

مفهوم التهرب الضريبي واثره في المجتمع

(دراسة قانونية تحليلية)

م.م محمد فؤاد طلب (*)

ملخص البحث

تبرز أهمية البحث من خلال معرفة اسباب التهرب الضريبي ، كونها ظاهرة سلبية تتمثل بعدم دفع المستحقات المالية المتمثلة بالضريبة للدولة من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة باعتبارها وارد من واردات الدولة التي تغذي خزينتها لتمكنها من أداء واجباتها في كافة مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية سواء كانت هذه الأسباب إدارية أم تشريعية أم اقتصادية ، ومن ثم تعرفنا على أنواع التهرب الضريبي ومقارنته بما يشبهه من ظواهر أخرى متمثلة بالتهرب الضريبي وأخيرا معالجتها من خلال التوصيات التي قدمناها .

ABSTRACT

tax evasion and it's influence in society

The subject of tax evasion is one of the important topics that affect in one way or another the individual and the society as it affects the import from the state's imports that feed the state treasury and thus enable it to fulfill its obligations in accordance with the constitution, which are political, social and economic services from Or not. It is necessary to study the nature of the tax and the basic rules that govern its imposition represented by four rules of justice and certainty, convenience and economy and then know the reasons that lead to tax evasion and its effects

(*) مدرس مساعد في قسم الشريعة/ كلية العلوم الإسلامية / جامعة الموصل .

on the individual and society. So we divided the research into an introductory study of tax.

المقدمة

تعد الضرائب أهم الواردات المالية في الوقت الحالي بحيث تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة من خلال موازنتها العامة وفي تحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المختلفة، وتلجأ إليها الدول مهما اختلفت فلسفتها السياسية أو نظام حكمها. ولقد تعددت واختلفت تعريفات الضريبة ولكنها لا تعدو أن تكون اقتطاع نقدي جبري يدفعها المكلفون الضريبيون إلى الدولة متمثلة بإحدى هيئاتها وبصفة نهائية، وبالتالي يكون هؤلاء المكلفون قد ساهموا بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة.

لقد وضع (آدم سميث) أربع قواعد أو مبادئ أساسية يجب مراعاتها من قبل المشرع الضريبي لفرض الضرائب والتي أصبحت بمقام الدستور الذي تتبعه الأنظمة الضريبية في جميع دول العالم، ألا وهي العدالة، اليقين، الملائمة، والاقتصاد في التحصيل. إن فقدان الضريبة لإحدى هذه المبادئ يؤدي إلى جعل المكلفين بها يبحثون عن وسائل وطرق تخلصهم من أوائها كلياً أو جزئياً، حينها نجد أنفسنا أمام ظاهرة خطيرة إلا وهي التهرب الضريبي موضوع البحث.

أولاً: أهمية الدراسة.

تبرز أهمية البحث من خلال تأثير التهرب الضريبي على الفرد والمجتمع بأكمله باعتبار الضريبة من الأدوات المهمة التي تستخدمها الدولة في تحقيق سياستها على المستوى الاقتصادي والاجتماعي فضلاً عن أهميتها المالية

ثانياً: إشكالية الدراسة.

نظرا لأهمية الضريبة وما لها من تأثير إيجابي على الفرد والمجتمع توجب البحث عن أسباب هذه الظاهرة وكيفية معالجتها والحد منها ولو بصوره نسبية من خلال التشريعات الضريبية أو زيادة الوعي الضريبي

ثالثاً: فرضية الدراسة.

للإحاطة بموضوع البحث توجب على الدراسة الإجابة على التساؤلات الآتية :

- ١- ماهية الضريبة ؟ تعريف الضريبة وخصائصها
- ٢- القواعد الأساسية التي تحكم فرض الضرائب .
- ٣- التهرب الضريبي ، تعريف التهرب الضريبي، أسبابه ، أنواعه
- ٤- آثار التهرب الضريبي ، ماليا ، اقتصاديا ، اجتماعيا .

رابعاً: منهجية الدراسة.

نعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي معززا بالأراء الفقهية التي تتعلق بموضوع الدراسة

خامساً : هيكلية الدراسة.

تتكون الدراسة من مبحثين فضلا عن المبحث التمهيدي بوصفه مدخلا للموضوع حيث خصصنا المبحث التمهيدي لماهية الضريبة من حيث تعريفها وخصائصها فضلا عن القواعد الأساسية التي تحكم الضرائب أما المبحث الأول فخصصناه لماهية التهرب الضريبي من حيث التعريف وأسبابه وأنواعه وأما المبحث الثاني فخصصناه للمقارنة بين التهرب الضريبي والتهرب الضريبي ثم الخاتمة التي ذكرنا فيها أهم النتائج التي توصل إليها بحثنا هذا.

التمهيد

ماهية الضريبة

للتعرف على ماهية الضريبة باعتبارها اقتطاع نقدي جبري بدون مقابل ، أي لا يحق للمكلف أن يطلب من الدولة منفعة خاصة مقابل أدائها ، التي يلتزم بها لتغطية نفقات الدولة مع التزام المشرع الضريبي بالقواعد الأساسية المتمثلة بالعدالة ، اليقين ، الملائمة، الاقتصاد عند فرض الضريبة ؛ لذا ارتأينا تقسيم المبحث الى مطلبين

المطلب الاول : تعريف الضريبة وخصائصها

المطلب الثاني : القواعد الأساسية التي تحكم فرض الضرائب

المطلب الاول

تعريف الضريبة وخصائصها

هناك تعاريف عديدة للضريبة ولكن معظمها تتفق على كونها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة متمثلة بإحدى هيئاتها العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة ، ومن خلال هذا التعريف يمكن استخلاص العناصر أو الخصائص التي تتميز بها الضريبة كمورد سيادي ، وهي:

أولا: الضريبة مبلغ من المال

حيث إنها تُدفع بشكل نقدي أو عيني وإن كان الشائع في الوقت الحاضر أنها تدفع نقدا والسبب في ذلك أن استخدام النقود هو المعمول به في جميع الاقتصادات المعاصرة ، ثم إن وجود النقود يسهل في كثير من الأحيان تقدير أعباء وتكاليف المكلف بدفع الضريبة إضافة الى

سهولة جبايتها وانخفاض تكاليفها قياسا بالضريبة التي تدفع عينا حيث يترتب عليها في حالة الدفع عينا تكاليف باهضة تفوق مقدار الضريبة المتحصلة متمثلة بتكاليف النقل والخزن وانخفاض قيمتها السوقية بمرور الوقت ، ومع هذا توجد بعض الاستثناءات على قاعدة دفع الضريبة نقدا ، مثل ما قرره انكلترا عام ١٩٥٦م بدفع ضريبة الشركات عينا إذا كانت الثروة من لوحات فنية ذات قيمة عالية المستوى ، وكذلك ما جرى في الاتحاد السوفيتي السابق حيث قرر عام ١٩١٩م في عهد لينين فرض ضريبة على المحصولات الزراعية عينا^١ .

ثانيا: الضريبة تدفع جبرا .

إن الضريبة فريضة الزامية تفرض من قبل السلطة العامة بأسلوب جبري ، بمعنى آخر من دون الرجوع الى موافقة المكلفين الخاضعين للضريبة بذلك^٢ ، أي أن المشرع الضريبي هو الذي يحدد بإرادته المنفردة نوع الضريبة ووعائها وسعرها وجميع الإجراءات القانونية الخاصة بها وحيث إن إرادة المشرع المنفردة تتمثل في شكل تشريع محدد لذلك ينبغي أن يصدر من السلطة المختصة بالتشريع مقترن بجزء يفرض على من يخالف هذا القانون الخاص بالضريبة^٣

ثالثا : من دون مقابل

وهذا يعني أن دافعي الضرائب لا يحق لهم أن يطلبوا من الدولة أن تقدم لهم نفعا خاصا مقابل دفعهم للضريبة وبناءً على ذلك فإن الالتزام بدفع الضريبة يعتمد على مدى قدرة الشخص على المساهمة في تغطية تكاليف الأعباء العامة وليس على مدى تمتعه بالخدمات والمنافع العامة^٤ .

رابعا: إن مبلغ الضريبة يدفع بشكل نهائي

وهذا يعني أن المكلفين الضريبيين لا يحق لهم المطالبة باسترداد المبلغ الذي دفعوه كضريبة أو فوائد عنه ، لأن مبلغ الضريبة فرض بشكل نهائي ، وهذا ما يميز الضريبة عن

القرض العام^٥ وهي الأموال التي تقترضها الدولة أو إحدى هيئاتها العامة الأخرى من الأفراد أو من الهيئات الخاصة الوطنية أو الأجنبية أو من المؤسسات الدولية نظير تعهدا برد المبالغ المقترضة ويدفع فائدة سنوية محددة وبعض المزايا الأخرى المحددة طبقا لشروط العقد^٦.

خامسا: الضريبة ذات أهداف

قد تفرض الضريبة لتحقيق أهداف مالية ، أي لتوفير واردات مالية عامة للدولة لتغطية نفقاتها ، وقد تفرض لتحقيق أهداف اقتصادية ، مثل تحقيق التنمية الاقتصادية أو زيادة إنتاج بعض السلع أو تقليل استهلاك بعضها الآخر ، وقد تفرض لتحقيق أهداف اجتماعية تتمثل في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي من خلال إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات الأقل دخلا^٧.

المطلب الثاني

القواعد الأساسية (المبادئ) التي تحكم فرض الضرائب

عندما وضع آدم سميث في كتابه المعروف بعنوان ثروة الأمم عام (١٧٧٦م) عددا من المبادئ الأساسية التي يستند عليها المشرع الضريبي عند فرض الضريبة ، بل واعتبرت هذا المبادئ بمثابة الدستور الذي يجمع المشرع الضريبي عدم الخروج عن مضامينه عند فرض الضريبة ، والتي تتمثل بأربعة مبادئ هي : ١- مبدأ العدالة ، ٢- مبدأ اليقين ، ٣- مبدأ الملائمة ، ٤- مبدأ الاقتصاد في التحصيل .

١- **مبدأ العدالة** : وهو المبدأ الأول الذي يجب اعتماده من قبل المشرع الضريبي ، والذي يعني مساهمة أفراد المجتمع جميعا في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية دون محاباة أو تفضيل^٨ ، ويمكن التمييز بين ثلاثة آراء حول عدالة نظام الضرائب وكل منها ينطوي على مبدأ معين^٩ .

أ. مبدأ نفقة الخدمة، ويتضمن تعادل الضريبة المفروضة على أي مكلف مع نصيبه في نفقة الخدمات العامة التي تقدم اليه .

ب. مبدأ منفعة الخدمة، وينطوي على ذلك توزيع عبء الضريبة لا بد أن يكون تبعاً للمنفعة التي تعود على الأفراد من الأعمال والخدمات العامة

ت. مبدأ القدرة على الدفع، ويترتب عليه أن توزيع الضريبة بين الأفراد لا بد أن يكون تبعاً لمقدرة كل فرد على الدفع

٢- مبدأ اليقين : والذي يعني أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف محددة على سبيل اليقين أي يجب أن تتسم بالوضوح مع بيان الأساس الذي اعتمد عليه فرضها وقيمتها وموعد دفعها وكيفية احتسابها^{١١}.

٣- مبدأ الملائمة : والذي يعني أن تكون الضريبة ملائمة من حيث موعد وطريقة تحصيلها منه ، فمثلاً يراعى أن يكون موعد تحصيلها موسمياً إن كان نشاط المكلف ودخله موسمياً ، وكذلك أن تختار الدولة أيسر الطرق للمكلف وأيضاً أن لا تلجأ الدولة الى العنف والتعسف في تقدير الضريبة وجبايتها^{١٢} .

٤- مبدأ الاقتصاد في التحصيل : وهذا يعني الاقتصاد في كلفة ونفقات الجباية التي تنفقها الإدارة الضريبية لتحصيل الضرائب ، مثلاً إن كانت الضريبة المطلوب تحصيلها تتطلب صرف أموال تفوق مقدار الحصيلة النهائية للضريبة عندها تفقد الضريبة الهدف الذي تسعى اليه^{١٣}.

المبحث الأول

تعريف التهرب الضريبي وأسبابه وأنواعه وآثاره

يعد التهرب الضريبي من الظواهر السلبية التي تعصف بالمجتمع في كل مجالاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، والتي انتشرت في جميع دول العالم باختلاف درجة تقدمها وفلسفة نظام حكمها ؛ لذلك قامت أغلب تلك الدول بالبحث عن أسباب تلك الظاهرة ومحاولة مواجهتها ، سواء من خلال التشريعات الضريبية أو التشريعات الجنائية باعتبارها جريمة شأنها شان بقية الجرائم لكبح جماح تلك الظاهرة مع ملاحظة الاختلاف بين الدول من ناحية اعتبارها لتلك المخالفة جريمة أو أدنى من ذلك ؛ لذا توجب تقسيم المبحث الى مطلبين : الأول : تعريف التهرب الضريبي ، والثاني : أسباب التهرب الضريبي وأنواعه.

المطلب الأول

تعريف التهرب الضريبي

التهرب الضريبي : هو كل فعل أو امتناع يحقق مفهوم عدم أداء المكلف التزاماته وإخلاله بإحكام القانون كلياً أو جزئياً ، بصورة غير مشروعة ، ومن خلال ذلك يمكن التمييز بين التهرب من الضريبة وبين تجنبها الذي يتحقق عند امتناع المكلف عن القيام بتصرفات تجعله مخاطباً من قانون الضريبة من خلال الاستفادة من الثغرات القانونية الموجودة في القانون أو من خلال نقل العبء الضريبي الى مكلف أو شخص آخر^{١٣} ، عليه يمكن تقسيم هذا المطلب إلى فرعين : ١ :

التعريف اللغوي ، ٢: التعريف القانوني

الفرع الأول : التعريف اللغوي للتهرب

التهرب لغة التملص ، وتهرب من المسؤولية : تَمَلَّصَ منها وتهرب من مشكلة : حاول الابتعاد عنها والتَّمَلَّصَ منها ، والتهرب الضريبي : (الاقتصاد) تخفيض أو تقليل قيمة الضريبة بطرق غير قانونية^{١٤}.

الفرع الثاني : التعريف القانوني للتهرب

انقسم كتاب المالية العامة في هذا المجال إلى فريقين ، ويقوم هذا الانقسام على أساس سعة أو ضيق النظرة الى التهرب الضريبي إذ اتجه الكثير من الفقهاء الى التوسع في تعريف التهرب ليشمل كل صور التخلص من أداء الضريبة ، والمؤدية الى نقص في الحصيلة الضريبية من دون اشتراط شروط عامة أو خاصة ، وفي مقدمتهم الفقيه (لاور) الذي عرف التهرب بأنه مجموعة من التصرفات الصادرة من المكلفين الخاضعين للضريبة والتي تؤدي الى نقص في حصيلته الضريبية^{١٥}

المطلب الثاني

أسباب التهرب الضريبي وأنواعه وآثاره

من أجل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي ولو بصورة نسبية ابتداءً ومن ثم القضاء عليها نهائياً كونها حالة غير صحية تنخر بالمجتمع بأكمله لا بد لنا من الوقوف على أسباب التهرب التي تؤدي الى بقاء هذه الظاهرة فضلاً عن أنواع هذه الحالة غير صحية ومعرفة الآثار التي تترتب على هذه الظاهرة سواء أكانت آثار اقتصادية أم اجتماعية أم غيرها ، عليه توجب تقسيم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع وهي : الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي ، والفرع الثاني : أنواع التهرب الضريبي ، الفرع الثالث : آثار التهرب الضريبي .

الفرع الأول

أسباب التهرب الضريبي

لكل ظاهرة سلبية أسباب أدت الى ظهورها ، والتهرب شأنه شأن أي ظاهرة سلبية تضر بالمجتمع بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، وبالوقوف عند هذه الظاهرة نجد أسباب عديدة تقف وراءها منها ما يتعلق بالمكلف الضريبي نفسه ، وأخرى تتعلق بالقانون الضريبي وأخرى تتعلق

مفهوم التهرب الضريبي واثره في المجتمع - دراسة قانونية تحليلية
م.م محمد فؤاد طلب

بالمجتمع من خلال عدم وجود الوعي الضريبي لدى المكلف بدفع الضريبة ، عليه سوف نبحث في هذه الأسباب كل على حدة ليتسنى لنا معالجة هذه الظاهرة من خلال حصر الأسباب وسبل القضاء عليها أو الحد منها على أقل تقدير .

١: أسباب تشريعية : إن دقة الصياغة القانونية لنصوص القوانين تؤثر على مسألة التهرب الضريبي حيث تهدف الصياغة القانونية إلى توفير الحماية لحقوق الأفراد العامة ، ويعتبر الدستور تنويع قانوني للمبادئ السياسية والاجتماعية والاقتصادية الكبرى التي آلى الشعب على نفسه الالتزام بها وبالتالي لا يجوز للسلطة التشريعية أن تصدر تشريعات تخالف الدستور نصاً أو روحاً ، ولهذا كان على التشريع أن يحدد بدقة ، هذا من ناحية ، وانعدام الاستقرار التشريعي من ناحية أخرى ، حيث تتسم غالبية التشريعات لاسيما الضريبية منها بميزة مهمة الا وهي مراعاة الظروف التي من أجلها تم تشريع القانون مع ملاحظة أن هذه الظروف قد تتغير بمرور الوقت مما يجعل المشرع مضطراً الى إجراء بعض التعديلات التي تتوافق والتغير الحاصل في ظروف المجتمع التي من أجلها شرع هذا القانون مما يؤثر سلباً على استقرار التشريع الضريبي واريابك عمل السلطة المنفذة للقانون الضريبي ، وبالتالي تؤدي إلى زيادة فرص التهرب الضريبي^{١٦} .

٢: أسباب إدارية : من أهم أسباب انتشار التهرب الضريبي بصورة غير طبيعية ، هي الأسباب الإدارية التي تتعلق بعمل الإدارة الضريبية التي يقع على عاتقها مهمة تنفيذ التشريعات الضريبية التي تصدر من السلطة التشريعية ، فضلاً عن أن التأكد من الموازنة بين حقوق المكلفين من جهة وحقوق الدولة في التحصيل من جهة أخرى^{١٧} .

ومن أهم العيوب التي تعترى الإدارة الضريبية هي صعوبة تقدير وعاء الضريبة ، مثل تقدير الدخل الصافي ، وصعوبة تقدير الملكيات وهذه الظاهرة تساعد المكلف على إخفاء وعاء الضريبة أو أحياناً تؤدي الى ربط الضريبة ربطاً غير واقعي ، أي أقل من القيمة الحقيقية ، وهذه

إحدى صور التهرب الضريبي ، أو بأكثر من قيمتها الحقيقية ، وهذا ينطوي على الإخلال بالعدالة التي ينبغي تطبيقها من قبل الإدارة الضريبية لكي لا يعكس آثار معنوية سلبية لدى المكلف الضريبي ، والتي تدفعه فيما بعد الى التملص والتهرب الضريبي^{١٨} ، بالإضافة الى ضعف الإدارة الضريبية وعدم توفر العناصر الفنية المتخصصة ذات الكفاءة العالية وعدم توفر الرقابة لاكتشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة ، ويضاف الى ما سبق كله مسألة مهمة ألا وهي عدم تحقيق المساواة بين المكلفين عند تطبيق القانون بحيث تتدخل العوامل الشخصية والاعتبارية والذي يؤدي الى انعدام الثقة بالعدالة الضريبية وبالتالي يؤدي الى التشجيع على التهرب من دفع الضريبة^{١٩} .

٣: أسباب اقتصادية : من الأسباب التي تؤدي الى زيادة فرص التهرب الضريبي من قبل المكلفين ، الإسراف والتبذير في إنفاق المال العام لأن ذلك ينتج عنه في حالة وقوعه صرف مبالغ من المال العام في وجوه غير مجدية بحيث كان من الأفضل توجيهها إلى أوجه أفضل مما يؤدي الى فقدان الثقة من قبل المكلف ويرى أن أمواله التي يدفعها للدولة تذهب دون فائدة فيتهرب من دفع الضريبة^{٢٠}

الفرع الثاني

أنواع التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي على أساس إقليميته في الإقليم الذي تحدث به واقعة التهرب : الى تهرب داخلي وآخر خارجي من ناحية ، وعلى اساس مقدار التملص من الضريبة : إلى تهرب جزئي وتهرب كلي من ناحية أخرى .

١: التهرب الداخلي والتهرب الدولي (الخارجي)

مفهوم التهرب الضريبي واثره في المجتمع - دراسة قانونية تحليلية
م.م محمد فؤاد طلب

ويقصد به استعمال المكلف الطرق الاحتمالية داخل حدود الدولة المعنية ، مثل تقديم المكلف اقرارا يقلل من أرباحه التي حصل عليها من نشاطه التجاري داخل البلد أو عن طريق تقديمه اثباتات مغايرة للحقيقة تؤكد عدم ربحه من هذا النشاط موضوع الضريبة ، بل على العكس منه أي أنه قد لحقته خسارة كبيرة بسبب ذلك النشاط الذي كان يروم الربح منه .

أما التهرب الدولي: فيقصد به مجموعة من الوسائل والتصرفات التي يلجأ إليها المكلف والتي تؤدي الى ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة قانونا من أموال رعاياها أي من حملة جنسية تلك الدولة نتيجة لعمل أو نشاط معين ، حيث إن هذه السيادة لا تتعدى حدود الدولة السياسية في فرض الضريبة وتكون سلطتها محددة ومقيدة خارج هذه الحدود ، ولذلك يستغل المكلف هذا الأمر ويحاول نقل أمواله الى دولة أخرى أو إبقاء الموجود منها خارج دولته بحيث يستثمر أمواله تلك فيها لاسيما عندما تكون الضريبة المفروضة في الدول الأخرى منخفضة قياسا لدولة المكلف الضريبي^{٢١} .

٢: التهرب الجزئي والتهرب الكلي :

ينقسم التهرب استنادا الى مدى قدرة المكلف الضريبي على التملص من دفع الضريبة على تهرب جزئي وتهرب كلي

أ: التهرب الجزئي : ويقصد به استعمال المكلف طرق احتمالية يروم من خلالها التملص من أداء الضريبة بصورة جزئية ومن هذه الطرق على سبيل المثال عدم مسك المكلف دفاتر تجارية حسب نظام مسك الدفاتر التجارية مما يدفع الإدارة الضريبية إلى تقدير دخله تقديرا جزائيا ويكون هذا التقدير سببا في خضوعه لعبء ضريبي أقل وطأة مما كان يجب أن يخضع له وذلك لأن هذا التقدير غير حقيقي لا يتيح للإدارة التعرف على مقدار دخل المكلف الحقيقي ، ولقد عالج المشرع العراقي هذه الحالة السلبية من خلال قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢

وتعديلاته من خلال نص المادة السادسة والخمسن في الفقرة الثالثة منه حيث نصت على ما يلي : تفرض على مرتكب أي مخالف لأحكام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانونا على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن ٥٠٠ دينار عراقي^{٢٢}.

أما التهرب الكلي فيقصد به تهرب المكلف من دفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه قانونا بصورة كلية من خلال قيامه بممارسة الغش والاحتيال على سبيل المثال ، ولقد حدد قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ عقوبة للمكلف الضريبي الذي يستخدم وسائل الغش والاحتيال من أجل التملص من دفع مبلغ الضريبة حيث نصت المادة الثامنة والخمسون بما يلي: يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها^{٢٣}

الفرع الثالث

آثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي انعكاسات سلبية على المجتمع بأكمله ، مما يؤثر على اقتصاد البلد بصورة مباشرة وغير مباشرة ، فضلا عن تأثيراته السلبية الأخرى المالية والاجتماعية والسياسية ، عليه يمكن تقسيم هذه الآثار إلى :

أولا: آثار مالية : يؤدي التهرب الى نقص الحصيلة في الواردات الضريبية وما ينشأ عن ذلك من آثار سلبية تظهر في العجز المالي الناجم عن زيادة النفقات العامة ونقص الواردات مما يدفع الدولة إلى زيادة الضرائب أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في الحصيلة الضريبية وقد ينجم عن ذلك زيادة في الأعباء الضريبية وخاصة بالنسبة للمكلفين الملتزمين بأداء الضريبة^{٢٤}

مفهوم التهرب الضريبي واثره في المجتمع - دراسة قانونية تحليلية
م.م محمد فؤاد طلب

ثانيا : آثار اقتصادية : للتهرب الضريبي اثار سلبية تتعلق باقتصاد البلد المعني فضلا عن الآثار السلبية من الناحية المالية آنفة الذكر ، إن أهم أولويات الدولة هي توفير الخدمات بشكل عام للفرد والمجتمع ويتم ذلك عن طريق الانفاق من المال العام بغض النظر عن مصادره المتعددة ، ومنها المال المتحصل من الأفراد عن طريق الضرائب وفقا للقانون من أجل توفير الخدمات الأساسية ، وعندما لا تتحقق عدالة في هذا الأمر ومجرد شعور الفرد بأن تلك الأموال التي ساهم بها من خلال أداء الضريبة لم تؤد الغاية المرجوة منها ، وبالتالي تزعزع الثقة بين الفرد والدولة والتي تدفعه الى التهرب من أداء الضريبة ، مما يؤثر سلبيا على اقتصاد البلد .

ثالثا: آثار اجتماعية : لا تنحصر الآثار السلبية نتيجة للتهرب الضريبي الذي يعتبر آفة من الآفات الاجتماعية ، وبالتالي انعكاساته السلبية الأخرى من خلال ذلك والتي تؤدي الى إعاقة تقدم الدولة وعجزها عن تقديم واجباتها الرئيسية ، بل تمتد الى أبعد من ذلك ، حيث تؤثر هذه الظاهرة على الفرد والمجتمع على حد سواء من الناحية الاجتماعية أيضا.

حيث إنه في أية جماعة لا يكون اهتمام الأفراد فيها بإقرار الحرية فيها متساويا الا بقدر تساوي النتائج المترتبة على إقرارها، ولذلك فإن الإحساس بالتضامن يأتي فقط عندما تلحق نتائج العمل المشترك الجميع بقدر متساو .

فالمجتمع الذي لا مساواة فيه في توزيع ثمار عملياته الاقتصادية ينتهي به الحال الى إنكار الحرية كقاعدة لوجوده ، وتضحى فرصته للاشتراك في أعبائه غير متكافئ بسبب تعارض المصلحة الخاصة مع العامة ، أي أنه عندما يشعر أحد المكلفين بأن القانون يطبق عليه دون وجه حق مقارنة بالمكلفين الآخرين الذين يتملصون من دفع مبلغ الضريبة ، سوف يشعرون بتباين في تطبيق القانون ، مما يؤدي الى تغيير في سياسة الدولة ، بحيث تضطر لزيادة أعباء المكلفين

الملتزمين لسد النقص الحاصل في الواردات الأساسية للدولة ، مما يجعل المكلف الملتزم يشعر بعدم القناعة ومن ثم يروم التهرب من دفع الضريبة أسوة بغيره من المكلفين^{٢٥}

المبحث الثاني

مقارنة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

من الحالات السلبية التي تؤدي الى إنقاص مقدار الضريبة المفروض استحصالها من المكلفين ، والتي تؤدي لانعكاسات سلبية فضلا عن التهرب الضريبي ، ظاهرة أخرى وهي التجنب الضريبي ، مع وجود بعض الاختلافات بين الاثنين ، ويمكن تقسيم المبحث الى مطلبين

المطلب الأول : ماهية التجنب الضريبي

المطلب الثاني : أوجه الشبه والاختلاف بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

المطلب الأول

تعريف التجنب الضريبي وصوره

قد يعتمد المكلف الى التملص من أداء الضريبة من دون مخالفة للقانون ، وذلك عن طريق استغلال الثغرات القانونية الموجودة في القانون الضريبي ، أو عدم ضبط الصياغ القانونية في القانون نفسه وتدعى تلك الحالة بالتجنب الضريبي موضوع البحث ، عليه سوف نتناول هذا المطلب بفرعين : الأول : تعريف التجنب الضريبي ، والثاني ، صور التجنب الضريبي .

الفرع الأول

تعريف التجنب الضريبي

التجنب الضريبي هو تجنب سداد الالتزام الضريبي سواءً بشكل كلي أو جزئي وذلك بأشكالٍ قانونية أو عن طريق الاستفادة من بعض الثغرات في التشريعات الضريبية أو عن طريق

التلاعبات التي قد تنشأ من المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة والتي يتوجب إفراد إفصاح كامل عنها في البيانات المالية ليوضح أن تلك المعاملات تمت وفقاً لمبدأ الحيادية وذلك وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية^{٢٦}

ويراد به أيضاً عدم قيام الممول بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة^{٢٧}

ويراد به ما يعتمد إليه الأفراد المكلفين أحياناً من الإفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات قانونية للتخلص من دفع الضريبة^{٢٨}

الفرع الثاني

صور التجنب الضريبي

عندما يحاول المكلف التملص من أداء الضريبة سواء بتصريف سلبي أو يقوم بإجراء إيجابي يؤدي إلى نتيجة واحدة ألا وهي انقاص حصيلة الخزينة العامة مما يؤثر سلباً على كل نواحي المجتمع ، عليه يكون التجنب متمثلاً بصورتين :

أولاً : يتحقق التجنب الضريبي بصورته الأولى بامتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة مثل امتناع المكلف عن استهلاك السلع والبضائع المفروض عليها ضرائب عليية وإن كان هذا التصرف لا يخالف القانون إلا أنه يؤدي إلى نفس النتيجة المتمثلة بإنقاص حصيلة الدولة من الضرائب ، وتتم هذه الحالة دون مشاركة أو تدخل الدولة ، أي تكون إرادة المكلف حرة بعكس الحالة الأخرى ، بعكس الحالة الأخرى التي تسعى إليه الدولة فرض الضريبة بصورة مقصودة من أجل تحقيق غاية اقتصادية بسبب الظروف الاقتصادية التي تعصف بها عن طريق الاستعاضة عن سلعة مفروضة عليها الضريبة بثانية غير مشمولة بالضريبة وبالتالي استهلاك هذه السلع^{٢٩} ، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بإعفاء

دخول الأشخاص الطبيعيين من الفائدة المترتبة عليهم عند وجود ودائع وحسابات لهم في المصارف من أجل تشجيعهم في المساهمة في عملية البناء الاقتصادي عن طريق الادخار وبذلك لا يترتب عن هذا التصرف أي مسؤولية قانونية^{٣٠}

ثانياً: الصورة الثانية للتجنب الضريبي تتمثل بقيام المكلف بتصرف إيجابي من خلال استغلال الثغرات القانونية التي تشوب القانون الضريبي وبالتالي التملص من دفع مقدار الضريبة مثل ما ذهبت إليه بعض الشركات الأجنبية الى توزيع جميع أرباحها أو جزءاً منها على المساهمين بصورة مجانية والتي تروم منها زيادة رأس مال الشركة وبذلك لا تدفع عنها ضريبة التوزيع باعتبار أن المشروع يخضع لضريبة توزيع أرباح الأسهم وحصص الأرباح النقدية الموزعة على المساهمين فقط ، أما فيما يتعلق في الشركات المسجلة في العراق ، فحسنا فعل المشرع في هذا المجال فلا تستطيع الشركات أن تقوم بهذا العمل للتخلص من الضريبة لأن ضريبة الدخل في العراق تفرض أرباح على هذه الشركات مباشرة بعد حصولها وليس بعد توزيعها والذي يعرف بطريقة الحجز عند المنبع^{٣١}

المطلب الثاني

أوجه الشبه والاختلاف بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

قد يلتقي المصطلحان أحيانا ويتشابهان ، في حين لا يلتقيان في أحيان أخرى ، وبذلك نقسم هذا المطلب إلى فرعين .

الأول : أوجه الشبه بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

والثاني : أوجه الاختلاف بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

الفرع الأول

أوجه الشبه بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

١- ان تأثير كل من التهرب الضريبي والتجنب الضريبي سلبيًا بحيث يؤدي إلى إنقاص حصيلته الخزينة العامة التي يفترض أن تساهم الضريبة بدرجة كبيرة فيها وبالتالي يؤدي إلى التأثير السلبي على البناء الاقتصادي وما يتبعه من حالات سلبية أخرى ، مما يضطر الدولة إلى فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص الحاصل في وارداتها جراء التهرب الضريبي والتجنب الضريبي^{٣٢}

٢- يتفق كل من المفهومين من حيث الهدف الذي يسعى إليه المكلف ألا وهو التملص من دفع مقدار الضريبة المستحقة قانوناً

الفرع الثاني

أوجه الاختلاف بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

١. ينطوي التهرب الضريبي على مخالفة صريحة للتشريع الضريبي واستعمال أساليب الغش والاحتيال بهدف التخلص من أداء الضريبة سواء بصورة كلية أو جزئية^{٣٣}، بينما ينطوي على التجنب الضريبي على عدم مخالفة القانون عن طريق عدم ممارسة النشاط الذي تفرض عليه الضريبة أو عن طريق الاستفادة مما يتضمنه قانون الضريبة من نقائص وثغرات بسبب سوء الصياغة وعدم الدقة في الأحكام مما يتيح له هذه الثغرات أن يجني أرباحاً دون أداء الضريبة المقررة^{٣٤}

٢. يلجأ المكلف الضريبي إلى تجنب دفع الضريبة قبل قيام الواقعة المنشأة للضريبة ، في حين يلجأ المكلف إلى التهرب من دفع مقدار الضريبة بعد قيام هذه الواقعة باختلاف المرحلة سواء في مرحلة تحديد الوعاء أم في مرحلة التسديد^{٣٥}.

الخاتمة

بعد الانتهاء من موضوع البحث والذي اختص بمفهوم التهرب الضريبي كونه حالة سلبية أو آفة إن صح التعبير تنخر في اقتصاد البلد وبالتالي تنعكس سلبيا على قدرة الدولة في تقديم الخدمات الأساسية للمجتمع وفي مجالات الحياة كافة وذكرنا أن التملص عن اداء الضريبة المستحقة قانونا من قبل المكلفين يؤدي إلى إنقاص حصيله الدولة من الضريبة والتي تعتبر من أهم الواردات الرئيسية وخاصة بعد تدهور أسعار النفط العالمية ،الذي يعتبره العراق المصدر الرئيس للواردات التي تغذي الخزينة العامة والتي تؤثر على قدرة الدولة في القيام بواجباتها الرئيسية تجاه الفرد والمجتمع وأثناء البحث توصلنا الى نتائج عديدة : أولها أن للتهرب الضريبي أسبابا عديدة منها تشريعية وإدارية واقتصادية ، وثانيهما أن للتهرب الضريبي أنواعا وآثارا ، وأخيرا أن التهرب الضريبي يتشابه أحيانا ويختلف أحيانا أخرى مع مصطلح التجنب الضريبي ، عليه نوصي ببعض الإجراءات التي نحاول من خلالها الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وهي :

١. نشر الوعي الضريبي في المجتمع من خلال عقد مؤتمرات أو ندوات وتقديمها للمجتمع عن طريق وسائل الإعلام المختلفة.
٢. تشديد العقوبات المترتبة على مخالفة أحكام القانون الضريبي سواء كانت بدنية أم مالية من أجل زجر المخالف وردع الغير الذي يروم التملص من اداء الضريبة
٣. يجب ان يراعي المشرع الضريبي الصياغة الدقيقة والحرص على خلو القانون من الثغرات القانونية التي قد تستغل من قبل البعض الذين يرومون التملص من أداء الضريبة.
٤. نقترح عقد دورات تأهيلية سواء داخل العراق أو خارجه لمنتسبي الإدارة الضريبية.
٥. تشجيع الملاكات الخاصة بتحصيل مقدار الضريبة من خلال المكافآت المالية أو عن طريق المكافآت المعنوية ، ككتب الشكر لتحفيزهم على أداء عملهم بصورة موافقة للقانون ، وفي

نفس الوقت تشديد العقوبات التأديبية للملاكات المتلكئة في أداء عملها سواء بحسن نية أم بسوء نية.

المصادر والمراجع

الكتب العربية

١. ابن منظور ، لسان العرب ، دار الحديث ، القاهرة .
٢. د. احمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، القاهرة ، ١٩٩٠ .
٣. د. احمد ماهر عز ، التشريع الضريبي المصري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ك١ ، ١٩٨٥ .
٤. د. السيد عبد العطية ، شرح احكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين والضريبة على ارباح شركات الاموال (دراسة مقارنة بالفكر الاسلامي)، ط١ ، دار النهضة العربية بيروت ، ١٩٨٥ .
٥. د. حسين عمر ، مبادئ المعرفة الاقتصادية ، ط١ ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٨٩ .
٦. د. دلاور على ود. محمد طه بدوي ، اصول القانون الضريبي ، دار المعارف ، الاسكندرية.
٧. د. دلاور علي ود. عبد المنعم فوزي، مالية الدولة ، ط١ ، ، منشأة المعارف الاسكندرية ، ١٩٦٠ .
٨. د. رائد ناجي احمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، ٢٠١٢ .

٩. د. سعيد علي محمد العبيدي ، اقتصاديات المالية العامة ، ط ١ ، دار دجلة ، الاردن ،
٢٠١١.
١٠. د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ،
موصل ، ٢٠٠٢ .
١١. د. عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٠ .
١٢. د. عبد الامير شمس الدين ، الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية ط ١ ، المؤسسة
الجامعية للدراسات والنشر ، ، بيروت ، ١٩٨٧ .
١٣. د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة ، ، ج١، ط٣ ، دار الجمهورية ، بغداد ،
١٩٦٦ .
١٤. د. عبد الكريم صادق بركات ، النظم الضريبية (النظرية والتطبيق) ، الدار الجامعية ،
بيروت ، ١٩٧٦ .
١٥. د. محمد طاقة ، ود . هدى العزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، دار الميسرة ، عمان ،
٢٠١٠.
١٦. د. محمد عبد الله العربي بك ، موارد الدولة ، مطبعة جامعة فؤاد الاول ، ١٩٦٩ .
١٧. د. محمد فرهود ، علم المالية العامة معهد الادارة العامة ، الرياض .
١٨. د. نعيم عطية ، النظرية العامة للحريات الفردية ، الدار القومية للطباعة والنشر ، القاهرة ،
١٩٦٥ .
١٩. د. وليد خالد الشايجي ، المدخل الى المالية العامة الاسلامية ، دار النفائس ، الاردن
٢٠٠٥.

مفهوم التهرب الضريبي واثره في المجتمع - دراسة قانونية تحليلية
م.م محمد فؤاد طلب

٢٠. د. قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الاردن، ط١، ٢٠٠٥.

٢١. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، ١٩٧٢.

رسائل الماجستير

١. رائد ناجي احمد، التهرب الضريبي مع الاشارة الى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في

العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٠.

٢. شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي واثره في المسؤولية الجنائية، (دراسة مقارنة

مقدمة الى مقدمة الى كلية القانون)، جامعة بابل، ٢٠٠٣.

٣. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية

الحقوق، جامعة قسنطينة، ١٩٨٩.

القوانين

١. قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

المصادر الاجنبية

١. Paul A Sampson, Economic twelve Edition Me grand Hi, books

cotnpamy, ١٩٨٥, pp٤٧-٥٠.

٢. Ronald A. Davidson, the effect of power factors on audition

Independence, North Carolina. ١٩٩٧. sinposiunan the assessment

and management of control auditory processing & Disorders

مواقع الانترنت

١. <https://ar.wikipedia.org> تاريخ الزيارة
٢٠١٧/١٢/٢٥
٢. <https://www.almaany.com> تاريخ ٢٠١٨/١/١٢
الزيارة

الهوامش

١. د. رائد ناجي احمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، ٢٠١٢ ، ص ٧٤ .
٢. د. محمد طاقة ، ود . هدى العزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، دار الميسرة ، عمان ، ٢٠١٠ ، ص ٨٩ .
٣. د. عبد العال الصكبان ، علم المالية العامة ، ط ٣ ، دار الجمهورية ، بغداد ، ١٩٦٦ ، ج ١ ، ص ١٤٧ .
٤. د. عبد الكريم صادق بركات ، النظم الضريبية (النظرية والتطبيق) ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٧٦ ، ص ١٨ - ١٩ .
٥. د. محمد طاقة ، ود. هدى العزاوي ، مصدر سابق ، ص ٨٩ .
٦. د. محمد فهدود ، علم المالية العامة معهد الادارة العامة ، الرياض ، ص ٤٦١ .
٧. د. سعيد علي محمد العبيدي ، اقتصاديات المالية العامة ، ط ١ ، دار دجلة ، الاردن ، ٢٠١١ ، ص ١١٩ .
٨. د. رائد ناجي احمد ، مصدر سابق ، ص ٨٠ .
٩. د. حسين عمر ، مبادئ المعرفة الاقتصادية ، ط ١ ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٨٩ ، ص ٣٩٠ .
١٠. طورش بتاتة ، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة ، ١٩٨٩ ، ص ٤٣ .
١١. د. وليد خالد الشايجي ، المدخل الى المالية العامة الاسلامية ، دار النفائس ، الاردن ، ٢٠٠٥ ، ص ٩٨ .
١٢. د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، موصل ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٠١ .
١٣. د. عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٠ ، ص ٤٣٣ .
١٤. ابن منظور ، لسان العرب ، دار الحديث ، القاهرة ، ج ٧ ، ص ١٣٢ .

مفهوم التهرب الضريبي واثره في المجتمع - دراسة قانونية تحليلية م.م محمد فؤاد طلب

- ١٥ . شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي واثره في المسؤولية الجنائية،(دراسة مقارنة مقدمة الى مقدمة الى كلية القانون)،جامعة بابل، ٢٠٠٣، ص ٣٠.
- ١٦ . د. نعيم عطية ، النظرية العامة للحريات الفردية ، الدار القومية للطباعة والنشر ، القاهرة ، ١٩٦٥ ، ص ١٩٠.
- ١٧ . د.قيس حسن عواد البدراني،المركز القانوني للمكلف الضريبي، دار المناهج للنشر والتوزيع ،عمان الاردن،ط١، ٢٠٠٥، ص٢٣٧.
- ١٨- د. دلاور على ود. محمد طه بدوي ، اصول القانون الضريبي ، دار المعارف ، الاسكندرية ، ص٣١٨ .
- ١٩- د. السيد عبد العطية ، شرح احكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين والضريبة على ارباح شركات الاموال (دراسة مقارنة بالفكر الاسلامي)،ط١، ، دار النهضة العربية ، بيروت ١٩٨٥ ، ص٥٣٠.
٢٠. Paul A Sampson, Economic twelve Edition Me grand Hi, books cotnpamy, ١٩٨٥, pp٤٧-٥٠٠.
- ٢١ . د. احمد ماهر عز ، التشريع الضريبي المصري ، دار النهضة العربية . القاهرة ، ك١ ، ١٩٨٥ ، ص٦٨.
- ٢٢ . الفقرة (٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
- ٢٣ . المادة الثامنة والخمسون من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
- ٢٤ . د. عادل فليح العلي ، مصدر سابق ، ص٢٢٤.
- ٢٥- Ronald A. Davidson, the effect of power factors on audition Independence, North Carolina.
١٩٩٧. sinposiunan the assessment and management of control auditory processing & Disorders..
- ٢٦ . <https://ar.wikipedia.org>
- ٢٧ . د. احمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ، ص ١٨ .
- ٢٨ . عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، لبنان ، ١٩٧٢ ، ص ٢٢٣ .
- ٢٩ . شهلاء جمعة منجي النصراوي ، مصدر سابق ، ص ٣٤.

٣٠. الفقرة الخامسة عشر من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
٣١. شهلاء جمعة منجي النصاروي ، مصدر سابق ، ص ٧٠.
٣٢. د. دلاور علي ود. عبد المنعم فوزي، مالية الدولة ، ط١ ، منشأة المعارف، الاسكندرية ، ١٩٦٠ ، ص ١٢٠.
- ٣٣- رائد ناجي احمد ، التهرب الضريبي مع الاشارة الى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهدين ، ٢٠٠٠ ، ص ١١.
- ٣٤- د. عبد الامير شمس الدين ، الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية ، ط١ ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر ، بيروت ، ١٩٨٧ ، ص ٥٩ - ٦٠ .
٣٥. د. محمد عبد الله العربي بك ، موارد الدولة ، مطبعة جامعة فؤاد الاول ، ١٩٦٩ ، ص ٤٥٨ - ٤٦١ .