

# أثر الفساد الاقتصادي المنظم في التهرب الضريبي لدول نامية مختارة

للمدة (2003 - 2015)

د. شهاب محمد نجيب

مدرس

كلية الادارة والاقتصاد، جامعة نوروز

اقليم كردستان العراق

## المستخلص

الفساد مشكلة اجتماعية قديمة يقدم ولادة الإنسان، والفساد ليس ظاهرة حديثة إذ وجد مع بداية البشرية يقول الله سبحانه وتعالى في القرآن الكريم (وإذ قال ربك للملائكة إني جاعل في الأرض خليفة قالو اتجعل فيها من يفسد فيها ويسفك الدماء) (البقرة: آية 30)، الإنسان في طبيعته مرتكب للفساد وهو ضحيته فالفساد لصيق بالإنسان ولم يسلم أي مجتمع من هذا المرض عبرا لتاريخ، والفساد المنظم يعني إساءة استخدام السلطة الموكلة للمسؤولين، لتحقيق مكاسب خاصة وهذا يسلط الضوء على أداء المسؤولين والسياسيين وموظفي القطاع العام، فمثله مثل أي خدمة أوسلعة تدفعه قوى العرض والطلب، وهو نمط التفاعل بين القطاع العام والقطاع الخاص. ألام اتساع حجم الفساد الاقتصادي له دور كبير في زيادة التهرب الضريبي، وذلك من خلال خفض الإيرادات العامة للدولة وإعاقة مشاريع التنمية الاقتصادية، مما يؤدي إلى خفض الإنفاق العام للدولة. تحقيقا لهدف البحث في قياس أثر الفساد المنظم وعلاقته بالتهرب الضريبي تم التطبيق على عدد من الدول النامية، وباختلاف المستويات الثقافية، وبعتماد فرضية البحث التي تنص على وجود علاقة إيجابية معنوية بين الفساد الاقتصادي المنظم والتهرب الضريبي. فضلا عن العلاقة السلبية بين التهرب الضريبي ومستوى التعليم، وخرج البحث بعدة استنتاجات ومنها تم إثبات العلاقة الإيجابية بين الفساد الاقتصادي والتهرب الضريبي، وكذلك اثبت البحث العلاقة السلبية بين تطور المستوى العلمي والثقافي والتهرب الضريبي، ومن النتائج الأخرى التي خرج بها البحث، أن مؤسسات الدولة الصارمة تقلل من التهرب الضريبي، وتخفف من حالات الفساد المنظم، مما يحقق نتائج إيجابية في البيئة الاقتصادية، وان ارتفاع مستويات التقدم العلمي يقود إلى خفض حالات التهرب الضريبي، وتخفيف من حالات إساءة استخدام أموال الدولة.

**الكلمات الدالة:** فساد، منظم، اقتصادي، تهرب ضريبي، احتكار، حرية التصرف.

## 1. المقدمة

فقد ذكر ابن خلدون في مقدمته (ان المال تابع للحياة والسلطة وليست العكس كما حدث في بعض البلدان الغربية اثناء عملية التطور الرأسمالي وإن كان البعض يكونون الثروات ويحققون التراكم المالي من خلال التجارة وأشار ابن خلدون الى ربط التجارة بالإمارة)، (عبد الفضيل، 2004، 80)، لقد ذكر (klitgraad) في كتاب السيطرة على الفساد المكونات الاساسية للفساد هي:

الفساد = الاحتكار + حرية التصرف . المساءلة

وطورت منظمة الشفافية الدولية هذه الصيغة اخذه بنظر الاعتبار الشفافية والنزاهة .  
الفساد = (الاحتكار + حرية التصرف) . (المساءلة + النزاهة + الشفافية) ، ونظرا لما يسببه الفساد من إعاقة لمسيرة التنمية الاقتصادية والنمو الاقتصادي فضلا عن زعزعة الاستقرار الاقتصادي والسياسي وتفكك الأخلاق الاجتماعية وانتشار الجريمة والنصب والاحتيال ، وانخفاض في إيرادات الدولة الضريبية ، وذلك لزيادة التهرب الضريبي إذ ان خفض الإيرادات العامة للدولة يقود إلى خفض الإنفاق العام و يؤدي

الفساد ظاهرة ليست حديثة بل قديمة اذ وجدت مع بداية خلق سيدنا ادم ، إلا ان زيادة حجم الفساد المنظم وتعدد حلقاته وآلياته وأتساع افاقه واختلاف إشكاله وحجمه فقد ارتفع في العقد الأخير من القرن العشرين ، و ان انتشاره بين المجتمعات يختلف في درجته وشدته من مجتمع الى اخر وذلك باختلاف الاوضاع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية ، فالمشكلة تكمن في حجم الفساد ودرجة خطورته ، ومن السرد التاريخي

المجلة الأكاديمية لجامعة نوروز

المجلد 7، العدد 1 (2018)

استلم البحث في 2018/1/2، قبل في 2018/2/13

ورقة بحث منظمة نشرت في 2018/3/31

البريد الإلكتروني للباحث: shaimaal\_najar@nawroz.edu.krd

حقوق الطبع والنشر © 2017 أساء المؤلفين. هذه مقالة الوصول اليها مفتوح موزعة تحت رخصة

المشاع الإبداعي النسبي – CC BY.NC.ND 4.0

### منهجية البحث

اعتمد البحث على اسلوب التحليل الاقتصادي القياسي برنامج Views مع الاستعانة ببعض الطرق الاحصائية والتجريبية من خلال اختبار Ducky. Fuller الموسع لمعرفة إستقرارية السلسلة الزمنية من اجل اجراء الانحدار، وبالاعتماد على المصادر العلمية والمنشورات والإحصاءات الرسمية والبحوث والرسائل العلمية من اجل تحقيق فرضية البحث وهدف الدراسة ولاستكمال ذلك تم تقسيم البحث الى مبحثين تناول الاول الاطار المفاهيمي والنظري للفساد الاقتصادي والتهرب الضريبي ، وتطرق الثاني الى قياس اثر الفساد الاقتصادي في التهرب الضريبي لعدد من الدول النامية التي تعاني من مرتبة متقدمة في الفساد.

### الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي أكدت على اهمية الفساد الاقتصادي في التهرب الضريبي وكذلك في الناتج القومي ومنها.

1. دراسة الدكتور عطا الله خليل بعنوان " مدخل مقترح لمكافحة الفساد في الوطن العربي"، 2007

حيث اشار الباحث ان الفساد قضية قديمة وبدأت بالتفاقم وهي منتشرة في كل البلدان بدون استثناء وفي كل الثقافات كما انها ليست حكرا على القطاع العام حيث تمتد في القطاع الخاص ايضا، وتوصل الباحث الى ان الفساد اكبر معوق لنمو الدخل القومي ويعمل على تدهور الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية ويسبب من تنامي الجريمة الاقتصادية والاجتماعية ويرفع من نسبة التهرب الضريبي وتهريب الاموال الى الخارج والاستيلاء على اموال البنوك ، ويؤثر في عدالة توزيع الدخل.

2. دراسة 2008.Wan Abdullah بعنوان Eradicating corruption : the Malaysian Experience

تناول الباحث محمود ماليزيا في مكافحة الفساد عن طريق انشاء بيئات ومؤسسات لمكافحة الفساد في المؤسسات المالية والوقاية منه تتمتع بالاستقلال التام وبالصلاحيات الواسعة ويقدر اكبر لاكتشاف اشكال الفساد المتعددة.

3. دراسة 2010 ، Tunku Abdul Aziz بعنوان International case study : stamping out corruption in Malaysia

تناول فيها الباحث تجربة ماليزيا في مكافحة اشكال الفساد داخل القطاع العام والخاص من خلال تطبيق إستراتيجية شاملة ومتكاملة تشترك فيها الحكومة وقطاع الاعمال

الى الزيادة في حده الطبقات الدخلية بين أفراد المجتمع، واتساع دائرة الفقر. ولذلك وبعد اتساع رقعة الديمقراطية والتكامل الاقتصادي بين الدول ، زاد الاهتمام بعدد من القضايا المهمة ، لمعالجتها داخل المجتمعات الدولية ومن أهمها قضية الفساد الاقتصادي المنظم الذي يقوم به المسؤولين ورجال الأعمال وموظفي الدولة والسياسيين . الفساد يحدث في كل المجتمعات في الدول النامية والدول المتقدمة ويحدث في القطاع العام والقطاع الخاص ، وله آثار سلبية على اقتصاديات الدول وعلى نموها الاقتصادي وعلى حضارات تلك المجتمعات، وتتميتها ويزيد من حاله الفقر، وعدم الاستقرار السياسي ، وتشويه للمستوى الثقافي، والأخير له أهمية كبرى في خفض الفساد، إذ إن الفساد تصرف غير شرعي ومنبوذ من المجتمعات الحضارية . لذلك يتسم بالسرية التامة ، لأنه خروج عن الأعراف والقيم الأخلاقية.

### أهمية البحث

تأتي من كون الضرائب احدى مصادر الميزانية باعتبار ايراداتها تمول ميزانية الدول وان ما يقلل هذه الايرادات واحدة منها هو التهرب الضريبي عليه فان اهمية هذه الايرادات والتأثير عليها سلبا يجعل الاهمية بمكان ان يخضع الموضوع للبحث والتحليل.

### مشكلة البحث

ان الفساد الاقتصادي قد استشرى في مؤسسات الدول وبسبب اثار هذا الفساد على حجم الضرائب التي تقوم الدول بجبايتها لتمويل نفقاتها وتقديم خدمات افضل لمجتمعاتها

### هدف البحث

يهدف البحث إلى قياس اثر الفساد الاقتصادي المنظم الذي يمارسه المسؤولون وذوي المناصب المرتفعة وباختلاف مستوياتهم الثقافية والتعليمية ، في زيادة التهرب الضريبي للدولة ، مما يقود إلى خفض الإيرادات العامة لتلك الدولة وبالتالي إلى خفض الإنفاق العام مما يؤثر سلبا على إنفاق الدولة وعلى أفراد المجتمع ويرفع من حده الفوارق الدخلية والطبقية بين فئات المجتمع .

### فرضية البحث

ينطلق البحث من فرضيتين أساسيتين وهما :

1. يفترض البحث بوجود العلاقة الايجابية المعنوية بين الفساد الاقتصادي المنظم، والتهرب الضريبي.

2. ويفترض البحث بوجود العلاقة السلبية بين اختلاف مستويات التعليم والتهرب الضريبي.

ومؤسسات المجتمع المدني وخلص الى ان نجاح ماليزيا في هذه التجربة لتوفر الارادة السياسية للحكومات الماليزية المتعاقبة على ارساء مبدأ النزاهة والشفافية ومساواة وحق القانون.

4. دراسة عبدالله بن حاسن الجابري ، 2012 ، الفساد اسبابه انواعه علاجه .

3. وتناول فيها عندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا يدفع البعض إلى تقديم إقرارات ضريبية تظهر وعاءاً ضريبياً غير حقيقي لهؤلاء الأفراد وبهذه الطريقة يتمكنون وبطريقة زائفة من إظهار مقدرة منخفضة مقارنة بمقدرتهم الحقيقية ، في حين لا يستطيع الممولون الأمانة من تخفيض هذه المقدرة بنفس الطريقة ، فإذا عومل الإثنان وهو من يقدم إقرارات صحيحة ذات مقدرة حقيقية على الدفع ، ومن يقدم إقرارات مزيفة لا تعكس قدرته الحقيقية على الدفع ، معاملة ضريبية واحدة فإن هذا يعني إخلال الفساد بمبدأ العدالة الأفقية ، التي تقوم على أساس معاملة ضريبية متماثلة للأفراد ذوي القدرة المتساوية على الدفع . ومن جانب آخر فإن هذا يعد إخلالاً بمبدأ العدالة الرأسية التي تقتضي معاملة ضريبية مختلفة للأفراد ذوي القدرة المختلفة على الدفع . مما يترتب عليه في النهاية إخلال الفساد بمبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء العامة . فإذا كان صانع السياسة المالية سيضع حجم الإيرادات الحكومية ، ويحطط الحجم الإنفاق الحكومي على أساس الطاقة الضريبية الزائفة ، فإن السياسة الاقتصادية لن تستطيع تحقيق ما ينشده المجتمع من أهداف مختلفة، سواء ما يتعلق منها بتحقيق النمو الاقتصادي ، أو تمويل الإنفاق العام ، أو تمويل الخدمات الاجتماعية العامة.

واتخذ البحث الجانبين النظري مبحث الاول والجانب التطبيقي كمبحث ثاني وكما يلي:

## أولاً: الجانب النظري ومفاهيمي ويتضمن المبحث الاول

### اولا. الفساد الاقتصادي

1. مفهوم الفساد المنظم والغير المنظم
2. أسباب الفساد، وأنواعه واليات مكافحته .
3. إشكال الفساد المنظم .
4. الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي .

### ثانياً. التهرب الضريبي

1. مفهوم التهرب
2. إشكال التهرب الضريبي

### 3. أسباب التهرب الضريبي

### 4. الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

### ثالثاً. العلاقة بين الفساد المنظم والتهرب الضريبي

### المبحث الاول الجانب النظري والمفاهيمي للفساد والتهرب الضريبي

#### 1.1 مفهوم الفساد المنظم والغير منظم

ان وضع مفهوم شامل ومحدد للفساد امر صعب لاختلاف المجتمعات والقطاعات والأديان، وحسب رؤية الاقتصادي max weber (ينبغي ان يتشكل بصورة تدريجية ويؤخذ من الواقع )، وقد عرفه منظرو البنك الدولي بأنه اساءة استعمال السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة . ويغير الفساد خصائصه استجابة للعوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية وهذه علاقة سببية بين تلك العوامل والفساد. (Bhargava, 2005, 2) والفساد يعني هو تسلط أفراد الدولة والمسؤولين على استغلال المجتمع قدر المستطاع. وقد عرف من قبل العديد من المنظمات والباحثين بأنه الاستخدام غير القانوني من جانب النخبة الحاكمة كالسلطة والتحليل في استخدامها، أو يعني الفساد إخضاع المصالح العامة لأهداف خاصة ،ومن ثم انتهاك الأنماط المقبولة للواجب والمصلحة العامة، ويكون عادة مصحوب بالسرية واللامبالاة في نتائجه، الفكرة الأساسية هي أن الأشخاص المسؤولين هم من يساعد على الفساد وذلك عن طريق اخذ الرشوة ، أو تأخير في تنفيذ عدة عقود أو بنود تخص المستثمر. فالفساد في جسم المؤسسات الحكومية للدولة والمجتمع غالباً يجعل الأفراد يحتاجون إلى الحصول على أنواع متعددة من (الاذونات، التراخيص، الشهادات الحكومية) هذه السلع المتعددة تجعل للسوق أهمية كبرى، وقد تكون هناك سلع أخرى عند وكلاء آخرون وهذه السلع مكملة للسلع الحكومية لذلك سيتم التواطؤ والتفاهم فيما بين هؤلاء الوكلاء في إستحصل الرشوة وعرض هذه السلع فكلما كان الوكلاء الحكوميون منظمون في انتزاع الرشوة يزداد الفساد أكثر مما لو كانوا محتكرين كل واحد بشكل مستقل مما يقود إلى أن يبحث كل شخص لتعظيم دخله المتولد عن الرشوة وهذا يخفف من إنتاج القطاع الخاص الطالب للسلعة الحكومية وبالتالي سيتأذى الوكلاء فيما بينهم وبالنتيجة سيتعرض المشتري الخاص إلى الأذى. (احمد، 2009 ، 14 ) . إن فساد المسؤولين والسياسيين والذي يدعى بالفساد المنظم ، يحدث في مجالات التماس بين القطاع العام والقطاع الخاص ، كما انه ينطوي على مشاركة طرفين ، فثله مثل أي سلعة أو خدمة تدفعه قوى العرض والطلب في السوق ، والقطاع الخاص عامة ما يكون

الجهة الطالبة، بينما القطاع العام يكون الجهة العارضة، والفساد في جزء كبير منه هو مركزي. من ما سبق يمكن الإيجاز بان حالة المنافسة هي الأفضل لان ستقلل من اثر الفساد وتخفضه إلى إن يصل إلى حالة الصفر، بينما الفساد في الاحتكارات المنظمة المشتركة يكون منسقا من جهة واحدة مركزية سيكون عندها الضرر أكثر من الحالة الأولى من خلال زيادة المخاطر وعدم التأكد و اللاتيقين للمستثمرين المحليين والأجانب بسبب الحالة الأخيرة ما عده احتكارات مستقلة، من اجل تعظيم دخل كل جهة منها سيؤثر الفساد على البلد ككل ويعمل على عرقلة المشروع من قبل أكثر من جهة للحصول على الرشوة، هذا مايرفع من الفساد ، فالفساد المركزي اقل تأثيرا من الفساد اللامركزي. حيث احتلت ست دول عربية مكانة متقدمة في قائمة الدول الـ 10 الأكثر فسادا على مستوى العالم، وفق تقرير مؤشر مدركات الفساد لعام 2016 الذي أصدرته منظمة الشفافية الدولية التي تتخذ من برلين مقرا لها. وتناول التقرير مؤشرات الفساد في 176 دولة على مستوى العالم، وكانت الدول الـ 10 الأكثر فسادا كما يوضحه الجدول رقم (1).

#### الجدول (1): اسوأ عشرة دول تحتل مراتب متقدمة في الفساد.

المرتبة	الدولة	ت
176	الصومال	1
175	جنوب السودان	2
174	كوريا الشمالية	3
173	سورية	4
170	اليمن. ليبيا . السودان	5
169	افغانستان	6
168	غينيا بيساو	7
166	العراق فنزويلا	8
164	اريتريا	9
159	هايتي كونغو	10

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير منظمة الشفافية الدولية 2016

#### 1. اشكال الفساد الاقتصادي الشامل

ضئيل، وفساد تجاري ويمكن أجهاله بالفساد الاقتصادي الشامل الذي هو موضوع البحث و فيما يلي:(الجابري، 2009 ، 4). الفساد الاقتصادي الشامل، الذي يوصف كالمسئول المنتشر في جميع مستويات المجتمع وخاصة ذوي المناصب والإدارات العليا شامل، وفساد منظم وهو اخطر الأنواع، وأخر مباشر، وغير مباشر وفساد

9. المشاكل الاقتصادية في المجتمع مثل البطالة والفقر، ونقص الخدمات العامة المدعومة من قبل الدولة والمرتفعة في الدول العربية.

10. عدم وضوح القوانين بحيث يخلق ثغرة قانونية يمكن أن تستغل واستغلال بعض موظفي الدولة لمنفعة عن طريق المدفوعات حيث تزداد فرص الفساد من خلال أنشطة القطاع العام.

11. استقطبت العولة اشخاص من دول قليلة الفساد مع اشخاص من دول تتعامل مع الفساد هذا الاتصال زاد من الاهتمام الدولي لمشكلة الفساد وخاصة لو تعتقد بعض الشركات بان حرمانها من التعاقدات بسبب الرشوة والمحسوبية .

#### 1.4.1 أنواع الفساد الاقتصادي المنظم

تعدد أشكال الفساد ودرجاته ، فمفهوم الفساد المنظم يشمل الفساد الصغير الذي يمارسه صغار الموظفين ، والفساد الكبير الذي يمارسه كبار الموظفين والمسؤولين والسياسيين .ويشمل الفساد ممارسات الرشوة والمحسوبية ، والاحتيال، والاختلاس، والتزوير، وتخصيص الأصول العامة للاستخدام الخاص.ويمكن إجمال أشكاله بما يلي :

( old dynamics corruption ، 2002، 64).

1. الاختلاس بشكل قانوني ومنظم

2. السياسة غير المشروعة

3. الاحتيال بالقانون على القانون

4. الرشوة والمحسوبية

5. الابتزاز

6. تفضيل فئة دون أخرى في المناقصات والمزايدات على حساب الفئات المستحقة .

#### 1.4.2 آليات مكافحة الفساد المنظم

ينتشر الفساد في ظل غياب حكم القانون وضعف آليات المساءلة والتي تنقسم إلى نوعين :

**الأول** . آليات المساءلة الخارجية وتشير إلى القنوات الديمقراطية التي تتيح للشعب فرصة مساءلة حكوماته عبر الانتخابات العامة والمحلية ووسائل الإعلام ومؤسسات المجتمع المدني .

**الثاني** .آليات المساءلة الداخلية فتشير إلى الفصل بين السلطات وإقامة أجهزة رقابية مستقلة بحيث تقوم أجهزة الدولة بمراقبة بعضها البعض مما يخلق توازن بين السلطات، وبحول دون تمرکز السلطة بشكل مفرط في أي منها . (النجار ، 2005 ، 249 )

ويتضمن استخدام الرشوة والمحسوبية والمحاباة لتخفيض المبلغ المقرر للضرائب، والتهرب من التنظيمات والتعقيدات الإدارية والفوز بالتعاقدات. ويشمل الفساد المتعلق بالشركات ،ويحدث في العلاقات الموجودة بين الأعمال التجارية الخاصة والمجهزين لها ويقتضي سلوكا غير قانوني من قبل موظفي الشركة لأجل الكسب النقدي. (منظمة الشفافية الدولية، تقرير الفساد العالمي، 2007)

#### 1.3 أسباب الفساد المنظم وأنواعه وآليات مكافئته

يتفشى الفساد في البلدان النامية والتي تمر بمراحل انتقالية وذلك بسبب الظروف المهيئة ومن أهم أسباب الفساد المنظم ما يأتي ( احمد ، 2009 ، 15 ).

1. يمارس الأشخاص الفساد بسبب الحافز لاكتساب دخل قوي بفعل الفقر أو انخفاض الراتب الوظيفي.

2. ويقوم الأفراد بالاتجاه إلى الفساد بسبب كثرة البطالة في جميع المجتمعات بشكل خاص و بكل أشكالها.

3. كذلك بسبب السلوك النفعي، والترشح الاحتكاري للأقتصادات ذات القيود التي تمر بمرحلة سياسية انتقالية بسبب حجم الممتلكات التي كانت مملوكة للدولة ومعرضة للنهب.

4. وكذلك بسبب السلفة التقديرية للمسؤولية في الدول النامية.

5. من الأسباب المهمة القوانين الحكومية الموضوعية بشكل غير واضح يحتمل أكثر من تفسير مما يخلق ثغرة في القوانين.

6. من العوامل المشجعة على الفساد واستمراره، الفساد المنهجي يكون غير متيسر حتى وأن تم كشفه تكون عقوباته بسيطة، وخاصة لو كان جميع أفراد المؤسسة مشتركين في الفساد.

7. التشريعات تفرض الحكومة قوانين الضريبة، وجبايتها الإلزامية يستطيع الموظف المسئول أن يضايق الأشخاص أو يتعامل معهم بصورة غير عادلة عن طريق فرض تكاليف انتقائية لتجنب كلفة التأخير، أما أصحاب الأعمال غير القانونية يدفعون لتجنب الدعاوى القضائية.

8. فقدان المعلومات والتردد في التحدث عن الاعمال الفاسدة من قبل ذوي المعرفة بامور الدول ذات الانظمة التسلطية والمركزية، كذلك توجهات لعدم التركيز على الفساد في معظم الاقتصاديات المركزية .

الدولة وخفض من مستوى النفقات والذي يسبب خفض إنتاجيتها وحصول عجز مالي مما يؤدي إلى رفع سعر الضرائب وقد يدفع الدولة إلى اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية مما يؤدي إلى تحميلها أعباء تسديد هذه القروض ودفع الفوائد المترتبة عليها مما يخفض من النمو الاقتصادي (احمد، 2009، 17 )

## 2.1 مفهوم التهرب الضريبي

هي ظاهرة (محاولة المكلف بالضريبة من عدم دفعها بعد فرضها عليه) ، وقد يكون التهرب بشكل مشروع وقانوني ، أو غير مشروع وهو المقصود في الدراسات الاقتصادية والمالية، يبرز الغش والاحتيال الذي يلجأ إليه الشخص المكلف بالضريبة للتخلص من دفعها و الامتناع عن دفعها ، من صور أتهرب الضريبي تحديد دين الضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم كشوفات الإقرار المالي الصحيح ، أو الامتناع عن تقديم جزء من دين الضريبة . عندما يقدم إقرار لا يتفق مع حقيقة الملكية، أو إدخال السلع المستوردة بصورة خفية، وكذلك من صور التهرب إخفاء الأموال بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع وتهربا حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة ولهذه الإشكال آثارا سلبية على إيرادات الدولة العامة ، إذ تخفض من الإيرادات العامة للدولة ، وبالمقابل انخفاض الإنفاق العام على الخدمات التي تهم حياة أفراد المجتمع . (العلي، 2006، 354) مما يزيد من صور التحايل وهذا هو الفساد المنظم ، التحايل على ثغرات القانون، والمحابة مما يزيد من مستويات الرشوة ، وبالتالي سيدب المرض والفساد في جميع أجزاء المجتمع ومؤسساته العامة . يوجد التهرب الضريبي بنسبة عالية في القطاعات الغير رسمية مثل المؤسسات الفردية ، التي تحمل أساء تجارية. وفي الدول النامية فان هناك قوانين تعفي الأرباح الرأسالية الكبيرة من الضريبة بهدف تشجيع الاستثمار وهذا أصل المقولة التي تنص (إن الفقراء يدفعون الضريبة ولا يدفعها الأغنياء في الواقع ) أي إن الأغنياء هم عامل من عوامل الفساد . كذلك تمارس الشركات الكبيرة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال رفع قيمة المصروفات التشغيلية بشكل وهمي حتى تصبح الإيرادات قليلة .

## 2.2 أشكال التهرب الضريبي

الكتان الكلي للنشاط الاقتصادي بحيث لا يصل عنه معلومات إلى وزارة المالية لذلك لا يتم دفع ضرائب ، وهذا يساعد على وجود قطاع الظل الغير منتظم . ويعتبر هذا أكثر الوسائل أمانا ، ويشمل جميع وكلاء الشركات الأجنبية الذين لا يوثقون وكالاتهم ، وهذا أكثر بند من بنود التهرب . وعدد كبير من مصانع صغيرة ومكاتب وورش عمل تعمل بدون أي ترخيص ويبلغ ، عدد الغير مرخص من هذه العمال بقدر المرخص.

وتعتبر هيئة الشفافية الدولية المسائلة الداخلية الأكثر فعالية في الحد من الفساد. وتؤكد دور المسائلة الداخلية من خلال الفصل بين السلطات ووجود أجهزة رقابية كفؤة ، ويمكن القول إن مكافحة الفساد يتطلب عدة محاور :

1. زيادة موارد الدولة من خلال تطوير النظام الضريبي وترشيد النفقات العامة ورفع الأجور والرواتب لتقليل حاجة موظفي الدولة لقبول رشواى وممارسة الفساد .
2. إصلاح أجهزة الدولة والإدارة من خلال ترشيد الإنفاق وتعزيز اللامركزية وغرس أخلاقيات الخدمة العامة والمسئولية.
3. ضمان الفصل بين السلطات من خلال تقوية السلطة البرلمانية وقدرتها في الحصول على المعلومات وتعزيز استقلال القضاء .
4. ضمان استقلال الهيئات الرقابية من خلال إعطائها تفويضا قاطعا من البرلمان لمراقبة أداء الأجهزة التنفيذية ، مع توفير الموارد المادية والفنية لتمكينها من أداء دورها بفاعلية.

## 1.5 الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي المنظم (النجار، 2005، 237)

انتشار الفساد يؤثر بشكل سلبي على الاقتصاد والمجتمع ، والنظام السياسي في العديد من الاتجاهات وعلى النحو الآتي :

على المستوى الاقتصادي ، يؤثر الفساد بشكل سلبي في عملية التنمية الاقتصادية قد يرفع من تكاليف المعاملات الاقتصادية ، ومن درجة عدم اليقين والتأكد ، ويؤدي إلى نتائج تفترق إلى الكفاءة ، إذ انه يعوق الاستثمارات طويلة الأجل ، ويشوه القطاعات والخيارات التكنولوجية ، ويدفع أصحاب رؤوس الأموال إلى الترخ السريع ، وبالتالي يدفع الشركات إلى التخفي خارج القطاع العام ، ويحد من قدرة الدولة على زيادة إيراداتها المشروعة ، مما يفضي إلى معدلات ضريبية متزايدة تجبى من عدد متناقص من دافعي الضرائب مما يقلل من قدرة الدولة على توفير الخدمات الرئيسية بما في ذلك سيادة القانون ، وخلق أعمال يمارسها بعض الأفراد غير قانونية وتعتبر كقطاع مستقل له إيرادات ودخل ، مما يؤثر بشكل أو بآخر على الأعمال القانونية وعلى الفئات الدخلية لأفراد المجتمع وهذا يرفع من حدة الفقر وانتشار البطالة والتلاعب والغش والاحتيال واستخدام الرشوة ، ويعمل الفساد على تشويه الأسواق ويخفض قدرة الحكومة على فرض التنظيمات ومراقبة الأسواق من أجل تصحيح الخلل الحاصل فيها ، ويؤثر الفساد المرتفع على الإثاق التشغيلي والصيانة ويضعف البنية التحتية ويقود إلى تشويه تركيبة الاستثمار ، يساعد الفساد في حصول التهرب الضريبي الذي يؤدي إلى خفض إيرادات

### 2.3. 2 الأسباب النفسية والاجتماعية

إن المستوى الأخلاقي ، والوعي الوطني للبلدان يساهم في تحديد معدل التهرب الضريبي ، ولهذا فهو يتفاوت بين البلدان ففي البلدان التي تتميز بالمستوى الخلفي ، والوعي الوطني المرتفع يكون التهرب اقل مما هو عليه في البلدان الأخرى .

### 2.3. 3 أسباب تشريعية

إن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ، ومرجع ذلك إلى النقص في التشريع الضريبي ، وعدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ، لينتخلصوا من دفع الضريبة ، وربما مرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالبا متصدر في البلدان النامية بصورة سريعة ، وتصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء وكذلك عدم اشتراك العاملين في حقل التطبيق في إعداد مشروعات القوانين المالية . وتعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضا في التهرب ، والتي تخلق مشكلات للدوائر المالية من احتمال التهرب (أمين ، 38، 2006) ، و فصول الإعفاءات الضريبية في الدول النامية إن اغلب التشريعات الضريبية ، تقرر إعفاءات من الضريبة متنوعة ومختلفة ، فهناك الإعفاءات العائلية ، وإعفاء الحد الأدنى من الدخل ، فإذا كانت هذه الإعفاءات عادلة ، تحد من الرغبة للتهرب الضريبي ، بينما إذا لم تكن الإعفاءات تتناسب مع العوامل التي تبررها ، أدت إلى الرغبة للتهرب من الضريبة . (أمين ، 29، 2006) كما ان الهيكل الضريبي لبلد ما ، مكون من التشريع الضريبي المتضمن عدد من الضرائب المطبقة ، وتوزيع الضرائب بين ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة ، فالنظام الضريبي الذي يتركز على الضرائب النوعية ، وما يتطلبه من تقديم مجموعة من التصريحات يقدمها المكلف ، فضلا عن العديد من المعدلات الضريبية ، كل هذه العوامل عبارة عن ثغرات يستفيد منها المكلف ، وتعمل على تشجيع التهرب الضريبي

### 2.3. 4 عدم المساواة في التطبيق

المساواة في فرض الضريبة ضروري لإشاعة الثقة العامة بالدولة ، اذ تعتبر الضريبة العادلة من الوجه القانونية كما أرادها المشرع المالي أمر مهم ، ولكن تعترضها صعوبات في التطبيق تسيء إلى العدالة المرجوة ، ومن ثم فان عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة ، وتعد من احد أسباب التهرب الضريبي .

### 2.3. 5 تعقيد الإجراءات الإدارية

ويلاحظ هذا بشكل خاص في البلدان النامية ، إذ إن الإجراءات الإدارية الكثيرة والمعقدة ، تدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضرائب المترتبة عليهم .

كذلك المدرسون الذين يقومون بدروس خصوصية في البيت ولأن تعلم بهم الدولة كذلك كل من يمارس نشاط له دخل دون أن يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع أي ضرائب للدولة مقابل له ( النجار، 2005، 43) ، ويمكن تقسيم اشكال التهرب الضريبي الى :

● تهرب مشروع وهذا بسبب الثغرات في القانون وهو اخطر من النوع الثاني لان صعوبة محاسبة المخالف به.

● تهرب غير مشروع وهو يتضمن مايلي :

1- تقديم كشوفات غير حقيقية ويعتبر هذا أكثر الوسائل أمانا ، ويشمل إخفاء أرقام الأعمال في جميع بيانات مكلفي الضرائب على الأرباح الحقيقية.  
2- زيادة النفقات وخفض الإيرادات ، أي تضخم وهي للإتفاق من جلال زيادة تكاليف السلع وأجور العمال، حتى تصحح الأرباح الظاهرة قليلة ثم تخفض من الضرائب المفروضة.

3- تخفيض أسعار البيع للسلع ، وتزوير فواتير الاستيراد.

4- تنظيم أجازات الاستيراد بأسماء مختلفة من اجل التهرب من دفع الضريبة.

5- تخفيض أسعار البيع للسلع وكذلك تزوير أوراق وفواتير الاستيراد حيث تظهر عدد المواد المستوردة قليلة من اجل التهرب من دفع الضريبة الكمركية . ( أمين ، 2006 ، 5)

### 2.3 أسباب التهرب الضريبي

هناك أسباب عديدة تدفع المكلفين بالضرائب إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي رغبة منه في أللحفاظ على ثرواتهم ، ودخولهم دون إن تحصل الدولة على حصتها من الضريبة . ( خصاونة، 2000 ، 141)

### 2.3. 1 أسباب اقتصادية

تلعب الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع ، دورا مهما في التهرب الضريبي ، فالملاحظ بشكل عام إن الأفراد تقل مقاومتهم لفكرة التهرب من دفع الضرائب المفروضة عليهم في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي لارتفاع دخولهم وكثرة النقود بين أيديهم ، ومن ثم يقل التهرب الضريبي والعكس صحيح تماما ، إذ يزداد التهرب الضريبي في أوقات الكساد والأزمات الاقتصادية .

## 2.3. ارتفاع العبء الضريبي

إذا زاد العبء الضريبي بنسبة أكثر من زيادة الدخل ، فان ذلك يؤدي إلى تشجيع التهرب الضريبي ، والعكس سيجعل يواعث التهرب اقل .

## 3. الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي : (أمين، 2006، 14)

إن الأثر الظاهري للتهرب الضريبي يتجلى بالانخفاض والنقص في الإيرادات العامة ، وما يؤدي إليه من آثار سلبية في الموازنة العامة للدولة ، ويشكل التهرب الضريبي احد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق التنمية الاقتصادية . وهكذا يبدو إن تأثير التهرب على البلدان النامية اشد وطأة مقارنة بتأثيره على البلدان المتقدمة لان البلدان النامية لا تزال في المرحلة الأولى من عملية التنمية وبجاجة ماسة للإيرادات لتمويل نفقاتها العامة والإنفاق على مشاريع التنمية وتهيئة البيئة المناسبة لها وتوفير السلع والخدمات المطلوبة . (الشوابكة ، 2012، 20) ومن الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي ما يحققه من اثر سلبي على التوازن القطاعي في الاقتصاد القومي. وجود فرص للتهرب في أنشطة اقتصادية معينة يجتذب المستثمرين إليها فتتوسع تلك الأنشطة من دون تخطيط مسبق . كما إن السياسة الضريبية تفضل في معالجة التضخم والحد منه في حالة وجود التهرب الضريبي ، مع إن الضريبة هي إحدى الأدوات الرئيسية للسياسة المالية التي تستخدمها الدولة لمواجهة التضخم.

## 4. العلاقة بين الفساد المنظم والتهرب الضريبي

يؤثر الفساد سلبيا في الاقتصاد القومي ، وفي كفاءة الأداء الاقتصادي فضلا عن خفضه للنمو الاقتصادي، والرافاهية الاقتصادية (AIDT، 2003، 17)، وتغير توزيع الموارد إذ يطور القطاعات السرية على حساب قطاعات الدولة المهمة كالصحة والتعليم، فضلا عن خفضه للنفقات التشغيلية وإضعافه البنى التحتية ذات التكاليف العالية، مما يؤدي إلى زيادة الاستثمار لكنه يعمل على تشوه تركيبة الاستثمار، فضلا عن توجه ذوي الكفاءة إلى التبرج الاحتكاري وتوجه الأنشطة الوجه غير الإنتاجية ، وهذا هو السلوك النفسي (EBBEN، 2009، 15) ويمكن بيان العلاقة بينهما من خلال التي :

1- انخفاض إيرادات الدولة ، من خلال التهرب الناتج عن الفساد ، وبالتالي خفض أموال الاستثمار والإنفاق ، وعرقله مشاريع التنمية الاقتصادية.

2- اضطراب الحكومة لسداد عجز الموازين العامة للدولة، الناتج عن التهرب من خلال اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية ، والإيقاع في عملية خدمة الدين وسداد الفوائد المترتبة عليها.

3- عدم تحقيق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع وشعور الأفراد بعدم المساواة .

4- الجانب الأخلاقي المتمثل في انعدام الأمانة في أداء الواجب، والذي يحفز الافراد إلى امتحان الاحتيال والنصب والتلاعب بنفقات القانون.

5- التأثير في القدرة التنافسية، فالمشاريع المتهربة من دفع الضريبة ستكون تكاليف إنتاجها اقل من المشاريع الملتزمة بالدفع (Mironov، 2005، 22)

## المبحث الثاني الجانب التطبيقي

## قياس اثر الفساد المنظم في التهرب الضريبي

حول تأثير الفساد المنظم في التهرب الضريبي ، تم اللجوء إلى الأسلوب الوصفي والكيفي وتم التطبيق لعدد من دول النامية ، وهي (العراق ، مصر) ، للمدة ( 2003 . 2015) وتم اختيار عينه وفق تقارير منظمة الشفافية الدولية لعام 2016 لأسوء عشر دول في العالم. وباستخدام النموذج الآتي :

$$Y=F(X1, X2)$$

كما ويمكن كتابتها بالشكل الآتي :

$$Y=A0+B1X1+B2X2+Ui$$

حيث تشير y إلى المتغير المعتمد مؤشر التهرب الضريبي ، المعبر عنه بطرح الواردات الفعلية لضرائب الدخل من الواردات المقدرة لضرائب الدخل من الميزانية العامة للدولة.

وتشير x1 إلى مؤشر مدركات الفساد والذي يقع بين (0 و 10) يكون البلد زهبا ونظيفا عند الرقم (10) ، وفي أقصى درجات الفساد عند (0) . والمنهجية الجديدة لحساب المؤشر في عام 2012 والسنوات القادمة تكون بترجمة البيانات على مقياس بتدرج من (0 . 100) حيث تعادل الدرجة (0) أعلى مستوى من مستويات الفساد المدرك اي ( تصور القطاع العام للدولة باعتباره فاسد للغاية) في حين تعادل الدرجة (100) أدنى مستوى من مستويات الفساد المدرك اي ( تصور القطاع العام للدولة باعتباره زهبا). وتشير x2 إلى الرقم القياسي للتعليم . EDUCATION

INDEX

## تقدير نتائج الانحدار للعراق

$$Y= 10.466 + 0.93X1$$

$$T = ( 2.593) ، R^2 = 34\% ، F= 3.364 ، DW = 1.765$$

بقاء العوامل الأخرى ثابتة، والإشارة الموجبة تعني إذا زاد الفساد الإداري والاقتصادي وكان مركزي وبشكل منظم سيقود، إلى زيادة التهرب الضريبي.

### 5. تحليل وتفسير البيانات المستخدمة

#### 1.5 مفهوم استقرارية السلاسل الزمنية

يتم جمع البيانات من اختبار إستقرارية السلاسل الزمنية التي تعد كخطوة أولى في التقدير وتؤكد نظرية الانحدار بان السلاسل الزمنية تتمتع بخاصية الاستقرار اذ تعد السلاسل الزمنية متكاملة من الدرجة الصفرية وفي حالة غياب صفة الاستقرار فان الانحدار الذي نحصل عليه بين المتغيرات زائفاً، وهذا يعود الى ان البيانات غالباً ما يوجد فيها اتجاه عام يعكس ظروف معينة تؤثر على جميع المتغيرات فتجعلها بنفس الاتجاه على الرغم من عدم وجود علاقة حقيقية تربط بينهما.

#### 2.5 اختبار جذر الوحدة للاستقرارية

ياخذ اختبار جذر الوحدة عدة طرق لقياس استقرارية السلاسل الزمنية ومن بينها اختبار (Dickey.Fuller Test) البسيط الذي طور عام 1979 ومختصره (ADF)، ويقوم هذا الاختبار باخذ الفرق الاول للمتغير فقط كمتغير تابع وإعطاؤه تباطؤ سنة واحدة معتمد على معنوية احصائية ( $t$ ) الا ان هذا الاختبار يستخدم في حالة استقرار السلاسل بنفس الدرجة.

من اجل تحليل البيانات المستخدمة لسلسلة زمنية تمتد من عام (2003. 2015)، تم استخدام اختبار الاستقرارية لمعرفة مدى استقرارية وثبات بيانات السلسلة الزمنية المعتمدة، وبالاعتماد على اختبار (Dickey.Fuller Test) الموسع ومختصره (ADF)، المعزز لهذا التحليل لانه يبين الترابط المتسلسل للسلسلة الزمنية المستخدمة، وقد اجري الاختبار وفق الفرضيات الآتية.

فرضية العدم ( $H_0$ ): عدم ثبات استقرارية السلسلة الزمنية (وجود جذر الوحدة).  
الفرضية البديلة ( $H_1$ ): ثبات استقرارية السلسلة الزمنية (عدم وجود جذر الوحدة).

فاذا كانت النتائج الاحصائية لاختبار (ADF) المحسوبة أكبر من الجدولية\* عند مستوى معنوية 5% فنرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة وكما موضح في الجدول رقم (1 و 2)

من الصيغة الخطية تشير القدرة التفسيرية الا ان (34%) من التغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد (التهرب الضريبي)، سببه التغيرات الحاصلة في مؤشر (مدركات الفساد المنظم)، وان ماتبقى من النسبة يعود لعوامل أخرى نوعية غير كمية لاتدخل النموذج. كما بلغت قيمة  $F^*$  (3.364) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (0.05). مما يدل على معنوية النموذج ككل، أما اختبار (T) فقد أشارت ( $t^*$ ) المحسوبة بمعنوية العلاقة بين متغير الفساد والتهرب الضريبي وهي أكبر من قيمها الجدولية وقد اثبت معنوية إحصائية، في حين أشار اختبار ( $DW^*$ ) إلى خلو هذا النموذج من مشكلة الارتباط الذاتي بين البواقي إذ بلغت قيمتها المحسوبة (1.765)، كما تشير قيمة متغير ( $X1$ ) وهو الدال على مؤشر مدركات الفساد والبالغة (2.593) وحدة، وهذه القيمة تعني، إذا ما حصل تغيراً نسبياً في الفساد الاقتصادي المنظم بمقدار وحدة واحدة، سيقود إلى تغير في التهرب الضريبي بمقدار (1.765) مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة، والإشارة الموجبة تعني إذا زاد الفساد الإداري والاقتصادي وكان مركزي وبشكل منظم سيقود، إلى زيادة التهرب الضريبي وحصول عجز في الموازنة العامة للدولة، بسبب نقص في إيراداتها الضريبي.

### تقدير نتائج الانحدار لمصر

$$Y = 7.853 + 4.151 \log x_1$$

$$T = (2.260), R^2 = 35\%, F = 3.819, DW = 1.475$$

من الصيغة الخطية تشير القدرة التفسيرية الا ان (35%) من التغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد (التهرب الضريبي)، سببه التغيرات الحاصلة في مؤشر (مدركات الفساد المنظم)، وان ماتبقى من النسبة يعود لعوامل أخرى نوعية غير كمية لاتدخل النموذج. كما بلغت قيمة  $F^*$  (3.819) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (0.05). مما يدل على معنوية النموذج ككل، أما اختبار (T) فقد أشارت ( $t^*$ ) المحسوبة بمعنوية العلاقة بين متغير الفساد والتهرب الضريبي وهي أكبر من قيمها الجدولية وقد اثبت معنوية إحصائية، في حين أشار اختبار ( $DW^*$ ) إلى خلو هذا النموذج من مشكلة الارتباط الذاتي بين البواقي إذ بلغت قيمتها المحسوبة

(1.475)، كما تشير قيمة متغير ( $X1$ ) وهو الدال على مؤشر مدركات الفساد والبالغة (2.260) وحدة، وهذه القيمة تعني، إذا ما حصل تغيراً نسبياً في الفساد الاقتصادي المنظم بمقدار وحدة واحدة، سيقود إلى تغير في التهرب الضريبي بمقدار (2.260) مع

## جدول (2) : يبين الجدول اختبار ( ADF ) للعراق

Variabl	Adf. Test Statistics	5% critical value	Prop	Order of integration
Y	5.461-	3.759-	0.0030	Stationary at first difference
X1	4.007-	3.759-	0.033	Stationary at first difference
X2	4.981-	3.759-	0.006	Stationary at first difference

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج احصائية اختبار ( ADF ) من برامج Views

من الجدول رقم ( 1 ) يتضح من خلال اختبار الاستقرار الموسع ( ADF ) ان سلسلة الزمنية للمتغير المعتمد ( التهرب الضريبي ) مستقرة من خلال القيمة المحسوبة لقيم ( t ) للمتغير المعتمد ( 3.759 ) وهي أكبر من القيمة الجدولية ( 5.461 ) . عند مستوى معنوية 5% وهذا يعني اننا يمكننا ان نعتمد على السلسلة الزمنية من الانحدار والاعتماد على النتائج التي تظهر لنا ويمكن اتخاذ القرار السليم وفق النتائج التي يظهرها البرنامج. كما ويتضح لنا من اختبار ( ADF ) الموسع ان السلسلة للمتغير ( y ) الاقتصادي مستقرة في الفرق الاول وذلك بمقارنة قيم  $t^*$  المحسوبة وهي أكبر من قيمة نظيرتها الجدولية وهذا يعني اننا يمكننا ان نعتمد على السلسلة الزمنية من الانحدار

والاعتماد على النتائج التي تظهر لنا ويمكن اتخاذ القرار السليم وفق النتائج التي يظهرها البرنامج. كما ويتضح لنا من اختبار ( ADF ) الموسع ان السلسلة للمتغير ( y ) الاقتصادي مستقرة في الفرق الاول وذلك بمقارنة قيم  $t^*$  المحسوبة وهي أكبر من قيمة نظيرتها الجدولية وهذا يعني اننا يمكننا ان نعتمد على السلسلة الزمنية من الانحدار

## جدول (3) : يبين الجدول اختبار ( ADF ) لمصر

Variabl	Adf. Test Statistics	5% critical value	Prop	Order of integration
Y	4.666-	3.375-	0.011	Stationary at first difference
X1	5.908-	3.759-	0.001	Stationary at first difference
X2	3.680-	3.342-	0.059	Stationary at first difference

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج احصائية اختبار ( ADF ) من برامج Views

من الجدول رقم 2 نلاحظ ان جميع المتغيرات مستقرة في الفرق الاول وفي مختلف المستويات وذلك بمقارنة قيم  $t^*$  المحسوبة وهي أكبر من قيمة نظيرتها الجدولية وهذا يعني اننا يمكننا ان نعتمد على السلسلة الزمنية في الانحدار والاعتماد على النتائج التي تظهر لنا ويمكن اتخاذ القرار السليم وفق النتائج التي يظهرها البرنامج.

1- اثبتت البحث العلاقة الايجابية بين الفساد المنظم من قبل المسؤولين ، والتهرب الضريبي في دول العينة العراق ، ومصر

2- لم يثبت البحث العلاقة السلبية بين مستويات التعليم والتهرب الضريبي وذلك لعدم معنوية المتغير في دول العينة ، من منطلق كونه السلاح الفعال لمواجهة التحديات التي تعوق مسيرة التنمية الاقتصادية وهذا يحقق فرضية البحث.

## قائمة المصادر

## المصادر باللغة العربية :

1. احمد السيد النجار(2005)، تقرير الاتجاهات الاقتصادية للفساد الاقتصادي، مركز الدراسات السياسية والاقتصادية، القاهرة.
2. مختيار أمين علي ( 2006 )، التهرب الضريبي في البلدان النامية، رسالة ماجستير، جامعة دهوك
3. حماد سعيد حسونة(2000)، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، الأردن
4. سالم الشوايكة (2012)، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار رند للنشر والتوزيع، الأردن.
5. عادل فليح العلي (2006)، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الجامعة للنشر، الموصل
6. عبد الستار فاضل (1985)، الجرائم الضريبية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد السابع مركز البحوث الإدارية والاقتصادية، جامعة الموصل .
7. د.عبد لله الجابري (2009)، الفساد الاقتصادي أنواعه، أسبابه، علاجه، المؤتمر الإسلامي، جامعة أم القرى، مكة المكرمة.
8. عدنان دهام احمد (2009)، تأثير الفساد في النمو الاقتصادي، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، الموصل.
9. محمد دويدار (2000)، دراسات في الاقتصاد المالي، منشأة المعارف، الإسكندرية
10. منظمة الشفافية الدولية(2007)، تقرير الفساد العالمي

## المصادر باللغة الانكليزية :

1. Aidt tokes (2003)، "Economic Analysis of corruption survey" Economic journal ، vo7.113. No . 491، Nov2003
2. Ebben. wouter and albert de val(2009)، "institutions and relation between corruption and economic growth". working Paper.9
3. Lash. Nicholas a(2003)"corruption and Economic development" university Chicago. (2033)
4. Meaher Patrick( 2004).Acorrrption primer an overview of concepts in the corruption ،paper on development ،no.4\30
- 5.Mironov.Maxim(2005).corruption and taxon income . university ofChicago .
- 6 world bank ، world development indicators(2008) ، newyork

## الهوامش

- A. A. and Michelis. L. (1999). Numerical ، Haug, J. G.، Mackinnon Distribution Functions of Likelihood Ratio Tests for Cointegration. 563.77، 14(5).Journal of Applied Econometrics

3- كان تأثير الفساد في العراق ومصر كبير، من خلال ( R2 ) لقدرة التفسيرية في العراق 34% يعود التغيير للفساد الاقتصادي و35% في مصر.

4- تلعب مؤسسات الدولة، دورا بارزا في الحد من الفساد المنظم ، من خلال البلدان ذات المؤسسات الصارمة والتي تتمتع بنزاهة مسؤوليها يكون فيها الفساد اقل من غيرها.

5- وكذلك اثبت البحث ان للفساد اثرا سلبية كبيرة في النمو الاقتصادي في اقتصاديات الدول النامية من خلال رفعه لمستوى التهرب الضريبي .

## المقترحات

1- زيادة الوعي الضريبي للمكلفين، عن طريق التوعية وغرس القيم الأخلاقية لدى أفراد المجتمع ، وتنمية الإحساس الوطني والديني .

2- التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية، وتحديد نسبها بشكل لايزعج المكلف بها.

3- إعادة النظر بالعقوبات المفروضة على المتهربين.

4- وضع رقابات مشددة على المسؤولين من خلال السلطات المتخصصة فممارسات الفساد تنتشر في ظل غياب الشفافية، والفاعلية والمسألة .

5- يتضح ان عملية مكافحة الفساد تتطلب النظر إلى المؤسسات الهيكلية الأوسع ، فحللول الجنايات والاقتصادية المنعزلة عن الإصلاح المؤسسي لا تكفي للحد من الفساد الضريبي وهذا متفق مع النظرية الاقتصادية.

6- اعادة النظر في القوانين بحيث لاتدع مجالا للتهرب من الضريبة خاصة التهرب المشروع الناتج عن خلل او ثغرات في القوانين

## الملحق رقم 1 تقدير نتائج الانحدار للعراق

Dependent Variable: Y\_\_TAX  
 Method: Least Squares  
 Date: 01/8/18 Time: 01:07  
 Sample: 2 17  
 Included observations: 16

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	10.46613	2.389895	4.379327	0.0007
CPI_X1	0.093080	0.035887	2.593664	0.0223
TG_X2	0.462906	0.491514	0.941795	0.3635
R-squared	0.341067	Mean dependent var		13.73750
Adjusted R-squared	0.239692	S.D. dependent var		2.232749
S.E. of regression	1.946859	Akaike info criterion		4.337672
Sum squared resid	49.27338	Schwarz criterion		4.482533
Log likelihood	-31.70138	Hannan-Quinn criter.		4.345090
F-statistic	3.364429	Durbin-Watson stat		1.765124
Prob(F-statistic)	0.066446			

## ملحق رقم 2 تقدير نتائج الانحدار لمصر

Dependent Variable: Y\_\_TAX  
 Method: Least Squares  
 Date: 01/14/18 Time: 10:39  
 Sample: 1 17  
 Included observations: 17

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	7.853125	2.547772	3.082351	0.0081
LOG_X1	4.151304	1.836719	2.260174	0.0403
LOG_X2	4.331884	3.613329	1.198862	0.2505
R-squared	0.353047	Mean dependent var		14.19412
Adjusted R-squared	0.260625	S.D. dependent var		2.176715
S.E. of regression	1.871690	Akaike info criterion		4.250345
Sum squared resid	49.04511	Schwarz criterion		4.397383
Log likelihood	-33.12794	Hannan-Quinn criter.		4.264961
F-statistic	3.819956	Durbin-Watson stat		1.475236
Prob(F-statistic)	0.047436			

ملحق 3 نتائج برنامج eviws للعراق

Null Hypothesis: D(LOGX1) has a unit root  
 Exogenous: Constant, Linear Trend  
 Lag Length: 0 (Automatic - based on AIC, maxlag=3)

	t-Statistic	Prob.*
Augmented Dickey-Fuller test statistic	-4.007103	0.0333
Test critical values:		
1% level	-4.728363	
5% level	-3.759743	
10% level	-3.324976	

\*Mackinnon (1996) one-sided p-values.  
 Warning: Probabilities and critical values calculated for 20 observations  
 and may not be accurate for a sample size of 15

Null Hypothesis: D(Y\_\_TAX) has a unit root  
 Exogenous: Constant, Linear Trend  
 Lag Length: 0 (Automatic - based on AIC, maxlag=3)

	t-Statistic	Prob.*
Augmented Dickey-Fuller test statistic	-5.461019	0.0030
Test critical values:		
1% level	-4.728363	
5% level	-3.759743	
10% level	-3.324976	

\*Mackinnon (1996) one-sided p-values.  
 Warning: Probabilities and critical values calculated for 20 observations  
 and may not be accurate for a sample size of 15

Null Hypothesis: D(LOGX2) has a unit root  
 Exogenous: Constant, Linear Trend  
 Lag Length: 0 (Automatic - based on AIC, maxlag=3)

	t-Statistic	Prob.*
Augmented Dickey-Fuller test statistic	-4.981313	0.0066
Test critical values:		
1% level	-4.728363	
5% level	-3.759743	
10% level	-3.324976	

\*Mackinnon (1996) one-sided p-values.  
 Warning: Probabilities and critical values calculated for 20 observations  
 and may not be accurate for a sample size of 15

## ملحق 4 نتائج برنامج eviws مصر

Null Hypothesis: D(LOG\_X1) has a unit root  
 Exogenous: Constant, Linear Trend  
 Lag Length: 0 (Automatic - based on AIC, maxlag=3)

	t-Statistic	Prob.*
Augmented Dickey-Fuller test statistic	-5.908672	0.0015
Test critical values: 1% level	-4.728363	
5% level	-3.759743	
10% level	-3.324976	

\*Mackinnon (1996) one-sided p-values.

Warning: Probabilities and critical values calculated for 20 observations  
 and may not be accurate for a sample size of 15

Null Hypothesis: D(Y\_\_TAX) has a unit root  
 Exogenous: Constant, Linear Trend  
 Lag Length: 0 (Automatic - based on AIC, maxlag=3)

	t-Statistic	Prob.*
Augmented Dickey-Fuller test statistic	-4.666946	0.0111
Test critical values: 1% level	-4.728363	
5% level	-3.759743	
10% level	-3.324976	

\*Mackinnon (1996) one-sided p-values.

Warning: Probabilities and critical values calculated for 20 observations  
 and may not be accurate for a sample size of 15

Null Hypothesis: D(LOG\_X2) has a unit root  
 Exogenous: Constant, Linear Trend  
 Lag Length: 1 (Automatic - based on AIC, maxlag=3)

	t-Statistic	Prob.*
Augmented Dickey-Fuller test statistic	-3.680577	0.0596
Test critical values: 1% level	-4.800080	
5% level	-3.791172	
10% level	-3.342253	

\*Mackinnon (1996) one-sided p-values.

Warning: Probabilities and critical values calculated for 20 observations  
 and may not be accurate for a sample size of 14