
ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي

إشارة خاصة للاقتصاد الليبي خلال الفترة 1990 - 2015

***أ. محمد سليمان عبيد

د. طارق الهادي العربي

المستخلص:

تناولت هذه الدراسة موضوع ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي مع إشارة خاصة للاقتصاد الليبي، وذلك باعتبار الدور المهم والأساسي، الذي تؤديه الضرائب والرسوم الجمركية في النشاط الاقتصادي؛ من حيث كونها إيرادات فعلية غير نفطية، فقد اهتمت هذه الدراسة بتحليل وعرض النظام الضريبي الليبي، من خلال قانون الضرائب المعمول به في ليبيا، وتحليل نسب مساهمة الضرائب والرسوم الجمركية في ككل من إجمالي الإيرادات الفعلية غير النفطية والنتائج المحلي الجمالي خلال الفترة 1990 - 2015.

توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع معدلات الضريبة، والقصور في التشريعات الضريبية وعدم تحديثها بصورة دورية، وضعف الجهاز الإداري، أدى إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي، وهذا بدوره له أثر سلبي على التنمية في ليبيا، وكذلك إضعاف بنية الدولة وركائزها السياسية والاقتصادية والأمنية.

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي، التشريعات الضريبية، التعريف الجمركية، الإيرادات الفعلية غير النفطية، والنتائج المحلي الإجمالي.

*عضو هيئة تدريس كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس ليبيا
** عضو هيئة تدريس كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس ليبيا

المقدمة:

منذ أن وجدت وتكونت المجتمعات الإنسانية وجدت معها الضريبة واختلف دورها من فترة لأخرى، وأخذت الضريبة تؤدي دوراً بارزاً في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات المعاصرة، وهي من أهم مصادر موارد الدولة المالية. فيعرف (ميهل) الضريبة بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكلفة، بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء ولتحقيق دخل للدولة (الخطيب وشامي، 2007).

تحتل الضريبة مركزاً قوياً في اقتصاديات الدول المتقدمة، وتستخدم أداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية والاجتماعية، باستخدام نظام ضريبي متطور مناسب، فيعرف النظام الضريبي بمعناه الواسع: أنه مجموعة الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد، لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع، بحيث تكون هذه المجموعة من الضرائب الواجهة الأساسية للنظام الضريبي؛ فتتم دراسة وتحليل التشريع الضريبي في دولة ما بناءً على واقعها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

أما المعنى الضيق للنظام الضريبي، فيعرف بأنه مجموعة من القواعد القانونية والفنية، التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية، من التشريع إلى الربط ومن ثم التحصيل (البطريق وحجازي، 2004).

تعد ظاهرة التهرب الضريبي والتهرب الجمركي في الوقت الراهن من الظواهر العالمية التي تعاني منها كل من الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، وبما أن الضرائب تعد واحدة من أهم أدوات السياسة المالية التي تعمل على توفير الإيرادات اللازمة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية، فإن الكثير من الدول تسعى للحد من ظاهرة التهرب منها، وذلك من خلال اللجوء إلى استخدام العديد من الوسائل، كزيادة الوعي الضريبي وتشديد الرقابة على جبايتها ومكافحة الفساد.

هناك العديد من الدراسات المتعلقة بدراسة ظاهرة وحجم التهرب الضريبي والتهرب الجمركي، إلا أنه لا توجد طريقة موحدة لقياس حجم هذه الظاهرة، فقد توصلت العديد من الدراسات المتعلقة بهذه الظاهرة إلى أن حجم التهرب الضريبي في الدول المتقدمة، أقل بكثير من ما هو موجود في الدول النامية، وذلك لعدة أسباب منها: ارتفاع معدلات

الضريبة وكبر حجم الاقتصاد غير الرسمي وارتفاع عدد حالات التهريب والعمالة غير المرخصة، بالإضافة إلى الأسلوب والطريقة المحاسبية المستخدمة في الجباية.

المشكلة البحثية:

من أهم الإيرادات الفعلية غير النفطية للدولة الليبية، الضرائب والرسوم الجمركية وهي إيراد سيادي وأداة لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية، وعليه فإن عدم دفع وجباية هذه الضرائب والرسوم الجمركية، يعني تهرب ضريبي وتهريب جمركي، مما يؤدي إلى تقليص هذه الإيرادات، من ثم فقدان ميزانية الدولة لمصدر مهم من مصادرها.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى :

1 - التعرف على أهم ملامح النظام الضريبي المعمول به في ليبيا خلال الفترة 1990 - 2015.

2 - عرض ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي، في ظل النظام الضريبي المعمول به في ليبيا.

3 - التعرف على مدى تأثر الإيرادات الفعلية النفطية بهذه الظاهرة، وما هي الوسائل والإجراءات التي يمكن أن تحد من هذه الظاهرة.

فرضية البحث:

تقوم فرضية البحث على أن هناك تأثيرا سلبيا مباشرا لظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي على الإيرادات الفعلية غير النفطية، وهذا بدوره يؤدي إلى عدم تحقيق أهداف الضريبة المالية والاقتصادية والاجتماعية.

منهجية البحث:

لإثبات صحة فرضية البحث تم الاعتماد على استخدام الأسلوب الوصفي، والتحليل الاقتصادي استناداً على البيانات والمعلومات المتاحة.

حدود البحث:

تتمثل الحدود المكانية في الاقتصاد الليبي أساسا لدراسة وتحليل ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي، أما الحدود الزمنية للدراسة فهي الفترة من 1990 إلى

2015، وذلك لتوفر البيانات، وكذلك فترة التسعينيات تعد بداية صدور قانون مزاولة الأنشطة الاقتصادية الخاصة، كما تتضمن هذه الفترة بعض التعديلات لقانون الضرائب الليبي.

الدراسات السابقة:

1 - السامرائي والعبدي (2012) دراسة بعنوان (تحليل ظاهرة التهرب الضريبي، ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي) هدفت الدراسة إلى الوقوف على ظاهرة التهرب الضريبي في ظل النظام الضريبي العراقي، ومدى تأثير الحصيلة الضريبية بهذه الظاهرة والوسائل المعتمدة للتقليل من تلك الظاهرة؛ فتناولت الدراسة تحليل هيكل النظام الضريبي في العراق، وأنواع وأسباب حدوث هذه الظاهرة، والآثار الاقتصادية والاجتماعية للظاهرة، ووسائل معالجتها في النظام الضريبي العراقي، وخلصت الدراسة إلى اعتبار مشكلة التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الضريبي العراقي، وارتفاع معدل التهرب الضريبي بين مكلفي ضريبة الدخل، وأهم أثر ناجم عن ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي، هو نقص الحصيلة الضريبية، التي يمكن أن تسهم في تمويل نفقات الدولة المتزايدة، بما فيها الإنفاق الاستثماري والاستهلاكي، إضافة إلى تحقيق الاستقرار المالي في الاقتصاد.

2 - خلاط (2013) دراسة بعنوان دور (النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي)، اهتمت الدراسة بمعرفة وتحليل النظام الضريبي الليبي، خلال ثلاث فترات صدر فيها أكثر من قانون ضريبي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: هناك ارتفاع في معدلات الضريبة في الاقتصاد الليبي، الذي يؤثر تأثيراً سلبياً على حصيلة الإيرادات الضريبية، وعلى اسهام الضرائب في تمويل الموازنة العامة، وذلك لأن الممولين سيحاولون التهرب من دفع الضرائب بسبب معدلاتها المرتفعة.

أولاً: الإيرادات غير النفطية وعرض لقانون الضرائب وتعديلاته المعمول به في ليبيا.

تختص وزارة المالية بمهام الإشراف على إيرادات الدولة ونفقاتها، وتحصيل ديونها وتحديد الموارد التمويلية للميزانية وجبايتها، وإعداد الميزانية الإدارية للدولة وميزانية التمنية، ومتابعة حسابات الدولة وإعداد الحساب الختامي لها، بالإضافة إلى بعض الاختصاصات الأخرى والمهام التي تتعلق بالسياسات المالية.

يتكون هيكل النظام المالي في ليبيا من الإيرادات العامة والنفقات العامة، وتنقسم

الإيرادات العامة إلى إيرادات نفطية وإيرادات غير نفطية، وللتعرف على أنواع الإيرادات غير النفطية المعمول بها في ليبيا، يمكن الاعتماد على التصنيفات التالية، التي أدرجت فيها أنواع الإيرادات غير النفطية كالتالي (مصرف ليبيا المركزي، 1995):

1 - الإيرادات الضريبية التي تنقسم إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة:

■ الضرائب المباشرة تتمثل في ضرائب الدخل والضرائب العقارية.

■ الضرائب غير المباشرة تتمثل في ضريبة الدمغة، وضريبة الملاهي، وضريبة الجمارك والإنتاج.

2 - إيرادات الرسوم التي تشمل رسوم خدمات العدالة وخدمات البريد، وخدمات الطيران المدني وعوائد المواني وعوائد التيار الكهربائي ورسوم الخدمات المتنوعة.

3 - إيرادات الخدمات التي تشمل إيرادات خدمات الشرطة والإسكان والزراعة والغابات، والبيطرة وإيرادات المطبوعات والنشر والإيرادات المتنوعة.

4 - إيرادات فائض قطاع الأعمال، التي تشمل عوائد الوحدات الإنتاجية وأقساط التملك وعوائد شركة التأمين وعوائد مصرف ليبيا المركزي.

كما تُعد الضريبة من أهم الأدوات التي تستخدمها كثير من الدول، وبخاصة الدول التي تأخذ بنظام السوق في إدارة شؤونها الاقتصادية، لتثبيت وتسريع عملية النمو الاقتصادي، وذلك من خلال تشجيعها لركائزها الأساسية المتمثلة في الادخار والاستثمار والإنتاج، كما تعتبر الضريبة في نفس الوقت سلاحاً إذا ما أسيئ استخدامه وطبق بتطرف ومغالاة؛ فإنه سيؤدي إلى إبطاء عجلة النمو الاقتصادي (الشريف، 2003).

كما إن النظام الضريبي في ليبيا يضم عدداً كبيراً جداً من الضرائب المتنوعة، التي صدر لكل منها تشريع خاص بها، وبشكل عام فإن النظام الضريبي الليبي - وبالذات ضريبة الدخل - يفتقر إلى وجود نصوص تشريعية تستهدف بشكل صريح تشجيع الادخار والاستثمار والإنتاج (الشريف، 2001). هذا ويوضح الجدول رقم (1) جزءاً من قانون الضرائب وتعديلاته المعمول بها في ليبيا

ثانياً: التهرب الضريبي.

1 - مفهوم التهرب الضريبي.

يقصد به عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتب عليه، سواء من خلال تقديم بيانات مظللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة

الجدول رقم (1) جزء من قانون الضرائب وتعدديلاته المعمول به في ليبيا

الضريبة	وعاء الضريبة	سعر الضريبة حسب القانون رقم (64) لسنة 1973	سعر الضريبة حسب القانون رقم (11) لسنة 2004	سعر الضريبة حسب القانون رقم (7) لسنة 2010
ضريبة دخل العقارات	1 - الدخل الناتج عن استثمار العقارات. 2 - الأراضي المضمرة بالتملك بالتملك فيها. 3 - مقابل الأنتفاع بالأراضي الزراعية دون النظر إلى مائتله الأراضي.	ال 6000 الأولى من الدخل 15 % ، وال 4000 الثانية 20 % ، وما زاد على ذلك 25 % .	ال 10000 دينار الأولى من الدخل 20 % ، وال 20000 الثانية 25 % ، وما زاد على ذلك 30 % .	سعر الضريبة سنوياً على الأرباح 15 % .
ضريبة على دخل الزراعة	تسري على الدخل الناتج من الاستغلال الزراعي والبحث للأراضي الزراعية.	5 % سنوياً من الدخل الخاضع لأحكام الضريبة	5 % سنوياً من الدخل الخاضع لأحكام الضريبة	معفي من الضرائب
ضريبة على دخل التجارة والصناعة والحرف	الدخل الناتج من مزاوله أي نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي.	ال 12000 دينار الأولى من الدخل 20 % ، وما زاد على ذلك 35 % .	ال 10000 الأولى من الدخل 15 % ، وال 20000 الثانية 20 % ، وما زاد على ذلك من الدخل 30 % .	النشاط التجاري سعر الضريبة نفس ضريبة العقارات باعتبار العقارات تعامل معاملة الأعمال التجارية، أما سعر الصناعة والحرف فيكون سعر الضريبة 10 % .
ضريبة على دخل المهن الحرة	تفرض الضريبة على دخول المهن الحرة على أساس أن يكون العمل المنصور الأساسي فيها.	ال 16000 الأولى من الدخل 20 % ، وما زاد على ذلك 35 % .	ال 10000 الأولى من الدخل 15 % ، وال 20000 الثانية 20 % ، وما زاد على ذلك من الدخل 30 % .	لم يتم تعديلها
ضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها	تسري الضريبة على الأجور والمرتبات والمكافآت عينية أو نقدية.	ال 1800 دينار الأولى من الدخل 8 % ، وال 1200 دينار الثانية 10 % ، و 1800 دينار الثانية 15 % ، وال 1800 دينار الثانية 20 % ، وما زاد على ذلك 30 % .	ال 4800 الأولى من الدخل 8 % ، وال 4800 الثانية من الدخل 10 % ، وما زاد عن ذلك من الدخل 15 % .	ال 12000 الأولى من الدخل 5 % ، وما زاد عن ذلك من الدخل 10 % .
ضريبة على الدخل الخارجية للمقيمين	تفرض الضريبة على الدخل الناتجة في الخارج للمقيمين في البلاد سواء كانوا لبيين أو أجانب.	20 % من الدخل الخاضع لها.	20 % من الدخل الخاضع لها.	معفي بموجب القانون وفقا للبند 9 للبند 33

تابع الجدول رقم (1) - جزء من قانون الضرائب وتعديلاته المعمول به في ليبيا

الضريبة	وعاء الضريبة	سعر الضريبة حسب القانون رقم (64) لسنة 1973	سعر الضريبة حسب القانون رقم (11) لسنة 2004	سعر الضريبة حسب القانون رقم (7) لسنة 2010
ضريبة على الودائع لدى المصارف	1 - الفوائد الناتجة من الودائع. 2 - الفوائد الناتجة من حسابات التوفير.	20 ٪ من الدخل الخاضع لها.	5 ٪ من الدخل الخاضع لها.	5 ٪ من الدخل الخاضع لها.
الضريبة على الشركات	تفرض على الدخل الناتج في الداخل والخارج العائدة للشركات وكذلك فروع الشركات الأجنبية أيًا كان نوع نشاطها.	ال 10000 دينار الأولي لدخل 20 ٪ ال 20000 دينار التالية 25 ٪ ، ال 30000 دينار التالية 30 ٪ ، ال 40000 دينار التالية 40 ٪ ، ال 50000 دينار التالية 45 ٪ ، ما زاد على مائة وخمسون ألف 60 ٪ .	ال 200000 دينار الأولي من الدخل 15 ٪ . ال 300000 دينار التالية 20 ٪ . ال 500000 دينار التالية 25 ٪ . ال 500000 دينار التالية 30 ٪ . ال 500000 دينار التالية 35 ٪ . وما زاد عن ذلك من الدخل 40 ٪ .	يكون سعر الضريبة سنوياً ثابتة 20 ٪
ضريبة الجهاد	1 - الأجر والمزيت وما في حكمها. 2 - كافة الدخل الأخرى بصرف النظر عن الممول أو جنسيته أو ديالته.	1 - الأجر والمزيت : - من 1 إلى 50 دينار 1 ٪ . - من 50 - 100 دينار 2 ٪ . - ما زاد عن 100 دينار 3 ٪ 2 - الدخل الأخرى: الدخل المعفي من الضرائب 2 ٪ ، ما زاد عن هذا الإعفاء 4 ٪ .	لم يتم تعديلها	لم يتم تعديلها

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على كل من:

- 1 - النظام الضريبي الليبي «تحتوي الواقع ومتطلبات الإصلاح» ، المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات، يوليو 2016.
- 2 - سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعية، ليبيا، العدد 15، المجلد 3، 2013.

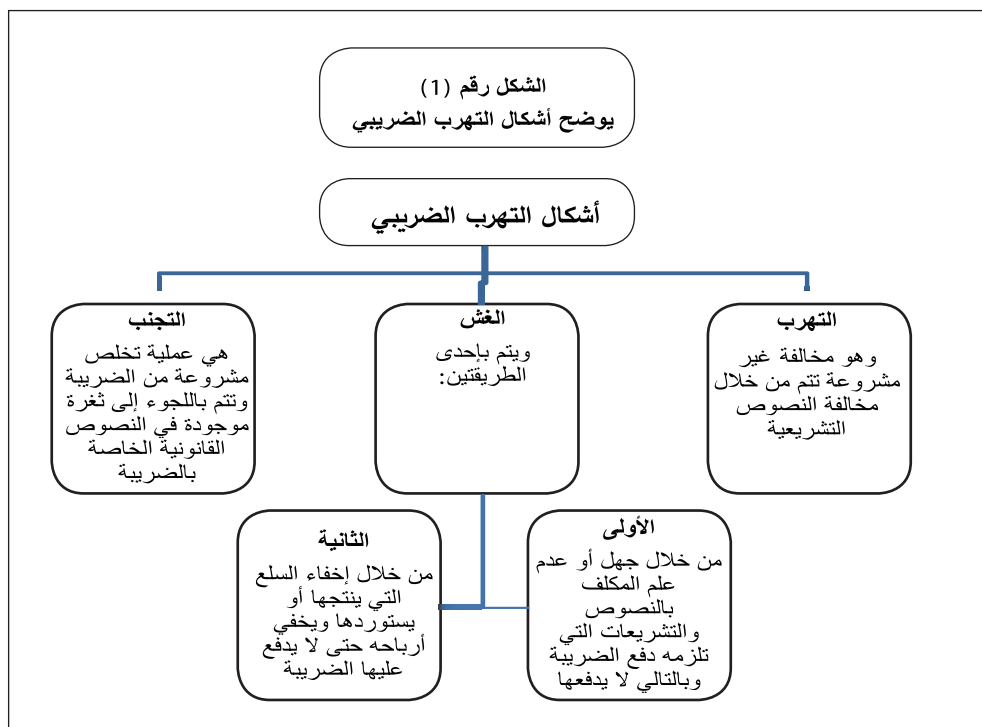
للإفلات من دفع الضريبة (الخطيب وشامية، 2007). فيعرف خبراء الميزانية التهرب الضريبي بأنه مساع أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف، للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه.

2 - أشكال التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي عدة أشكال منها ما هو مشروع وغير مشروع، فالتهرب المشروع لا جرم فيه ويتم بتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، وذلك عن طريق الاستفادة واستغلال بعض الثغرات الموجودة في القانون.

أما التهرب غير المشروع فيتم عندما يتجنب المكلف تحمل الضريبة عن طريق الغش والاحتيال، مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، ومن أمثلة هذا النوع من التهرب: عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة، أو عندما يقدم المكلف تصريحاً ضريبياً غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته، أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو عندما يهرب المكلف إلى خارج البلاد، وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

ويمكن توضيح أشكال التهرب الضريبي بالشكل التالي: -



المصدر: من إعداد الباحثين.

3 - أسباب التهرب الضريبي:

هناك أسباب كثيرة ومتعددة لا يمكن حصرها، وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ومستوى الوعي العام، ويمكن عرض بعض من هذه الأسباب في النقاط التالية (الخطيب وشامية، 2007): -

- أ. أسباب تشريعية: كنقص في التشريع الضريبي وعدم إحكام صياغته، ووجود به ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة.
 - ب. ارتفاع معدلات الضريبة، هذا الارتفاع يؤدي إلى شعور المكلف، بأن الضريبة تقتطع جزءاً كبيراً من دخله، وبالتالي تدفعه للتخلص منها.
 - ت. عدم المساواة في التطبيق: وهذا بدوره يضعف الثقة العامة في العدالة الضريبية، ويكون سبباً للتهرب الضريبي.
 - ث. تعقيد الإجراءات الإدارية: الإجراءات الكثيرة والمعقدة تدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضرائب المترتبة عليهم.
 - ج. ضعف الوعي الضريبي: كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين، ضعف الدافع على التهرب وكلما ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين زاد التهرب.
- ### 4 - آثار التهرب الضريبي:

يترتب عن التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة المشروعة وغير المشروعة، عدة آثار نذكر منها التالي:

- آثار اقتصادية للتهرب تتمثل في انخفاض الإيرادات والموارد المالية، التي تجعل الدولة عاجزة عن قيام بواجباتها الأساسية تجاه المواطنين.
- آثار اجتماعية تظهر عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة.
- آثار نفسية حيث تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي،، عندما يضعف التهرب الضريبي إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية.

ثالثاً: التهريب الجمركي.

يصنف التهريب الجمركي من ضمن الأنشطة غير الرسمية، والمعاقب عليها قانوناً، حيث إنه يتعلق بحركة غير مشروعة للبضائع ورؤوس الأموال بين دولة وأخرى، كما يتميز

بصعوبة تقديره وقياسه وذلك لنقص الإحصائيات الرسمية عنه. إن أية عملية تصدير أو استيراد للبضائع يجب أن تخضع لإجراءات المراقبة الجمركية التي تكشف عن مدى مطابقتها للتشريعات الوطنية، وكذلك لتحصيل الرسوم الجمركية المستحقة منها، هذه المراقبة تستدعي إحضار هذه البضائع أمام مكتب جمركي مختص وكذلك التصريح بها بشكل دقيق.

1 - مفهوم التهريب الجمركي:

يُعد التهريب ظاهرة عالمية، ومن أخطر المشاكل التي تواجه الكثير من الدول في العصر الحديث؛ لما لها من آثار مدمرة على الاقتصاد العالمي، وعلى وجه الخصوص على اقتصاديات الدول النامية ومنها دولة ليبيا، لذلك اختلف تعريفه من دولة إلى أخرى باختلاف شكل التهريب الذي عرفته ودرجة اتساعه وخطورته، فالتعريف التقليدي (الكلاسيكي) للتهريب الجمركي هو أي عملية تصدير أو استيراد للبضائع دون المرور على المكاتب الجمركية للدولة.

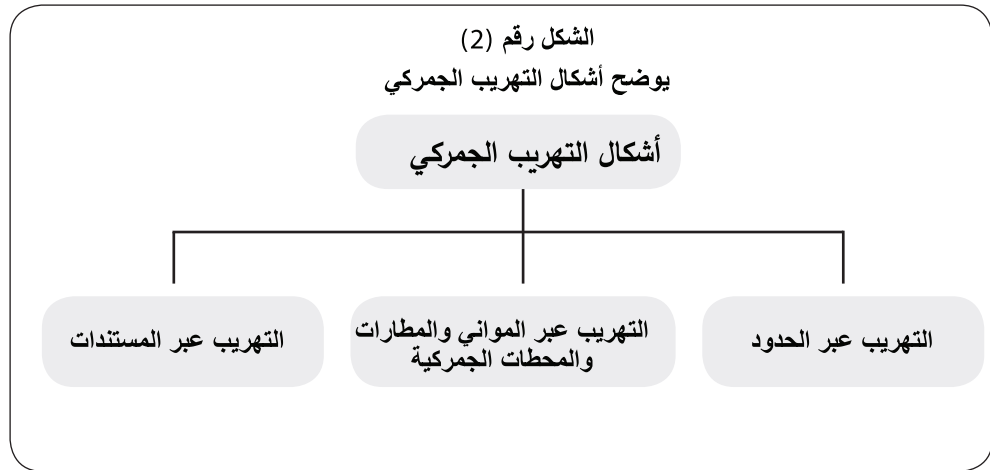
يعرف التهريب الجمركي حسب المنظمة العالمية للجمارك للتهريب الجمركي، بأنه مخالفة جمركية تتعلق باجتياز غير شرعي للبضائع عبر الحدود للتهرب من دفع الرسوم الجمركية للخزينة العامة للدولة (العربي، 2015).

2 - أشكال التهريب الجمركي:

توجد عدة أنواع للتهريب الجمركي، النوع الأول هو التهريب عبر الحدود البرية والبحرية، ويُعد هذا النوع من التهريب من أكثر أنواع التهريب شيوعاً، حيث إن ليبيا بمساحتها الشاسعة وحدودها الطويلة مع عدد (6) دول أغلبها ذات قبائل حدودية متقاربة، فضلاً عن ساحل يطل على البحر الأبيض المتوسط، الذي يقدر طوله بحوالي (2000) كيلو متر، كما يعد هذا النوع من التهريب من أخطر الأنواع أضراراً بأمن الدولة ومواطنيها، إذ إن قلة الرقابة الحدودية الكاملة وقرب القبائل الحدودية ووعورة الأماكن الحدودية وموروثات التهريب بين بعض القبائل الحدودية، كلها اعتبرت من محفزات عصابات الإرهاب والإعمال الإرهابية بين الدول، ودخول الأشخاص والجماعات غير المرغوب في دخولهم، كما تعد المحروقات والسلع التموينية المدعومة من أكثر السلع تهريباً من دولة ليبيا إلى دول الجوار، بينما تُعد المخدرات والسجائر أكثر البضائع تهريباً إلى داخل حدود الدولة الليبية.

النوع الثاني هو: التهريب عبر الموانئ والمطارات والمحطات الجمركية، ويُعد هذا النوع من التهريب أقل خطورة من التهريب عبر الحدود، إذ أن المهرب يعتمد أسلوب الإخفاء داخل الأشياء المصرح بها وذات الإجراءات السليمة وفي غالب الأحوال يتم اكتشافها.

النوع الثالث هو: التهريب عبر المستندات، وينحصر هذا النوع من التهريب في تقديم بيانات كاذبة في بوليصة الشحن والفواتير أو وسائل النقل، وأخيراً اتسعت هذه الظاهرة لتشمل الامتيازات الممنوحة للقطاعات الصناعية والدبلوماسية والهيئات الخيرية والبروتوكولات التجارية، وذلك للاستفادة من الإعفاءات الجمركية أو أي من أنواع القيود التي يراها المهربون حاجزاً أمامهم (العربي، 2015).



المصدر: من إعداد الباحثين.

3 - أسباب ظاهرة التهريب الجمركي:

كما هو معروف لكل ظاهرة أسباب خاصة أدت إلى ظهورها وتطورها، والتهريب باعتباره ظاهرة من هذه الظواهر المختلفة لها أسباب وعوامل مساعدة على الظهور والتطور، يمكن الإشارة إليها في النقاط الآتية:

أ. العوامل المتعلقة بالعمل الجمركي: إن طبيعة عمل الجمارك من شأنها أن تؤثر على

حجم وحركة التهريب الجمركي من خلال عدة عوامل أهمها:

- الإمكانات المادية والبشرية المتواضعة التي تقتضي تغطية كل المنافذ البرية والبحرية والجوية.
- الجباية الجمركية، يتضح الدور الجبائي لمصلحة الجمارك في تحصيلها للضرائب

الجمركية، التي تدخل في خزانة الدولة، ومن ثم تؤدي معدلات الضرائب الجمركية دوراً مهماً في تحديد سلوك المكلفين بها، فكلما كانت مرتفعة زاد احتمال التهرب من دفعها.

● الفساد الإداري (الرشوة، البيروقراطية... الخ)، يعد من أبرز الأسباب الجوهرية لانتشار الأنشطة غير الرسمية، التي من بينها نشاطات التهرب الجمركي.

ب. العوامل المتعلقة بالمحيط الخارجي: توجد العديد من العوامل المتعلقة بالمحيط الخارجي لمصلحة الجمارك، التي لها اسهام في تطور ظاهرة التهرب الجمركي ومن بين هذه العوامل ما يلي (عبد الوهاب، 2007):

● العوامل الاقتصادية: يتمثل الدافع الاقتصادي للتهرب في رغبة المهرب في تحقيق أكبر ربح ممكن، وذلك عن طريق محاولة تجنب دفع الضرائب الجمركية المفروضة على البضائع، التي ينوي إدخالها من دولة إلى أخرى. كما تُعد هذه الضرائب كلفة وعبئاً تدخل في سعر البضائع، وأن التخلص منها يحقق عوائد أكبر للمهرب وبالتالي يخاطر المهرب من أجل الأرباح الزائدة، كما أن هناك السلع المدعومة من طرف الدولة (السلع التموينية والمحروقات)، التي لا تعكس أسعارها الموجهة للمستهلك أسعارها الحقيقية، وأمام ذلك الفارق الكبير في الأسعار يعمل المهربون على استغلاله لتعظيم أرباحهم عن طريق تهريبها إلى خارج الدولة، لتباع بأسعار مرتفعة تمثل في الواقع أسعارها الحقيقية.

● العوامل السياسية والأمنية: يُعد الاستقرار السياسي والأمني من العوامل الرئيسة في تحقيق النمو والتطور للدول في شتى مناحي الحياة، لذا فإن ضعف دور الدولة لاسيما في ممارستها للرقابة، يمكن أن يؤدي إلى ظهور النشاطات غير الرسمية بما فيها التهريب الجمركي.

مما سبق يمكن القول: إن كل الأسباب والعوامل التي ذكرت من شأنها أن تعمل على الرفع من الميل الحدي للتهريب لدى المهربين، الأمر الذي يستدعي وضع استراتيجيات بناءة تهدف إلى التصدي له بشتى الوسائل آخذة بعين الاعتبار هذه الأسباب والعوامل.

4 - الآثار المترتبة عن التهريب الجمركي:

للهرب الجمركي آثار وخيمة وكبيرة على كل مجالات الحياة في الدولة، ولعل هذه

الآثار السلبية هي سبب تصنيف التهريب الجمركي ضمن النشاطات غير الشرعية والمعاقب عليها قانوناً في أغلب دول العالم، باختلاف مستوى تطورها الاقتصادي والتكنولوجي وكذلك باختلاف حجم انتشار الظاهرة فيها، وفيما يلي عرض لآثار التهريب الجمركي وتوضيح الطابع السلبي له على كل من اقتصاد الدولة ومالياتها، وكذلك على توازن واستقرار الحياة الاجتماعية والسياسية فيها:

أ. آثار التهريب الجمركي على الاقتصاد القومي: للتهريب آثار سلبية على الاقتصاد القومي وخاصة تأثيره على السلع المنتجة محلياً، وفيما يلي شرح لآثار التهريب على الاقتصاد القومي على النحو التالي: -

- التأثير على موارد الخزينة العامة للدولة: إن حرمان خزينة الدولة من إيرادات الرسوم الجمركية المفروضة على تصدير واستيراد السلع نتيجة عمليات التهريب، يؤدي إلى انخفاض الموارد المالية للدولة، الذي بدوره يؤثر على عملية تبني المشاريع التنموية سواء كانت خدمية أو إنتاجية، كما أن تهريب البضائع المدعومة من الدولة من شأنه تحويل الدعم إلى ربح للمهربين.

- التأثير على الصناعات المحلية الناشئة: تفرض الدولة ضرائب جمركية على وارداتها، وذلك حتى تسمح للصناعات المحلية الناشئة بالنمو والتطور حتى تصبح قادرة على المنافسة، لكن التهريب يفسد مخططات الدولة لحماية الإنتاج الوطني، وذلك عن طريق إدخال السلع والبضائع المهربة وبيعها بأسعار منخفضة مقارنة بأسعار السلع المحلية، ومن ثم تختفي السلع المحلية من السوق عن طريق إغلاق المصانع.

- التأثير على الاستثمار المحلي والأجنبي: يُعد التهريب بيئة طاردة للاستثمار المحلي والأجنبي على حدٍ سواء، فالمستثمر دائماً ما يحرص على معرفة مناخ الاستثمار في تلك الدولة من خلال معرفة الحماية القانونية للمنتجات، التي سيقوم بتصنيعها في تلك السوق.

- التأثير على التجارة الخارجية: يعمل التهريب على إعطاء إحصائيات خاطئة عن الصادرات والواردات، والميزان التجاري لهذه الدولة مع الدول التي تنشط بينها ظاهرة التهريب الجمركي.

- أثر التهريب على العملة الوطنية والأجنبية: يؤدي الاستيراد عن طريق التهريب إلى نقل العملة الصعبة المتوفرة إلى الخارج، كما يؤدي التصدير عن طريق التهريب إلى

حرمان الدولة من العملة الصعبة، التي من المفترض أن تدخل في الحسابات المالية للدولة، بل سوف يتم صرفها في السوق الموازية ويستفاد منها في تمويل الأنشطة غير الرسمية بما فيها التهريب.

ب. آثار التهريب الجمركي على الصحة والآداب العامة: يسهم التهريب بصورة مباشرة في دخول بعض السلع الغذائية غير الصالحة للاستعمال والمغشوشة وغير خاضعة للرقابة الجمركية، كما أن هناك الكثير من الأدوية والعقاقير الطبية غير المقيدة لدى وزارة الصحة يتم إدخالها عن طريق التهريب، تسبب في كثير من الأمراض للإنسان والحيوان والنبات، كما للتهريب الجمركي آثار على الآداب العامة وذلك من خلال إدخال الكتب والمجلات وغيره من الأشياء المخلة بالآداب والمسيئة للهوية الوطنية والديانة الإسلامية، التي تشجع على السلوكيات المنحرفة.

رابعاً: الإيرادات غير النفطية والنتاج المحلي الإجمالي في ليبيا خلال الفترة 1990 - 2015

من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (2) والشكل رقم (3) و(4) يلاحظ أن إجمالي الإيرادات غير النفطية قد شهد تذبذباً تارة بالزيادة وأخرى بالانخفاض، فقد بلغ 1008.0 مليون دينار عام 1990، ثم انخفض إلى 743.0 مليون دينار عام 1991، ثم استمر في الارتفاع حتى بلغ 1815.0 مليون دينار عام 1998، ثم انخفض في عام 1999 إلى 1412.6 مليون دينار. ومن الملاحظ استمرار هذا التذبذب خلال السنوات اللاحقة أيضاً وكانت أقصى قيمة بلغه 8324.2 مليون دينار عام 2008، ثم استمر في الانخفاض حتى وصل إلى 983.2 مليون دينار عام 2011، ثم ارتفع في عام 2012 إلى 3199.2 مليون دينار، وليعود للانخفاض بعد ذلك حتى وصل إلى 1566.7 مليون دينار عام 2014، وأخيراً ارتفع حتى بلغ 6245.7 عام 2015.

أما بالنسبة إلى حصيلة إيرادات الضرائب، فقد كانت في حالة زيادة ولكن بنسب متناقصة خلال فترة الدراسة، فقد بلغت 357.0 مليون دينار عام 1990 لتصل إلى 1044.0 مليون دينار عام 2005. كما يلاحظ أن الفترة (2006 - 2010) قد شهدت ارتفاعاً مضطرباً في حجم الإيرادات الضريبية في أغلب السنوات، كما سجلت أعلى قيمة للإيرادات الضريبية خلال فترة الدراسة ما مقداره 2790.5 مليون دينار عام 2008. أما بالنسبة للفترة مابين عام 2011 إلى 2015 فقد انخفضت حصيلة الضرائب إلى 851.0 و660.9 و671.3 مليون دينار عام 2003 و2014 و2015 على التوالي.

الجدول رقم (2) الإيرادات غير النفطية والناتج المحلي الإجمالي في ليبيا خلال الفترة (1990 - 2015) (مليون دينار)

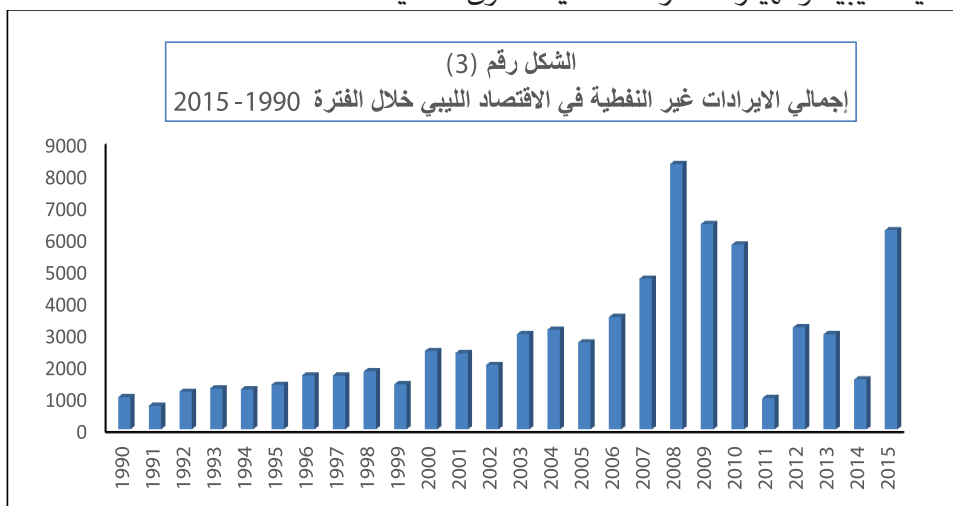
السنة	الرسوم الجمركية	الضرائب	أخرى	إجمالي الإيرادات غير النفطية	الناتج المحلي الإجمالي
1990	287.1	357.0	363.9	1008.0	7741.6
1991	300.0	375.0	68.0	743.0	8426.2
1992	228.0	357.0	600.0	1185.0	8426.2
1993	231.0	435.0	620.0	1286.0	9287.5
1994	359.3	363.8	531.9	1255.0	9913.5
1995	400.0	438.0	562.0	1400.0	10592.5
1996	444.0	444.0	808.0	1696.0	11782.5
1997	444.0	441.0	805.0	1690.0	12975.5
1998	519.0	535.0	761.0	1815.0	12610.6
1999	519.5	620.1	273.0	1412.6	14075.2
2000	395.2	637.1	1426.9	2459.2	18456.9
2001	362.5	706.8	1326.5	2395.8	18079.1
2002	364.0	715.1	944.0	2023.1	25914.1
2003	384.8	890.6	1709.2	2984.6	31731.8
2004	852.0	1037.6	1240.8	3130.4	41486.2
2005	548.0	1044.0	1136.0	2728.0	56025.2
2006	526.9	1259.7	1735.4	3522.0	79029.9
2007	528.0	1376.0	2824.0	4728.0	92693.6
2008	499.2	2790.5	5034.5	8324.2	90342.8
2009	876.7	2504.8	3056.5	6438.0	63689.1
2010	1393.9	2247.5	2148.7	5790.1	87375.0
2011	237.5	460.7	285.0	983.2	39171.1
2012	248.9	617.6	2332.7	3199.2	100627.3
2013	141.6	851.0	1995.3	2987.9	65994.5
2014	59.5	660.9	846.3	1566.7	30871.0
2015	46.0	671.3	5528.4	6245.7	-

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: مصرف ليبيا المركزي، النشرة الاقتصادية، أعداد مختلفة.

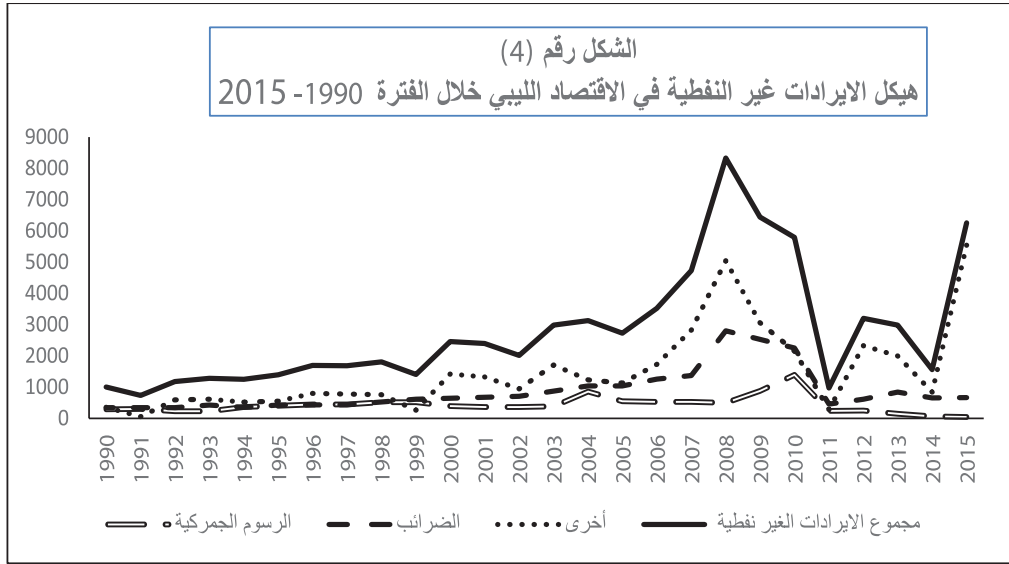
كذلك هو الحال بالنسبة لحصيلة الرسوم الجمركية، فقد اتسمت بالتذبذب تارة بالزيادة وأخرى بالانخفاض طيلة فترة الدراسة، هذا وقد بلغت أعلى قيمة لها 1393.9 مليون دينار عام 2010، كما بلغت أدنى قيمة لها 46.0 مليون دينار عام 2015.

كما يمكن الوقوف على التطورات التي شهدتها الناتج المحلي الإجمالي من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (2) حيث يلاحظ أنه قد حقق معدلات نمو موجبة في أغلب سنوات الدراسة حيث بلغ 7741.6 مليون دينار عام 1990، ليرتفع إلى 10592.5 مليون دينار عام 1995، ثم ليرتفع مرة أخرى ليستقر عند 18079.1 مليون دينار عام 2001 وتعزى هذه الزيادة خلال الفترة (1990 - 2001) إلى التحسن الذي طرأ على أسعار النفط العالمية نتيجة إلى أحداث حرب الخليج. كذلك هو الحال خلال الفترة خلال الفترة (2002 - 2007) فقد شهد حجم الناتج المحلي الإجمالي زيادة مضطربة حيث ارتفع من 25914.1 مليون دينار عام 2002 ليرتفع إلى 56025.2 مليون دينار عام 2005 ثم ليرتفع مرة أخرى إلى 92693.6 مليون دينار عام 2007.

أما خلال الفترة (2008 - 2014) فقد شهد حجم الناتج المحلي الإجمالي تذبذب h من ستة إلى أخرى لينخفض إلى 90342.8 مليون دينار عام 2008 عما كان عليه عام 2007، لينخفض إلى 39171.1 مليون دينار عام 2011، ثم ليرتفع إلى 100627.3 مليون دينار عام 2012، ثم ليعود للانخفاض إلى 65994.5 و 30871.0 مليون دينار عامي 2013 و 2014 على التوالي، ويعزى ذلك لعدة أسباب من أهمها انخفاض الصادرات النفطية الليبية وانهايار أسعار النفط في السوق العالمية.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات الواردة في الجدول رقم (2).



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات الواردة في الجدول رقم (2).

خامساً: الأهمية النسبية للضرائب والرسوم الجمركية في الاقتصاد الليبي:

من خلال الجدول رقم (3) والشكل رقم (5) و(6) يمكن استقراء الأهمية النسبية للضرائب في إجمالي الإيرادات غير النفطية والنتاج المحلي الإجمالي، حيث يلاحظ أن نسبة مساهمة الضرائب في كل منهما عام 1990 قد بلغت 35.42 % و 4.61 % على التوالي، لتتخفض عام 1995 إلى 31.29 % و 4.14 % كل منهما على التوالي، ثم لترتفع نسبة إسهام الضرائب في الإيرادات غير النفطية عام 2000 إلى 25.91 % ، بينما انخفضت نسبة إسهامها في الناتج المحلي الإجمالي إلى 3.45 % ، كذلك هو الحال ما حدث عام 2005 حيث ارتفعت نسبة إسهام الضرائب في الإيرادات غير النفطية بما مقداره 38.27 % بينما انخفضت نسبة إسهام الضرائب في الناتج المحلي الإجمالي لتبلغ 1.86 % .

وباستقراء البيانات خلال الفترة (2006 – 2014) يلاحظ كذلك التذبذب الحاصل في نسبة إسهام الضرائب في كل من إجمالي الإيرادات غير النفطية والنتاج المحلي الإجمالي تارة بالزيادة وأخرى بالانخفاض، لتستقر مساهمة الضرائب عام 2014 بما مقداره 42.18 % و 2.14 % لكل منهما على التوالي.

كذلك فيما يتعلق بنسبة إسهام الرسوم الجمركية في كل من إجمالي الإيرادات غير النفطية والنتاج المحلي الإجمالي خلال فترة الدراسة فمن البيانات الواردة بالجدول رقم

(3) والشكل رقم (5) و(6)، يلاحظ التذبذب الحاصل في نسبة هذه الإسهام طيلة فترة الدراسة تارة بالزيادة وأخرى بالانخفاض، حيث سجلت نسبة إسهامها عام 1990 ما مقداره 28.48 % و 3.71 % لتتخف هذه المساهمة عام 2000 إلى ما نسبته 16.07 % و 2.14 % في كل من إجمالي الإيرادات غير النفطية و الناتج المحلي الإجمالي على التوالي، كما سجلت نسبة مساهمتها مقداراً منخفضاً عام 2008 حيث بلغت 6.0 % و 0.55 % لترتفع هذه المساهمة عام 2009 إلى ما نسبته 13.62 % و 1.38 % في كل من إجمالي الإيرادات غير النفطية والناتج المحلي الإجمالي على التوالي، لتستقر مساهمة الرسوم الجمركية إلى 3.80 % و 0.19 % لكل من الإيرادات غير النفطية والناتج المحلي الإجمالي على التوالي عام 2014، وأخيراً من خلال تتبع بيانات الجدول رقم (3)، يلاحظ ضعف وتدني نسبة إسهام كل من الضرائب والرسوم الجمركية في الناتج المحلي الإجمالي.

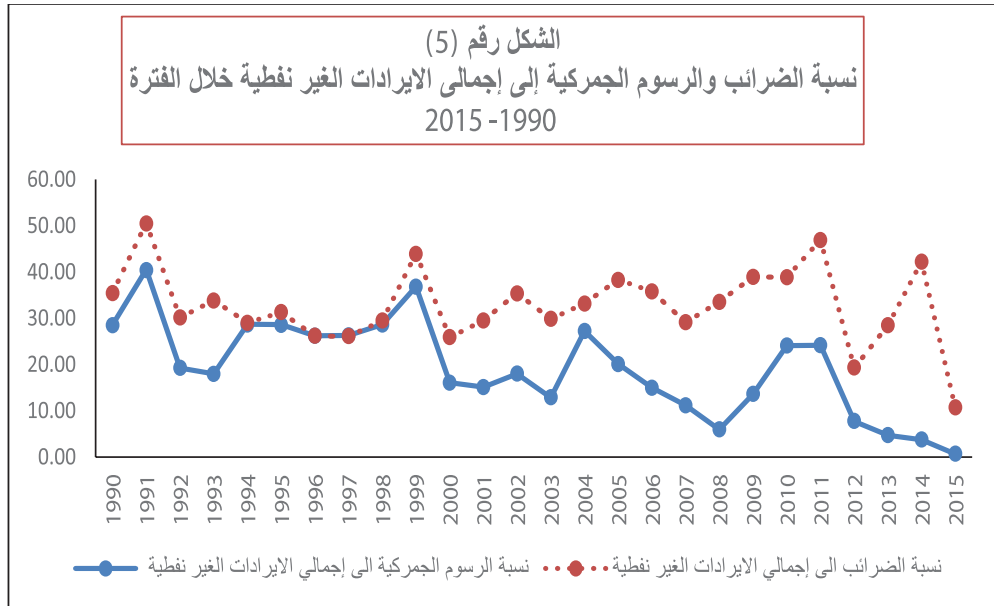
الجدول رقم (3) إسهام الضرائب والرسوم الجمركية في النشاط الاقتصادي الليبي (1990 - 2015)

(نسبة مئوية)				
نسبة مساهمة الضرائب في		نسبة مساهمة الرسوم الجمركية في		السنة
الناتج المحلي الإجمالي	إجمالي الإيرادات غير النفطية	الناتج المحلي الإجمالي	إجمالي الإيرادات غير النفطية	
4.61	35.42	3.71	28.48	1990
4.45	50.47	3.56	40.38	1991
4.24	30.13	2.71	19.24	1992
4.68	33.83	2.49	17.96	1993
3.67	28.99	3.62	28.63	1994
4.14	31.29	3.78	28.57	1995
3.77	26.18	3.77	26.18	1996
3.40	26.09	3.42	26.27	1997
4.24	29.48	4.12	28.60	1998
4.41	43.90	3.69	36.78	1999
3.45	25.91	2.14	16.07	2000
3.91	29.50	2.01	15.13	2001
2.76	35.35	1.40	17.99	2002

ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي

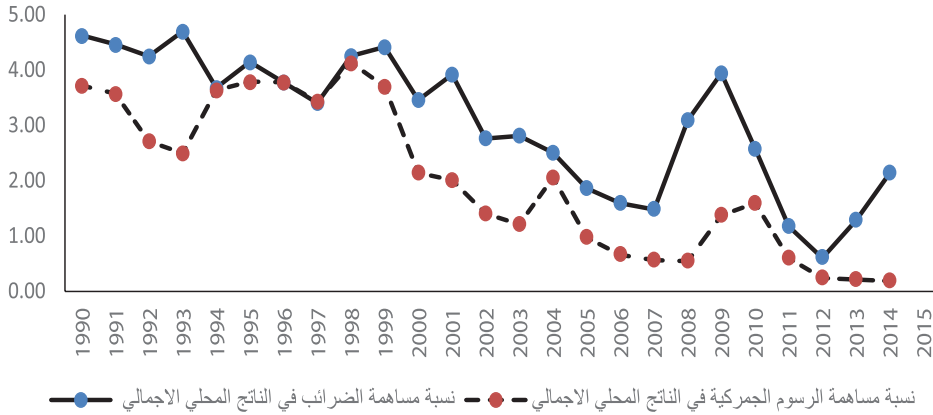
2.81	29.84	1.21	12.89	2003
2.50	33.15	2.05	27.22	2004
1.86	38.27	0.98	20.09	2005
1.59	35.77	0.67	14.96	2006
1.48	29.10	0.57	11.17	2007
3.09	33.52	0.55	6.00	2008
3.93	38.91	1.38	13.62	2009
2.57	38.82	1.60	24.07	2010
1.18	46.86	0.61	24.16	2011
0.61	19.30	0.25	7.78	2012
1.29	28.48	0.21	4.74	2013
2.14	42.18	0.19	3.80	2014
–	10.75	–	0.74	2015

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: مصرف ليبيا المركزي، النشرة الاقتصادية، أعداد مختلفة.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات الواردة في الجدول رقم (3).

الشكل رقم (6)
نسبة مساهمة الرسوم الجمركية والضرائب في الناتج المحلي الاجمالي خلال الفترة
2015-1990



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات الواردة في الجدول رقم (3).

سادساً: النتائج والتوصيات

توصلت الدراسة إلى عدة من النتائج أهمها:

- 1 - ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي، من أهم المشاكل التي يعاني منها النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي.
- 2 - انخفاض الإيرادات الضريبية بسبب التهرب الضريبي وذلك لارتفاع معدلاتها.
- 3 - ضعف وتدني نسبة إسهام كل من الضرائب والرسوم الجمركية في الناتج المحلي الإجمالي، حيث لم نسبة إسهامها فيه 5 % طيلة سنوات الدراسة.
- 4 - هناك تأثير سلبي للتهرب الضريبي والتهريب الجمركي على التنمية في ليبيا، وكذلك إضعاف بنية الدولة وركائزها السياسية والاقتصادية والأمنية.
- 5 - ارتفاع حجم الاقتصاد غير الرسمي في ليبيا مما يؤدي إلى صعوبة فرض ضرائب عليه.
- 6 - قصور في التشريعات الضريبية وعدم تحديثها بصورة دورية وضعف الجهاز الإداري؛ أدى إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي.
- 7 - عدم وجود قاعدة للبيانات تكون عامة وشاملة، تحتوي على المعلومات والبيانات الإحصائية المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي و التهريب الجمركي.

وفي إطار ما توصلت إليه الدراسة نوصي بالآتي:

- 1 - العمل على إعادة النظر في بعض التشريعات الضريبية وقانون الجمارك الليبي، بما يتماشى مع متطلبات المرحلة التي تمر بها الدولة الليبية.
- 2 - الاهتمام بالجهاز الإداري، وبخاصة رجال مصلحتي الضرائب والجمارك من خلال رفع مرتباتهم وتقديم الخدمات (كالتامين الصحي) لهم ولأسرهم؛ لكي لا يكونوا عرضة للرشوة مع الحرص على اختيار أناس ولائهم لله ثم الوطن.
- 3 - العمل على توعية المواطن بالآثار المدمرة لظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي على الوطن والمواطن، سوى كانت أثاره الاقتصادية والأمنية والصحية والاجتماعية.
- 5 - ضرورة إعادة تفعيل الاتفاقيات الدولية المبرمة مع دول الجوار في مجال أمن الحدود ومكافحة التهريب.
- 6 - محاولة جمع المعلومات والبيانات الإحصائية المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي من أجل خلق قاعدة بيانات، تُمكن من التعرف على حجم هذه الظاهرة قدر الإمكان

المراجع:

- 1 - أحمد زهير شامية، المالية العامة، الأردنية للنشر، عمان، 1991.
- 2 - أحمد سعيد الشريف، دور السياسة المالية في ترشيد الاستثمار الخاص، مجلة البحوث الاقتصادية، مركز العلوم الاقتصادية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2003.
- 3 - أحمد سعيد الشريف، تقييم قانون ضريبة الدخل رقم 64 لسنة 1973، ورقة مقدمة لندوة النظام الضريبي في ليبيا التقييم والإصلاح، طرابلس، 2001.
- 4 - أحمد منيسي، المالية العامة، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، طرابلس، ط 2، 1990.
- 5 - المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني : التهرب الضريبي في الأردن "أسبابه وطرقه وحجمه"، العدد الأول، 2013.
- 6 - المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات، النظام الضريبي الليبي «تحدي الواقع ومتطلبات الإصلاح»، طرابلس، 2016.
- 7 - حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1998.
- 8 - خالد الخطيب وأحمد شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، عمان، ط3، 2007.
- 9 - سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعة، المجلد الثالث، العدد الخامس عشر، 2013.
- 10 - سيواني عبد الوهاب، التهريب الجمركي وإستراتيجية التصدي له، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006 - 2007.

- 11 - قانون رقم 10 لسنة 2010 بشأن الجمارك في ليبيا، الفصل الثاني، جرائم التهريب، المادة 203.
- 12 - طارق الهادي العربي، آثار التهريب الجمركي على الاقتصاد الليبي، ورقة مقدمة لورشة عمل بعنوان آثار التهريب على الاقتصاد القومي، وزارة المالية، مصلحة الجمارك، 2015.
- 13 - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1991.
- 14 - مصرف ليبيا المركزي، إدارة البحوث والإحصاء، التقرير السنوي و النشرة الاقتصادية، طرابلس، أعداد مختلفة.
- 15 - يونس البطريق، المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2004.
- 16 - يسري السامرائي، زهرة العبيدي، تحليل ظاهرة التهريب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، 2012.