكلية في الاقتصاد القومي، ومن ثم فإنها تتضمن التغيرات في تركيب الإنتاج، وتوزيع الموارد الإنتاجية بين النشاطات الاقتصادية المختلفة.

وتعد مشكلة التهرب الضريبي واحدة من المشاكل التي تعاني منها الدول النامية وبالذات العراق ولما كان المجني عليه (بلغة القانون ليس فرد أو جماعة معينة وإنما الدولة والمجتمع فان التهرب الضريبي يعد من الظواهر الخطيرة التي انتشرت في جميع بلدان العالم سواء كانت نامية أو متقدمة أو غيرها وهي ظاهرة ملازمة للضريبة يختلف حجمها وصورها من بلد إلى آخر وتسعى جميع الدول جاهدة الى الحد من هذه الظاهرة ومكافحتها بشتى الوسائل من خلال رصدتها ومعرفة أسبابها ، وان هذا يؤدي إلى نقص في الحصيلة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى نقص ملحوظ في الإيرادات العامة وبالتالي فان هذا الخلل يسبب تصدع كبير في النسيج المالي للدولة ويلحق بالمجتمع ككل . إن وجود مشكلة التهرب الضريبي في العراق تشير الى مجموعة الأسباب والدوافع الكامنة وراء هذه الظاهرة وإنما تلقي بتبعاتها على تخلف النظام الضريبي من حيث تشخيص الاختلالات في الإدارة الضريبية وإبراز عيوب التشريع الضريبي ، وهناك أسباب اقتصادية شهدتها العراق على مر العقود الماضية وهذه الظروف أوجدت بالنتيجة أمراض اجتماعية أضعفت الوعي الثقافي وبضمنه الوعي الضريبي فضلاً عن أسباب منها (إدارية وتشريعية واجتماعية أخرى) وقد حاولت هذه الدراسة إلقاء الضوء على المعاناة الإدارية والفنية الطرفي العملية الضريبية بالاستناد على ما جاءت به استمارة الاستبيان واقترحت بعض الحلول التي يمكن أن تساهم في تنشيط كفاءة الأداء الضريبي في العراق.

مشكلة البحث :

مشكلة البحث : في الوقت الذي تعتبر الضريبة حق الدولة والمجتمع نجد الكثير من المواطنين يسعون إلى التهرب من دفعها بشتى الوسائل ويقف وراء هذه الأسباب هو (قلة الوعي الضريبي) حيث يشعر المواطن باللامسؤولية اتجاه الدولة نتيجة ضعف الثقة بين الدولة والمجتمع أو شعور المواطن بعدم وجود عدالة في توزيع الخدمات لذلك تتجسد هذه المشكلة في استمرار مكلفي ضريبة الدخل من التهرب عن دفع الضريبة المستحقة عليهم من خلال إتباعهم أساليب مشروعة أو غير مشروعة وذلك لوجود عوامل تؤدي إلى استمرار تهربهم مما يؤدي إلى تقليل الحصيلة الضريبية وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المتوخاة من فرضها .

هدف البحث : يهدف البحث الى التعرف على أسباب التهرب الضريبي في العراق ووسائل مكافحته وذلك من خلال الدراسة الميدانية التي جرت في الهيئة العامة للضرائب.

فرضية البحث : تنطلق من فرضيتين فرعيتين وضعت بشكل يمكن عن طريقهما توضيح

مشكلة البحث وهي :

- ١- إن الوصول للأسباب والمعالجات في التهرب الضريبي للمكلفين يوفر أساس عملي لتحقيق العدالة الضريبية ويقلل من فرص التهرب منها .
- ٢- إن مسألة التقليل من فرص التهرب بين المكلفين على دفع الضريبة يتيح فرصة دراسة وتقييم مستقلا وفرض العقوبات المناسبة على المكلفين والمتهربين التي من شأنها الحد من عملية التهرب المذكورة
- ٣- يرتبط التهرب الضريبي بشعور العاملين عدم استخدام حصيلة الضرائب في تقديم الخدمة العامة .٤. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التهرب الضريبي والوعي الضريبي للمكلف.

خطة البحث:

المبحث الأول: ظاهرة التهرب الضريبي

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه

المطلب الثاني: الآثار والفساد الناجم من التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية

المبحث الثاني: تأثير التهرب الضريبي على التنمية

المطلب الأول: مفهوم التنمية الاقتصادية وأهدافها

المطلب الثاني: التأثيرات الاقتصادية للتهرب على مؤشرات التنمية الاقتصادية

المبحث الأول ظاهرة التهرب الضريبي

إن اتساع نطاق ظاهرة التهرب الضريبي من شأنه أن يؤدي إلى تآكل الحصيلة الضريبية، ويؤدي إلى آثار سيئة للخرينة العامة؛ لكونه يقلل حصيلة الضرائب، وبالمقابل فيتحمل عبء الضريبة المكفون الذين لا يستطيعون التهرب في حين يتهرب آخرون من دفع الضريبة، مما يؤدي إلى عدم تطبيق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء العامة.

واتساع نطاق ظاهرة التهرب الضريبي الذي يؤدي إلى تآكل الحصيلة الضريبية، ويؤدي إلى آثار سيئة للخرينة العامة؛ لكونه يقلل حصيلة الضرائب، وبالمقابل فيتحمل عبء الضريبة المكفون الذين لا يستطيعون التهرب في حين يتهرب آخرون من دفع الضريبة، مما يؤدي إلى عدم تطبيق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء العامة، وللتهرب الضريبي عدة مصطلحات أهمها الغش الضريبي والتهرب الضريبي، والتمرد والعصيان الضريبي، والتجنب الضريبي وهذه المصطلحات وغيرها تحد من إمكان إعطاء تعريف شامل ودقيق للتهرب الضريبي، إذ يتغير هذا التعريف من مؤلف إلى آخر ومن تشريع اقتصادي إلى تشريع قانوني وإلى تشريع ضريبي، ومن الجدير بالذكر أن مضمون التهرب الضريبي يأخذ ثلاث أبعاد، فقد يأخذ بعداً قانونياً، أو اقتصادياً، أو محاسبياً فمن حيث البعد القانوني يرى أن التهرب الضريبي كل عمل أو امتناع عن عمل يقع بالمخالفة للقواعد المقررة لتنظيم وحماية السياسة الاقتصادية للدولة، إذ نص على تجريمه في قانون العقوبات أو في القوانين العقابية الخاصة^(١)، وهنا يرى أن البعد الاقتصادي للتهرب الضريبي هو سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بأداء الضريبة المستحقة عليه، مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانونياً^(٢)، كما يشير البعد المحاسبي للتهرب الضريبي إلى المخالفة الناتجة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية، أو تحريفها، أو تزويرها بغية تقليل مبلغ الضريبة أو إخفاء مخالفة سابقة^(٣).

ومقياس نجاح النظام الاقتصادي السياسي في أي بلد من البلدان العربية يتمثل في قدرته على تحقيق نتائج إيجابية تتمثل في زيادة النمو الاقتصادي، وتسريع التنمية الاجتماعية،

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

(٣) عبدالله محمود أمين، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة

دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٠، ص ١٤٨.

ورفع مستويات المعيشة بمعايير زيادة الدخل الفردية، والتشغيل وتحسين وتوسيع الخدمات التعليمية الأساسية والخدمات الصحية، ولكن التنمية في حاجة إلى موارد لتحقيقها كالضرائب، والرسوم، وإيرادات أملاك الدولة، والقروض، والتمويل بالعجز وعند البحث التفصيلي في أشكال النمو والتنمية نجد أنه من العيب تجاوز الحديث عن أهمية الضرائب، وأن أي انخفاض لحصيلة الضرائب يؤثر في تحقيق التنمية الاقتصادية للبلاد، وأن السبب المهم الذي يؤدي إلى انخفاض حصيلة الضريبة في الدول النامية هو سهولة التهرب من دفع الضريبة على الدخل، وذلك عن طريق إخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة؛ ويحصل هذا نتيجة لعدم كفاءة السلطة المالية في سد الثغرات أمام المكلف في عدم دفعه للضريبة المفروضة عليه وكذلك لقلّة الوعي الضريبي^(٤).

المطلب الأول

تعريف التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه

يعني التهرب الضريبي الإفلات من الضريبة بعدم دفعها كلية، أو بعضها أو من تحمل عبئها وذلك في وقت واحد، وهناك فرق بين نقل عبء الضريبة والتهرب منها^(٥)، ويترتب على التهرب الضريبي نتائج سيئة عديدة فهو يضر بالخزينة العامة للدولة، حيث تقل حصيلة الضرائب فتقل نتيجة لذلك الإيرادات العامة، كما أنه يضر المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة، أو يرفضون التهرب منها فيحملون عبء الضريبة بينما يفلت منها الآخرون^(٦).

الفرع الأول

تعريف التهرب الضريبي

تناول الكتاب عدة تعريفات للتهرب الضريبي اختلفت في المضمون والصيغة، ومن هذه التعريفات: " اللجوء إلى الغش أو الاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها،

(٤) 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](http://www.IraqTax.com)

(٥) صادق مورييس، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، ١٩٩٩، ص ١.

(٦) إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل

في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٣، ص ٦٤.

ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة، أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء^(٧)، وكذلك بأنه التجاهل المقصود للتشريع القانوني للتهرب من الالتزامات والمستحقات الضريبية، وقد يتحقق التهرب عن طريق تقديم بيانات كاذبة أو إخفاء الحقائق التي تكشف عن الأرباح الحقيقية للمكلف^(٨)، أما المشرع العراقي فلم يذكر في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل تعريف التهرب الضريبي، وإنما وضح صور للتهرب الضريبي في المواد من (٥٦-٥٩)، وقد بينت هذه المواد مجموعة من التصرفات المخالفة للقانون، ووضعت لها الجزاءات التي تتراوح ما بين الغرامة والحبس.

ومن الأمثلة الشائعة الأخرى إخفاء السلع عن عيون رجال الجمارك في نطاق الحدود، وفي المطارات والموانئ عند إدخالها إلى البلد حتى لا تخضع للضريبة الجمركية^(٩)، والبعض الآخر يرى أن التهرب الضريبي هو عمد إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة، أو غير ذلك للإفلات من دفع الضريبة، وبعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي^(١٠)، ويرى باحثون آخرون أن التهرب الضريبي هو محاولة عدم دفع الضريبة بإخفاء بعض عناصر الدخل كلياً أو جزئياً، واستعمال الغش والاحتيايل؛ لتجنب دفع الضريبة في أية مرحلة من مراحلها سواء عند الربط في مرحلة التحصيل^(١١)، ويرى فريق آخر أن التهرب الضريبي هو محاولة المكلف عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، وعادة لا يتم تحصيل أي ضريبة ويحدث ذلك عندما يعمد المكلف إلى مخالفة نصوص القانون بطريقة من طرق التفتن في الوسيلة وخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، أما في اللغة الإنكليزية فإن قواميسها تشير إلى تباين المعاني المقابلة لمفهوم التهرب الضريبي، فالبعض يعتمد مصطلح (ax Avoidance) كمرادف للتهرب الضريبي، ولكن أكثر هذه المصادر تؤكد على

(٧) إسماعيل خليل إسماعيل رمضان، المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة والنشر، ٢٠٠٠، ص ٥٥.

(٨) kath, Noah,inghic, Taxation theory and practice London, 2000,p44.

(٩) إسماعيل خليل رمضان، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٥.

(١٠) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، ط١، العراق، ٢٠٠٣، ص ٢١٥.

(١١) علي حسين علي الدوغجي، تقييم فاعلية نظام الرقابة الضريبية على الدخل في العراق، الجامعة المستنصرية، العراق، ١٩٩٦، ص ٧٦.

أن المصطلح الأخير يعني تجنب ضريبي ولا يعني تهرباً ضريبياً^(١٢)، أما البعض الآخر فتبنى مصطلح (Tax Dodging) كمرادف لمفهوم التهرب الضريبي ويعني هذا المصطلح الإفلات الضريبي بالمحايلة و المراوغة.

الفرع الثاني أنواع التهرب الضريبي

أولاً: التهرب الضريبي المشروع

ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة؛ نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أي بالاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، وذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها؛ للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وكذلك كإنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عليها في القانون، تجنباً لأداء ضريبة الإنتاج^(١٣)، أو قد يحدث التهرب المشروع عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي، كتكوين الشركات السورية بين الأقارب، وتوزيع أموال الدخل بين أفراد الأسرة لتوسيع نطاق الإعفاء، وتقليل ما يخضع للضريبة في شرائحها العليا، وتصرف المورث سورياً لورشته في بعض أمواله قبيل التخلص من ضريبة التركات، أو تخلص الشركات المساهمة من الضريبة على الأرباح عن طريق زيادة النفقات العمومية، ونفقات السفر، والولائم الخاصة بالعمل والإعانات.

ثانياً: التهرب الضريبي غير المشروع

يقصد به سعي المكلف إلى التخلص من التزاماته القانونية بأداء الضريبة التي تحققت عليه، فعلى الرغم من تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، فإن المكلف يسعى إلى اتباع أساليب الغش والخداع مخالفاً بذلك أحكام التشريع الضريبي، ويقصد بالتخلص من عبئها، وعدم سدادها، أو بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض أوعية عناصر الضرائب، أو المغالاة في

^(١٢) سمرمد عباس جواد، التهرب الضريبي وأثاره الاقتصادية في البلدان العربية مع إشارة خاصة في العراق، الجامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٣، ص٧.

^(١٣) غازي حسين عناية، المالية العامة والتشريع المالي، دار البيارق، عمان، الأردن، ١٩٩٨، ص٣٦.

إظهار الأعباء واجبة الخصم من هذه الأوعية، وذلك عند تقديم إقرارات الضرائب قبل ربطها.

أو يقصد إخفاء أمواله على نحو يجعل من المتعذر على الإدارة الضريبية جباية قيمة الضرائب التي سبق ربطها عليه، ولذلك يطلق على التهرب غير المشروع اصطلاح الغش الضريبي^(١٤). وهناك أمر يشبه التهرب غير المشروع بالغش في القانون المدني يقصد الإساءة إلى غيره والاضرار به، وغيره خزانة الدولة التي تمثل مصلحة المواطنين جميعاً. وتختلف أشكال التهرب غير المشروع باختلاف نوع الضريبة التي يراد منها، فقد تكون ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة، وكذلك باختلاف هدف التهرب، فقد يكون تهرباً جزئياً أو كلياً.

الفرع الثالث أسباب التهرب الضريبي

أولاً: الأسباب الاقتصادية

إن الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر، فالضريبة لا تستقطع دون أن تشير انعكاسات على الاستهلاك، والادخار، والاستثمار، والإنتاج، وإنهاء الأزمات الاقتصادية بتشجيع فروع الإنتاج، ومعالجة الكساد والركود الاقتصادي، ومحاربة التكتل والتمركز، إذ يلاحظ في فترة الانتعاش الاقتصادي ارتفاع مستوى الناتج القومي، ويؤدي ذلك إلى ارتفاع متوسط دخل الفرد، وبالتالي سيعمل على زيادة مقدرة الفرد على سداد الضريبة المفروضة على المكلف، وتبعاً لذلك تقل معدلات التهرب؛ لأن المكلف لا يشعر بعبء الضريبة، حيث تكون الضريبة قليلة الوطأة عليه، فضلاً عن كون ارتفاع دخول المكلفين في فترة الانتعاش سيؤدي إلى بروز فئات جديدة من دخول وعاء الضريبة، الأمر الذي يعني عدم الحاجة إلى زيادة سعر الضريبة، أو فرض ضرائب جديدة، وبالنتيجة سيقفل التهرب الضريبي مادامت الأعباء ستوزع على عدد أكثر من المكلفين، أو تشمل أوعية جديدة من الضريبة؛

(١٤) يونس أحمد البطريق، المالية العامة (الضرائب والنفقات)، مرجع سابق، ص ١٤٣.

نتيجة الانتعاش الاقتصادي^(١٥)، وهذا يعني أن نشوء الأزمات الاقتصادية وعدم الاستقرار وما صاحبها من زيادة أعباء المكلفين المالية، لابد أن تؤدي إلى زيادة الدافع عند عدد من المكلفين في التهرب من دفع الضريبة^(١٦).

ثانياً: الأسباب المالية

إن أبرز أسباب التهرب من الناحية المالية تتلخص بالآتي:

١- ارتفاع أسعار الضرائب: يرى الكثير من كتاب المالية أن من بين الأسباب الرئيسية التي تدفع المكلف للتهرب من دفع الضريبة هو ارتفاع سعر الضريبة ارتفاعاً كبيراً؛ وذلك لأن الحافز على التهرب يتوقف على سعر الضريبة^(١٧)، وهناك اعتقاد عام على أن ارتفاع أسعار الضرائب هو السبب الأساسي للتهرب الضريبي^(١٨).

٢- المغالاة في تعدد الضرائب: إن تعدد الضرائب يعد عاملاً محفزاً يدفع المكلف إلى البحث عن طرق للتهرب منها^(١٩)، كما أنها لا تتفق مع قاعدة الاقتصاد التي تعد إحدى القواعد الأساسية في فرض الضريبة، إذ تحتاج الضرائب المعتمدة إلى نفقات أكبر عند فرضها وجبايتها، وهذا ما نلمسه في الضرائب النوعية.

٣- سياسة الدولة التافقية: إن من ضوابط الإنفاق العام عدالة توزيع المنافع المترتبة على هذا الإنفاق، وتحقيق التوازن في توزيع النفقات بين مختلف الوجوه وترشيد الإنفاق^(٢٠)، غير أنه قد يحدث أن لا تراعي مثل هذه الضوابط في كثير من الأحيان؛

^(١٥) فيصل سرحان العزاوي، دور عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٥، ص ٢٥.

^(١٦) إبراهيم حميد محسن الزبيدي، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، ٢٠٠١، ص ١١.

^(١٧) عروبة معين عايش، العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، مرجع سابق، ص ٣٣.

^(١٨) عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، مرجع سابق، ص ١٢٢.

^(١٩) فاضل الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة المعارف، ط ١، بغداد، ١٩٧٣، ص ٧٦.

^(٢٠) عبد الحميد محمد القاضي، المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٦٢.

نتيجة سوء تخصيص النفقات العامة، وصرف النفقات الأمر الذي يدفع المكلفين للضييق، ويحملهم على التهرب؛ انطلاقاً من اعتقادهم بعدم ضرورة دفع الضرائب مادامت تتفق حصيلتها في غير وجوه النفع العام، معتمدين في ذلك على بعض المظاهر السلبية للإدارة العامة.

ثالثاً: الأسباب التشريعية

يمكن توضيح هذه الأسباب كالتالي:

١- **ضعف دقة الصياغة:** إن لنصوص القوانين الضريبية أثراً في ظاهرة التهرب الضريبي، فكثيراً ما تصدر هذه القوانين وهي مشوبة بعيوب من عيوب الصياغة، فقد تكون مبهمة مما يجعلها عرضة لتعدد التفسيرات، وظهور الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف، مما يضيع حق الخزينة العامة، لاسيما إذ أخذ القضاء بالتفسير الذي يكون في مصلحة المكلف.

٢- **انعدام الاستقرار التشريعي الضريبي:** إن تعرض نصوص القوانين الضريبية إلى تعديلات كثيرة ومتواصلة تؤدي إلى حالة من عدم الاستقرار، لئلا من أن ينجم عنه إرباك في عمل السلطة المالية، وهي الجهة المنفذة للقانون الضريبي مما قد يكون فرصة لبعض المكلفين، مستغلين عدم إلمام موظفي السلطة المالية بالقوانين والقرارات والتعليمات الصادرة للتهرب من الضريبة^(٢١).

٣- **ضعف الجزاءات الضريبية:** إن ضعف الجزاءات المفروضة على المتهربين من دفع الضرائب قد لا يكون رادعاً لهم ولغيرهم من ارتكاب مثل هذا الفعل، خصوصاً وأن المكلف في كثير من الأحيان يوازن بين المنفعة التي يحصل عليها من التهرب الضريبي، وبين قساوة العقاب الذي يتعرض له فيما لو انكشف أمره، فكلما كان العقاب شديداً وصارماً وينفذ بجدية وعدالة، أدى ذلك إلى معاودة المكلف التفكير كثيراً قبل أن يقدم على أمر قد تكون عواقبه وخيمة عليه^(٢٢).

(٢١) عبد الباسط علي جاسم، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، ٢٠٠٥، ص ٥٧.

(٢٢) أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥، ص ١٦.

٤- **الازدواج الضريبي:** إن الازدواج الضريبي يعني فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته عن نفس المال في المدة ذاتها بواسطة سلطتين ماليتين مختلفتين^(٢٣)، ومن خلال التعريف يتبين لنا أنه حتى يتحقق الازدواج الضريبي لابد من توافر الشروط الآتية:

أ- خضوع نفس المكلف للضريبة.

ب- أن تكون الضريبة المفروضة من نفس النوع.

ج- أن يكون الوعاء الخاضع للضريبة واحداً.

د- أن تكون الضريبة مفروضة عن نفس المدة^(٢٤).

رابعاً: الأسباب الإدارية

ولعل من أهم الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية والتي قد تسبب التهرب أو تزيد منه

هي:

١- ضعف كفاءة الجهاز الضريبي، وتدني المستوى التعليمي لمنتسبي السلطة الضريبية: لعل من أهم أسباب ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عدم الإلمام بالقوانين الضريبية، وقلة الخبرة، وضعف المستوى العلمي لموظفي الإدارة الضريبية وهذا ما يزيد من الدافع لدى المكلف للتهرب من دفع الضريبة، خاصةً وأن بعض المكلفين قد يستعينون بالخبراء والمختصين في المسائل الضريبية والذين يمتلكون الخبرة، والإلمام بالثغرات ونقاط الضعف التي تنطوي عليها أعمال الإدارة الضريبية^(٢٥)، ويتسبب تدني المستوى التعليمي للمنتسبين في الإدارة الضريبية بمشاكل كثيرة تتمثل في الجهل بوظيفة الضريبة في المجتمع سواء كانت هذه الوظيفة اقتصادية، أو مالية، أو سياسية، أو قانونية^(٢٦).

(٢٣) إبراهيم القاسم، مالية الدولة الإسلامية، مكتبة مدبولي، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٤٣.

(٢٤) إسماعيل خليل رمضان، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٢.

(٢٥) سهير محمد إبراهيم، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، بدون نشر، القاهرة، ١٩٨٣، ص ١٤٢.

(٢٦) نظام جبار طالب، دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي الأول، الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠١، ص ٥٧.

٢- انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي لموظفي الإدارة الضريبية: لكي يقوم موظفو الإدارة الضريبية بالتطبيق السليم للقوانين يجب أن يتمتعوا بدعم مادي ومعنوي يوازي مستوى المسؤولية الملقاة على عاتقهم، ويجنبهم الوقوع ضحية الإغراءات التي تعرض عليهم^(٢٧).

٣- نقص القوى العاملة في الإدارة الضريبية: يؤثر النقص في عدد موظفي الإدارة الضريبية سلباً في سير العمل الطبيعي والمفترض فيها، ويتسبب في النهاية في النقص في حصيلة الضرائب المتوقعة، فقلة عدد موظفي الإدارة الضريبية يؤدي إلى ازدياد الأعباء الوظيفية الملقاة على عاتق كل موظف، بحيث تتضاعف المعاملات الضريبية المطلوب إنجازها^(٢٨).

٤- عدم المساواة بين المكلفين وتضارب العمل في فروع الإدارة الضريبية: إن أحد الأسباب التي تخلق التهرب الضريبي هو 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 واختلاف التطبيق بين فرع وآخر من الفرع الضريبية، الناجم عن عدم وجود تنسيق منظم بين هذه الفروع^(٢٩).

٥- عدم الدقة في حصر المكلفين: يقصد بعملية حصر المكلفين تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة، وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية، وتعتبر دقة الحصر عن مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي، وذلك من خلال نجاحها في عدم إتاحة فرصة التهرب من الضريبة للمكلفين، ويمكن إتمام عملية حصر المكلفين بنوعين من التقسيمات إما التقسيم الجغرافي أو التقسيم النوعي.

(٢٧) محمد السيد وهبة، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الأيراد والضريبة الموحدة، دار نشر الثقافة، مصر، ١٩٦٦، ص ٢٦.

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

(٢٩) حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، مرجع سابق، ص ٤٢.

خامساً: الأسباب الاجتماعية

إذا ما شعر المكلف أن هناك نوع من التقصير الحكومي في أداء واجباته يتمثل في إقامة المشاريع الخدمية في منطقته أو في توافر الخدمات الأساسية كالتعليم والصحة والخدمات الاجتماعية له ولعائلته، فإنه يتولد ويعزز لديه الشعور الداخلي بأن ما يدفعه من ضريبة لا يقابله منفعة مساوية للضريبة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، الأمر الذي يدفع المكلف إلى محاولة الامتناع عن دفع الضريبة المستحقة عليه^(٣٠).

سادساً: الأسباب الأخلاقية

إن درجة انتشار الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع يلعب دوراً في مسألة التهرب الضريبي، فكلما كان الوعي الضريبي مرتفعاً والمستوى الأخلاقي للمجتمع مرتفعاً قلت رغبة الأفراد في التهرب الضريبي، حيث يزداد شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة، والعكس صحيح حين ينخفض الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع يقل الشعور بهذا الواجب تجاه الدولة.

المطلب الثاني

الآثار والفساد الناجم من التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية

الفرع الأول

الآثار الناجمة من التهرب الضريبي

أولاً: الآثار المالية للتهرب الضريبي

إن الضريبة هي المصدر الأساسي لخزينة الدولة، لذلك تعد ظاهرة التهرب من دفعها ظاهرة خطيرة فالمكافين المتهربين يشكلون خسارة كبيرة على الدولة والمجتمع؛ لأنهم يفوتون جزءاً كبيراً من الأموال عن الخزينة العامة، مما يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشاريع النافعة، والتي تساهم في عملية التنمية الاقتصادية بصفة خاصة، فالدولة تحتاج إلى

(٣٠) أرشد مكي الجبوري، تقويم دور نظم المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٣، ص ٢٣.

دخول وموارد مالية لتغطية نفقاتها، ويمكن إبراز الآثار المالية للتهرب الضريبي من خلال الآتي:

١- إن أخطر نتائج التهرب الضريبي هي من خلال الأضرار بالخرينة العامة للدولة؛ وذلك بسبب انخفاض حصيلته الضرائب مما سيؤدي إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يدفعها إلى العمل على تدبير موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة، أو رفع أسعار الضرائب المالية.

٢- قد تلجأ الدولة إلى الاقتراض، أو إلى الإصدار النقدي نتيجة النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية بسبب التهرب الضريبي، كما أن التهرب قد يهدد الاستقلال السياسي والاقتصادي للدولة^(١)

٣- قد تلجأ الدولة في بعض الأحيان في سبيل مكافحة التهرب الضريبي إلى الكثير من النفقات العامة بدلاً من توجيهها إلى تحقيق المزيد من الخدمات العامة والمشروعات الاقتصادية والاجتماعية التي تعود بالنفع على جميع أفراد المجتمع وخاصة الطبقات الفقيرة التي تسعى الدولة لتحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع، فالدولة قد تستعين بالأموال المخصصة لتمويل مشاريع التنمية الاقتصادية بسد العجز الظاهر في الميزانية بسبب التهرب الضريبي؛ فالاعتماد على هذه المبالغ قد يؤدي إلى ظهور مشاكل كثيرة، منها: تعميق الضغوط التضخمية، وإيقاف تنفيذ مشاريع الخطة الإنتاجية^(٢).

ثانياً: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

تعد الضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعي في المجتمع الواحد، فالدولة تفرضها على أصحاب الدخل العالية ويعاد صرفها إلى أصحاب الدخل المنخفضة على شكل خدمات عامة كالتعليم والصحة والخدمات الاجتماعية الأخرى، لذا فالتهرب من دفع الضريبة يمثل

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

ص ٤٧٣.

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

خللاً خطيراً لمبدأ التضامن الاجتماعي ويهدر عدالتها الاجتماعية، ويضعف رابطة التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع الواحد، فكلما تفاقمت هذه الظاهرة كلما أخذت الإيرادات الضريبية بالانخفاض، وهذا ينعكس على الخزينة العامة للدولة.

فهذه الإيرادات تعتبر المصدر الأساسي لعملية التمويل، لذا فالتهرب من دفع الضريبة قد يدفع الدولة إلى فرض ضرائب جديدة، أو رفع نسبة الاستقطاعات؛ من أجل تعويض النقص الحاصل بالخزينة، وبالتالي فإن زيادة الأعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين أو الذين لا يستطيعون التهرب منها قد تنفعهم هذه الحالة إلى التهرب من دفع الضريبة، ولما جدل في أن التهرب الضريبي يشكل أحد معوقات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فالتنمية الاقتصادية بالمفهوم الحديث مرتبطة بالعدالة الاجتماعية والسياسية والمالية، فالسياسة الضريبية لا بد أن تهدف في نفس الوقت إلى مزيد من التنمية في إطار من العدالة الاجتماعية، وعليه فإن عدم نجاح السلطة المالية في الحد منه أو منعه، سيساهم في إضعاف الدولة وهيبتها أمام مواطنيها، وبالتالي تزداد حالات التهرب الضريبي، وعليه نرى أن التهرب الضريبي يحتاج إلى إرادة قوية من قبل الدولة؛ لمجابهته والوقوف بوجهه بقصد التخفيف من وطأته على المجتمع، وهذا لا يأتي إلا بنشر ثقافة التوعية بين أفراد المجتمع وتقوية الجهاز الضريبي^(١).

ثالثاً: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار خطيرة على الاقتصاد الوطني، إذ أنه يقلل من الإيرادات وبالتالي من الإنفاق العام وهذا بدوره يؤدي إلى التقليل من الاستثمار، وزيادة الإنتاج ثم كساد اقتصادي، ويمكن بيان الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي من خلال الآتي:

١- أثره في الحافز على الإنتاج: إن التهرب الضريبي قد يدفع الدولة إلى زيادة المعدلات الضريبية، أو فرض ضرائب جديدة مما يؤدي إلى ضعف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج.

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

يسمح التهرب لمؤسسات ومشروعات ذات إنتاجية منخفضة للحفاظ على وجودها، في حين أن هناك مؤسسات ومشاريع ذات إنتاجية عالية وداعمة للاقتصاد الوطني، لكنها تخسر نصيبها في السوق أمام هذه المؤسسات والمشاريع الضعيفة بسبب التهرب.

٢- أثره على إدارة المشروعات: إن شيوع هذه الظاهرة في بعض أنواع الأنشطة الاقتصادية يؤدي إلى توجه الأفراد والأموال نحو 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، ويؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية^(١).

٣- أثره على الصناعة الوطنية: إن انتشار هذه الظاهرة قد تؤدي إلى زيادة حجم النقد المتاح للمكلفين المتهربين، وبالتالي زيادة إنفاقهم الاستهلاكي، وإقبالهم على السلع الأجنبية، دون السلع المحلية وبالتالي تصبح هذه السلع غير قادرة على المنافسة للسلع الأجنبية.

٤- أثره على المستوى العام للأسعار: إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعدم مكافحته تؤدي إلى عدم إمكانية تحقيق أهداف السياسة المالية المرسومة والمتمثلة بامتصاص النقد الزائد في فترة التضخم من خلال قيامها بحساب القوة الشرائية الزائدة، والتي تكون سبباً في ارتفاع الأسعار، ولغرض تحقيق هذا الهدف من خلال تخفيض الدخل عن طريق الاقتطاع الضريبي، حيث أن زيادة النقد وزيادة الإنفاق الاستهلاكي يؤديان إلى تدهور قيمة النقود وزيادة التضخم، وبالتالي ارتفاع الأسعار وهنا تحدث اختلالات بين فئات المجتمع.

الفرع الثاني علاقة التهرب الضريبي بالفساد

التهرب الضريبي يعني محاولة الممول أو المكلف الخاضع للضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها، ويحدث إما بالتجنب الضريبي أو الغش الضريبي، ويترتب على التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه، والتي تسبب الفساد والإضرار بالدولة،

(١) محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، مرجع سابق، ص ٤٧٣.

فهو يضر بخزينة الدولة، حيث تقل فيه حصيللة الضرائب، كما أنه يضر ببعض الممولين الذين لا يستطيعون التهرب منه فيحملون بعبء الضريبة، بينما يفلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي المالي على الجميع، وأحياناً قد تلجأ الدولة إلى زيادة سعر الضرائب القائمة أو إلى فرض ضرائب جديدة؛ لكي تعوض النقص في الحصيللة الناجمة عن التهرب وفي ذلك ما يزيد في عبء دافعي الضريبة، كما أن التهرب يضر بمصالح المجتمع أيضاً؛ نتيجة النقص في الحصيللة مما يقود إلى تعطيل المشروعات النافعة^(١)، فالفساد أي الخروج عن القواعد الأخلاقية الصحيحة، وغياب أو تغيب الضوابط التي يجب أن تحكم السلوك، ومخالفة الشروط الموضوعية للعمل، وبالتالي ممارسة كل ما يتعارض مع هذه وتلك^(٢). ومن خلال ما سبق يتضح أن هناك علاقة فساد تظهر نتيجة ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف بالإضافة إلى أن التهرب الضريبي له أضرار كبيرة على الاقتصاد الوطني؛ لنتائجه السلبية التي تنعكس تدريجياً على المالية العامة للدولة، فتعقد النظام الضريبي، وكثرة المعاملة الخاصة بفئات معينة من الممولين، وتعدد الأسعار الواجب تطبيقها، وعدم فهم كثير من القواعد الضريبية وما شابه ذلك من الأسباب الفنية تساهم في دفع الممولين إلى التهرب الضريبي^(٣).

ومن هنا تظهر جريمة الفساد والتي تعد ظاهرة اجتماعية تتمثل في الاستخدام المفروض من قبل الموظف لأجهزة السلطة والإدارة وصلاحياته الوظيفية؛ بهدف الاغتناء الذاتي وبشكل غير مشروع^(٤)، لذلك فإن التهرب الضريبي يعد مظهراً من مظاهر الفساد، وجريمة اقتصادية يعاقب عليها القانون؛ لما تحدثه من آثار ضارة على الاقتصاد الوطني متمثلة في انخفاض الحصيللة الضريبية، وحرمان الدولة من نسبة مهمة من الإيرادات التي تستطيع من خلالها ممارسة أدوارها الاقتصادية والاجتماعية^(٥).

(١) فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سابق، ص ٢٤٤.

(٢) محمد أحمد درويش، الفساد مصادره - نتائجه - مكافحته، دار النهضة العربية، ط ١، القاهرة، ٢٠١٠، ص ١٤.

(٣) صفوت عبد السلام عوض الله، الاقتصاد السري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٩.

(٤) محمد أحمد درويش، الفساد مصادره - نتائجه - مكافحته، مرجع سابق، ص ٢٦.

(٥) محمد خالد المهاني، المالية العامة، مطبعة الداودي، دمشق، ٢٠٠٦، ص ٢٨٤.

الفرع الثالث التهرب الضريبي وأثره في مصر والعراق

التهرب الضريبي جريمة اقتصادية لما يمثله من اعتداء على حق الدولة في تحصيل الضرائب المستحقة سواء ضرائب مباشرة أو ضرائب غير مباشرة، وجميع التشريعات الضريبية تمثل الضرائب المباشرة اقتطاعاً من الثروة أو من رأس المال وتفرض عند تداول الثروة أو رأس المال أو إنفاق الدخل وهنا تعتبر ضرائب غير مباشرة (١)

وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عامة وخطيرة فنتائجها يختلف من دولة لأخرى بصورة واضحة فإذا كانت الرغبة من التهرب الضريبي هو الاحتفاظ بالأموال وعدم التنازل عنها للدولة وهو السبب الظاهر، فإن هناك دوافع أخرى وتتمثل بمجموعة من الأسباب منها الأخلاقية، والسياسية، والتشريعية، والاقتصادية، وبما أن الضريبة تعتبر الممول الرئيسي للخرينة العامة للدولة، لذا فإن ظاهرة التهرب الضريبي تعد العائق الأساسي في عجز الخزينة، فهذه الأموال ستذهب في الاتجاه غير المخصص لها وبالتالي ستظهر آثار الظاهرة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، ومن أسباب التهرب الضريبي النظام الضريبي وتعقيده، وعدم وجود استقرار في التشريعات الضريبية، وضعف المستوى الأخلاقي في المجتمع، والظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع، ودور الإدارة الضريبية، والسياسة المتبعة من قبل الدولة فضلاً عن الفساد المالي والإداري بالدولة (٢).

وإذا 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 مصر فقد بذل المشرع الضريبي المصري جهداً كبيراً للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

(١) فكري حلمي البنا، الصلح والتصالح في جرائم التهرب الضريبي والتهريب الجمركي وآثاره الاقتصادية، الاقتصاد والمحاسبة، نادي التجارة، ع ٦٣٩، ٢٠١١، ص ١٥.

(٢) 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 ٣٤، ٢٠١٧، ص ٩٧.

على مدار الخمسين عام الماضية، 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(١)

وجود مشكلة التهرب الضريبي في العراق تشير إلى مجموعة من الأسباب والدوافع، والتي لا نستطيع أن نلقي بتبعاتها على تخلف النظام الضريبي من حيث تشخيص الاختلالات في الإدارة الضريبية وإبراز عيوب التشريع الضريبي، وهناك أسباب تتعلق بالظروف الاقتصادية التي شهدها العراق على مر العقود الماضية، هذه الظروف أوجدت مشكلات اجتماعية أضعفت الوعي الثقافي بما فيه الوعي الضريبي، ولمشكلة التهرب الضريبي بالعراق أسباب يمكن تصنيفها إلى أسباب إدارية واقتصادية وسياسية واجتماعية ومالية (٢)

وهذه الأسباب منها ما هو مباشر كالأسباب التشريعية التي زادت في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي، ومن ناحية الكفاءة فإن من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف الرشوة التي تظهر أساساً الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني، وتعتبر الإمكانيات المادية من الأسباب المباشرة للتهرب الضريبي، حيث أن القطاع الضريبي لا يحصل على أي إصلاحات كونه يمارس عمله في منشآت موروثة، وفيما يتعلق بالأسباب غير المباشرة للتهرب الضريبي فإن الأسباب النفسية التي تعتبر الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب، والأسباب الاجتماعية التي تلعب دوراً هاماً في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد، فضلاً عن الأسباب السياسية حيث تتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي عند شعور المكلفين بضعف السلطة العامة وعجزها عن الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة(٣).

(١) عباس عباس حسيب، التهرب الضريبي: أسبابه ومظاهره وأثاره، المؤتمر الضريبي السادس:

التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ورابطة مأموري الضرائب. مج(٢)، ٢٠٠١، ص ٥٥٥.

(٢) نجم عبد القوي الكروي، التهرب الضريبي في العراق: الأسباب وبل المعالجة دراسة تطبيقية ي الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية. كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، مج ١٣، ٣٤، ٢٠١١، ص ١٧٢.

(٣) على فؤاد طه، أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب

في العراق، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية: جامعة آل البيت، ٢٠١٩، ٣٥

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 (١)

وبالإضافة لذلك فإن هناك أسباب تاريخية للتهرب الضريبي ترجع إلى شعور الأفراد بأن الضرائب تفرض لصالح الحاكم، كما أن هناك أسباب سياسية واجتماعية للتهرب الضريبي فمع تطور الحياة السياسية في كثير من البلدان وظهور الفكر الاشتراكي زادت الحاجة إلى فرض مزيد من الضرائب ورفع أسعارها، ومع تغيير النظم والانتقال إلى النظم الرأسمالية في بادئ الأمر الذي أدى إلى التوسع في فرض الضريبة، وقد أدى زيادة العبء الضريبي إلى عدم تمكين الأفراد من الادخار الخاص والشعور بالخطر على أموالهم فتمردوا على قوانين الضرائب (٢).

وهناك أسباب أخلاقية للتهرب الضريبي تتمثل في رغبة الأفراد في الحصول على العائد السريع مما في أيديهم من أموال، والذي يتحقق من ممارستهم لأنشطتهم المختلفة دون النظر لما يجب أن يؤدي مقابل الخدمات العامة والتسهيلات التي تقدمها لهم الدولة لتحقيق هذا

-
- (١) سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية بالعراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج ٨، ع ٢٤٤، ٢٠١٣، ص ٤٦١-٤٦٤
 - (٢) مصطفى حسن بسيوني السعدني، التهرب الضريبي: مفهومه، أبعاده، صورته، والعقوبات المقررة، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، ع ٥٠٠، ٢٠١٠، ص ٧.
 - (٣) محمد راغب شطوري، التحاسب الضريبي في مجال الضريبة على المبيعات بغرض مكافحة التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي السابع عشر: تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مج ٤، ع ٢٠١١، ص ١٠.

العائد وضعف الوعي الأخلاقي بأهمية المساهمة والتكافل الاجتماعي بين فئات المجتمع تجعل بعض المواطنين يمتنعون عن المساهمة بأداء الضريبة في تمويل النفقات العامة للدولة (١)

ومن خلال تناول بعض الدراسات التي عرضت أسباب التهرب الضريبي في مصر والعراق تبين أن هذه الدراسات قد اتفقت في مجملها إلى أن التهرب الضريبي يرجع إلى العديد من الأسباب منها ما هو اقتصادي، أو اجتماعي، أو سياسي، أو أخلاقي، أو إداري وجميعها تؤدي بالفرد إلى التهرب الضريبي.

ويعد ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب، والعكس إذا كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفاً كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قوياً وسادت كراهية الضريبة، كما أن أسعار الضرائب تعد من أسباب التهرب الضريبي حيث أن ارتفاع الضرائب بشكل كبير يؤدي بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، كما أن عدم قدرة المنتج على المنافسة بسبب ارتفاع معدل الضريبة يقلل من إيراداته أو ربما لن يتمكن من تحقيق أرباح (٢)

ويذكر أن لهذه الظاهرة آثارها في العراق ويمكن أن نجمل البعض منها في زيادة الأعباء الملقاة على كاهل الدولة أصلاً بالعديد من المشاكل التي طفت على السطح بعد عام (٢٠٠٣)، كالوضع الأمني ونقص الخدمات وانخفاض منسوب المياه في نهري دجلة والفرات وتفشي البطالة، ويؤدي التهرب الضريبي في العراق أيضاً إلى انخفاض حصيلة الضريبة المدفوعة من قبل المكلفين مما يدفع بالدولة لزيادة معدلات الضريبة أو فرض ضرائب أخرى، هذا وبالإضافة إلى لجوء الدولة نحو الاقتراض لتمويل نفقاتها وبالتالي زيادة عبء الدين العام فضلاً عن التأثير في القدرة التنافسية للشركات نظراً لزيادة رأس مال الشركات المتهربة من

(١) محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية: دراسة حالة الجزائر. رسالة دكتوراه،

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير: جامعة منتوري قسنطينة، ٢٠١٠، ص ٤٧

(٢) عقيل مكي كاظم، التهرب الضريبي وآثاره المترتبة في التنمية الاقتصادية في العراق وأسبابه،

المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد: الجامعة المستنصرية. ع ٦٢٤، ٢٠١٩،

خلال أرباحها المتراكمة دون ضريبة على حساب الشركات غير المتمهنة، ومن هنا يتضح أن آثار التهرب الضريبي في التنمية الاقتصادية في العراق خطيرة وتستلزم وقفة جادة ومسئولة للحيلولة دون اتساع مدياتها إلى الحد الذي لا تنفع 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 (١).

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 اللتزامات الضريبية وتسوء العلاقة بين الممولين، كما أن الإضافات في سعر الضريبة والمغالاة بتعدد الضرائب وارتفاع نسبة الضريبة المعمول بها قياساً إلى 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 (٢).

وبالإضافة لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى إحداث ارتباك في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتنامي ظاهرة التضخم التي تهدد عمليات النمو والتنمية، والاخلال

(١) 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، ٩٤. ٢٠١٢، ص ١٣٣-١٣٤.

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

بمبدأ العدالة والمساواة بالإضافة إلى الإخلال بمبدأ التكافؤ الاجتماعي وروح الانتماء والشعور العام والروح الاجتماعية والتضامن الاجتماعي^(١)

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، وتدهور قيمة الجنيه المصري، بالإضافة إلى تأخير وعرقلة تحقيق التنمية الاقتصادية^(٢).

ويجب التأكيد على أن التهرب الضريبي حتى وإن لم يكن جريمة قانونية إلا أنه جريمة أخلاقية ضد المجتمع، حيث أنه 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^(٣)

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

(١) 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. ع٣، ٢٠١٤، ص٥٢١

(٢) مصطفى محمود عبدالقادر، الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة، من إصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ع٢٠١٦، ص٧.

(٣) 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. مج١٤، ع٣، ٢٠١٧، ص١٠٠.

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.

المبحث الثاني

تأثير التهرب الضريبي على التنمية

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.

المطلب الأول مفهوم التنمية الاقتصادية وأهدافها الفرع الأول مفهوم وتعريف 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، وبناءً على ذلك ارتبط مفهوم التنمية الاقتصادية بالتقدم الاقتصادي، والاجتماعي، والسياسي، والتجاري وما يعنيه ذلك من تغيير في بنية الاقتصاد الوطني وازدهار القطاعات^(١)، 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 تستطيع تحقيق حلمها المتمثل بالتنمية الاقتصادية، وقد اختلف الباحثون في النظر في التنمية، فمنهم من ينظر إليها بعني التطور، وهناك من ينظر إليها بأنها عملية متعددة الجوانب تشمل تغيرات أساسية في البنية الاقتصادية والاجتماعية^(٢)، 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"

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

(٢) عيسى علي إبراهيم، فتحي عبد العزيز ابو راضي، جغرافية التنمية والبيئة، دار النهضة العربية، ط١، ٢٠٠٤، ص١٠.

عندما أقتراح 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 في 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 تعبر عن عملية زيادة الدخل القومي الحقيقي، وإطراد هذه الزيادة خلال فترة زمنية طويلة، بحيث تكون هذه الزيادة أكبر من زيادة عدد السكان^(٣).

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 تغيير في الهياكل الاقتصادية، لكي تتصرف إلى إحداث زيادة الطاقة الإنتاجية للموارد الاقتصادية، كما تعتبر التنمية الاقتصادية على أنها 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، وتغيير هيكل في الإنتاج الذي ينتج عن تفاعل بين ثلاثة أنظمة: نظام سياسي، ونظام اقتصادي، ونظام اجتماعي^(٤). كما تعرف التنمية بأنها "تقدم للمجتمع عن طريق استنباط أساليب إنتاجية جديدة أفضل ورفع مستويات الإنتاج، من خلال إنباء المهارات والطاقات البشرية وخلق تنظيمات أفضل"^(٥)، وفي تعريف آخر وهي "العملية التي من خلالها نحاول زيادة متوسط نصيب الفرد من إجمالي الناتج القومي خلال فترة

(٣) جمال حلاوة، علي صالح، مدخل إلى علم التنمية، دار الشروق، ط١، ٢٠٠٩، ص٦٥.

(٤) عبد القادر محمد عطية، اتجاهات حديثة في التنمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص١٧.

(٥) هوشيار معروف، دراسات في التنمية الاقتصادية، دار صفاء للنشر، جامعة البلقاء التطبيقية، ط١،

زمنية محددة وذلك من خلال رفع متوسط إنتاجية الفرد واستخدام الموارد المتاحة لزيادة الإنتاج خلال تلك الفترة^(٦).

وقد تعامل (Kawano and Slemrod, 2016) مع العلاقة التي تعبر عن العلاقة بين معدلات الضرائب على الشركات وعائدات الضرائب لبلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بين عامي ١٩٨٠ و ٢٠٠٤، ووجدوا أن رفع معدلات الضرائب الضمنية يزيد من أرباح الشركات، كلود (٢٠٠٧) ، Devereux ، وآخرون (٢٠٠٢) و Devereux and Griffith (1998) وناقشوا أيضاً هذا الاعتماد، قدم المؤلفون نتيجة أبحاثهم هي حقيقة أن معدلات الضرائب المرتفعة تزيد الإيرادات الضريبية، ويمكننا ملاحظة علاقة سلبية ثنائية الاتجاه بين معدل الضريبة وإيرادات الضرائب، حيث أن معدل الضريبة له اعتماد سلبي على الاستثمار، فكلما ارتفع معدل الضريبة على الشركات ، زاد التأثير السلبي على الاستثمار بشكل أكبر^(٧).

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 الفقر في المجتمع^(٨)، ويمكن القول أن 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، 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^(٩)، أما التعريف الأكثر شمولية هو أنها تمثل ذلك التطور

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

(٧) 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.

(٨) عبد الخالق كريم؛ جودة كريمة، أساسيات التنمية الاقتصادية، دار النهضة للنشر، ط ٢، ٢٠٠٧، ص ٢٠.

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

البناني، أو التغيير البناني للمجتمع بأبعاده الاقتصادية والاجتماعية والفكرية والتنظيمية؛ من أجل توفير الحياة الكريمة لجميع أفراد المجتمع^(١٠).

الفرع الثاني أهداف التنمية الاقتصادية وعلاقتها بالضرية

أولاً: 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:** وتعتبر من أول أهداف التنمية الاقتصادية في الدول النامية، فالغرض الأساسي من التنمية الاقتصادية هو زيادة الدخل القومي الذي نقصد به هو الدخل القومي النقدي أي، ذلك الذي يمثل في السلع والخدمات التي تنتجها الموارد الاقتصادية المختلفة خلال فترة زمنية معينة^(١١).

٢- **رفع مستوى المعيشة:** من خلال التخلص من كافة مظاهر الفقر العام والتخلف، 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 الأفضل دوماً^(١٢).

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 فالعجز الحاصل في الدولة النامية سببه قلة المدخرات، فالأفراد يعانون من قلة

(١٠) مدحت القرشي، التنمية الاقتصادية (نظريات وسياسات وموضوعات)، دار وائل للنشر والتوزيع، ط ١، ٢٠٠٧، ص ١٩٢.

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

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

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، فأي 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 القوانين والتشريعات 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^(١٣).

ثانياً: 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 الفائض الاقتصادي نحو النشاطات التنموية، وتجدر الإشارة إلى قدرة البلدان النامية على جمع

^(١٣) الياس أبو جودة العقيد، التنمية المستدامة وأبعادها الاجتماعية والاقتصادية والبيئية، الدفاع الوطني

اللبناني، ٢٠١٧، ص ٣٨١. <http://www.mawdoo3.Com>

الضرائب لتمويل برامج الإنفاق العام، ولما تعتمد على التشريعات الضريبية الجديد فحسب، بل تعتمد كذلك على كفاءة ونزاهة السلطة الضريبية^(١٤)، ويعد 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^(١٥).

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

١- الامتيازات الضريبية والحوافز المالية والتي كانت تمثل وسائل لتحفيز المشروعات الخاصة، حيث تقدم الحوافز الضريبية للمستثمرين الأجانب لحثهم؛ على توطين مشروعاتهم في هذه الدول، والتي تزايدت من تدفقات رؤوس الأموال الأجنبية، أي يهدف تشجيعهم الاستثمار، وهذا هو الجانب الاستثماري للضرائب.

٢- تعبئة الموارد المالية لتمويل الإنفاق العام، فأى كانت الأيدلوجية السياسية أو الاقتصادية في الدول الأقل نمو، فإن التقدم الاجتماعي والاقتصادي فيها يعتمد بدرجة كبيرة على قدرة الحكومات على توفير العوائد الكافية لتمويل برامجها للإنفاق على الخدمات العامة^(١٦)، ويعتمد التقدم الاقتصادي والاجتماعي في البلد على قدرة الحكومة على توليد إيرادات كافية لتمويل برنامجها الإنمائي والذي يشمل تقديم الخدمات العامة

(١٤) محمد صالح تركي القرشي، علم اقتصاد التنمية، دار إثراء للنشر والتوزيع، ط١، عمان، الأردن، ٢٠١٠، ص٤٣.

(١٥) مدحت القرشي، التنمية الاقتصادية (نظريات وسياسات وموضوعات)، مرجع سابق، ص١٩٢.

(١٦) ميشيل ب، تودارو؛ تعريب محمود حسن حسني؛ محمود حامد محمود عبدالرزاق، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٩، ص٧٦.

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.

المطلب الثاني

التأثيرات الاقتصادية للتهرب على مؤشرات التنمية الاقتصادية

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

الفرع الأول

تعريف التجنب الضريبي وصورة

أولاً: تعريف التجنب الضريبي

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 أفراد 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^(١٧)، كما يعرف التجنب بأنه استخدام الأساليب المشروعة لتخفيض مبلغ الضريبة أو تغيير السلوك على نحو يخفف من المسؤولية الضريبية

(١٧) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ١٨.

القانونية الخاصة بالمكلف^(١٨)، 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^(١٩)، يحدث 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 من نقل مقر نشاطهم أو أموالهم من الدول التابعين لها إلى دول أخرى تكون فيها المعاملة الضريبية أخف وطأة عليهم^(٢٠).

ثانياً: صور التجنب الضريبي

عندما يحاول المكلف التملص من أداء الضريبة سواء بتصريف سلبي أو يقوم بإجراء إيجابي يؤدي إلى نتيجة واحدة أيا وهي إنقاص حصيلة 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، وأن كان هذا التصرف لا يخالف القانون، إلا أنه يؤدي إلى نفس النتيجة المتمثلة بإنقاص حصيلة 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؛

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

(19) 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.

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

من أجل تحقيق غاية اقتصادية بسبب الظروف الاقتصادية التي تعصف بها عن طريق الاستعاضة عن سلعة مفروضة عليها الضريبة بثانية غير مشمولة بالضريبة، وبالتالي استهلاك هذه السلع^(١)، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ١٩٨٢ 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، وبذلك لا يترتب عن هذا التصرف أي مسؤولية قانونية^(٢).

٢- الصورة الثانية للتجنب الضريبي، وتتمثل بقيام المكلف بتصرف إيجابي من خلال استغلال الثغرات القانونية التي تشوب القانون الضريبي، وبالتالي التملص من دفع مقدار الضريبة مثل ما ذهبت إليه بعض الشركات الأجنبية إلى توزيع جميع أرباحها أو جزءاً منها على المساهمين بصورة مجانية، والتي تهدف منها لزيادة 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 من الضريبة لأن ضريبة الدخل في العراق تفرض أرباح على هذه الشركات مباشرة بعد حصولها وليس بعد توزيعها، والذي يعرف بطريقة الحجز عند المنبع^(٣).

الفرع الثاني تمييز التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي

كثير ما يختلط الأمر ويشار الغبار 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^(٤)،

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

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

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

(٤) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، مرجع سابق، ص ١٧٧.

والذي يقصد به ما يعتمد إليه الأفراد المكلفون من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من أداء الضريبة^(١)، والذي يقصد به تخلص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص القانون الضريبي، كأن يمتنع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة، أو عن طريق الاستفادة مما يتضمنه قانون الضريبة من ثغرات^(٢).

وهذا الفعل يعد عملاً مباحاً مشروعاً، إذ أن 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^(٣).

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- كما قد يلجأ البعض إلى تجنب الواقعة المنشأة للضريبة، ففي هذه الحالة يمتنع الأفراد عن القيام بالعمل المسبب للخضوع إلى الضريبة، كأن يمتنع الأفراد عن شراء سلعة معينة، يعلمون أن القانون يفرض عليها 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:

أولاً: أوجه الشبه

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

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

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

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 العملين (التهرب، التجنب) الضريبي، يؤديان إلى الإخلال بالنظام الضريبي بشكل عام، مع الفارق في كون الأول بشكل 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^(١)، 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.

ثانياً: أوجه الاختلاف

١- إن تجنب الضريبة بنوعيه (السلبى، الإيجابى) لا يشكل مخالفة للقانون، بل هو لجوء المكلف إلى أعمال تجنبه دفع الضريبة أعمال وقائية، وتعبير آخر تجنب القيام بالواقعة المنشئة للضريبة من قبل المكلف، فيتمكن من التملص منها دون الوقوع في شراك مخالفة القانون، بينما في جريمة التهرب الضريبي يحدث العكس إذ يعود المكلف إلى وسائل الغش والاحتتيال للتواصل إلى غايته الإجرامية.

يختلف العملان 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.

(١) شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي واثره في المسؤولية الجنائية، مرجع سابق، ص ٣٧.

الخاتمة

من خلال ما تم ذكره انفاً حول خطورة سلوك المكلفين بالابتعاد عن الالتزام بأداء الضرائب ، بالتالي تقليص حجم الإيرادات الحكومية نخلص إلي مجموعة من أهم النتائج والتوصيات وهي كالتالي :

أولاً: النتائج

١- القصور الواضح في العديد من النصوص القانونية في التشريع الضريبي العراقي ، حيث جاءت هذه النصوص بعقوبات رادعة هي في الغالب خفيفة الوطأة في التأثير على تصرفات المكلفين بإتباع أفعال التهرب الضريبي سواء كانت (أي الجزاءات) مالية أم ماسة بالحرية .

٢- ومن جهة أخرى نجد أن المشرع الضريبي أغفل جانب تكرار المخالفة بان لم ينص على عقاب مناسب لها وهو ما يعرف بحالة (العود) إذ أن حالة السكوت هذه تمثل تاييداً وتشجيعاً (غير مباشر) للمكلف في مخالفة الواجب بدفع مبلغ الضريبة .

٣- علو كعب الموظف الإداري في الخروج عن الأنظمة والتعليمات في التحقق من المعلومات والبيانات الضريبية أو تلك المتعلقة بتحصيلها و حتى الرقابة عليها وهو ما يسمح بإتساع دائرة العمل بضريبة التقدير الجزافي لمبلغ الضريبة غير مبالية (أي الإدارة الضريبية) بمبدأ العدالة في تحمل العبء العام ، فضلا عن ذلك إن الكرة في ملعب المكلف بانه من يعمد إلى التهرب دائما أمر لا يمكن تحقيقه في جميع الأحيان . حيث نجد أن الفساد المالي المتمثل بالرشوة ساعد المكلف في ايجاد الطرق والأساليب التي وللأسف بدا العديد من موظفي الإدارة الضريبية بعملية تنقيفها لعموم المكلفين بغية المحافظة على ذممهم المالية (أي المكلفين) من جانب والإضرار بحصيلة الدولة المالية من جانب آخر ٤. ضعف التنسيق والتعاون بين مفاصل الجهاز الإداري للدولة في الحد من أعمال التهرب خصوصا المؤسسات الحكومية ذات العلاقة سهل من مهمة المكلفين في الإضرار بإيرادات الخزانة العامة

٥. إنعدام المصدافية بين المكلف والدولة في أن الأخيرة تتقل من الأعباء الملقاة على عاتق الممولين الخزانة الدولة كون القوانين الضريبية لم تبني على أسس واضحة في كيفية فرض الضرائب ولم تضع سياساتها الاقتصادية والاجتماعية الأساس في فرض الضريبة.

ثانياً: التوصيات

١- إعادة النظر في النصوص التشريعية الضريبية وخاصة العقابية منها بإتباع السياسة وقائية تعتمد منذ البداية إلى تشخيص الفعل المعد مخالفة ضريبية وفرض عقوبات تتسم بنوع من الشدة إذ لم تعد العقوبات (الجزاءات) الموجودة متناغمة مع الأضرار التي تسببها أساليب التهرب الضريبي ، فضلا عن ذلك يكون حرية بالمشرع الضريبي العراقي إيلاء حالة العود (

أي تكرار إتباع الفعل المخالف للقانون) بنوع من التشديد . فلابد عندئذ من إتباع سياسة ترغيب وترهيب بان المكلف عليه واجب الإلتزام بدين الضريبية الى جانب الدولة في تحمل العبء العام ، فإذا ما أخل كان عرضة للعقاب بان تشدد التشريعات على العقاب البدني برفع مدته معززا بالعقاب المالي بما يتلائم وحجم الإخلال الحاصل.

٢- على الإدارة الضريبية العمل وفق الأنظمة والتعليمات والأوامر المرعية قانونا في عملية فرض وتحصيل الضرائب ، إذ أن أي خروج عنها يعد بمثابة خرق للقانون وعدم الإنصياح لأوامره . هذا وان التوسع بالصلاحيات وإيداء الرأي والتي لا تستند على أساس قانوني من شأنه أن يهيء المناخ الملائم أولا لحالة تلكؤ وامتناع المكلف عن أداء دين الضريبة ، وثانية إلى استمرارية انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري.

٣ - تفعيل الدور الإعلامي في توعية المجتمع وتعريفهم بالدور الذي تضطلع به الضريبة كون الأخيرة خير عون للدولة في مد الخزانة العامة بالإيرادات المالية وهو ما يعزز دول الدولة في إمكانية تحقيق الصالح العام وتوفير الخدمات العامة كذلك إن على المؤسسات الإعلامية أخذ مكانها في بيان سطوة القانون ونجاعته من خلال اظهار حالات التهرب الضريبي على الجمهور لبيان مدى مراعاة القانون في توحيه لتحقيق العدالة في فرض الضرائب ليكون سدا منيعا لكل من تسول له نفسه اتباع أي من الأفعال التي من شأنها الإخلال بأحكام القانون الضريبي .

٤ - نقترح أن يتم إنشاء أو تأسيس جهاز أو قوة خاصة تأخذ على عاتقها حماية الإيرادات المالية للدولة والمتأتية من الضرائب هذه القوة تكون مناط الإدارة الضريبية (على افتراض وضع الموظف المناسب في المكان المناسب) هدفها جمع المعلومات والبيانات الضريبية والتحري على حقيقة دخل المكلفين . وبالتالي تكشف على حالات التهرب قبل حدوثها أسوة بتلك الأجهزة الموجودة في مفاصل الدولة الأخرى ومنها جهاز أو قوة مكافحة الجريمة الاقتصادية مثلا أو القوة التي اعتمدها وزارة الداخلية في حماية البيئة هذا الأمر فيما لو تم إعتماده فلا بد أن تكون هذه القوة تابعة للإدارة الضريبية من الناحية الإدارية والفنية.

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع القانونية:

١. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، القاهرة، ١٩٩٠
٢. أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥
٣. إبراهيم القاسم، مالية الدولة الإسلامية، مكتبة مدبولي، القاهرة، ١٩٩٩
٤. أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، الكويت، ٢٠٠٤
٥. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان، المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة والنشر،
٢٠٠٠
٦. الياس أبو جودة العقيد، التنمية المستدامة وأبعادها الاجتماعية والاقتصادية والبيئية،
الدفاع الوطني اللبناني، ٢٠١٧
٧. جمال حلاوة، علي صالح، مدخل إلى علم التنمية، دار الشروق، ط١، ٢٠٠٩
٨. حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر،
الإسكندرية، ١٩٨٨
٩. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة،
١٩٧٣
١٠. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، ط١،
العراق، ٢٠٠٣
١١. سرمد عباس جواد، التهرب الضريبي وآثاره الاقتصادية في البلدان العربية مع إشارة
خاصة في العراق، الجامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٣
١٢. سهير محمد إبراهيم، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، بدون نشر، القاهرة،
١٩٨٣
١٣. صادق موريس، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، ١٩٩٩
١٤. صالح صالح، المنهج التنموي البديل في الاقتصاد الإسلامي، دار الفجر للنشر، ط١،
٢٠٠٠
١٥. صفوت عبد السلام عوض الله، الاقتصاد السري، دار النهضة العربية، القاهرة،
٢٠٠٢

١٦. عبد الخالق كريم؛ جودة كريمة، أساسيات التنمية الاقتصادية، دار النهضة للنشر، ط٢، ٢٠٠٧
١٧. عبد القادر محمد عطية، اتجاهات حديثة في التنمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠
١٨. علي حسين علي الدوغجي، تقييم فاعلية نظام الرقابة الضريبية على الدخل في العراق، الجامعة المستنصرية، العراق، ١٩٩٦
١٩. عيسى علي إبراهيم، فتحي عبد العزيز ابو راضي، جغرافية التنمية والبيئة، دار النهضة العربية، ط١، ٢٠٠٤
٢٠. غازي حسين عناية، المالية العامة والتشريع المالي، دار البيارق، عمان، الأردن، ١٩٩٨
٢١. فاضل الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة المعارف، ط١، بغداد، ١٩٧٣
٢٢. فكري حلمي البناء، الصلح والتصالح في جرائم التهرب الضريبي والتهريب الجمركي وآثاره الاقتصادية، الاقتصاد والمحاسبة، نادي التجارة، ع٦٣٩، ٢٠١١
٢٣. كامل بكري، التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ١٩٨٩
٢٤. محمد أحمد درويش، الفساد مصادره- نتائج - مكافحته، دار النهضة العربية، ط١، القاهرة، ٢٠١٠.
٢٥. محمد السيد وهبة، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الايراد والضريبة الموحدة، دار نشر الثقافة، مصر، ١٩٦٦
٢٦. محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٢
٢٧. محمد خالد المهاني، المالية العامة، مطبعة الداودي، دمشق، ٢٠٠٦
٢٨. محمد صالح تركي القرشي، علم اقتصاد التنمية، دار إثراء للنشر والتوزيع، ط١، عمان، الأردن، ٢٠١٠
٢٩. مدحت القرشي، التنمية الاقتصادية (نظريات وسياسات وموضوعات)، دار وائل للنشر والتوزيع، ط١، ٢٠٠٧

٣٠. مصطفى حسن بسيوني السعدني، التهرب الضريبي: مفهومه، أبعاده، صورته، والعقوبات المقررة، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، ع٥٠٠، ٢٠١٠
٣١. مصطفى محمود عبدالقادر، الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة، من إصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ع٢٠١٦. ٢٠٠١٦
٣٢. منصور ميلاد يونس، المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، ٢٠٠٤،
٣٣. ميشيل ب، تودارو؛ تعريب محمود حسن حسني؛ محمود حامد محمود عبدالرزاق، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٩.
٣٤. نائل عبد الحافظ، إدارة التنمية الأسس والنظريات والتطبيقات العلمية، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٩
٣٥. نعمة الله نجيب ابراهيم، أسس علم الاقتصاد، مؤسسات شباب الجامعة، الإسكندرية، ٢٠٠٠
٣٦. هوشيار معروف، دراسات في التنمية الاقتصادية، دار صفاء للنشر، جامعة البلقاء التطبيقية، ط١، ٢٠٠٥

ثانياً: الرسائل العلمية:

١. ابراهيم حميد محسن الزبيدي، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، ٢٠٠١
٢. أرشد مكي الجبوري، تقويم دور نظم المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٣
٣. ايهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٣
٤. جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٨٢

٥. شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية، دراسة مقارنة مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣.
٦. صلاح محمد توفيق، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، قسم المنازعات الضريبية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٣
٧. عبد الباسط علي جاسم، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، ٢٠٠٥
٨. عبدالله محمود أمين، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٠
٩. علي فؤاد طه، أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب في العراق، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية: جامعة آل البيت، ٢٠١٩
١٠. فيصل سرحان العزاوي، دور عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٥،
١١. محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية: دراسة حالة الجزائر. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير: جامعة منتوري قسنطينة، ٢٠١٠

ثالثاً: الأبحاث العلمية:

❖ المجالات العلمية:

١. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد ٢، ٢٠٠٠
٢. سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية بالعراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج ٨، ع ٢٤، ٢٠١٣

٣. 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
٤. 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
٥. عقيل مكي كاظم، التهرب الضريبي وآثاره المترتبة في التنمية الاقتصادية في العراق وأسبابه، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد: الجامعة المستنصرية. ع ٦٢، ٢٠١٩
٦. 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
٧. محمد خالد المهاني، تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات الاقتصادية الدولية، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد الأول، ١٩٩٦
٨. مصطفى حسن بسيوني السعدني، التهرب الضريبي: مفهومه، أبعاده، صورته، والعقوبات المقررة، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، ع ٥٠٠، ٢٠١٠
٩. نجم عبد القوي الكروي، التهرب الضريبي في العراق: الأسباب وبل المعالجة دراسة تطبيقية ي الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية. كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، مج ١٣، ع ٣، ٢٠١١
١٠. 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

❖ المؤتمرات العلمية:

١. 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
٢. عبد الوهاب التحافي، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته، المؤتمر العلمي الضريبي الأول للفترة ١٧-١٨ / ١٠ / ٢٠٠١، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠١
٣. محمد راغب شطوري، التحاسب الضريبي في مجال الضريبة على المبيعات بغرض مكافحة التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي السابع عشر: تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مج٤، ٢٠١١
٤. نظام جبار طالب، دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي الأول، الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠١

فهرس المحتويات

١	المقدمة
٥	المبحث الأول: ظاهرة التهرب الضريبي.....
٦	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه
٦	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
٨	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
٩	الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي.....
١٤	المطلب الثاني: الآثار والفساد الناجم من التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية.....
١٤	الفرع الأول: الآثار الناجمة من التهرب الضريبي
١٧	الفرع الثاني: علاقة التهرب الضريبي بالفساد.....
١٩	الفرع الثالث: التهرب الضريبي وأثره في مصر والعراق.....
٢٥	المبحث الثاني: تأثير التهرب الضريبي على التنمية.....
٢٦	المطلب الأول: مفهوم التنمية الاقتصادية وأهدافها
٢٦	الفرع الأول: مفهوم وتعريف التنمية الاقتصادية
٢٩	الفرع الثاني: أهداف التنمية الاقتصادية وعلاقتها بالضريبة
٣٢	المطلب الثاني: التأثيرات الاقتصادية للتهرب على مؤشرات التنمية الاقتصادية
٣٢	الفرع الأول: تعريف التجنب الضريبي وصورة
٣٤	الفرع الثاني: تمييز التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي.....
٣٧	الخاتمة.....
٣٩	المصادر والمراجع
٤٥	فهرس المحتويات