

التهرب الضريبي واثره على التنمية المستدامة فى العراق

المدرس الدكتور

هه وراس نظام عثمان

كلية القانون والعلوم السياسية- جامعة كركوك

Taxation and its Impact on Sustainable Development in Iraq
Lecturer Dr.

Hawras Nizam Othman

College of Law and Political Science - University of Kirkuk

hawrasshwani@uokirkuk.edu.iq

المستخلص: تناول البحث اثر ظاهرة التهرب الضريبي على التنمية المستدامة، حيث تعد التهرب الضريبي من أخطر التحديات الاقتصادية التي تواجهها العراق، نظراً لتأثيرها المباشر على ميزانية الدولة ولما تسببه من آثار سلبية على الخزينة العامة، حيث تساهم في القضاء على الدور الضريبي كأداة تمويلية، مما يعوق تحقيق الأهداف المرتبطة بأبعاد التنمية المستدامة المختلفة، سواء كانت اقتصادية، اجتماعية، بيئية أو سياسية. ونتيجة لذلك، تُحرم الأجيال الحالية والمستقبلية من حقها في التنمية، في ضوء ذلك، أدركت العراق أهمية تحقيق التنمية المستدامة بما يكفل حقوق الأجيال الحاضرة والمقبلة، وأيقنت كذلك مدى ضرورة الموارد الضريبية لدعم جهود التنمية، لذلك تبنت نهجاً لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على الصعيدين الوطني والدولي من خلال تفعيل جملة من التدابير الوقائية للحد من آثارها السلبية. ومن بين هذه الجهود تعزيز الحوكمة الضريبية المستدامة وتطوير آليات الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى وضع إجراءات ردية لكبح عمليات الغش الضريبي.

توصل البحث الى مجموعة من النتائج منها أهمية هذا الموضوع بحيث أن يشكل محور اهتمام المجتمع الدولي، الذي يشدد على ضرورة التزام الدول كافة بتحقيق أهداف التنمية المستدامة وتجسيدها فعلياً على أرض الواقع، وبالأخص، يُعتبر العراق إحدى الدول التي أبدت التزامها بتحقيق هذه الأهداف، وشاركت بفعالية في العديد من المؤتمرات المتعلقة بهذا المجال واتخذت مجموعة من التدابير وقائية وعلاجية لمكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية المستدامة، بالنسبة التدابير الوقائية قامت العراق بإبرام الاتفاقيات الضريبية مع الدول الاخر بهدف تبادل

المعلومات الضريبية والتنسيق الضريبي بين الدول، تشجيع، وتخفيف مسألة السرية المصرفية من خلال اعتماد على المبدأ الشفافية المصرفية وإعادة الصياغة التشريعات الضريبية وإزالة التوترات بين الإدارة الضريبية والمكلف. اما بالنسبة التدابير العلاجية اعتمدت على الرقابة الجبائية التي تعد من انجح الوسائل لحدد من ظاهرة التهرب الضريبي و فرض عقوبات الجزائية على المتهربين من التزامهم بدفع الضريبة للخرينة العامة

الكلمات المفتاحية :- الضريبة, التهرب الضريبي , التنمية المستدامة

Abstract

This research examines the impact of tax evasion on sustainable development. Tax evasion is one of the most serious economic challenges facing Iraq, given its direct impact on the state budget and the negative effects it has on the public treasury. It undermines the role of taxation as a financing tool, hindering the achievement of goals related to various dimensions of sustainable development, whether economic, social, environmental, or political. Consequently, current and future generations are deprived of their right to development. In light of this, Iraq has recognized the importance of achieving sustainable development that guarantees the rights of present and future generations and has also acknowledged the necessity of tax revenues to support development efforts. Therefore, it has adopted an approach to combat tax evasion at both the national and international levels by activating a range of preventive measures to mitigate its negative effects. These efforts include strengthening sustainable tax governance, developing tax oversight mechanisms, and establishing deterrent measures to curb tax fraud.

The research reached a number of conclusions, including the importance of this topic, which has become a focus of international attention. The international community emphasizes the necessity for all countries to commit to achieving the Sustainable Development Goals and implementing them effectively. Iraq, in particular, is considered one of the countries that has demonstrated its commitment to achieving these goals. It has actively participated in numerous conferences related to this field and has adopted a range of preventative and remedial measures to combat tax evasion and support sustainable development. Regarding preventative measures, Iraq has concluded tax agreements with other countries to exchange tax information and coordinate tax policies. It has also encouraged and reduced banking secrecy by adopting the principle of banking transparency, revising tax legislation, and mitigating tensions

between the tax administration and taxpayers. As for remedial measures, Iraq has relied on tax audits, which are among the most effective means of curbing tax evasion, and has imposed penalties on those who evade their tax obligations to the public treasury.

Keywords: Tax, Tax Evasion, Sustainable Development

المقدمة:

❖ أولاً: موضوع البحث:

يُعد التهرب الضريبي من أخطر الجرائم المالية التي تؤثر بشكل سلبي على الاقتصاد والمجتمع، فهو يتضمن استخدام أساليب احتيالية وخداعية من قبل دافعي الضرائب للتخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً.

وهي ظاهرة عالمية عجزت جميع الدول عن تسيطر عليها بصفة نهائية، تسعى جميع الدول، بما في ذلك العراق، إلى تقليص هذه الظاهرة ومكافحتها بطرق متعددة، من خلال رصدها وفهم أسبابها وأنواعها، فضلاً عن دراسة النتائج السلبية الناتجة عنها. لأن الحد من هذه الظاهرة يسهم في زيادة الإيرادات الضريبية، مما ينعكس بشكل إيجابي على قدرة الحكومة في أداء مهامها، لاسيما في مجال التنمية المستدامة.

اذ يعد موضوع التنمية المستدامة من القضايا الحيوية، سواء على المستوى المحلي أو الدولي، لأنها تعمل على تحقيق التوازن بين المتطلبات الاقتصادية، والاجتماعية، والبيئية لضمان حقوق الأجيال الحالية والمستقبلية بطريقة عادلة ومستدامة. وذلك من خلال الاعتماد على مصادر تمويل متنوعة، بما في ذلك الضرائب.

❖ أهمية البحث:

تظهر أهمية هذا الموضوع في تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي التي أثرت سلباً على توازن الاقتصاد الوطني. كما يتناول الموضوع أسباب هذه الظاهرة وأثارها على التنمية المستدامة، التي تُعتبر محور اهتمام المجتمع الدولي، الذي يدعو جميع الدول إلى الالتزام بتحقيق الأهداف المرتبطة بها على أرض الواقع خاصة أن العراق من الدول التي التزمت بتحقيق أهداف التنمية المستدامة وشاركت في مجموعة من المؤتمرات والاتفاقيات المتعلقة بها. من الناحية العملية، وبذلك أصبح تنفيذ هذا الالتزام صعباً للغاية، خصوصاً بالنسبة للدول التي تعاني من نقص في الموارد المالية وخاصة الموارد الضريبية بسبب التهرب الضريبي الذي له عواقب وخيمة على مختلف أبعاد التنمية المستدامة، خاصة أنه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بظواهر أخرى لا تقل خطورة

عنه، مثل غسيل الأموال والفساد السياسي والجرائم البيئية والاعتداء على الأموال العامة. ونتيجة لذلك، أصبح تحقيق ذلك شبه مستحيلًا.

❖ **اهداف البحث:** ان مواجه جريمة التهرب الضريبي في العراق يحقق اهداف عدة ومن ابرزها دعم التنمية المستدامة ووتحقيق العدالة الاجتماعية وتمويل خزينة الدولة بالاياردات الضريبية.

❖ **مشكلة البحث**

تتمثل مشكلة البحث في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في العراق، والذي أثر سلباً على إيرادات الدولة وتعرضت الخزينة العامة لخسائر كبيرة نتيجة هذا التهرب، مما ينعكس سلباً على تمويل مشاريع مخصصة للتنمية المستدامة، لأن التمويل يتطلب موارد مالية تتميز بالثبات والاستقرار، وذلك من أجل تمويل المشاريع المتنوعة وضمان حقوق الأجيال بشكل دائم.

تتمثل مشكلة الدراسة في فهم مدى تأثير التهرب الضريبي على التنمية المستدامة في العراق، ومن منطلق ادراك الباحث بضرورة فهم وادراك دور التهرب الضريبي في اعاقه مسيرة التنمية المستدامة في العراق، فقد جاءت هذه الدراسة لإجابة عن التساؤ الآتية:

1. ماذا يقصد بالتهرب الضريبي؟ وما هي الأسباب التي تدفع الناس إلى التهرب من الضرائب؟
2. ماهي علاقة التهرب الضريبي بالتنمية المستدامة ؟
3. ما هي الآليات التي تمكننا من الحد هذه الجريمة لدعم التنمية المستدامة؟

❖ **منهجية البحث:**

من اجل الوصول الى اهداف الدراسة واختيار فرضياته سيعتمد البحث على عدد من المناهج البحثية التي تتكامل مع بعضها لإغنائه والإمام بجميع تفاصيله، والتي تتضمن المنهج الوصفي لوصف التنمية المستدامة وإبراز معالمها بشكل يسمح بفهم هذا المصطلح الجديد لبيان كيف تأثرت بالظاهرة التهرب الضريبي من خلال إظهار واقع هذه الأخيرة في العراق. والمنهج التحليلي وذلك من خلال تحليل ومناقشة النصوص الدستورية والقانونية لفهم الاشكاليات المتعلقة بموضوع التهرب الضريبي واثره على التنمية المستدامة في العراق، من خلال البحث عن التدابير المتخذة من قبل الدولة في مواجهة هذه الظاهرة لاستدامة التنمية، ومدى فعاليتها في تحقيق ذلك، بهدف التوصل إلى إعطاء حلول يمكن تجسيدها في الواقع العملي.

❖ **خطة البحث**

سوف يتم تقسيم هذا البحث الى مبحثين على النحو الاتي:

المبحث الاول: ماهية التهرب الضريبي والتنمية المستدامة: سنتحدث عن ماهي التهرب الضريبي والتنمية المستدامة من خلال تقسيم هذا المبحث الى مطلبين: **نتاول في المطلب الاول** ما هي التهرب الضريبي، ثم ننتقل الى المطلب الثاني لبيان مفهوم التنمية المستدامة .

المبحث الثاني: سنتحدث عن علاقة التهرب الضريبي بالتنمية المستدامة، من خلال تقسيمه الى المطلبين: **حيث نتاول في المطلب الاول :** انعكاسات التهرب الضريبي على أبعاد التنمية المستدامة، ثم نتناول في المطلب الثاني تدابير مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية المستدامة. وفي الختام نذكر أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليه الباحث خلال بحثه.

المبحث الاول:

ماهية التهرب الضريبي والتنمية المستدامة

تتضمن الدولة الحديثة مجموعة من المصادر الأساسية للإيرادات العامة التي تسهم في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، بما في ذلك املاك الدولة العامة، القرض، الرسوم، الاصدار النقدي الجديد، وكذلك الضرائب. بالنظر الى هذه المصادر يتبين أن الضرائب تعد من اهمها واكثرها استخداماً مقارنة بالمصادر الاخرى⁽¹⁾. لأنها تُعدّ وسيلة تمويلية داخلية رئيسية تعتمد عليها الدولة في تحقيق التنمية المستدامة، والتي تعود بالنفع على الأجيال الحالية والمستقبلية إلا أن هذا الهدف يصعب تحقيقه على ارض الواقع نظراً لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد أحد أسباب تعطيل خطط التنمية المستدامة.

المطلب الاول: ماهية التهرب الضريبي

لقد أصبح التهرب الضريبي ظاهرة عالمية داخل الدول وخارجها، فهي لاتخص دولة معينة دون غيرها، سواء كانت متقدمة أو سائرة في طور النمو. ويستغل المكلف بعض الثغرات القانونية واتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون لتخلص كلياً او جزئياً من العبء الضريبي المكلف بي وعدم الالتزام بدفعها، ويترتب على التهرب الضريبي نتائج سيئة عديدة فهو يضر بالخرينة العامة للدولة، حيث تقل حصيلة الضرائب فنقل نتيجة لذلك الإيرادات العامة، كما أنه يؤثر سلباً على المكلفين الذين لا يمكنهم التهرب من دفع الضريبة، أو يرفضون التهرب منها فيحملون عبء الضريبة وبينما يفلت منها الآخرون.

(1) شاخوان خدر رسول: اسباب التهرب الضريبي في اقليم كردستان، مجلة قه لآي زانست العلمية، تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية، اربيل، كوردستان، العراق ، المجلد (٥) العدد (٣)، صيف 2020، ص 274.

الفرع الاول

تعريف التهرب الضريبي

لا يوجد معنى محدد لمصطلح التهرب الضريبي يحظى باتفاق جميع الفقهاء حتى يومنا هذا. لذلك اختلفت الفقهاء في ايجاد تعريف محدد له، فذهب فريق الى تعريفه بأنه "محاولة المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً من دون أن ينقل عبئها الى شخص آخر في هذه الحالة لا تحصل أية ضريبة"⁽¹⁾.

وعرفه اخرون بانه " اللجوء الى الغش أو الاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها، ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد انكار وجود وعاء الضريبة، أو الافصاح عن مبلغ يقل عن مبلغ الحقيقي للوعاء"⁽²⁾. هذا وقد عرفه البعض الاخر بانه " قيام المكلف بمخالفة صريحة لأحكام القانون الضريبي باستعمال وسائل الغش والاحتيال بغية التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية او جزئية مما يؤثر على حصيلة الخزينة العامة لدولة"⁽³⁾.

يرى الباحث ان التهرب الضريبي هو قيام المكلف بمخالفة لأحكام والنصوص التشريعية وذلك بواسطة الغش والتحايل على القانون مستفيداً من بعض الثغرات في التشريع الضريبي بهدف الوصول الى عدم الالتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كلياً أو جزئياً.

يلاحظ أن المشرع العراقي لم يتطرق إلى ذكر ذلك في قانون ضريبة الدخل الحالي تعريف التهرب الضريبي وإنما وضح اشكال للتهرب الضريبي من ضمن المواد (56 - 59) تستعرض هذه المواد مجموعة من الأفعال التي تتنافى مع القانون، وحددت لها العقوبات التي تتراوح ما بين الغرامة والحبس.

من خلال استعراض التعريفات السابقة لمفهوم التهرب الضريبي يمكننا أن نستنتج أنه يؤدي الى حرمان الخزينة العامة من استثناء الضرائب المستحقة على المكلفين وذلك بالتهرب عن الالتزام بدفعها بطرق واساليب مختلفة من اجل التخلص منها، كما ان هدف المكلف من عدم سداد المبالغ الضريبية هو الحصول على مزايا شخصية من خلال الاحتفاظ بالأموال وتحسين

(1) د. عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٢، ص ٢٠٠

(2) إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 2000، ص 55.

(3) د. أحمد حسن غلاب: الأصول العلمية للضرائب، مكتبة التجارة والتعاون للنشر، مصر، ١٩٧٧، ص ١٥٩

وضعه المالي، يتضح ذلك بشكل جلي من خلال عدم الالتزام بالقانونية مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالخزينة العامة للدولة.

إذ التهرب الضريبي هو محاولة الشخص المكلف، الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة، انتهاك أحكام القانون الضريبي بشكل واضح، من خلال استخدام أساليب الغش والاحتتيال، بهدف التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً. وهذا الأمر يؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العامة من إيراداتها.

الفرع الثاني

اسباب التهرب الضريبي

يعود التهرب من الضريبة إلى أسباب متنوعة ومتعددة ومنها: الاقتصادية، التشريعية، الادارية، والاخلاقية، كالاتي .

1. الاسباب الاقتصادية: تعد الاسباب الاقتصادية من أهم الاسباب التي أدت إلى انتشار جريمة التهرب الضريبي، لان الظروف الاقتصادية تلعب دوراً كبير في تقاوم ظاهرة التهرب الضريبي، سواء تعلق هذه الظروف بالدولة أو الافراد.

وتجدر الإشارة الى ان الاسباب الاقتصادية تنقسم بدورها الى شقين، الاول يتعلق بالوضع الاقتصادي في الدولة، اذ يزداد التهرب الضريبي في حالة الكساد والانكماش الاقتصادي، بسبب شح الموارد المالية وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، فضلاً عن التحديات المرتبطة بنقل العبء الضريبي إلى المنتجين نتيجة الظروف المالية القاسية التي يواجهها الأفراد، إذ تمثل الضريبة في هذه الظروف عبئاً على المكلفون بها، لذا يحاول المكلف تهرب من دفع الضريبة. وبعكس ذلك في مرحلة الرخاء والانتعاش الاقتصادي ينخفض تهرب من الضريبة بسبب كثرة النقود وارتفاع زيادة الارباح⁽¹⁾. اما الشق الثاني، فيتعلق بالحالة المالية للمكلف نفسه، فالمكلف عادة عندما يجد نفسه في وضع مالي جيد يبادر الى دفع الضريبة الواجبة عليه، وبخلاف ذلك يلجأ الى التهرب منه والتخلص من دفع الضريبة باستعمال شتى الطرق لحماية مدخولاته والحفاظ عليها⁽²⁾.

(1) فادي نعيم جميل علوانة: اثار التهرب الضريبي على الموازنة الفلسطينية وطرق الحد منه، مجلة الأكاديمية لبحوث القانونية والسياسية، المجلد السابع، العدد الاول، 2023، ص 90-91.

(2) د. سناء محمد سدخان: وسائل مكافحة التهرب الضريبي في التشريع العراقي، محاضرات القيه لطلبة دراسات العليا، كلية الحقوق، جامعة النهرين، لعام دراسي 2022، ص 24.

2. الاسباب التشريعية: ان نصوص القوانين الضريبية غالباً ما تكون غامضة وغير محددة وملتبسة، وهذا يؤدي إلى الكثير من المشكلات العملية أو التطبيقية، التي تنشأ عند تطبيق النصوص عملياً، يؤدي بالتالي إلى تعسف الإدارة الضريبية من خلال التوسع في تفسير النصوص التشريع أو تفسيره بشكل يؤدي في النهاية إلى ظلم الممولين كما يسمح بالغموض التشريعي وسوء صياغة الثغرات التي يتغلغل من خلالها الممولين لممارسة كافة أنواع التهرب الضريبي. فضلاً عن ذلك ان انعدام الاستقرار التشريعي الضريبي لها تأثير على المكلف بعدم دفع الضريبة بحيث ان النصوص القوانين. فضلاً عن، فإن عدم استقرار التشريعات الضريبية يساعد المكلف على عدم دفع الضريبة المفروضة عليه، حيث أن النصوص المتعلقة بالقوانين الضريبية تعرض الى تعديلات عديدة ومستمرة، وهذا لا بد ان يؤدي الى إرباك في عمل السلطة المالية، وهي الجهة التي تطبق قانون الضريبة، وعدم معرفة موظفي السلطة المالية بالقوانين والقرارات والتعليمات الصادرة للتهرب الضريبي⁽¹⁾.

كما ان ضعف العقوبات المفروضة على المتهرب من الضرائب قد لا يكون رادعاً لهم ولغيرهم من ارتكاب مثل هذه الجريمة، وخصوصاً ان المكلف في كثير من الاحيان يوازن بين الفوائد التي يحصل عليها من التهرب الضريبية وبين شدة العقاب التي يتعرض له اذا تم الكشف عنها، لذلك كلما كان العقوبة شديداً وصارماً سيدفع المكلف العبء الضريبي بشكل صحيح وعادل⁽²⁾.

3. الاسباب الادارية: توجد مجموعة من العوامل الإدارية التي تلعب دوراً كبيراً في تقشي ظاهرة التهرب الضريبي، ومن أبرزها:

• تعاني معظم ادارات الضرائب من قلة عدد المختصين اللازمين لعمليات الضريبية التي هي بحاجة الى الموظفين ذوي التعليم الأكاديمي العالي وخبرات كبيرة، وفي واقع هناك عدد قليل من الموظفين في تلك الدوائر وكذلك ضعف المستوى الدراسي للبعض الآخر، والذي لعب دور

(1) عبد الباسط علي جاسم : وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، 2005، ص 57.

(2) احمد المأمون: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة " بالتطبيق على دولة العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2021، ص 104.

كبيراً في قدرة المكلفين على التلاعب والاحتتيال او مايعرف بالتهرب الضريبي واستغلال ذلك نقص في عدد الموظفين وامكانياتهم الوظيفية⁽¹⁾.

• عدم الدقة في الحصر او احصاء المكلفين، أي إحصاء المكلفين وتحديد الخاضعين للضريبة وتسجيل أسمائهم في سجل الإدارة الضريبية. تُعد دقة حصر المكلفين من أهم المهام التي تقوم بها الإدارة الضريبية⁽²⁾ حيث تعكس مدى فاعليتها في تطبيق القانون الضريبي وقدرتها على الحد من احتمالات التهرب الضريبي من قبل المكلفين.. يمكن تنفيذ عملية الحصر دافعي الضرائب بنوعين من التقسيمات. إما التقسيم الجغرافي أو التقسيم النوعي⁽³⁾.

• تدني مستوى الدعم المادي والمعنوي لموظفي الإدارة الضريبية، ولكي يتمكن موظفو الإدارة الضريبية بالتطبيق القوانين الضريبية بشكل صحيح، يجب أن يستفيدوا من الدعم المادي والمعنوي الذي يتناسب مع مستوى المسؤولية الملقاة على عاتقهم ويحول دون وقوعهم ضحايا للإغراءات التي يتعرضون لها⁽⁴⁾.

4. الاسباب الاخلاقية: يُعتبر الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الرئيسي في التهرب من الضريبة، اذ كلما زاد الوعي الضريبي وارتفعت المعايير الأخلاقية في المجتمع، قلت رغبة الأفراد في التهرب من دفع الضرائب، حيث يزداد شعور الأفراد بواجباتهم تجاه الدولة، والعكس صحيح عندما يتراجع الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي في المجتمع يضعف إحساس الأفراد بالمسؤولية تجاه الأموال العامة للدولة.

المطلب الثاني

ماهية التنمية المستدامة

ان مفهوم التنمية المستدامة مفهوما حديثا في الدول الصناعية والنامية للتعامل مع الأنشطة الاقتصادية، فضلاً عن كونه مفهوم غامض يتم تفسيره بطرق مختلفة وفي مجالات

(1) طه حميد عبد الغفور: تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2008، ص30.

(2) د. سعد العطية & علي حسن حسين عبد الله: إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية الإجرائية، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، المجلد 6، العدد 23، 2017، ص 31.

(3) احمد المأمون: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة، المرجع السابق، ص 106

(4) د. محمد السيد وهبة: صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الأيراد والضريبة الموحدة، دار نشر الثقافة، مصر، 1966، ص 26.

المختلفة، ويعتبر من ابرز المصطلحات شيوعا في هذه الأيام لان الأمر يتعلق بمستقبل الإنسان على هذه الأرض، لذلك تهتم الدول لتحقيق اهدافها من خلال وضع التشريعات التي تعزز تفعيل وتحقيق التنمية المنشودة وتوفر الرخاء للشعوب والعدالة الاجتماعية والقضاء على الفقر وحماية البيئة⁽¹⁾.

الفرع الاول

تعريف التنمية المستدامة

يوجد العديد من التعريفات والاستخدامات المختلفة لمفهوم التنمية المستدامة، من تخصصات مختلفة وبافتراضات مختلفة. تتمتع أفكار التنمية المستدامة بتاريخ طويل في أدبيات التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. أدى الاستخدام المفرط لمصطلح "المستدامة" أو "الاستدامة" في المجالات المختلفة إلى ظهور أشكال عديدة لهذا المصطلح، مما ترتب عليه دعوة العديد من المختصين إلى ضرورة التركيز على تحديد المفاهيم والوقوف على المعنى الدقيق لمصطلح التنمية المستدامة⁽²⁾. فقد واجهت التنمية المستدامة تحديات كبيرة نتيجة التعدد الكبير في التعريفات والمعاني المرتبطة بها وبالتالي لم تعد المشكلة تكمن في غياب تعريف واضح، بل في تنوع التعريفات واختلافها، حيث ظهرت العديد من التعريفات التي تناولت شروط وعناصر هذه التنمية⁽³⁾.

ان مصطلح (المستدامة) يأتي من الكلمة اللاتينية القديمة "sustenerere"، وتعني: "الحفاظ، الاحتفاظ، المحافظة، الاستغلال". تعود أصول هذا المصطلح إلى القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، عندما تم استخدامه في الغابات الألمانية، حيث اعتمد الألمان على منظور طويل المدى نسبياً في إدارة الغابات⁽⁴⁾.

(1) م. ورود لفته مطير: دور قواعد القانون الاداري في تحقيق التنمية المستدامة في العراق، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الخاص، 2022، ص73.

(2) د. محمد فتحي عبد الغني: تطور مفهوم التنمية المستدامة وابعاده ونتائجه في مصر، مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 50، العدد 2، يوليو 2020، ص 404 وما بعده.

(3) د. ههوراس نظام عثمان: الفدرالية وعلاقتها باللامركزية المالية، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، 2021، ص 43.

(4) د. محمد فتحي: تطور مفهوم التنمية المستدامة وابعاده ونتائجه في مصر، المرجع السابق، ص 407.

وتوجد العديد من التعريفات لمفهوم التنمية المستدامة، حيث تم تقديم هذا المفهوم لأول مرة في تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية عام 1987م، تم شرح هذا المصطلح في التقرير على أنه: " تلك التنمية التي تفي احتياجات الحاضر دون المساومة على قدرة الأجيال المقبلة في تلبية حاجياتهم"⁽¹⁾، توصلت اللجنة العالمية المعنية بالتنمية في تقريرها الذي يحمل عنوان "مستقبلنا المشترك"⁽²⁾ إلى أن هناك حاجة إلى مسار جديد نحو التنمية، مسار يدعم التطور البشري ليس فقط في عدد قليل من المواقع أو لفترة زمنية محدودة ، بل للعالم بأسره، والذي يمتد إلى المستقبل البعيد⁽³⁾.

عرف مؤتمر منظمة الزراعة والاغذية العالمية (FAO) بأنها " قاعدة الموارد والحفاظ عليها وتوجيه عملية التحول البيولوجي والتنظيمي بأسلوب يضمن تلبية متطلبات البشر للأجيال الحالية والمستقبلية في كافة القطاعات الاقتصادية، ولا تؤدي إلى تدهور البيئة وتتسم بالفنية والقبول"⁽⁴⁾.

وعرف بعض الاخر بانها: تلك العملية التي تعترف بأهمية تحقيق نمو اقتصادي يتناسب مع الإمكانيات البيئية، باعتبار أن التنمية الاقتصادية والحفاظ على البيئة هما عمليتان متكاملتان وليستا متعارضتين⁽⁵⁾. أو هي التنمية التي تأخذ بعين الاعتبار حقوق الأجيال المستقبلية في الموارد الطبيعية المتوفرة على كوكب الأرض، كما يضع الاحتياجات الأساسية للإنسان في صدارة الأولويات، لأن اهتماماته تركز على تلبية احتياجات الإنسان الأساسية مثل الغذاء، والسكن، والملابس، بالإضافة إلى حقه في العمل، والتعليم، والوصول إلى الخدمات الصحية.

(1) اللجنة العالمية للبيئة والتنمية، 1989 م، ص. 83 . د. فوزى حسين سلمان الجبوري & د. مروان حسين أحمد: الحماية القانونية للحق في التنمية المستدامة، مجلة دراسات البصرة، العدد 49 لسنة الثامنة عشرة، 2023 ، ص 179.

(2) يُعرف هذا التقرير أحيانا بتقرير برونتلاند Brundtland Report - نسبة إلى رئيسة اللجنة العالمية للبيئة والتنمية التي قامت باعداد هذا التقرير وهي غرو هارليم برونتلاند وهي رئيسة وزراء سابقة في النرويج، وتجد الاشارة الى ان هذا التقرير تم ترجمتها الى اللغة العربية ونشر في العدد 142 من مجلة عالم المعرفة التي يصدرها المجلس الوطني للثقافة والفنون والاداب في دولة الكويت.

(3) ماجدة أحمد أبو زنت، و عثمان محمد غنيم: التنمية المستدامة فلسفتها و أساليب تخطيطها و أدوات قياسها . دار الصفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2007، ص 23.

(4) د. عبدالرحمن محمد الحسن: التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها ، بحث مقدم لمنتدى إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، السودان، 2011، ص 4.

(5) عدنان داود محمد العذاري: الاستثمار الأجنبي المباشر على التنمية والتنمية المستدامة في بعض الدول الاسلامية، الطبعة الاولى، 2016، ص34.

وكلما يسهم في تعزيز جودة حياتهم من الناحيتين المادية والاجتماعية، تتطلب التنمية أن نكون حريصين على عدم استنزاف موارد الأرض بما يتجاوز ما نقدمه لها (1).

تشير الإشارة إلى أن المشرع العراقي قد عرّف التنمية المستدامة في قانون حماية وتحسين البيئة رقم 27 لعام 2009، والذي ينص على أن (ويهدف القانون إلى حماية البيئة وتحسينها من خلال إزالة ومعالجة الأضرار القائمة أو المستمرة، والحفاظ على الصحة العامة والموارد الطبيعية والتنوع البيولوجي والتراث الثقافي والطبيعي بالتعاون مع الجهات المختصة بما يضمن التنمية المستدامة ويحقق تحقيقاً دولياً وإقليمياً. التعاون في هذا المجال) (2).

استناداً إلى التعريفات التي تم ذكرها سابقاً، يتضح أن التنمية المستدامة تستند إلى ثلاثة مبادئ أساسية: العدالة الاجتماعية، وحماية البيئة، والنشاط الاقتصادي. ويمكن القول أنها تهدف إلى حماية البيئة وتحقيق مستوى أعلى للمعيشة والرفاهية من خلال استغلال الموارد والطاقات والقدرات المتاحة وتلبية متطلبات الأجيال الحالية دون الإضرار بقدرة الأجيال القادمة على الاستجابة لاحتياجاتها، مما يسمح بذلك ليحصلوا على نفس فرص التنمية، أو حتى أكثر.

الفرع الثاني

أبعاد التنمية المستدامة

تتضمن التنمية المستدامة جوانب متعددة ومترابطة ولا يمكن النظر إليها بمعزل عن الأبعاد الأخرى، إذ أن أي تأثير إيجابي أو سلبي على أحد الأبعاد سينتقل مباشرة إلى الأبعاد الأخرى. من أهم هذه الأبعاد والتي لا يختلف فيها، بل تم الإجماع والتأكيد عليها، يمكن حصرهم إلى البعد الاقتصادي (أولاً)، والبعد الاجتماعي (ثانياً)، إضافة إلى والبعد البيئي (ثالثاً) كالاتي: أولاً: البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة

يعد البعد الاقتصادي أحد الأبعاد الرئيسية للتنمية المستدامة. حيث يركز على الاستخدام الأمثل للموارد لتحقيق الرفاهية الاقتصادية لأطول مدة ممكنة ومن خلالها تتحقق معدلات تنمية

(1) سعاد عبدالله العوضي: البيئة والتنمية المستدامة، الجمعية الكويتية لحماية البيئة، الكويت، الطبعة الاولى، 2003، ص 7.

(2) المادة الاولى من قانون حماية وتحسين البيئة العراقية رقم 27 لسنة 2009 منشور في الوقائع العراقية العدد 4142، السنة الواحدة والخمسون، بتاريخ 25 كانون الثاني 2010.

مقبولة وضمان حقوق الأجيال القادمة ومعالجة المشكلات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية الناتجة عن التنمية الاقتصادية (التقليدية) (1).

تحتاج السياسات الاقتصادية للتنمية المستدامة رؤية مختلفة عن التنمية التقليدية، التي تركز فقط على تحقيق النمو الاقتصادي دون مراعاة المتطلبات الاجتماعية والبيئية. وهذا يجعل من المستحيل تحقيق تنمية طويلة الأجل. لذا، من الضروري تحقيق نوع من التوازن بين البعد الاقتصادي والأبعاد الأخرى، خاصة البعد البيئي، استنادًا إلى العلاقة التكاملية القائمة بينها، لذا يتعين على صانعي القرار اتخاذ قرارات اقتصادية تهدف إلى تعزيز السلامة البيئية، من خلال فرض قيود مادية للحد من الأضرار البيئية الناجمة عن الأنشطة الاقتصادية، ومن بين هذه الأدوات، تأتي فرض الضرائب التي تُعتبر وسيلة فعّالة للحد من التلوث، حيث يتم تحديد قيمة الضريبة وفقًا لحجم الأضرار البيئية الناتجة عنها، وهذا يساهم في تحقيق توزيع أكثر كفاءة للموارد ضمن إطار التخطيط الشامل على المدى الطويل، بالطبع، يتطلب ذلك تعزيز مبدأ المشاركة وترسيخ قيم العدالة الاجتماعية التي تهدف إلى تقليص الفجوة في مستويات المعيشة بين الطبقات الغنية والفقيرة (2).

لتحقيق التنمية المستدامة، من الضروري أن ندعم نظامًا اقتصاديًا يتجنب نماذج التنمية المفروضة التي لا تتماشى مع طبيعة المجتمع وهويته الثقافية. كما يجب علينا أيضًا التركيز على تنفيذ سياسة التقييم الذاتي، ان مشاركة المجتمع في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتنمية تعد من العوامل الأساسية التي تساهم في نجاح الخطة الاقتصادية وضمان تحقيق التنمية المستدامة. ومن أهم العناصر التي تحظى بالأولوية في الجانب الاقتصادي هم (3):

1. تحسين مستوى الحياة، الرفاهية البشرية، الحياة الاجتماعية، والقضاء على الفقر.
2. استغلال الموارد الأولية بشكل عقلاني، فعال وعادل.
3. استخدام أكثر كفاءة لرأس المال.
4. ان يتلائم نمو الاقتصادي مع البيئة.

(1) خالد بن عبد العزيز الشملان، دراسات حول التنمية المستدامة (التنمية الاقتصادية المستدامة)، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، دار جامعة نايف للنشر، الرياض، 2015، ص 140 .

(2) د. عبدالله حسون محمد & د. مهدي صالح داوي & م. اسراء عبدالرحمن خضير: التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والإبعاد، مجلة ديالى، العدد السابع والستون، 2015، ص 348.

(3) كربالي بغداد & حمداني محمد: استراتيجيات و سياسات التنمية المستدامة في ظل التحولات الاقتصادية و التكنولوجية في الجزائر .مجلة العلوم الانسانية، العدد 45 ، 2010، ص 11 وما بعدها.

ثانياً: البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة

ويحتل البعد الاجتماعي مكانة لا تقل أهمية عن البعد الاقتصادي في تحقيق التنمية المستدامة، حيث أن الإنسان هو الثروة الحقيقية للأمم، ومن الضروري أن نوفر لها البيئة الإنسانية المناسبة لحياة أطول، الذي يأخذ في الاعتبار قضايا الصحة ومكافحة الأوبئة والأمراض، بالإضافة إلى مستويات التعليم والتدريب والعدالة الاجتماعية، وتقديم الخدمات الاجتماعية لكافة المحتاجين إليها. بالإضافة الى ضمان الديمقراطية من خلال مشاركة الشعوب في اتخاذ القرار بكل شفافية، والحفاظ على حياة الكائنات الحية الأخرى وحماية حقوق الأجيال القادمة⁽¹⁾، وتشمل التنمية الاجتماعية ايضاً قضايا الفقر بأنواعه والقضاء على الجوع، وقضايا المأوى ونوعية الحياة، والأمن الاجتماعي والنمو السكاني، واعداد الوفيات وخاصة في المراحل المبكرة من العمر⁽²⁾.

وتماشياً مع ماتم ذكره، لا يمكن الوصول إلى التنمية المستدامة إلا من خلال تعزيز قدرات السكان وتنمية الموارد البشرية التي تعتبر عناصر أساسية في تحقيق التنمية المستدامة. ولأن الإنسان هو هدف أي برنامج للتنمية، كما أنه وسيلة لتحقيق أهدافه⁽³⁾ ومن ثم فإن التنمية المستدامة تعني:

1. تحسين الرفاهية الاجتماعية
2. التامين الاحتياجات الأساسية للسكان
3. الارتقاء بالعنصر البشري.

ثالثاً: البعد البيئي للتنمية المستدامة

تستند التنمية المستدامة بيئياً إلى إدارة وحماية الموارد المتجددة بشكل يضمن عدم نفاذها أو تدهورها أو تقليل قدرتها للأجيال المستقبلية، مع الحرص على عدم استنزاف الموارد غير المتجددة، التوازن البيئي محور ضابط للموارد الطبيعية يهدف الي رفع المستوى المعيشي من جميع الجوانب وتنظيم الموارد البيئية بحيث تشكل عنصراً أساسياً ضمن أي نشاط تنموي، بما

(1) عامر خضير الكبيسي: (المدخل إلى دراسات التنمية المستدامة ودور الجامعات إزاءها ، ودراسات حول التنمية المستدامة) جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، دار الجامعة نايف للنشر، الرياض، 2015، ص 27.

(2) د. محمد فتحي عبد الغني: تطور مفهوم التنمية المستدامة وابعاده ونتائجه في مصر، المرجع السابق، ص 425.

(3) د. عبدالله حسون محمد & د. مهدي صالح داوي & م. اسراء عبدالرحمن خضير: التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والابعاد، المرجع السابق، ص 351.

يسهم في توجيه التنمية واختيار أنشطتها ومواقع مشاريعها بطريقة تضمن الحفاظ على سلامة البيئة وضمان أمنها لأطول مدى.

ان مصطلح الايكولوجي Ecology ، مشتق من المصطلح الاغريقي Oikologie الذي أقترحه عالم الألماني أرنست هيكل (Haeckel Ernest) عام 1861. ويأتي الاسم من اندماج كلمتين يونانيتين: Oikes وتعني السكن، و Logos وتعني العلم. وهكذا تمت ترجمته إلى اللغة العربية (كعلم البيئة) لتدل على العلم الذي يهتم بدراسة العلاقات او التفاعلات المتبادلة بين الكائن الحي والمكونات الحية وغير الحية لبيئته، ودراسة العوامل كالمناخ والحرارة، الرطوبة، الإشعاعات، الغازات، الخصائص الفيزيائية، الكيميائية للأرض، الماء، والهواء⁽¹⁾.

تشير التنمية المستدامة إلى ضرورة حماية الموارد الطبيعية من الضغوط الناتجة عن الأنشطة البشرية، والابتعاد عن الاستخدام المفرط للأسمدة والمبيدات الحشرية التي تؤدي إلى تلوث المياه السطحية والجوفية، وتقادي الاستغلال المفرط للغابات ومصايد الأسماك إلى مستويات غير مستدامة، بالإضافة إلى الاستخدام الأمثل للأراضي الزراعية والموارد المائية على مستوى العالم. ، حماية الأنواع الحيوانية والنباتية من خطر الانقراض، وتقليل التغيرات الكبيرة في استقرار المناخ العالمي، والحفاظ على طبقة الأوزون من التدهور..

استناداً إلى ما سبق يتبين لنا أن التنمية المستدامة من منظور بيئي تعتمد على عاملين هما:

1. السكان: تؤدي الزيادة المستمرة في عدد السكان إلى ضغط متزايد على الموارد واستنزافها، مما يضع البيئة في موقف صعب لا تستطيع تحمله. لذا، من الضروري تحقيق توازن بين عدد السكان والموارد المتاحة.
2. التكنولوجيا تُعرّف على أنها مجموعة من المعارف والمهارات والأدوات والمعدات التي تُستخدم في إنتاج السلع والخدمات. وتمثل ثلاثة جوانب للتنمية كالاتي: أولاً: هي موارد قادرة على خلق الثروة. ثانياً: تُعتبر وسيلة تمنح مالكيها القدرة على ممارسة السيطرة الاجتماعية. ثالثاً: أداة فعالة ومؤثرة في اتخاذ القرارات.

هذا يشير إلى أن التكنولوجيا تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على قيم المجتمع، حيث يمكن أن تعززها أو تتعارض معها. ونتيجة لذلك، يمكن القول إن أفضل التكنولوجيا اللازمة لاستراتيجية

(¹) E. Haeckel, 1866. *Generelle Morphologie der Organismen*. Berlin.

<https://www.biodiversitylibrary.org/item/up-abgerufen1/mode/464page/#52177>

التنمية المستدامة هي تلك التي تقوم على الابتكار والمناقشة المثمرة والاستخدام المفيد للموارد النادرة⁽¹⁾. كما يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط، منها⁽²⁾:

- يجب أن تتناغم التكنولوجيا مع الطبيعة وموارد الدول.
- أن تأخذ على عاتقها أهداف التنمية قريبة وبعيد المدى.
- استغلال الموارد المتاحة في إطار السلامة البيئية

المبحث الثاني

التهرب الضريبي وعلاقته بالتنمية المستدامة

تعتبر الضرائب عنصرًا أساسيًا في الاقتصاد، حيث تُعد الأداة الاقتصادية الأكثر تأثيرًا وفعالية في الدولة مقارنةً بمصادر الإيرادات الأخرى، كما تعتبر من الأدوات المهمة التي يمكن ان تساهم بشكل فعال في تحقيق التنمية المستدامة قادرة على تلبية احتياجات الأجيال الحالية دون حرمان الأجيال القادمة من حقها في العيش حياة كريمة. إلا أن هذا الجهد يصعب تحقيقه على أرض الواقع، بسبب مجموعة من المشاكل الضريبية، أبرزها مشكلة التهرب الضريبي، لأن التهرب الضريبي تؤثر سلبا على النمو الاقتصادي، وهذا بدوره يؤدي الى التقليل في الإيرادات المالية اللازمة للخزينة العامة للدولة.

المطلب الاول

إنعكاسات التهرب الضريبي على أبعاد التنمية المستدامة

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى مجموعة من الآثار السلبية التي تعيق كافة البرامج التنموية التي رسمها الدولة بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، وطبيعة هذه الإنعكاسات طويلة المدى، فهي لا تؤثر على الأجيال الحالية فحسب، بل تنتقل إلى الأجيال القادمة إذا لم يتم اتخاذ إجراءات صارمة للتخفيف من حدتها.

الفرع الاول

(1) هشام سالم الربيعي(اثر العامل السكاني في التنمية المستدامة مع إشارة خاصة إلى بلدان الاسكو) رسالة ماجستير غير منشورة جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2004 ، ص94.

(2) د. عبدالله حسون محمد & د. مهدي صالح داوي & م. اسراء عبدالرحمن خضير: التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والابعاد، المرجع السابق، ص 350.

إنعكاسات التهرب الضريبي على البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة

يتعين على الدولة تخصيص مبالغ مالية كبيرة لتنفيذ خطط التنمية المستدامة وتجمع الدولة جزءاً من هذه الأموال من خلال فرض الضرائب على المكلفين، والتي تُستخدم لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية، بما في ذلك تمويل المشاريع التنموية التي تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة لأفراد المجتمع وبلوغ التقدم والاستقرار الاقتصادي الدائم، فإن أي هدر أو نقص ينجم عن ذلك من خلال تجنب من الالتزام بدفع الضريبة بأي وسيلة سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة سيؤثر سلباً على التنمية⁽¹⁾.

تُعد الضرائب عنصر محوري في عملية التنمية الاقتصادية، حيث تشكل جزءاً حيوياً من النظام المالي للدولة، ويؤدي انخفاض العائدات الضريبية في الواقع إلى عرقلة برامج التنمية، لأن الأخيرة تتميز بطولها، وخطط التنمية التي تنتهجها سياسة الدولة غالباً ما يتوقع تنفيذها على المدى الطويل، لأن الخطة المالية لهذه المشاريع يتم إعدادها مسبقاً، بناء على الإيرادات الضريبية المتوقعة، وبالتالي فإن انخفاض الإيرادات المالية للدولة يكون له أثر كبير في فشل برامج التنمية نتيجة قلة الإنفاق العام بسبب عجز الموازنة، وهو ما ينعكس على الأداء التنموي للدولة⁽²⁾.

هذا وتعد مشكلة التهرب الضريبي من أخطر المشاكل الاقتصادية التي تعاني منها معظم الدول وخاصة الدول النامية والتي تتأثر بشكل كبير ونظراً لمواردها المالية المحدودة، مقارنة بزيادة الإنفاق العام من جراء التهرب الضريبي وهذا يؤثر سلباً على حصيلة الجباية العادية. لأن عملية التنمية المستدامة تتطلب موارد مالية تتميز بالتماسك والاستقرار لتمويل المشاريع المختلفة بهدف ضمان حقوق الأجيال الحالية والمستقبلية بشكل دائم ومستمر. ولن يتأتى ذلك إلا من خلال تعزيز تعبئة عائدات الضرائب العادية كخيار استراتيجي لتمويل مشاريع التنمية من خلال العمل على تحسين مردودية الجباية على حساب واردات النفط الذي يتأثر بتقلبات الأسعار في الأسواق الخارجية وبالتالي لا يمكن اعتباره مورداً مستداماً⁽³⁾ من جهة أخرى

(1) علام ليلية: الظاهرة التهرب الضريبي واثارها على التنمية المستدامة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معموري، الجزائر، 2023، ص 124.

(2) اولاد سالم عبد الرؤوف: التهرب الضريبي واثره على ميزانية الدولة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2024. ص 149 وما بعدها.

(3) نهلة أحمد أبو العز، " التدفقات المالية غير المشروعة في إفريقيا جنوب الصحراء وأثارها التنموية، دراسة تحليلية لنموذج النجيري، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 11، العدد 1، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2018، ص 65.

فإن ضخامة وانتشار التهرب الضريبي بصفة مذهلة قد يخلق أزمات اقتصادية كبيرة، فعند نقص الإيرادات تكون الدولة مجبرة على تخفيض النفقات العمومية مما يؤثر على التطور الاقتصادي، وتلجأ الدولة إلى الاقتراض الخارجي الذي يترتب عليه ديون تؤثر على مختلف ابعاد التنمية المستدامة، او تقوم الدولة برفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في عدد الضرائب، وهذا يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية⁽¹⁾.

كما يؤثر التهرب الضريبي على قاعدة المنافسة، بحيث تكون الشركة أو المؤسسة التي تلجأ إلى التهرب الضريبي لزيادة أرباحها، أفضل مالياً من تلك التي تلتزم بدفع الضريبة، باعتبار أن الضريبة خصم مالي يقلل من أرباحها. التهرب الضريبي يزيد من الامكانيات المادية للمؤسسة أو الشركة، مما يسمح لها بتوسيع مشاريعها والحصول على مكانة رائدة في السوق⁽²⁾.

استناداً لى ما سبق يتضح لنا ان الضريبة تلعب دوراً رئيسياً في عملية التنمية المستدامة، لأن تعتبر الأداة التمويلية لعملية التنمية، وبالتالي تخفيض الإيرادات الضريبية بسبب التهرب الضريبي، يؤدي إلى انخفاض من أهمية وقيمة الضرائب في هذا المجال مما يؤدي إلى فشل كافة خطط التنمية التي أقرها الدولة بسبب عدم توفر الموارد المالية الكافية لتغطية الاحتياجات المادية للمشاريع التنموية وخاصة بالنسبة للبلدان التي تعتمد بشكل كبير على الموارد الضريبية لتغطية نفقاتها، لذلك تسعى الأنظمة الضريبية إلى الجهود الحديثة لإنشاء نظام ضريبي فعال قادر على تحصيل الضرائب من أجل النهوض بمختلف القطاعات، من خلال السماح لمؤسسات الدولة بتجسيد كافة المشاريع التي يتم تنفيذها لتحقيق التنمية المستدامة ومكافحة كافة أشكال التهرب الضريبي.

الفرع الثاني

إنعكاسات التهرب الضريبي على البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة

(1) د. سناء محمد سدخان: د. سناء محمد سدخان: وسائل مكافحة التهرب الضريبي في التشريع العراقي، المرجع السابق، ص25.

(2) اولاد سالم عبد الرؤوف : التهرب الضريبي واثره على ميزانية الدولة، المرجع السابق، ص 148.

ان هدف فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الموارد المالية بين أفراد المجتمع، تحسين مستوى حياة الفقراء، والحد من الفجوات بين فئات المجتمع. كما يهدف إلى خفض القوة الشرائية للطبقات الغنية ونقلها إلى الطبقات الفقيرة من خلال الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تقدمها الدولة⁽¹⁾. ومن ثم يشترط على المواطنين تحمل الأعباء العامة عن طريق الالتزام بدفع الضريبة إستنادا إلى نظرية التضامن الاجتماعي كل حسب مقدرته التكلفة تطبيقا لمبدأ العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة⁽²⁾.

يعد مبدأ المساواة أمام الضريبة مبدأ دستوريا حيث نصت عليه المادة (14) من دستور العراقى الدائم لسنة 2005 على ان " لعراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الاصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي"⁽³⁾.

ويلاحظ ان التهرب من التزام إداء دين الضريبة يشكل مخالفة لهذا المبدأ، لأن اي نقص يحدث في الموازنة العامة يجبر الحكومة الى باتخاذ إجراءات أخرى لتغطية العجز، ومن ضمنها رفع معدلات الضرائب الموجودة او اضافة الضرائب جديدة بغرض تحقيق الحد الأدنى من الموارد المالية لتغطية حجم الإنفاق العام. يؤدي ذلك الى العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين افراد المجتمع⁽⁴⁾. كما ان العبء المالي الناتج عن هذه السياسة المالية يتحملها المكلفين الذين يوافقون على دفع الضريبة وهم أصحاب الدخل الثابت والمحدود، في حين يكون العبء منخفضاً بالنسبة للمكلفين المتهربين من الضريبة، ويؤدي ذلك إلى عدم المساواة المالية بين المكلفين وهو ما يعد انتهاكا لأهم المبادئ الاجتماعية التي تقوم عليها الضريبة. وينتج عن ذلك صراع بين طبقات المجتمع، بسبب تزايد الفوارق

(1) سهاد كشكول عبد: التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٤ _ الفصل الثالث لسنة ٢٠١٣، ص 478.

(2) علام ليلة: الظاهرة التهرب الضريبي واثارها على التنمية المستدامة في الجزائر، المرجع السابق، ص 160.

(3) ويلاحظ ان هذه المادة لم تنص صراحة على قاعدة المساواة امام الضريبة ألا ان هذه القاعدة يعمل بها بوصفها تطبيقاً مباشراً لقاعدة المساواة امام القانون في الواجبات والاعباء العامة ومن ثم وجب على المشرع والادارة الضريبية احترامها والنزوع على احكامها ووعدم مخالفتها.

(4) د حسين عاشور جبر العتابي : التخطيط للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تنمية عدالة توزيع الاعباء الضريبية على المكلفين، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثالث عشر ، العدد44 ، الفصل الثالث ،

الاجتماعية بينهم. بالاضافة إلى ذلك تصبح أداة لتعميق الخلافات وتدمير قيم التضامن المدني بين أفراد المجتمع⁽¹⁾.

وفي هذا الاطار، فإن عدم قدرة العراق على كشف المتهربين من الضرائب بسبب محدودية إمكانياتها يخل بمبدأ العدالة الضريبية بين المكلفين بها، ويحرم الحكومة من موارد مالية ضرورية كان من الممكن أن تستخدمها لتحقيق أهداف التنمية المستدامة ويضعه في مراتب متدنية جداً فيما يتعلق بمؤشرات التنمية المستدامة بسبب انعكاس انخفاض تحصيل الضرائب على هذه المؤشرات.

ومن ناحية أخرى فإن ظاهرة التهرب الضريبي تؤدي إلى انتشار البطالة في المجتمع، حيث تدفع الشركات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تتولى دفع الضرائب إلى التوقف عن العمل لأن الدولة تزيد الضرائب، أو يفرض عليهم ضرائب جديدة لتغطية العجز في موازنتهم العامة بسبب انخفاض الإيرادات الضريبية، ونتيجة زيادة العبء الضريبي يدفعهم إلى اتخاذ خطوة الإغلاق أو تسريح العاملين لديهم ومن ثم الوقوع في أزمة البطالة⁽²⁾.

كما تؤدي الظاهرة التهرب الضريبي الى تدنى الخدمات الصحية والتعليمية ونقشي الابدئة والامية في المجتمع ويساهم في القضاء على المفهوم التنمية البشرية المستدامة بما في ذلك تعزيز القدرات الممكنة لتحقيق مستوى عال من الرفاهية الإنسانية وعلى رأسها اكتساب المعرفة والاستثمار في الصحة والتعليم والتدريب والتغذية وتوسيع القدرات البشرية والاستفادة منها، مما يؤدي إلى سوء صحة الإنسان وانتشار الأمية وتخلف المجتمع وعدم الاهتمام بقطاع الصحة والتعليم، كما يؤدي الى تخفيض الإنفاق العام في مجال التعليم من قبل الدولة بسبب نقص الإيرادات الضريبية الناتج عن التهرب الضريبي مما يؤثر سلباً على جودته اي الكتب المدرسية، ومواد التعليم، وبرامج التغذية، والصحة في المدارس، والنقل المدرسي، ويؤدي ايضاً الى تهمةش الاطفال في المجتمع واهمال قطاع الصحة ويزيد من الحرمان التعليمي الذي يعانون منه⁽³⁾.

المطلب الثاني

وسائل مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية المستدامة

(1) اولاد سالم عبد الرؤوف : التهرب الضريبي واثره على ميزانية الدولة، المرجع السابق، ص 145.

(2) عباس ناصر سعدون، " أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14 ، العدد3 ، كلية القانون، القسم العام، جامعة القادسية، 2017 ص 91.

(3) علام ليلي: الظاهرة التهرب الضريبي واثارها على التنمية المستدامة في الجزائر، المرجع السابق ص 167 وما بعدها.

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى، يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سلبية اقتصادية ومالية، واجتماعية وسياسية، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة باتخاذ مجموعة من التدابير فعالة قبل وقوعه او بعد وقوعه، باعتبار انه هذه الظاهرة تعد من بين أخطر الظواهر التي تعيق التنمية المستدامة. بناءً على ذلك، سنقوم بتقسيم هذا الطلب إلى فرعين على النحو التالي:

الفرع الاول:

التدابير الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية المستدامة

أولاً: على المستوى الداخلي : هناك عدة إجراءات وجوانب يتم اللجوء اليها على المستوى الداخلي للحد او التقليل من التهرب الضريبي، ولعل من أهمها:

1. **الوقاية على مستوى التشريع الضريبي:** ان منع التهرب الضريبي يعد من أهم متطلبات التنمية المستدامة، ولذلك فمن الضروري أن تتخذ الدولة تدابير وقائية فعالة فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية. يتم ذلك في اعادة النظر في صياغة التشريعات الضريبية و التاكيد على مبدأ العدالة وشمول عند فرض الضريبة كالاتي:

• **إعادة النظر في صياغة التشريعات الضريبية:** تعتبر إعادة النظر في صياغة التشريعات الضريبية أمراً بالغ الأهمية، حيث يساعد ذلك السلطات الضريبية في معالجة الثغرات التي قد تظهر أثناء تنفيذ هذه التشريعات، والتي يمكن أن يستغلها المكلفون للتهرب من الضريبة. ويزداد الأمر تعقيداً مع ظهور مصادر جديدة مثل التجارة الإلكترونية⁽¹⁾ والتي تُعتبر بمثابة اقتصاد خفي نظراً لعدم وجود وثائق ورقية تُستخدم في إجراء وتنفيذ الصفقات التجارية، حيث تتم جميع التعاملات إلكترونياً دون الحاجة إلى مستندات ورقية. هذا الوضع قد يؤدي إلى تحقيق أرباح ضخمة لأصحاب المهن الحرة وغير المسجلين في السجلات الضريبية، نظراً لأن هذه التجارة تُمارس بشكل غير مرئي عبر شبكة الإنترنت. ورغم أهمية هذا الموضوع، إلا أن المشرع الضريبي في العراق لم يهتم بتنظيمه بشكل واضح ضمن قانون ضريبة الدخل، كما أنه لا يوجد تشريع خاص ينظم التجارة الإلكترونية، إن عدم وجود تشريعات ضريبية واضحة تنظم التجارة الإلكترونية

(1) م.م. محمد سامي يونس: الضريبة على التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة 6، المجلد 6، العدد 4، الجزء 2، 2022، ص 356.

يفتح المجال لاستغلال هذا النقص لتحقيق أرباح كبيرة من خلال التهرب من دفع الضرائب من قبل المكلفين⁽¹⁾.

● **التأكيد على مبدأ العدالة وشمول عند فرض الضريبة:** تعتبر العدالة الضريبية واحدة من أهم أولويات المشرع الضريبي، والتي من خلالها يحقق النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى دافعي الضرائب، ولذلك يجب فرض الضريبة على كل فرد في المجتمع لديه القدرة على تحمل الأعباء المالية، حتى لا يشعر المكلف بأنه يتحمل أعباء ضريبية تفوق قدرته المالية وحدها، مما يشجعه على تبني أي سلوك من شأنه سوف تتخلص من العبء⁽²⁾. ويجب ايضاً أن تشمل فرض الضريبة على كافة الدخل، حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة بأن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة، لأن هذا الشعور يخلق احساس بالظلم وعدم المساواة المالية، مما يدفع البعض إلى التهرب من دفع الضريبة، معتقدين أنه ليس للدولة حق في هذه الضريبة. وذلك لأن الدولة لا تساوي بين المكلفين بالعدالة⁽³⁾. ويجب ان يكون معدل الضريبة في حدود المعقولة لان اي معدل مرتفع يترك اثار سيئة على نفسية المكلف.

● **الوقاية على مستوى الادارة الضريبية:** لا يمكن أن تلعب تحسين التشريع الضريبي دوراً فعالاً في مكافحة التهرب الضريبي للمحافظة على حقوق الخزينة العامة من الضياع، وتحقيق أهداف التنمية المستدامة دون اهتمام بالادارة الضريبية تتمتع بمهنية وكفاءة عالية من ناحية التنظيم والتطبيق، والتي تعد جهازاً تنفيذياً للتشريع الضريبي، لتحقيق نظام الضريبي فعال يستلزم وجود هيكل اداري ذو كفاءة عالية، سواء من جانب البشري او المادي كالآتي:

➤ **جانب البشري:** إن توسع تدخل الدولة في مختلف المجالات والجوانب داخل الدولة واتساع الأنشطة الاقتصادية وزيادة عدد دافعي الضرائب يؤدي إلى تهرب المكلف من دفع الضرائب ما لم

(1) د. حمادة خير محمود & د. عادل محمد علي مصطفى : اثر التهرب الضريبي على تحقيق اهداف التنمية المستدامة في التشريع المصري، مجلة جامعة تكريت للحقوق، كلية الحقوق، السنة 5، المجلد 5، العدد 4، الجزء 2، 2021، ص 190. د. احسان شاكر عبدالله & د. أحمد خلف حسين الدخيل & السيد عكاب احمد محمد العبادي: موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة ، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 4، السنة 4، العدد 14، 2012، ص 147 وما بعدها.

(2) معتز علي صبار: التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته، المرجع السابق، ص 340.

(3) فادي نعم جميل علاونة: اثار التهرب الضريبي على الموازنة العامة الفلسطينية وطرق الحد منه، المرجع السابق، ص

يكن لدى الإدارة الضريبية الموارد البشرية الكافية لقد أصبح من الضروري زيادة القدرات البشرية المتوفرة لدى الإدارة الضريبية وتحسينها كماً ونوعاً.

ويعد الجانب البشري هو الأساس في تنفيذ التشريع الضريبي إذ يعد حلقة الوصل بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب، وإذا تم تصحيحه، فسيتم تصحيح الإدارة الضريبية وستقوم الإدارة الضريبية بعد ذلك بتطبيق القوانين الضريبية بطريقة أكثر دقة وانسيابية وعدالة. لذلك يتعين على الإدارة الضريبية ان يقوم بعدد من الاجراءات لزيادة كفاءة العاملين لديها ومنها، وزيادة كفاءة العاملين بالادارة الضريبية من خلال تأهيل وتدريب لموظفي الإدارة الضريبية من خلال حضورهم الدورات وورش العمل بهدف تنمية مهاراتهم في مجال الضرائب وتحصيلها وإدارة المشاكل الناتجة عنها لديها⁽¹⁾.

➤ **جانب المادي:** ومن المعلوم أن مهام الإدارة الضريبية تتعدد مع تعدد أعمالها، ولا سيما حصر عدد المكلفين الخاضعين للضريبة ومعرفة مقدار دخلهم وتحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الخصم والإعفاء عنهم كل منها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمعرفة دخل المكلف. كل هذه الأمور تتطلب إمكانيات وأساليب وأجهزة وأدوات في إدخال وإخراج البيانات تتميز بالسرعة والدقة والحدثة، بالإضافة إلى توفر وسائل النقل المتنوعة لنقل موظفي الإدارة الضريبية حتى يتمكنوا من تنفيذ المهام المنوط بهم.

2. على مستوى المكلف بالضريبة: إن إيمان المكلف بدفع الضريبة يعتمد على مستوى معرفتهم الضريبية، ويساعد النظام الضريبي على التقليل منها، ان المكلف بالضريبة له دور كبير في أي نظام ضريبي لأنه هو الذي يدفع الضريبة. ولذلك يجب أن يتوفر لديه وعي وثقافة تجاه دفع الضرائب التي تعتبر أداة لتمويل الموازنة العامة وتنفيذ البرامج الحكومية المختلفة التي تعود بالنفع على كافة أفراد المجتمع. كما يجب زرع شعور لدى المكلف بأن دفع الضرائب واجب ديني وأخلاقي قبل أن يكون واجبا قانونيا. وتعمل الادارة الضريبية على ذلك من خلال:

● **نشر الوعي الضريبي:** إن نجاح أي نظام ضريبي يعتمد بشكل أساسي على مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف والثقافة الضريبية ومدى قناعاته بمشروعية حق الدولة في تقضيها واهميتها في تمويل الخزينة العامة من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، لذلك

(1) معتز علي صبار: التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته، المرجع السابق، ص 343.

يجب تنمية وعي الضريبي لدى دافع الضريبة واقناعه بالواجب الضريبي حتى تصبح سلوكياته اكثر عقلانية⁽¹⁾.

● إزالة التوتر بين الإدارة و المكلف: لمحاربة التهرب الضريبي يجب على الدولة أن تعمل على إزالة النزاعات والتوترات بين المكلف والإدارة الضريبية، ولتحقيق ذلك يجب توعية الموظفين والعاملين للتخلص من أي توتر قد ينشأ ويجاد نوع من الاستقرار النفسي والاطمئنان لدى المكلف من خلال استحداث مكتب استقبال لتوجيه الموظفين. وتمكين الموظفين من الاتصال بالإدارة في أي وقت، وفتح قنوات الاتصال بين الموظفين والإدارة عن طريق الهاتف والإنترنت وغيرها⁽²⁾.

ثانيا: تدابير مكافحة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي لدعم التنمية المستدامة:

ان الإجراءات التي اتخذتها العراق على المستوى الوطني غير كافية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي نظرا لطابعها الدولي، لكونها تجاوزت حدودها الإقليمية بسبب الأساليب المتقدمة التي يتبعها مختلف المستثمرين، سواء كانوا أجانب أو مواطنين، في تحويل رؤوس أموالهم في الخارج لتجنب التزامهم بدفع الضرائب. كما أن غالبية المواطنين يسافرون إلى الخارج للاستثمار دون الإعلان عن نشاطهم ودخلهم الحقيقي، وبالتالي فإن مسألة الكشف عن وضعهم المالي الفردي الحقيقي تعد مسألة صعبة. وهذا يتطلب اتخاذ إجراءات مع الدول الأخرى وتكثيف التعاون الدولي في مجال مكافحة هذه الظاهرة. وذلك من خلال:

1. تدابير الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي: أصبح توحيد الجهود الدولية التزاما على الدول لدعم الانضباط الضريبي لمكافحة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي من خلال تشجيع التعاون الضريبي الدولي بين الدول بموجب اتفاقيات ضريبية دولية تمكن الإدارات الضريبية في دولتين متعاقدتين من مساعدة بعضها البعض في وضع حد لهذه المشكلة من أجل تعزيز التنمية المستدامة⁽³⁾. ان الاتفاقيات الدولية تأخذ شكلين، الأول هو "الاتفاقيات الضريبية الثنائية" التي يتم إبرامها بين الدولتين. اما الاتفاقيات الضريبية الدولية "متعددة الأطراف" ويتم إبرامها بين أكثر من دولتين. وما يميزها عن الشكل الأول هو صعوبة التوصل إلى اتفاق يرضي جميع الأطراف

(1) عبة ايمان: التهرب الضريبي واثره على الخزينة العمومية ، المرجع السابق، ص 71.

(2) مقراني ايمان : الليات القانونية لحد من التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة احمد دراية أدرار ، 2016، ص 24. د. سناء محمد سدخان: وسائل مكافحة التهرب الضريبي في التشريع العراقي، ص 50.

(3) علام ليلة: الظاهرة التهرب الضريبي واثارها على التنمية المستدامة في الجزائر، المرجع السابق ص 325.

المتعاقد بسبب اختلاف أنظمتها الضريبية إلا أن نجاح تعميم هذا النموذج له قدرة أكبر على حل المشاكل الضريبية منها الأزواج الضريبي والحد من حالات التهرب الضريبي⁽¹⁾، من هذا المنطلق أبرمت العراق عدة اتفاقيات مع دول أخرى لمكافحة التهرب الضريبي و الحد من الأزواج الضريبي ومنها: الاتفاقية لتجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة دولة الامارات العربية المتحدة، تمت المصادقة عليها من قبل العراق بموجب القانون رقم 10 لسنة 2019. والاتفاقية لتجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة الهنكارية ، تمت المصادقة عليها بموجب القانون رقم 18 لسنة 2020. وقانون تصديق اتفاقية تجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية رقم (118) لسنة 1981.

2. **الشفافية المصرفية:** هناك علاقة إرتباطية بين الالتزام المطلق بالسرية المصرفية من قبل البنوك في إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي والتي أثرت سلباً على اقتصاديات الدول بدرجات متفاوتة⁽²⁾، ومن ثم صعوبة تمويل مشاريع التنمية المستدامة، لأن السرية المصرفية تؤدي الى الحفاظ على سرية بيانات الزبون لديها ومصادر دخله والمعاملات المالية التي يقوم بها، لهذا الكثير من المكلفون يستغلون هذه الدول التي تسمى بالملاذات الضريبية للتهرب من الضرائب المفروضة عليهم في بلادهم .

وهذا ما دفع الدول تحت تأثير أسباب سياسية وأمنية واقتصادية الى التخفيف من مسألة السرية المصرفية من خلال الاعتماد على مبدأ الشفافية المصرفية والسماح للدولة التي ينتمي إليها هذا الشخص بالاطلاع على بياناته ومصادر دخله ولكن في الحدود المسموح بها وليس بشكل مطلق، وعلى أساس اتفاقية التعاون الدولي بينهما، وكذلك مبدأ المعاملة بالمثل بين تلك الدول⁽³⁾.

(1) فاتح أحمية: أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جيائية ، جامعة جيجل – الجزائر، المجلد 9، العدد 2، السنة 2020، ص 85.

(2) علام ليلة: الظاهرة التهرب الضريبي واثارها على التنمية المستدامة في الجزائر، المرجع السابق، ص 391

(3) د. سناء محمد سدخان: وسائل مكافحة التهرب الضريبي في التشريع العراقي، المرجع السابق، ص 52.

2. التنسيق الضريبي الدولي⁽¹⁾: تسعى الدول الى تشجيع رؤوس الأموال على الاستثمار في المجالات التي تدعم التنمية الاقتصادية، واتخاذ مختلف الإجراءات لمنح الامتيازات والتسهيلات والإعفاءات الضريبية. بحيث تكون هذه الحوافز أفضل من تلك التي تقدمها الدول المجاورة أو التي تتشابه معها في الظروف الاقتصادية. يترتب على هذه السياسات المتعارضة آثار غير مرغوب فيها، سواء على مستوى الدولة الواحدة أو على مستوى الدول الأخرى ، وعلى مستوى الدولة الواحدة فإن وعائها الضريبية تتآكل مع الانخفاض المستمر في إيراداتها بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات الممنوحة لها بشكل متزايد، كما تتأثر الدول الأخرى بكل إجراء ضريبي تتخذه تلك الدولة من خلال منح المزيد من الإعفاءات والتسهيلات مقارنة بالدول الأخرى لتشجيع جذب هذه الاستثمارات. ومع ذلك، يمكن تجنب هذه المشاكل من خلال التنسيق الضريبي.

الفرع الثاني

التدابير العلاجية لمكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية المستدامة

تتطلب تحقيق التنمية المستدامة توفير موارد مالية كافية لتمويلها وتميز هذا المورد بالاستقرار والدوام، وهذا ما يستدعي تعزيز تحصيل الضرائب وإعادة تمويل الخزنة العامة بالموارد المتهربة من خلال مجموعة من الإجراءات والأحكام التي نظمها المشرع للتعامل مع ظاهرة التهرب الضريبي وتنفيذها من قبل الجهات المختصة بالإضافة إلى الإدارة الضريبية. وتتمثل هذه الوسائل بالاتي:

أولاً: الرقابة: تُعد الوسائل الرقابية التي تستخدمها الإدارة الضريبية أداة رئيسية في مكافحة التهرب الضريبي، سواء كان ذلك قبل أو بعد فرض الضريبة، إذ تعد أسلوباً وقائياً ويمكن اعتبارها أيضاً أسلوباً علاجياً، لأنها تركز على السيطرة على دقة المعلومات والأرقام التي يصرح بها المكلف بالرجوع الى قانون ضريبة الدخل العراقي نجد انها الزمت على كل شخص مسجل أو غير مسجل لدى الادارة المالية ودخله خاضع للضريبة ان يقدم تقرير عن ارباحه لغاية (5/31) من سنة

⁽¹⁾يعرف بأنه مجموعة من القواعد والاتفاقيات والعقود التي تُعقد بين مجموعة من الدول لتخلص الضريبة من آثارها غير المناسبة على تطور العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية وتحقيق تطابق في الاسس الضريبية وفرض معدلات ضريبية متساوية تحقيقاً للجانس الضريبي. فاتح أحمية: أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، المرجع السابق، ص 85.

التقديرية⁽¹⁾، من خلال مراقبة التقرير الذي يقدمه المكلف إلى الإدارة المالية، يمكن للسلطة المالية التعرف على نشاط المكلف والأرباح التي حققها، مما يساعد على منع المكلف من التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه. أو إجراء زيارات الى محل المكلفين والاطلاع على سجلاتهم ومستنداتهم والاوراق المتعلقة بنشاطاتهم لكي تستطيع معرفة التفاصيل المتعلقة بنشاطات المكلفين⁽²⁾. وكذلك جاء في نظام مسك الدفاتر التجارية النص يلزم السلطة المالية بأمر تحريري، إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الاعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطه⁽³⁾.

ثانياً: المسؤولية الجزائية(العقوبة): تقوم السلطة القضائية المعنية بفرض العقوبات على المتهربين من التزامهم بدفع الضريبة المستحقة للخزينة العامة عن طريق استخدام أساليب مخالفة للقانون بصفه عمدية حسب حجم المبالغ المتهرب منها ودرجة خطورتها على الاقتصاد الوطني المستدام، وذلك بعد إثبات جريمة التهرب الضريبي غير المشروع من قبل الأشخاص المؤهلين لفحصها وتقديم الشكوى لبدء الإجراءات الضريبية الجزئية. لان هذه الجريمة يشكل خطورة على امن المجتمع وسلامته ومساسا بالمصالح العامة والخاصة، ومن ثم ردود فعل تصدر عن المجتمع باتجاه مرتكب الجريمة ويتمثل رد الفعل هذا بالعقوبات والتدابير الاحترازية التي ترمي الى حماية أمن المجتمع وسلامته وحقوق الافراد.

وفقا لقانون ضريبة الدخل العراقي ان جريمة التهرب الضريبي، تحقق كونها جرائم الجنح، لأن العقوبة الموقعة على مرتكب هذا الفعل أو الجريمة لا تتجاوز الحد الأقصى للمدة

(1) نصت المادة (1/27) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982النافذ منشور في الوقائع العراقية العدد 2917، السنة الخامسة والعشرون، بتاريخ 27 ي كانون الأول 1982 " للسلطة المالية أن تطلب ممن كان خاضعا للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها أن يقدم تقريرا عن دخله خلال واحد وعشرين يوما من تاريخ تبليغه بذلك بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلا في دوائر ضريبة الدخل أو لم يكن".

(2) نصت المادة(2/28) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ منشور في الوقائع العراقية العدد 2917، السنة الخامسة والعشرون، بتاريخ 27 ي كانون الأول 1982. على ان " للسلطة المالية ان تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بان لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على ان من المكلفين".

(3) نصت المادة (6/ اولاً) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985 منشور في الوقائع العراقية العدد 3030 بتاريخ 1/28 /1985 على ان " للسلطة المالية ، بأمر تحريري ، إيفاد من يمثلها لزيارة محالت أعمال المكلفين لاطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسارات عن كل ماله علاقة بإعمال المكلف ونشاطاته وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لانجاز مهمة ممثل السلطة المالية وإجابته على جميع الأسئلة المتعلقة بتلك مهمة".

المقررة لعقوبة الجنحة وهي عقوبة الحبس لمدة تزيد على ثلاثة أشهر إلى خمس سنوات⁽¹⁾. اذا فرض قانون ضريبة الدخل مجموعة من العقوبات على المكلف المخالف لمكافحة التهرب الضريبي، ومنها المادة 57⁽²⁾، والمادة 56⁽³⁾ والمادة 58⁽⁴⁾ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

ثالثاً: التسوية الصلحية: ينص قانون ضريبة الدخل العراقي الحالي على إمكانية إجراء تسوية صلحية مع المكلف المخالف، حيث يتيح القانون لوزير المالية عقد تسوية مع المكلف الذي ارتكب أحد الأفعال المعاقب عليها بالحبس، مثل تقديم بيانات كاذبة أو إخفاء معلومات أو استخدام وسائل الغش للتخلص من الضريبة⁽⁵⁾. هذا يعني أن المشرع قد حصر هذا الاختصاص بوزير المالية، سواء قبل رفع الدعوى أمام المحاكم المختصة أو أثناء نظرها. يتم تنفيذ هذا العقد بناءً على طلب كتابي يُقدّم من قبل مرتكب الفعل المخالف أو من ينوب عنه قانونياً، لا يحق للشخص الذي ارتكب الفعل المخالف التراجع عن هذا العقد بعد الحصول الموافقة عليها. ينتج عن عقد التسوية عدم إمكانية رفع الدعوى الجزائية ضد الشخص الذي ارتكب الفعل المخالف بعد دفع المبلغ المحدد قانوناً. كما يتم تعليق إجراءات الدعوى في أي مرحلة كانت قد وصلت إليها

(1) د. سناء محمد سدخان: وسائل مكافحة التهرب الضريبي في التشريع العراقي، المرجع السابق، 58.
(2) نصت المادة 57 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل على ان "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب احد الفعالتية: من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير أو حساب او بيان بشأن الضريبة او أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض او سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها. من اعد او قدم حسابا او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً عما يجب إعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرضاً واشترك في ذلك".

(3) نصت المادة 56 الفقرة الرابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل على ان "تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة 10% من مئة الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على خمسمائة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم او الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 31/ 5 من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف أن التأخير كان لعذر مشروع:.

(4) نصت المادة 58 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل على ان "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها".

(5) المادة 59 من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982، سبقت الإشارة اليه.

قبل صدور حكم من المحكمة المختصة. يجب دفع المبلغ المذكور خلال فترة لا تتجاوز عشرة أيام من تاريخ الموافقة على التسوية⁽¹⁾.

الخاتمة

من خلال كل ماتقدم تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات والمقترحات الاتية:

أولاً: الاستنتاجات

1. تعتبر الضريبة من أبرز وأهم المصادر المتاحة للدولة الحديثة لتمويل الإيرادات العامة، مقارنة بالمصادر الأخرى مثل الأملاك العامة للدولة، القروض، وإصدار النقدي الجديدة.
2. بسبب انتشار ظاهرة التهرب الضريبية ولم تقوم الضريبة بدورها فعالاً في تحقيق أهداف التنمية المستدامة مما يهدد الاقتصاد الوطني ويعطل مشاريع التنمية.
3. تقف وراء ظاهرة التهرب الضريبي جملة من الأسباب التي تعمل على انتشارها وتفاقمها بالشكل الذي يهدد مستقبل الاقتصاد الوطني ويقلل من فرص نجاحه، ومنها تتعلق بجانب شخصي للمكلف بسبب سوء سلوكه وافتقاده للقيم الأخلاقية في المجتمع، أو بسبب ظروفه الاقتصادية أو عدم وعيه الضريبي، أو أسباب مرتبطة بالدولة مرتبطة بإنفاقها السياسة الضريبية أو ضعف أو عدم كفاية التشريعات الضريبية سواء المرتبطة بالإدارة الضريبية كموارد بشرية أو إجراءات إدارية، بالإضافة إلى انتشار ظاهرة الفساد الإداري.
4. اتخذت الدولة مجموعة من التدابير وقائية وعلاجية لمكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية المستدامة، بالنسبة التدابير الوقائية تقوم الدولة بإبرام الاتفاقيات الضريبة مع الدول الأخر بهدف تبادل المعلومات الضريبية والتنسيق الضريبي بين الدول، تشجيع، وتخفيف مسألة السرية المصرفية من خلال اعتماد على المبدأ الشفافية المصرفية وإعادة الصياغة التشريعات الضريبة وإزالة التوترات بين الإدارة الضريبية والمكلف. أما بالنسبة التدابير العلاجية تعتمد الدولة على الرقابة الجبائية التي تعد من انجح الوسائل لحدد من ظاهرة التهرب الضريبي و فرض عقوبات الجزائية على المتهربين من التزامهم بدفع الضريبة للخزينة العامة .

ثانياً: التوصيات

من خلال بحثنا ومتابعة لآثر التهرب الضريبي على التنمية المستدامة في العراق نوصي ببعض من التوصيات التي نراها ضرورية، وهي كالاتي:

(1) د حمزة فائق وهيب & سجي سعد محمد: التسوية الصلحية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لسنة 2018، ص 10

1. ضرورة التوعية المكلف بالالتزام بالضريبة، وتوضيح له مدى تأثيرها في إنعاش الاقتصاد الوطني بالأرقام و الأدلة، لأن اقتناع المكلف بأهمية الضريبة هو الدافع الرئيسي الذي يدفعه للوفاء بقيمة الضريبة، وبما أن وسائل الاعلام السمعية والبصرية والمقروءة هي أهم الوسائل الحديثة لنشر المعلومة، فلا بد على الادارة الضريبية استغلال هذه الوسائل في نشر الوعي الضريبي بين المكلفين، واطلاعهم على مختلف التعديلات والأحكام الجديدة المتعلقة بالضريبة.
2. نقترح أن تعمل الدولة على توقيع عدد من الاتفاقيات الجبائية الدولية، لأنها السبيل الوحيد للحد من التهرب الضريبي الدولي، والذي يكلف الدولة موارد مالية طائلة.
3. نقترح أن تعمل الدولة إلى تهيئة البيئة القانونية المناسبة لتحقيق التنمية المستدامة من خلال التوجه نحو وضع قانون بشأن حماية التنمية المستدامة من الجرائم الاقتصادية بما فيها جريمة التهرب الضريبي غير المشروع.
4. نقترح ان تقوم الإدارة الضريبية بالنظر إلى المكلفين كمساهمين حقيقيين في بناء الوطن، وليس كمجرد موردين يتوجب عليهم الحضور سنوياً لتسديد جزء من أموالهم للدولة. من الضروري تعزيز الوعي لدى المكلفين ليصبح مفهوم الضريبة تعبيراً عن الثقافة والحضارة، قبل التطرق إلى الجوانب المالية. إن هذا النوع من التعامل الودي من شأنه أن يترك أثراً إيجابياً على المكلفين ويحثه على دفع الضريبة.
5. نقترح ان يتم التوسع في الإجراءات الوقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بما يتوافق مع متطلبات التنمية المستدامة، خاصة وأن بعض آثار هذه الظاهرة، خاصة تلك التي تترتب على البعد البيئي للتنمية المستدامة، لا يمكن إصلاحها، ومن الصعوبة تطبيق التعويض العيني من خلال نشر الوعي الضريبي، والثقافة البيئية عبر وسائل الإعلام المختلفة.
6. نقترح ان تقوم الدولة بإتفاق ارادات الضرائب بهدف تنفيذ برامج التنمية المستدامة بما يضمن حقوق الأجيال الحالية دون المساس بحقوق الأجيال القادمة، ولا سيما ضمان حقهم في التعليم والصحة والسكن اللائق والحد من البطالة لكسب بأهمية السياسة الضريبية.
7. نقترح العمل على تضمين نص في قانون ضريبة الدخل العراقي يتضمن تطبيق الضرائب على التجارة الالكترونية ويجاد وسيلة مناسبة لفحص الالكتروني توابك مع تطبيعة التجارة الالكترونية التي لا تعتمد على مستندات ورقية مثل التجارة التقليدية بل على تخزين البيانات على شاشات الكمبيوتر أو في صورة اسطوانات.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. د. أحمد حسن غلاب: الأصول العلمية للضرائب، مكتبة التجارة والتعاون للنشر، مصر، ١٩٧٧.
2. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 2000.
3. سعاد عبدالله العوضي: البيئة والتنمية المستدامة، الجمعية الكويتية لحماية البيئة، الكويت، الطبعة الاولى، 2003.
4. د. عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٢.
5. عامر خضير الكبيسي: (المدخل إلى دراسات التنمية المستدامة ودور الجامعات إزاءها ، ودراسات حول التنمية المستدامة) جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، دار الجامعة نايف للنشر، الرياض، 2015.
6. عدنان داود محمد العذاري: الاستثمار الأجنبي المباشر على التنمية والتنمية المستدامة في بعض الدول الإسلامية، الطبعة الاولى، 2016.
7. ماجدة أحمد أبو زنت، وعثمان محمد غنيم: التنمية المستدامة فلسفتها و أساليب تخطيطها و أدوات قياسها .دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2007.
8. د. محمد السيد وهبة: صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الايراد والضريبة الموحدة، دار نشر الثقافة، مصر، 1966.

ثانياً: رسائل العلمية

1. احمد المأمون: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة " بالتطبيق على دولة العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2021.
2. اولاد سالم عبد الرؤوف : التهرب الضريبي واثره على ميزانية الدولة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر ، 2024.
3. طه حميد عبد الغفور: تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2008.
4. عبد الباسط علي جاسم : وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، 2005.

5. علام ليلة: الظاهرة التهرب الضريبي واثارها على التنمية المستدامة في الجزائر، أطروحة دكتوراة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معموري، الجزائر، 2023.
 6. محمد بلول: التهرب الضريبي واليات مكافحته، رسالة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، 2017.
 7. مقراني ايمان: الاليات القانونية لحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة احمد دراية أدرار، 2016.
 8. هشام سالم الربيعي: اثر العامل السكاني في التنمية المستدامة مع إشارة خاصة إلى بلدان الاسكو، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2004.
 9. ههوراس نظام عثمان: الفدرالية وعلاقتها باللامركزية المالية، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، 2021.
- ثالثاً: الدوريات والبحوث والمقالات
- 1- د. احسان شاكر عبدالله & د. أحمد خلف حسين الدخيل & السيد عكاب احمد محمد العبادي: موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة ، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 4، السنة 4، العدد 14، 2012.
 - 2- د. حسين عاشور جبر العتابي : التخطيط للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تنمية عدالة توزيع الابعاء الضريبية على المكلفين، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثالث عشر ، العدد 44 ، الفصل الثالث ، 2018 .
 - 3- د. حمادة خير محمود & د. عادل محمد علي مصطفى : اثر التهرب الضريبي على تحقيق اهداف التنمية المستدامة في التشريع المصري، مجلة جامعة تكريت للحقوق، كلية الحقوق، السنة 5، المجلد 5، العدد 4، الجزء 2، 2021.
 - 4- د. حمزة فائق وهيب & سجي سعد محمد: التسوية الصلحية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لسنة 2018.
 - 5- خالد بن عبد العزيز الشملان، دراسات حول التنمية المستدامة (التنمية الاقتصادية المستدامة)، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، دار جامعة نايف للنشر، الرياض، 2015 .

- 6- د. سعد العطية & علي حسن حسين عبد الله: إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية الإجرائية، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، المجلد 6، العدد 23، 2017.
- 7- د. سناء محمد سدخان: وسائل مكافحة التهرب الضريبي في التشريع العراقي، محاضرات القيه لطلبة دراسات العليا، كلية الحقوق، جامعة النهرين، لعام دراسي 2022.
- 8- سهاد كشكول عبد: التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد 24 _ الفصل الثالث لسنة 2013.
- 9- شاخوان خدر رسول: اسباب التهرب الضريبي في اقليم كردستان، مجلة قه لأى زانست العلمية، تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية، اربيل، كوردستان، العراق ، المجلد (5) العدد (3)، صيف 2020.
- 10- عباس ناصر سعدون، " أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14 ، العدد 3 ، كلية القانون، القسم العام، جامعة القادسية، 2017 .
- 11- د. عبدالله حسون محمد & د. مهدي صالح داوي & م. اسراء عبدالرحمن خضير: التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والابعاد، مجلة ديالى، العدد السابع والستون، 2015.
- 12- د. عبدالرحمن محمد الحسن: التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها ، بحث مقدم لمنقى إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، السودان، 2011.
- 13- فاتح أحمية: أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، جامعة جيجل - الجزائر، المجلد 9، العدد 2، السنة 2020.
- 14- فادي نعيم جميل علاونة: اثار التهرب الضريبي على الموازنة الفلسطينية وطرق الحد منه، مجلة الأكاديمية لبحوث القانونية والسياسية، المجلد السابع، العدد الاول، 2023.
- 15- د. فوزى حسين سلمان الجبوري & د. مروان حسين أحمد: الحماية القانونية للحق في التنمية المستدامة، مجلة دراسات البصرة، العدد 49 لسنة الثامنة العشرة، 2023.
- 16- كربالي بغداد & حمداني محمد: استراتيجيات و سياسات التنمية المستدامة في ظل التحولات الاقتصادية و التكنولوجية في الجزائر .مجلة العلوم الانسانية، العدد 45 ، 2010.
- 17- محمد سامي يونس: الضريبة على التجارة الالكترونية، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة 6، المجلد 6، العدد 4، الجزء 2، 2022.

- 18- محمد فتحي عبد الغني: تطور مفهوم التنمية المستدامة وابعاده ونتائجه في مصر، مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 50 ، العدد 2، يوليو 2020.
- 19- نهلة أحمد أبو العز، " التدفقات المالية غير المشروعة في إفريقيا جنوب الصحراء وأثارها التنموية، دراسة تحليلية لنموذج النجيري، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 11 ، العدد 1 ، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2018 .
- 20- ورود لفته مطير: دور قواعد القانون الاداري في تحقيق التنمية المستدامة في العراق، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الخاص، 2022.
- رابعاً: التشريعات والمنشورات الالكترونية
1. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
 2. قرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم 943 في تاريخ 1983/9/3
 3. قانون حماية وتحسين البيئة العراقية رقم 27 لسنة 2009 منشور في الوقائع العراقية العدد 4142، السنة الواحدة والخمسون، بتاريخ 25 ي كانون الثاني 2010.
4. Haeckel, E. (1866). *Generelle Morphologie der Organismen*. Berlin. Von. <https://www.biodiversitylibrary.org/item/#52177page/464/mode/1up> abgerufen