

اثر الاعفاءات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

The possibility of tax exemptions to reduce tax evasion

م.م. عبدالامير صبار خشيف

Abdulameer Sabbar Khshayyif

كلية الادارة والاقتصاد/جامعة وارث الانبياء

University of Warith Al-Anbiyaa

Abdulameer.khshayyif@uowa.edu.iq

المستخلص:

تناول البحث امكانية الاعفاءات الضريبية بكل الطرق القانونية على التهرب الضريبي الذي يمارسه المكلفين في ضل تهرب ضريبي كبير حاصل في البيئة العراقية وكذلك ملاحظة انعكاس الاعفاءات الضريبية وحتى السماحات الضريبية على الحد من هذه الظاهر الشائعة . فضلا عن تحفيز المكلفين بدفع الضرائب من خلال منحهم اعفاءات تشعرهم بتحمل الحكومة جزء من الاعباء الضريبية التي يتحملونها.

وتوصل البحث الى مجموعة من النتائج منها هنالك وجود اثر على التهرب الضريبي من خلال الاعفاءات والسماحات الضريبية الممنوحة على المكلفين بدفع الضرائب كذلك كثرة التشريعات الضريبية على مدى فترة طويلة من الزمن تساعد على التهرب الضريبي لوجود ثغرات قانونية وان قلة اعداد الموظفين في دائرة الضرائب بالمقارنة مع اعداد المكلفين يساعد بشكل مباشر على التهرب الضريبي وبذلك وجود الاعفاءات الضريبية وشمول المكلف بها تساعد على امكانية الحد من التهرب الضريبي وذلك لشعور المكلف بتعاون هيئة الضرائب.

الكلمات المفتاحية: الإعفاءات الضريبية, التهرب الضريبي, الضرائب

Abstract:

The research dealt with the possibility of tax exemptions by all legal methods on tax evasion practiced by taxpayers in light of the great tax evasion that occurred in the Iraqi environment, as well as noting the reflection of tax exemptions and even tax allowances on the reduction of these common phenomena. As well as motivating taxpayers by granting them exemptions that make them feel that the state bears part of the tax burdens they bear.

The research reached a set of results, including there is an impact on tax evasion through tax exemptions and allowances granted to those charged with paying taxes, as well as the large number of tax legislation over a long period of time that helps to tax evasion due to the presence of legal loopholes and the lack of staff in the tax department compared to the number of employees in the tax department. The taxpayer directly helps to tax evasion, and thus the existence of tax exemptions and the inclusion of the taxpayer helps in the possibility of reducing tax evasion because the taxpayer feels the cooperation of the tax authority.

Keywords: tax exemptions, tax evasion, taxes

المقدمة

تسعى الدول منذ قيامها الى تحقيق الأمن والاستقرار لشعوبها وتنفيذ المشاريع الاقتصادية والتنموية من أجل تأمين العيش الكريم لأفراد المجتمع ومن أجل تحقيق ذلك فإن الحكومة بحاجة الى العديد من الموارد لكي ترفد خزينة الحكومة بما يلزمها من أجل تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية . وتعتبر الضريبة بمختلف أنواعها هي أحد الموارد الرئيسية التي تعتمد عليها الدول وخاصة الدول التي ليس لديها الموارد الطبيعية , لذلك فإن الحكومة لا تجد مفرأ من فرض الضريبة لتحصيل المبالغ الكافية للقيام بأنشطتها العامة .

لذا تساعد الضرائب على تحصيل الإيرادات بشكل مستمر وتعمل على تحسين الميزانية العامة للحكومة، لكن توجد عوائق تقلل من تحصيل هذه الضرائب، ان المكلفين يميلون لاستعمال طرق غير شرعية ولكن قانونية وتسمى التهرب الضريبي وهي استعمال طرق الغش في دفع الضرائب، مستغلين ثغرات قانونية مع الثغرات الإدارية، وذلك باستغلال موظفي الضرائب والتواطؤ معهم في تهريبهم ومراقبتهم وحصر دخول مكلفيهم، ومن أجل المحافظة على اقتصاد الحكومة وتنظيمها مع احتياجات المجتمع، من أجل سياسة الحكومة الانفاقية، لذلك تضع الحكومة طرق للتصدي لهذه الظاهرة ومحاربتها بشكل قانوني ان أهمية الموضوع الاساسية في بيان حقيقة التهرب الضريبي الذي يؤثر على اقتصاد الحكومة.

المبحث الأول : منهجية البحث

1.1. مشكلة البحث :

تعد الضريبة من المصادر المالية الرئيسية لكل دول العالم حيث ان الحكومة من خلال الضريبة تلبي حاجتها المتزايدة من الموارد المالية الا ان التهرب قد يلحق ضرر على هذا المصدر لما له من ضرر على المجتمع سواء اقتصاديا او اجتماعيا حيث تسبب هذه الظاهرة في عجز الحكومة عن تقديم الوظائف الأساسية من توفير الخدمات للمجتمع من صحة وتعليم وغيرها .

وتكمن مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

1. هل ان الإعفاءات الضريبة تحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؟
2. هل ان الإعفاءات الضريبة تحفز المكلفين في دفع الضرائب ؟
3. هل ان كثر التشريعات والقوانين يزيد من التهرب الضريبي ؟

2.1 . أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث وبشكل رئيسي من النقاط الآتية:

1. الاعفاءات في دفع الضرائب تعد مهمة ومحفزة فهي تمنح المكلف مقدرة على دفع الضرائب المتوجبة عليه
2. ان ظاهرة التهرب الضريبي وبيان مدى خطورتها في المجتمع الضريبي والدور الذي تلعبه في تنفيذ برامج الحكومة في مختلف الجوانب السياسية والاجتماعية والاقتصادية .
3. يهتم البحث على تركيز وسائل لمعالجة ظاهره التهرب الضريبي على نحو علمي منظم لكي يحافظ على أموال المكلفين من جهة ويؤدي الى تحصيل الحكومة لمبالغ الضريبة من جهة أخرى

3.1. أهداف البحث :

تكمن أهداف البحث في الآتي :

1. يهدف البحث الى تقديم تحليل لظاهرة التهرب الضريبي في العراق وبيان أسبابها والعقوبات المفروضة على مرتكبيها ومن ثم محاوله تقديم مقترحات وحلول لمعالجة تلك الظاهرة .
2. تقديم المقترحات والتوجيهات للحد من التهرب الضريبي وتقليص الفجوة بين المكلفين والدائرة من خلال زيادة الثقة بينهم .
3. بيان اثر كل من الخبرة المهنية في محاربة التهرب الضريبي والحد من مخاطرة المالية والاقتصادية والاجتماعية .

4.1. فرضية البحث :

يستند البحث الى فرضية رئيسية مفادها (ان الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الحكومة تؤثر على ظاهرة التهرب الضريبي بشكل مباشر)

5.1. مصادر جمع البيانات والمعلومات :

1. الجانب النظري : تم الاعتماد على المصادر العربية للكتب والرسائل والاطاريح الجامعية بالإضافة الى الدوريات العربية ذات العلاقة .

2. الجانب العملي : تم الاعتماد في الجانب التطبيقي على اسلوب الاحصائي لتحليلي البيانات وذلك من خلال توزيع استمارة استبيان مكونة من متغيرين وزعت على الموظفين في الهيئة العامة للضرائب للعام 2022 وتم جمعها وتحليلها احصائيا.

6.1. مجتمع وعينة البحث : اعتمد اسلوب البحث على تم تصميم استمارة استبيان مكونة من مجموعة من الاسئلة وعلى اجزاء متغيرات البحث وبذلك تم توزيع استمارة استبيان مكونة من (24) سؤال على العينة المتخذة في الهيئة العامة للضرائب/ دائرة ضريبة كربلاء وتم جمع النتائج وتحليلها احصائياً.

7.1. منهج البحث:

لتحقيق هدف البحث واختبار فرضيته اعتمد الباحث المنهج التحليلي من خلال الاستعانة بالبرامج الاحصائية وبالاطاريح ورسائل الدوريات والكتب والمواقع شبكة الانترنت التي تناولت موضوع الدراسة ولاسيما ذات العلاقة بموضوعات الإعفاءات الضريبية واثرها على الحد من التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: الجانب النظري

1.2. مفهوم الضريبة

عرفها باحثون المالية بأنها : فرضة إلزامية يلتزم المكلف بأدائها الى الحكومة تبعا لمقدرتها على الدفع دون التركيز عن المنافع التي تعود عليها من الخدمات التي تؤديها السلطة العامة للبلاد, وتستخدم إيراداتها في تغطية النفقات العامة للحكومة من اجل تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وغيرها من الأغراض التي تنشد الحكومة تحقيقها من ناحية أخرى (إبراهيم , 2015: 26) ومن جانب اخر عرفت الضرائب أيضا بأنها فريضة مالية إلزامية تفتضيها الحكومة من رعيثها على قدر يسار كل منها لتمكينها من تغطية النفقات العامة دون ان يقابل ذلك نفع لكل ممول بعينة . (فواد, 2010 : 26) وعرفها جيز "بانه أداء نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة " (البطريق ودراز ، 1984 : 25) وعرفت بأنها فريضة نقدية إجبارية يلتزم بها الفرد باتجاه الحكومة وفقا لقواعد وقوانين تشريعية وتدفع بصفة نهائية لغرض تغطية نفقات الحكومة العامة وبدون مقابل (عفانة وقطاونة ، 2004 : 4) تعتبر الضريبة المصدر الذي تهتم به الحكومات في الوقت الحالي فيما يتعلق بطريقة تحصيلها وجبايتها، ان الموضوع لا تقتصر على هذا الاتجاه بل إنها أصبحت أداة مهمة لتمويل نفقات الحكومة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وبالتالي أصبحت تحتل موقع مهم من أدوات السياسة المالية العامة (أديب ، 1998 ، 11) .

2.2. أهمية الضرائب

يمكن تلخيص اهمية الضرائب في النقاط التالية : (فرهود, 2013: 165)

1. الاهمية المالية للضريبة : ويقصد بها مد الخزينة العامة للحكومة بالأموال لتغطية النفقات العامة، ولكي تحقق الضريبة أكبر دور ممكن من الإيراد للحكومة بذلك يجب أن تتوفر فيها أربع شروط وهي الإنتاجية و الثبات والمرونة والحياد
2. الأهمية غير المالية للضريبة : ويقصد بها ان تحقق أغراض اجتماعية واقتصادية منها ما يلي :
 - أ- تحقيق حدة التفاوت في الدخل والثروات، وتعمل الحكومة على زيادة الضرائب على أصحاب الاموال، ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على غير المكلفين .

- ب- تشجيع وتنشيط المكلفين وذلك من خلال منح الإعفاءات الضريبية أو تخفيض معدل الضريبة لمن لديهم عدد معين من الأطفال .
- ج- محاربة التضخم للضريبة والمحافظة على قيمة النقد في البلد .
- د- حماية الصناعة المحلية ومعالجة العجز في ميزان الحكومة، وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية عالية على الاستيراد من الخارج وعدم اعفاء الصادرات من الضرائب .

ويرى الباحث ان الضرائب تلعب دورا هاما في تحقيق هذا العمل على تأسيس ضريبة فاعلة في العراق لتحقيق مدخل مالي اضافي للحكومة بالإضافة الى الدور الاقتصادي والاجتماعي للضرائب .

3.2. خصائص الضرائب :

1. الضريبة فريضة الزامية : الضريبة تكون الزامية وليست اختيارية ويترتب على عدم دفعها اجراءات قانونية حيث هذا الركن من اهم الأركان لذلك التعريف قد بدأ بهذا الركن وركز عليه . وهذا يؤكد أهمية هذا الجانب ان الضريبة الزامية و تصدر قوانين خاصه بالضرائب والزاميتها وعقوبة الامتناع عن سدادها وهذه القوانين تصادق من السلطة التشريعية للحكومة . (نور واخرون ، 2003)
2. فرض الضريبة على المكلفين : ويقصد بالمكلفين الأشخاص المعنويين والاعتباريين الذين يحدد القانون ويتوجب عليهم دفع الضريبة . (ياسين ، 2013: 22)
3. الضريبة تدفع بدون مقابل مباشر : لا تقدم الحكومة لدافعي الضرائب أي شيء مقابل قيامهم بدفع الضريبة بذلك لا توجد أي صلة بين الضريبة المدفوعة والمنفعة المتحققة حيث ان الضريبة هي واجب يقدمه المكلف تجاه المجتمع .
4. تفرض الضريبة لتحقيق أهداف الحكومة : ان أموال الضرائب تذهب مباشرة نحو خزينة الحكومة وهي احد المصادر لنفقاتها ومن أهم أهداف الحكومة بشكل عام لتحقيق المشاريع الاقتصادية والأمان الاجتماعي للبلد .

ويرى الباحث ان أهمية الضرائب عالية جدا لكافة دول العالم ومنها العراق فهي توفر جزء مهم من الإيرادات العامة للحكومة ، والتي يتم تخصيصها لتغطية الحاجات العامة بواسطة قنوات الانفاق العام المرخصة قانوناً بموجب قانون الموازنة العامة للحكومة .

4.2. أهداف الضريبة :

تختلف أهداف الضريبة من دولة الى اخرى حسب الظروف والقوانين التي تعيشها الحكومة , وبشكل عام فإن من أهداف الضرائب تتمثل بما يلي (بوزيدة , 2007 : 56):

1. الاهداف المالية للضريبة : تهدف الضريبة الى ضمان تمويل الخزينة العامة بحصيلة كبيرة من الأموال تمكنها من تغطية نفقاتها العامة نعلم أن أي التزام بالنفقة يجب ان يكون له مصدر ايراد فالضرائب تعد من أهم هذه المصادر خاصة في الدول النامية لان اقتصادها لا يتمتع بوجود جهاز إنتاجي , لذلك فإن الغرض من فرض الضريبة ان أي نظام ضريبي هو الوصول الى تحقيق الايرادات المالية التي تشكل الهدف التقليدي لهذا النظام من اجل الوصول الى التوازن في ميزانية الحكومة.
2. الأهداف الاقتصادية للضريبة : يتمثل في كون الضريبة من أهم الامور التي تستخدمها الحكومة من أجل الوصول الى نوع من الاستقرار الاقتصادي البعيد عن التضخم أو الانكماش حيث تقوم الضريبة بالقضاء على التضخم عن طريق تقليص الفائض من الكتلة النقدية وتعمل على المحافظة على النقد في البلد وذلك بالتحكم في مستوى الأسعار, وأيضا تعمل الحكومة على توجيه الإنتاج نحو الاتجاهات الإنتاجية التي نريد تطويرها كالسلع ذات الاستهلاك الواسع عن طريق منح الاعفاءات الضريبية لهذه الاقسام أو بغرض ضرائب أقل من الفروع الاخرى وتعمل على تشجيع بعض أنواع المشاريع وخاصة التي تعفي من الضرائب كلياً أو جزئياً .
3. الاهداف الاجتماعية للضريبة : تعتبر الأهداف الاجتماعية من الأسباب الرئيسة التي أدت الى فرض الضرائب وأن من أركان النظام الضريبي الأمثل هو ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية للضرائب ومحاولة خلق توازن اجتماعي بين أفراد المجتمع ككل حيث يتم بواسطة خدمة الطبقة الفقيرة في المجتمع وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على سلع الكمالية مثلا ، كذلك تقليل الفوارق الطبقيّة أضافه الى النفقات العامة التي تنفقها الحكومة لتحقيق المتطلبات الاجتماعية .

الأهداف السياسية للضريبة : تعتبر الضريبة اداة لحماية الاقتصاد داخل البلد وخارجه وحمايته من المنافسة الخارجية من خلال فرض ضرائب جمركية على كافة السلع المستوردة من الخارج ودعم الداخلية كما ان الحكومة يمكن ان تعبر عن

5.2. قواعد الضريبة

4. سياستها الخارجية تجاه البلدان الأخرى، وأن الرسوم الجمركية بشكل متنوع على السلع من أجل دعم ساستها الانفاقية وتنظيم إيراداتها الضريبية.

يقصد بقواعد الضريبة الأسس التي ينبغي على المشرع القانوني مراعاتها عند فرض الضريبة، وتتبع أهمية هذه القواعد من ضرورة التوافق بين مصلحة المكلفين والحكومة على حد سواء. والواقع إن العالم الاقتصادي آدم سميث أول من وضع هذه القواعد والتي يستند بها لغاية الآن في هذا المجال، إذ تمثل هذه القواعد بالدستور العام الذي تخضع له القوانين الضريبية، وتحترمها الحكومة عند فرضها للضرائب (الجنابي ، بدون سنة: 216)

من القواعد الضريبية و هي :

1. العدالة : مضمون هذه القاعدة انه يجب عند فرض الضريبة على المواطنين مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة في المجتمع بين المواطنين.
2. اليقين : مضمون هذه القاعدة أن الضريبة محددة وواضحة، ويستند ذلك إلى كل ما يتعلق بالضريبة من تحديد الوعاء، السعر، وميعاد الوفاء، وطريقة الدفع، وتؤدي هذه القاعدة إلى علم الممول بالتزامه بالضريبة.
3. الملائمة : تقضي بوجوب نظام أحكام الضريبة على نحو ملائم مع أحوال المكلفين ونفسياتهم، سواء من حيث اختيار وعائها وأسلوب تحديدها أو من النواحي المرتبطة بكيفية التحصيل، موعدها وإجراءاتها الضريبية.
4. الاقتصاد : يجب في هذه القاعدة بأنه على الحكومة أن تختار طريقة الجباية المناسبة التي تكلفها أقل النفقات، حتى يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وبين ما يدخل خزينة الحكومة أقل ما يمكن . وتظهر أهمية هذه القاعدة في العصر الحالي حيث تتحمل الحكومة نفقات كبيرة في سبيل تحصيل الضرائب و مراقبة المكلفين حتى لا يتهربوا من دفعها.

6.2. تميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات :

بعد التعرف على مفهوم الضريبة و خصائصها وأهدافها وقواعدها، يتضح الاختلاف بين الضريبة والإيرادات الأخرى مثل (الرسوم ، الثمن ، الغرامة، الدومين) من خلال الاتي (العلي، 2011: 108) :

الفرق بين الضريبة وبقية الإيرادات				
الضريبة	الدومين	الرسم	الغرامة	الثمن
1. تكون إلزامية	1. يكون ملزم	1. يكون ملزم مقابل أداء خدمة	1. تكون إلزامية	1. ملزم مقابل سلعة أو خدمة
2. بدون مقابل مباشر	2. تحصل بمقابل بيع أو تاجير	2. يتحصل بمقابل خدمة	2. تتحصل بمقابل مخالفة	2. تحصل بمقابل بيع سلع اوخدمات
3. تحقق أهداف عامة	3. يهدف لتغطية نفقات عامة	3. يغطي جزء من كلفة الخدمة	3. إجراء لردع عمل معين	3. يهدف إلى تحقيق ربح

7.2. مفهوم الاعفاءات الضريبية:

الاعفاءات الضريبية لها دور اساسي في التنمية الاقتصادية والاجتماعية فهي تسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية بموجب ان تتم بطريقة قانونية تحمي المكلفين والحكومة وفق استراتيجية مدروسة اذ تضعها الحكومة وفق استراتيجية تمكن من تعجيل التنمية الاقتصادية (الدراجي: 2006: 34) يمكن تعريف الإعفاءات الضريبية هي تنازل من الحكومة عن جزء من حقوقها في فرض الضريبة وتحصيلها على إيراد خاضع لها في القوانين الضريبية، بمعنى آخر فإن كل معفي من الضريبة يكون خاضعاً لها أصلاً، فأما يكون المكلف غير الخاضع للضريبة فهو لا ما يدخل في نطاقها من الأساس . (السلامين، الدقة، 2014، 35). وعرفت أيضاً على أنها برامج تمنح فرصة منفردة للمكلفين وقد تكون مؤقتة بدفع الضرائب والفوائد الماضية دون أن يكونوا عرضاً للعقاب (رقد ي، 2011، 96).

ويرى الباحث ان الاعفاءات الضريبية تمنح للمكلفين من اجل تحفيزهم على دفع باقي الضرائب التي تخضع دخولهم اليها بالإضافة الى الاعفاء الجزئي للضرائب المشمولة في الاعفاءات وفق قوانين الحكومة النافذة.

8.2. انواع الاعفاءات الضريبية:

1. الاعفاءات لاعتبارات سياسية : ويقصد بها توثيق العلاقات من الدول الاخرى والهدف منها تجنب الازدواج الضريبي ومراعات ظروف العيشة لرعاياها خارج البلاد وبذلك يعفى من الضريبة كل من المخصصات الرسمية التي يتقاضاها الحكومة وكذلك دخل السلطات المحلية ايضا المخصصات والعلاوات (ابو حشيش، 2010: 134)
2. الاعفاءات لاعتبارات اقتصادية: تعتبر الاعفاءات الضريبية مهمة اقتصاديا وذلك من خلال خفض التكاليف للإنتاج وتوجيه رؤوس الاموال نحو الصناعات المحلية التي تدعمها الحكومة , وهذا يقتصر على القطاع الصناعي بل يشمل الزراعي والخدمي (العلي : 2011، 344)
3. الاعفاءات لاعتبارات اجتماعية: وهي مراعات مستوى معين من الطبقة للمجتمع الي يتوافق مع الاستراتيجية السياسية للبلاد , فان عدم تقديم اعفاءات ضريبة يؤدي الى ان جميع المكلفين سيخضعون لنفس الضريبة وبالتالي هذا لا يحقق العدالة الضريبية (الدقة : 2003، 12)

هنالك نوع من الاعفاءات يسمى (اعفاءات ضريبة الدخل) ان هذه المادة جاءت وفق المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل لسنة 1982 التي تسعى الى تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية اذ تضمن المادة الثانية من القانون المذكور تفرض على ما يلي

- أ- ارباح الاعمال التجارية والصناعة والمهن والالتزامات والتعويض.
- ب- الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الارباح من احتراف المتاجرة
- ج- بدلات ايجار الاراضي الزراعية

وبعدها تم تعديل القانون بسنة (2004) وبعدها عدل في سنة (2008) بموجب البند الاول من المادة 20 من قانون الموازنة الاتحادي (الجحيشي: 2008).

9.2. مبررات الاعفاءات الضريبية:

1. تحسين النظام الضريبي : تسمح الاعفاءات الضريبية على فعالية النظام الضريبي وعدالته وذلك بسبب خضوع المكلفين الى الالتزام الضريبي من جديد (رقد ي، 2011: 76)
2. عدم مرونة النظام الضريبي: تتيح الاعفاءات الضريبية التغيرات التي تحدث في سلوك المكلفين وذلك لان تطبيق النظام الضريبي بشكل صارم يؤدي الى قلة الاعفاءات الضريبية
3. معالجة التهرب الضريبي غير المقصود: يأخذ الاعفاء الضريبي بعين الاعتبار ان هنالك تهرب ضريبي غير مقصود وان العقوبة تقع عادة على التعمد بعدم دفع الضريبة .

4. من مظاهر العدالة: اعتبر بعض الكتاب يرون ان العفو الضريبي نوع من انواع العدالة الضريبية وذلك لأنه يمنح المكلفين بدفع الضرائب الحقوق والخروج من الركود الاقتصادي مثل الازمة المالية عام 2007
5. ضعف الكلف الادارية للعفو الضريبي: من اهم المبررات للإعفاءات الضريبية ضعف التكاليف الادارية وقارنتا بالتكاليف الناتجة من البرامج وجمع المدخرات الضريبية وتكاليف العقوبات الخاصة بالضرائب(قديري, 2011: 91)

10.2. التهرب الضريبي

اختلف الباحثون في إيجاد تعريف موحد للتهرب الضريبي هنالك من يراه يعتمد على استعمال وسائل احتيالية غير مشروعة تخالف القوانين ونصوص الجباية. والبعض ينظر إليه على أساس وسيلة يتم بواسطتها استغلال الثغرات القانونية التي تركها المشرع الضريبي، وبذلك فان التهرب الضريبي هو عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد لها أو عدم دفعها من الأساس والتهرب منها ، ويعرف بأنه الامتناع من دفع الضرائب المستحقة على المكلف باستعمال طرق وثغرات قانونية من أجل الامتناع عن دفع الضريبة المفروضة عليه (قرموش , 2014: 68) .

ومن جانب آخر فالمكلف بدفع الضريبة بإمكانه أن يستعمل اي الوسائل للتهرب الضريبي من خلال استغلال الثغرات في النصوص الخاصة بجباية الضرائب بشكل فني ومدرس، مثلاً يمكن استخدام طريقة التخمين الضريبي لتحديد الوعاء الضريبي الذي عادة ما يكون فيه تقديم السلع الخاضعة للضريبة غير مكتمل، كذلك يمكن للمكلف أن يختار البديل الأقل جباية كإبرام عقود رسمية , ويمكن تعريف التهرب الضريبي على المستوى الدولي " أنه كل تهرب من الضريبة الدول ومن شأنه أن يفقد الحكومة مورداً هاماً من إيراداتها، وأن يسلك طرقاً مشروعة أو غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب، وأياً كان القانون الضريبي الذي يختاره مستفيداً من تبايين الانظمة والتشريعات الضريبية للحكومة من أجل التوصيل إلى هدفه نحو تخفيف العبء الضريبي أو إسقاطه تماماً" (ناشد , 1999: 189) . وبشكل اخر يمكن تعريف التهرب الضريبي هو عدم تمويل الخزينة العامة للحكومة من تحصيل ضرائبها المفروضة على المكلفين وذلك من خلال عد الالتزام بدفعها بطرق وأساليب احتيالية من أجل التخلص منها، وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي منتشرة على مستوى العالم وتعاني منها اغلب الدول من خلال استعمال وسائل احتيالية للمتهرب من أداء الضريبة عن طريق استغلال الثغرات القانونية ، وتؤدي في النهاية الى ضعف اداء الحكومة وحرمان الموازنة العامة للبلد من ادائها الاجتماعي (محمد , 2019: 69) .

11.2. اسباب التهرب الضريبي

ان التهرب الضريبي يؤثر بشكل مباشر على اقتصاد البلدان وبالخص النامية وبذلك يعتبر هو احدى الضواهر المنتشرة في البلدان , كذلك وصف التهرب الضريبي هو جريمة محمية بواسطة الثغرات القانونية التي يمارسها المكلفين من اجل الاستيلاء على بعض الخصائص والاستفادة الشخصية لهم (الشرقاوي, 2006: 44). وهنالك عدة اسباب منها ما يلي:

1. الاسباب التشريعية :

يعد التعقيد في التشريعات القانونية هو احد اسباب التهرب الضريبي وان كل تشريع قانوني يعد نوع من انواع التهرب الذي يستغلها المكلف وذلك من خلال مجموعة قوانين غير متصلة ببعضها وواحدة متناقضة مع الاخرى بسبب فترات التاريخية فكل تشريع توجد فيه مجموعة من القوانين التي تتضمن اضافات او حذف وهذا ما يساعد المكلفين باستغلالها وعدم الالتزام بها(طرشي , 2015: 168) .

2. الاسباب الأخلاقية :

يعتبر الأخلاق في المجتمع هو سبب في التهرب الضريبي فان قلت الوعي الضريبي لدى المكلفين داخل البلد يؤثر على تمويل الموازنة العامة للحكومة وضعف المستوى الأخلاقي يجعل احساس المكلفين بدفع الضرائب ضعيف تجاه بلدهم وهذا ما يؤثر على إيرادات الحكومة وعلى المستوى البعيد , لذلك لابد من من الالتزام الأخلاقي وهذا ينبع من اجراء كافة القوانين وتخويفهم من العقاب , هنا يجب على الحكومة زيادة الوعي الضريبي داخل المجتمع وحث المكلفين على دفع الضريبة كاداء وطني يخدم الحكومة والمجتمع بشكل عام (خصاونة : 2010. 11) .

3. ضعف الوعي الضريبي :

شعور المواطن بواجبه نحو بلده يعتر وعي ضريبي بما يقدمه المكلف من تضحية مادية لرغد الحكومة با إيرادات تنفع المجتمع , وان غياب الوعي الضريبي يعتبر مهدد مباشر الى الحكومة وذلك من خلال عدم رقد الخزينة العامة للحكومة من إيرادات يجب ان تتحقق , ومن هنا يجب على الحكومة ان تعمل على نشر الوعي الضريبي داخل المجتمع وامكانية احساس المواطن بواجبه الوطني من خلال التزامه بدفع الضرائب وهذا يساعد الحكومة على تحصيل إيراداتها دون عناء(عبد القادر, 2015: 78)

4. الأسباب الاقتصادية :

إن دفع المكلف للضرائب يعد وظيفه اقتصادية مهمة يقوم بها المكلف وغالبا ما تحدد واجباته الاقتصادية بذلك حيث تساهم بشكل كبير على ظاهرة التخلص من التهرب الضريبي , ويمكن للمكلف بدفع الضريبة ان يتساءل ان ما يحصله من دفع الضريبة ممكن ان يعود عليه بفائدة اقتصادية يمكن ان تنفعه بشكل خاص, فكلما زادت نسبة الضرائب المفروضة كلما زاد المكلف من تهربه لدفع الضريبة لأن عدم دفع الضريبة يجعل دخله أكثر, ومن جانب آخر فإنه عندما تكون حالة المكلف المادية عالية يميل إلى دفع الضريبة من أجل الابتعاد عن الخطر , أما إذا كانت حالته الاقتصادية ضعيفة فإنه يميل إلى التهرب رغم المخاطر الناجمة من الإفلاس والتوقف عنه يرى في ذلك السبيل الوحيد لاستمرارية مؤسسته في النشاط وأنقاذها (رزوقي، 2013)

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

1.3. نبذة مختصرة عن نشوء الهيئة العامة للضرائب :

يمكن القول ان دائرة الضريبة العراقية هي احدى أقدم المؤسسات الضريبية على مستوى الوطن العربي , وربما كل المنطقة, ان العراق شرع اول قانون لضريبة الدخل بعد تأسيس حكومته ان قانون ضريبة الدخل رقم 22 في عام 1927. ان بقية القوانين في البلدان العربية وقد صدرت في اوقات لاحقة للقانون العراقي , ان التشريع الضريبي العثماني كان سائدا في العراق لعدة عقود وهذا يعد تاريخ كبير وعريق للحكومة العراقية.

تم استحداث هيئة الضرائب العامة في العراق عام 1982 استنادا إلى(قانون وزارة المالية المرقم 82 لسنة 1981) وتعتبر الهيئة العامة للضرائب هي احدى اقدم تشكيلات وزارة المالية العراقية فهي كانت تطبق قانون ضريبة العقار, وقانون ضريبة العرصات, وسميت الهيئة العامة للضرائب حيث حلت بدلا من عدة دوائر ولقترات طويلة .

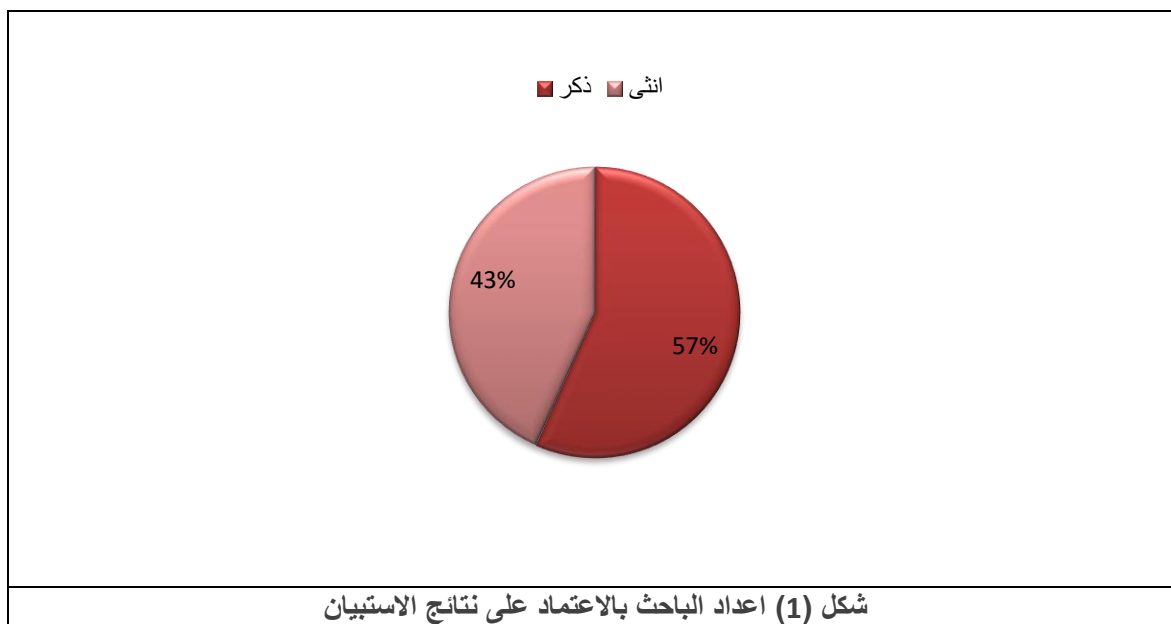
من حيث اهداف الهيئة العامة للضرائب هو تحقيق اقصى قدر من الإيرادات في تمويل الموازنة العامة للحكومة , ان التزام المكلفين في تطبيق القوانين الضريبية لجباية أي مبلغ يمكن تحقيقه. ان ايجاد أي مصدر دخل جديد وتوسيع القاعدة الضريبية للبلد بامكانه أي يحد من التهرب الضريبي , لذلك تعمل الهيئة العامة للضرائب ومن اهم اهدافها هو نشر ثقافة الالتزام الضريبي والسيطرة على التهرب الضريبي بكافة الوسائل.

يتمثل الجانب التطبيقي للبحث دراسة ميدانية تعتمد على نموذج استمارة استبيان يتضمن محورين بالاعتماد على متغيرات الدراسة , فقد تم الاعتماد على مقياس استبيان وتعديله وفقا لمتغيرات الدراسة وعرضه على مجموعة من الاساتذة في الجامعات العراقية وكذلك المهنيين هي الهيئة العامة للضرائب, وتم تطبيق البحث في الهيئة العامة للضرائب/دائرة ضريبة كربلاء.

استخدم مقياس ليكرت الخماسي واعتمدت اوزانه في الاستبانة مقارنة مع الوسط الحسابي الفرضي(3) وتم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة فرضية الدراسة.

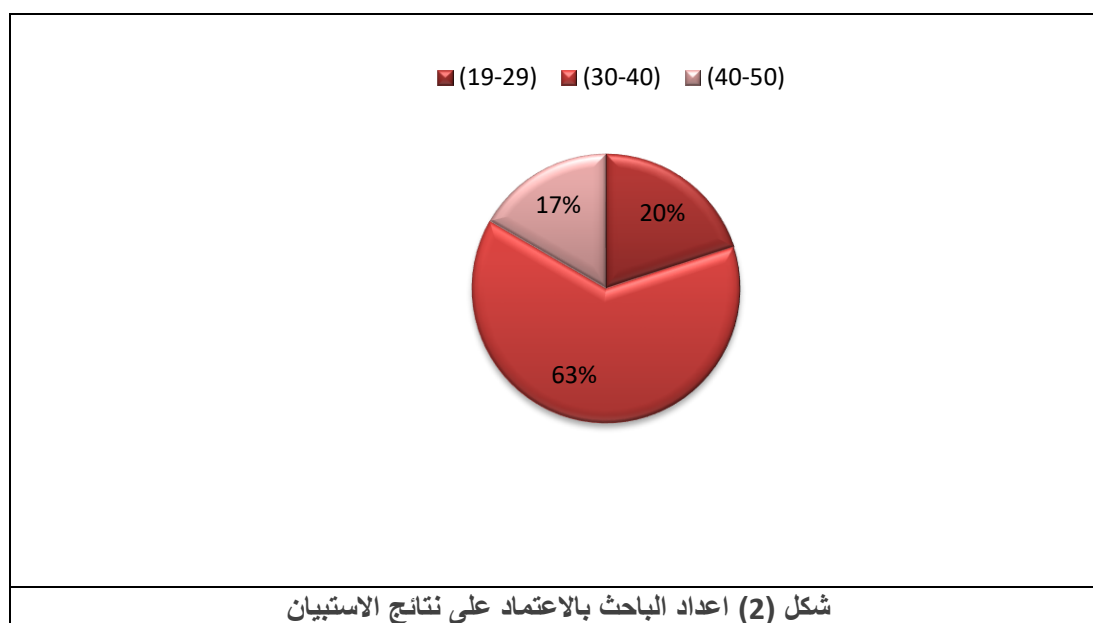
اعتمد الباحث في الجانب على اعتماد اسلوب الاستبيان الورقي وقد تم توزيع الاستمارات من الاستبيان عن طريق دائرة الضريبة للموظفين وكان عددهم (60) استمارة استبيان وقد تم جمعهم مباشرة وتحليل نتائجهم احصائيا

1 النوع



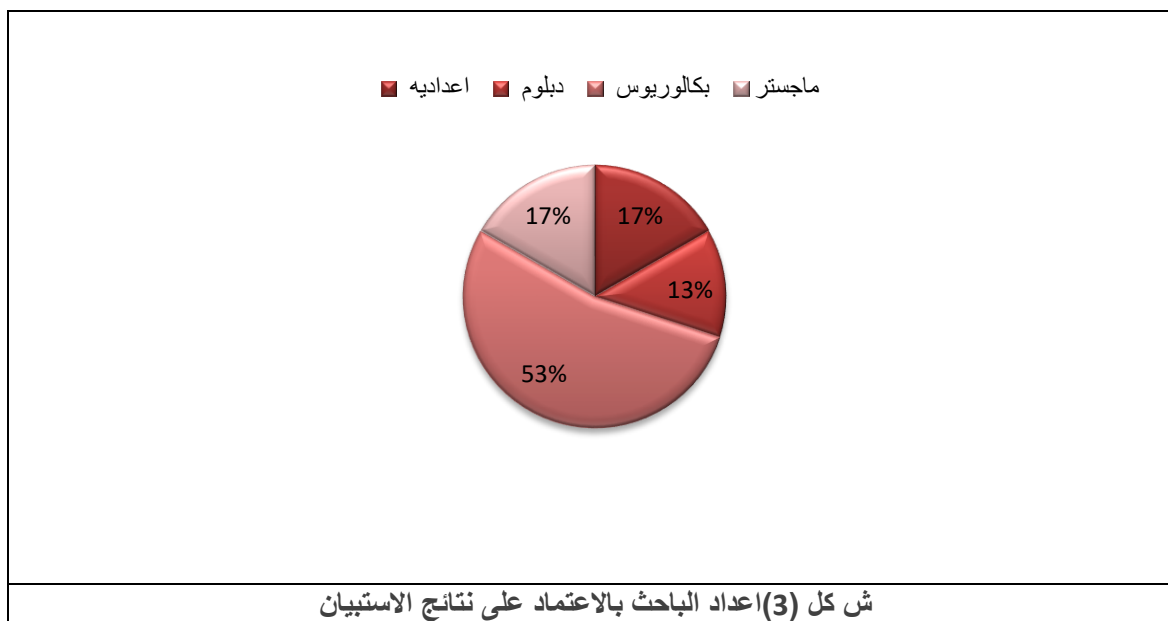
يشير الشكل اعلاه الى ان نسبة الذكور المستجيبين وكانت 57 % وهي الانسبة الاكبر من عدد الاناث والتي كانت نسبه استجابتهم 43% من عينه البحث والبالغة 60 استبانة

2.العمر:



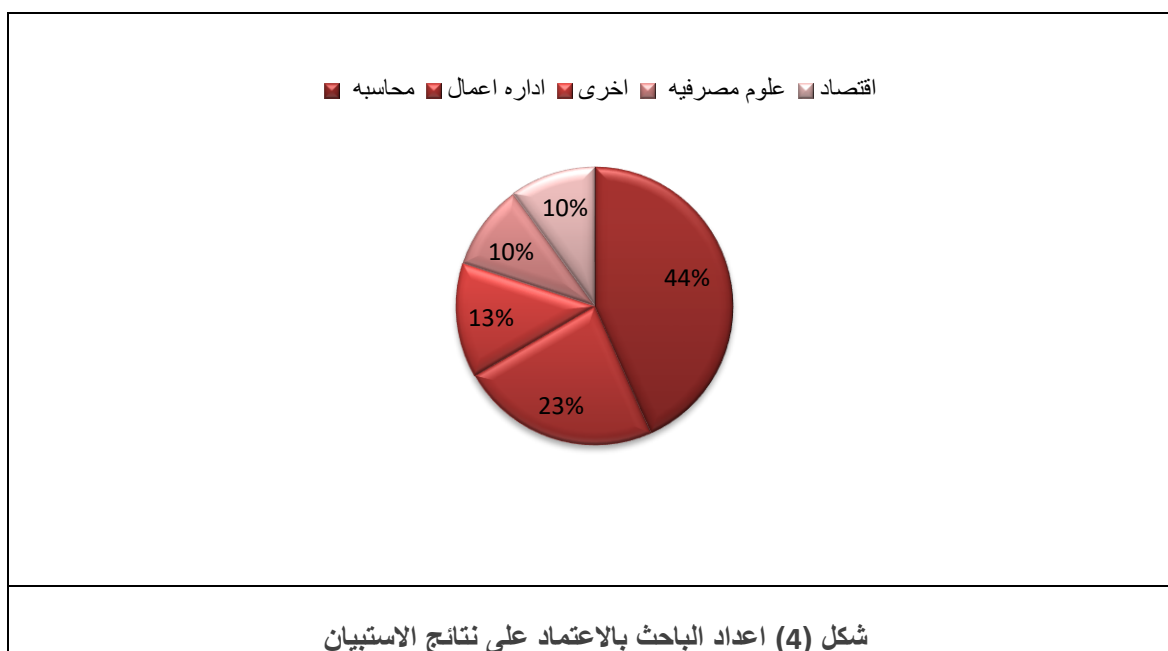
يمثل الشكل اعلاه الى الفئة العمرية للمجيبين عينه البحث اذا تبين الشكل اعلاه ان الفئة العمرية الاكبر لعينه البحث كانت من حيث بلغت 20 % وان الفئة من 55 سنة فاكثرت تمثل 17 % مما يشير الى ان العدد الاكبر من المستخدمين يمثل 63% من حجم العينة وهذا يدل على الخبرة التي تملكها هذه الفئة

3.المستوى العلمي :



يشير الشكل اعلاه الى عدد المجيبين المشاركين في الاستبيان من حملة لقب اعداديه 17 % ومن حملة لقب دبلوم 13 % ومن حملة لقب بكالوريوس 53 % ومن حملة لقب ماجستير 17 % اذا تمثلت نسبة المستجيبين من حملة الشهادات العملية وهي نسبة عالية جدا من حجم العينة والتي تساعد في اغناء البحث بصدق الاجابات نتيجة الخبرة العلمية والعملية

4. الاختصاص



يمثل شكل اعلاه الاختصاص في مجال العمل اذا بلغت اعلى نسبة خريجو المحاسبه 44 % وتليها اقسام اخرى 10 % واقسام اداره الاعمال 13 % واقسام علوم مالية ومصرفيه 10 % واقسام الاقتصاد 10 % وهذا يدل على الاختصاص الدقيق والقريب لعينة البحث.

جدول (1)			
اراء المجيبين لعينة البحث للمتغير المستقل (التهرب الضريبي)			
ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	ان غياب الوعي لدى المكلفين بدور الضريبة يرفع نسبة التهرب الضريبي	4.2	1.01325
2	ان احد اسباب التهرب الضريبي هو وجور فساد الاداري والمالي	3.43333	1.05462
3	ان عدم الاستخدام الاساليب الحديثة في تحصيل الضريبة يؤدي الى التهرب الضريبي	4.16667	0.968963
4	ضعف الاجراءات الرقابية يسهم في زياده حجم التهرب الضريبي	3.4333	0.919451
5	انه عدم فهم غالبية المكلفين لقوانين الضريبة يؤدي الى التهرب للجوء الى التهرب من دفع الضريبة الضريبي	4.166667	1.213352
6	ان ضعف اجراءات المسح الميداني لمصادر الدخل المكلف في بعض المناطق للوضع الامني فيها يسهم في عدم الوصول الى الدخل الحقيقي	3.433333	1.25638
7	ان غياب المرونة من قبل المضمن في التعامل مع المكلف يؤدي ذلك للجوء الى التهرب من دفع الضريبة	3.033333	1.378002
8	يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في الخدمات الامنية التي تقدمها الحكومة	3.833333	1.110055
	يؤدي التهرب الضريبي الى تدني مستوى معيشة المجتمع	3.533333	1.16857
8	حدوث الازدواج الضريبي يؤدي الى التهرب بسبب قلة عقد الاتفاقيات الدولية لمنع التهرب	3.733333	0.558768
9	ان تناسب الضريبة المفروضة على المكلفين مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي يساهم عدم التهرب منها	4.466667	1.16857
10	يساعد الازدواج الضريبي على تهرب المكلف من دفع الضريبة	3.78349	1.44567
11	تؤدي الإعفاءات الضريبية الى وجود تعاون من قبل المكلفين في دفع ضرائب للحكومة	3.633333	1.334999
12	تؤدي الاعفاءات الضريبية الى منع الازدواج الضريبي بين المكلفين	4.522327	0.555646

تبين في الجدول (1) اعلاه ان الوسيط الحسابي للفقرة الاولى والتي هي (ان غياب الوعي لدى المكلفين بدور الضريبة يرفع نسبة التهرب الضريبي) وكان (4.2) هو اعلى من الوسيط الحسابي الفرضي (3) وانحراف المعياري (1.01325) وهذا يدل على تجانس في استجابات الفقرات , اما الفقرة الثانية والتي نصت (ان احد اسباب التهرب الضريبي هو وجود فساد اداري ومالي) فكان وسطها الحسابي (4.16667) وهو اعلى من الوسيط الحسابي الفرضي اما الانحراف المعياري (1.05462) وهذا يدل على التجانس في الاجابة على العينة البحثية , اما الفقرة الثالثة والتي هي (ان عدم الاستخدام الاساليب الحديثة في تحصيل الضريبة يؤدي الى التهرب الضريبي) وكان وسطها الحسابي (4.16667) وهو اعلى من الوسيط الحسابي الفرضي (3) اما الانحراف المعياري (0.968963) وهذا يدل على تجانس في استجابة الفقرات , وكذلك كانت الفقرة الرابعة التي تنص (ضعف الاجراءات الرقابية يسهم الى زيادة حجم التهرب الضريبي) حيث كان وسطها الحسابي (3.4333) وهو اعلى من الوسيط الفرضي اما انحرافها (0.919451) وهذا يدل على تجانس في الاجابة على العينة المذكورة , وايضا كانت الفقرة الخامسة التي تنص على (ان عدم فهم غالبية المكلفين لقوانين الضريبة يؤدي الى اللجوء التهرب الضريبي) حيث كان وسطها الحسابي (4.16667) هو اعلى من الوسيط الحسابي الافتراضي (3) اما انحرافها المعياري بلغ (1.256538) وهذا يدل على التجانس في الاجابة , اما الفقرة السادسة فقد كانت (ان ضعف اجراءات الميداني لمصادر الدخل المكلف في بعض المناطق للوضع الامني فيها يسهم في عدم الوصول الى الدخل الحقيقي) فقد كان وسطها الحسابي

(3.43333) وهو اعلى من الوسيط الفرضي اما انحرافها المعياري كان (1.256538) وهذا يدل على وجود التجانس في الاجابة على الفقرات وكانت الفقرة من السابعة الى الثانية عشر بين (3.033333-4.033333) كلها اكبر من الوسيط الحسابي الافتراضي الذي يساوي (3) وكذلك ينحصر الانحراف المعياري بين (0.166939-1.378002) وهذا يدل على وجود التجانس الكبير في الاجابة على جميع الفقرات المذكورة

جدول (2)			
اراء المجيبين لعينة البحث للمتغير التابع (الاعفاءات الضريبية)			
ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تؤدي الإعفاءات الضريبية الى وجود تعاون من قبل المكلفين في دفع ضرائب للحكومة	3.633333	1.334999
2	تؤدي الاعفاءات الضريبية الى منع الازدواج الضريبي بين المكلفين	4.522327	0.555646
3	تولد القوانين الجديدة وكثرتها الخاصة بالاعفاء تؤدي الى تشتت المكلف بدفع الضريبة	3.1133	0.233333
4	ان زياده الاعفاءات الضريبة من شأنها ان تؤدي الى لجوء خلق الى دفع الضريبة	3.633333	1.110055
5	اضعاف مستوى الثقة بين الإدارة الضريبة ودافعي الضرائب يعتبر مهدد قوي	3.9	0.933928
6	تناقص الحصيلة الضريبة ناتج عن التهرب الضريبي وعدم الاهتمام بالاعفاءات الضريبية	3.43333	1.398809
7	يساهم النظام الضريبي في تقليل الفوارق في الدخل وتحقيق درجات عالية من العدالة الاقتصادية	4.366667	0.919541
8	يتوجه المكلفين بالضريبة لدفع الضرائب المرتبة عنهم عندما يشعر هناك عدالة ضريبية في فرضها ووجود اعفاءات تخصهم	3.833333	0.897527
9	ان توضيح اليه دفع الضريبة للمكلفين مع وجود اعفاءات ضريبية يحقق نوعا من العدالة الضريبة	4.133333	0.763035
10	ان ادراك التهرب الضريبي يؤدي الى زياده توعية المكلفين بدفع الضريبة	3.3	1.369915
11	يعتبر التهرب الضريبي منفعه ومصلحه للجهات التي تمارسها	4.4333	0.843933
12	قدره القانون على القضاء على ظاهره الازدواج الضريبي والتي من شأنها الحد من التهرب الضريبي ورفع نسبة الالتزام	4.03333	1.166939

تبين في الجدول (2) اعلاه ان الوسيط الحسابي للفقرة الاولى والتي هي (تؤدي الإعفاءات الضريبية الى وجود تعاون من قبل المكلفين في دفع ضرائب للحكومة) كان (3.666) هو اعلى من الوسيط الحسابي الفرضي (3) وانحراف المعياري (1.335) وهذا يدل على تجانس في استجابات الفقرات , اما الفقرة الثانية والتي نصت (تؤدي الاعفاءات الضريبية الى منع الازدواج الضريبي بين المكلفين) فكان وسطها الحسابي (4.578) وهو اعلى من الوسيط الحسابي الفرضي اما الانحراف المعياري (0.5) وهذا يدل على التجانس في الاجابة على العينة البحثية , اما الفقرة الثالثة والتي هي (تولد القوانين الجديدة وكثرتها الخاصة بالإعفاء تؤدي الى تشتت المكلف بدفع الضريبة) وكان وسطها الحسابي (3.17) وهو اعلى من الوسيط الحسابي الفرضي (3) اما الانحراف المعياري (0.23) وهذا يدل على تجانس في استجابة الفقرات , وكذلك كانت الفقرة الرابعة التي تنص (ان زياده الاعفاءات الضريبة من شأنها ان تؤدي الى لجوء خلق الى دفع الضريبة) حيث كان وسطها الحسابي (3.63) وهو اعلى من الوسيط الفرضي اما انحرافها (1.11) وهذا يدل على تجانس في الاجابة على العينة المذكورة , وايضا كانت الفقرة الخامسة التي تنص على (اضعاف مستوى الثقة بين الإدارة الضريبة ودافعي الضرائب يعتبر مهدد قوي) حيث كان وسطها الحسابي (3.9) هو اعلى من الوسيط الحسابي الافتراضي (3) اما انحرافها المعياري بلغ (0.99) وهذا يدل على التجانس في الاجابة , اما الفقرة السادسة فقد كانت (تناقص الحصيلة الضريبة ناتج عن التهرب الضريبي وعدم الاهتمام بالاعفاءات الضريبية) فقد كان وسطها الحسابي (3.43) وهو اعلى من الوسيط الفرضي اما انحرافها المعياري كان (1.42) وهذا يدل على وجود التجانس في الاجابة على الفقرات وكانت الفقرة من السابعة الى الثانية عشر بين (3.3-4.4) كلها اكبر من

الوسيط الحسابي الافتراضي الذي يساوي (3) وكذلك ينحصر الانحراف المعياري بين (0.7-1.3) وهذا يدل على وجود التجانس الكبير في الاجابة على جميع الفقرات المذكورة .

يرى الباحث من خلال تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه ان هنالك دلالة احصائية تبين ان هنالك اثر ايجابي على ان الاعفاءات الضريبية تؤثر على ظاهرة التهرب الضريبي بشكل فعال وهنا يمكن ان تثبت فرضية البحث وهي علاقة الوجود وهذا ما يميز هذا البحث عن غيره من البحوث حيث ان اغلب البحوث السابقة نفترض انه لا توجد علاقة ايجابية بين التهرب الضريبي والاعفاءات الضريبية وذلك لأنها تدرس فقط الاعفاءات الخاصة بفئات معينة دون التركيز على الفئة الاكبر في المجتمع.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

1.4. الاستنتاجات

1. هنالك وجود اثر على التهرب الضريبي من خلال الاعفاءات والسماحات الضريبية الممنوحة على المكلفين بدفع الضرائب.
2. كثرة التشريعات الضريبية على مدى فترة طويلة من الزمن تساعد على التهرب الضريبي لوجود ثغرات قانونية.
3. قلة اعداد الموظفين في دائرة الضرائب بالمقارنة مع اعداد المكلفين يساعد بشكل مباشر على التهرب الضريبي.
4. وجود الاعفاءات الضريبية وشمول المكلف بها تساعد على امكانية الحد من التهرب الضريبي وذلك لشعور المكلف بتعاون هيئة الضرائب.
5. ان الاعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلفين تحفز بشكل مباشر ومؤثر على دفع الضرائب .

2.4. التوصيات

- a. الحد من التهرب الضريبي من خلال منح اعفاءات وسماحات لجذب المكلفين لدفع الضرائب
- b. تحفيز المكلفين من خلال التخفيض في نسب الضرائب ومنحهم اعفاء عن بعض الضرائب التي يمكن الاعفاء عنها
- c. التركيز على زيادة اعداد الموظفين والجباة للسيطرة على المتهربين وكذلك تسهيل الاجراءات الروتينية للدفع
- d. اقتراح امكانية تطبيق الدفع الالكتروني للضرائب لسهولة دفعها من قبل المكلفين والرقابة على الامور المالية
- e. تعديل بعض التشريعات الضريبية القانونية للسيطرة على التهرب الضريبي ونع استغلال الثغرات القانونية التي تساعد على التهرب.

المصادر:

1. ابو حشيش، خليل عواد، (2010) المحاسبة الضريبية، إثراء للنشر والتوزيع، الاردن، .
2. الجحيشي ، عبد الباسط، (2000) الإعفاءات من ضريبة الدخل , دراسة مقارنة, ط 1.
3. الحجاوي، حسام، (2008)، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن .
4. الدراجي، نور حمزة حسين،(2006)، الاعفاءات الضريبية ذات الوجهة الاقتصادية في قانون الخل العراقي، بحث منشور، مؤتمر الاصلاح الضريبي , وزارة المالية العراقية.
5. العلي ، عادل فليح ، (2011) المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، اثراء للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، عمان ،الأردن .
6. العلي، عادل، (2007)، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر، الطبعة الأولى.
7. الكعبي، جبار محمد علي ، (1989)، التشريعات الضريبية في العراق (ضريبة الدخل ، ضريبة العقار ، ضريبة العرصات) الطبعة الأولى ، دار السجاد للطباعة ، بغداد .
8. النعيم : عبد العزيز العلي، (2018)، نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية، القاهرة، دار الاتحاد العربي .
9. بلول ، محمد، (2012)، التهرب الضريبي وآليات مكافحته ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الشهيد حمه لخضر

10. بوزيدة , حميد ،(2002), **جباية المؤسسات ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية.**
11. تكررري، هاشم عبد الرحمن، (2011), **الأسس الفلسفية للضرائب، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين.**
12. خصاونة، جهاد سعيد ، (2011), **علم المالية العامة و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق)** ،دار وائل للنشر، الاردن.
13. خصاونة، جهاد، (2000) **المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة للنشر.**
14. دقة، عبد الرحمن، (2014) ، **العدالة الضريبية في مشروع الدخل الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.**
15. دمدوم , فريد ، كمال رزيق ،(2012) **نظام فرض الضريبة وأثرها على التنمية الاقتصادية،** مذكره نيل شهادة ماجستير, حكومة في تخطيط والاحصاء المعهد الوطني للتخطيط والاحصاء، الجزائر .
16. عفانة ، عدي ، عادل قطاونة ، (2001) **العمل الجديد في المحاسبة الضريبية ، دار وائل للطباعة والنشر ،عمان الأردن .**
17. قدي، عبد المجيد، (2011), **دراسات في علم الضرائب، الطبعة الاولى، دار جرير للنشر والتوزيع**
18. هلايلي , عبدالغفور, (2016), **آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ،" مذكره الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة.**