

تقويم اجراءات ضريبة الاستقطاع المباشر كأداة لزيادة الحصيلة الضريبية
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب / قسم الاستقطاع المباشر

Evaluation of direct withholding tax procedures as a tool to increase tax proceeds
applied research in the General Tax Authority / Direct Deduction Department

Talal.abbas1202m@ pgiafs.uobaghdad-edu.iq	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	طلال عباس عزيز
faiza.i@pgiafs.uobaghdad.edu.iq	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	أ.م. فائزة ابراهيم محمود الغبان

المستخلص :

يهدف البحث الى تقويم اجراءات قسم الاستقطاع المباشر لعملية تحصيل الضريبة على الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر لدوائر الدولة والقطاع العام في ضوء تعليمات استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر رقم (1) لسنة 2007/ وقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982/ (المعدل) من خلال إعطاء فكرة واضحة عن واقع إجراءات تحصيل الضريبة ، وتعد ضريبة الدخل واحدة من الضرائب الهامة ولها اهمية كبيرة كونها تسهم في توفير الإيرادات المالية للدولة لتمويل جزء من نفقاتها وتوجيه الاقتصاد نحو تحقيق اهدافها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية . عمل الباحث مقارنات بين اجراءات الهيئة العامة للضرائب في تحصيل الضريبة وما اقرته التعليمات الصادرة وتقديم بعض الاستنتاجات والتوصيات التي من الممكن ان تسهم في تقويم اجراءات الهيئة في تحصيل الضريبة وفق هذا النوع من الضرائب ومن هذه الاستنتاجات هو وجود تفاوت كبير بين عدد المكلفين الخاضعين لهذا النوع من الضرائب وبين عدد موظفي الهيئة المكلفين بتدقيق ضريبة الاستقطاع المباشر لموظفي الدولة والبالغ عددهم (2) موظف ، فضلا عن وجود تلوؤ واضح من قبل الهيئة العامة للضرائب في مجال التدقيق الميداني لضمان التأكد من صحة احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر وضمان تحويل الاستقطاعات الضريبية اولا بأول .

الكلمات المفتاحية : تحصيل الضريبة ، طريقة الاستقطاع المباشر للضريبة ، الهيئة العامة للضرائب ، التدقيق الميداني.

Abstract:

The research aims to evaluate the direct deduction department's procedures for the process of collecting income tax using the direct deduction method for state departments and the public sector in light of direct deduction tax instructions No. (1) of 2007 and Income Tax Law No. (113) of 1982 (amended) through Giving a clear idea of the reality of tax collection procedures because this type of tax is one of great importance because it contributes to the provision of financial revenues to the state to finance its expenses and direct the economy towards achieving its social, economic and political goals. The researcher makes comparisons between the procedures of the General Tax Authority in collecting the tax and what was approved by the issued instructions and presenting some conclusions and recommendations that could contribute to evaluating the procedures of the Authority in collecting the tax according to this type of tax. Taxes, and the number of the Authority's employees who are assigned to audit the direct withholding tax for state employees, whose number is (2) employees, as well as the presence of a clear reluctance by the General Authority for Taxes in the field of field audits to ensure that the calculation of the direct withholding tax is correct and to ensure that tax deductions are transferred on time.

Keywords: Tax Collection, Direct tax deduction method, General Authority of Taxes, Field Audit

المقدمة :

تعد ضريبة الاستقطاع المباشر احد انواع الايرادات الضريبية المهمة واعتبارها واحدة من الموارد المالية للموازنة العامة والتي عن طريقها يمكن للحكومات من تمويل انشطتها المختلفة وبالتالي تمكين الحكومات من تحقيق اهدافها ، وتبرز مشكلة تقويم اجراءات الاستقطاع المباشر باعتبارها واحدة من التحديات التي تواجه النظام الضريبي في العراق لأسباب عديدة ، منها ضخامة اعداد المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة ، اذ يخضع لهذه الضريبة الموظفين والعاملين كافة في القطاعين العام والخاص فكما هو معروف فان ضريبة الاستقطاع المباشر هي ضريبة تفرض على دخول العاملين والموظفين على حد سواء ، فضلا عن محدودية اعداد موظفي الهيئة الذين يعملون بقسم الاستقطاع المباشر مقارنة مع اعداد المكلفين ، ومن المشاكل الاخرى التي تواجه هذا النوع من الضرائب هو وجود جهة ثالثة والتمثلة بصاحب العمل تقوم هذه الجهة بعملية احتساب الضريبة وتحويل مبالغها الى الهيئة العامة للضرائب وهذا الامر يستلزم المتابعة المستمرة مع تلك الجهات لضمان التأكد من صحة الاحتساب والاستقطاع وتحويل الايرادات الضريبية اولا بأول ، ولهذا تبرز هنا ضرورة اعادة تقويم اجراءات الهيئة العامة للضرائب والتمثلة بقسم الاستقطاع المباشر لضمان تنفيذ عمليات احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر من قبل صاحب العمل بالشكل الصحيح ووفقا للتعليمات النافذة والتأكد من تحويل مبالغ الاستقطاع الى الهيئة العامة للضرائب اولا بأول وبالتالي ضمان زيادة الضريبة.

ولهذا جاءت فكرة البحث لتقويم اجراءات احتساب هذه الضريبة من خلال دراسة وتحليل عينة من عمليات التحاسب الضريبي لضريبة الاستقطاع المباشر لدوائر الدولة والقطاع العام في الهيئة العامة للضرائب فضلا عن تقويم أعمال الإدارة المختصة باحتساب وجباية هذه الضريبة وكذلك أعمال قسم الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب.

وعلى هذا الأساس تضمن البحث ثلاثة محاور ، اذ تضمن المحور الاول على منهجية البحث والدراسات السابقة ، كما تطرق المحور الثاني للاطار النظري لتقويم اجراءات الاستقطاع المباشر ، اما المحور الثالث فتضمن الاطار التطبيقي للبحث ، فضلا عن الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها البحث .

المحور الاول : منهجية البحث والدراسات السابقة**المحور الثاني : تقويم اجراءات الاستقطاع الضريبي كأداة لزيادة الحصيلة الضريبية****المحور الثالث : الاطار التطبيقي للبحث****المحور الاول : منهجية البحث والدراسات السابقة**

1-1- مشكلة البحث : بالرغم من قيام الهيئة العامة للضرائب وبشكل مستمر بإصدار منشورات الى دوائر الدولة كافة حول كيفية استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر وفق تعليمات رقم (1) لسنة / 2007 و اخرها منشور رقم (10س / 1847) في 2019/9/15 ، الا انه لا تزال عمليات الاحتساب والتسديد لضريبة الاستقطاع المباشر من قبل دوائر الدولة باعتبارها الجهة صاحبة العمل تعاني من وجود الكثير من مواطن الخلل والضعف فضلا عن ضعف المتابعة من قبل الهيئة العامة للضرائب مع الجهات المختصة بعملية احتساب وتحويل الضريبة ، وتكمن مشكلة البحث في الاجابة عن السؤال الاتي :-

هل يسهم تقويم اجراءات ضريبة الاستقطاع المباشر في زيادة الحصيلة الضريبية ؟

1-2- أهمية البحث : تتبع أهمية البحث عن طريق التعرف على مستوى تنفيذ عمليات التحاسب الضريبي بطريقة الاستقطاع المباشر من قبل الجهات المكلفة بعملية الاحتساب والاستقطاع ومن ثم تحويل الضرائب الى الهيئة العامة للضرائب وتقويم تلك الاجراءات عند اجراء التحاسب الضريبي مع دوائر الدولة والقطاع العام باعتبارها صاحب العمل للكشف عن مواطن الخلل والضعف في هذه العمليات وبيان مسبباتها لوضع الحلول المناسبة . وهو ما ينعكس على الحصيلة الضريبية .

3-1- أهداف البحث : تكمن اهداف البحث بالاتي :-

1. محاولة معالجة الثغرات التي تكتنف عملية الاحتمساب والتحصيل في قسم الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب وتحديد نقاط الضعف فيها ، لغرض تقديم الحلول التي ترفع أدائه.
2. ادراك الهيئة العامة للضرائب لأهمية تقويم اجراءاتها بشأن ضريبة الاستقطاع المباشر .

4-1- فرضية البحث: ان لتقويم اجراءات ضريبة الاستقطاع المباشر في قسم الاستقطاع المباشر دور مهم في زيادة الحصيلة الضريبية

5-1- حدود البحث المكانية والزمانية

- 1-5-1- الحدود المكانية: يشمل نطاق البحث الحدود المكانية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب / قسم الاستقطاع المباشر باعتبارها الجهة المختصة بعملية التحاسب الضريبي لضريبة الاستقطاع المباشر لدوائر الدولة والقطاع العام والشركات المحدودة .

- 2-5-1- الحدود الزمانية: تم اختيار عينة من تسديدات ضريبة الاستقطاع المباشر لبعض دوائر الدولة والقطاع العام للسنتين 2021 ، 2022 كمجال للتطبيق .

6-1- دراسات سابقة

تتاول العديد من الباحثين موضوع الاستقطاع المباشر، والاتي تفاصيل لبعض الدراسات السابقة واهم الاستنتاجات التي توصلت اليها هذه الدراسات :

1-6-1 - دراسات محلية

1. دراسة (عواد ، سرى رباح : 2019)

عنوان الدراسة	دور تكنولوجيا المعلومات في ضريبة الاستقطاع المباشر / بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب
طبيعة الدراسة	رسالة مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - قسم الدراسات المالية جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادلة لشهادة الماجستير في الضرائب
هدف الدراسة	<ol style="list-style-type: none"> 1- الدور المهم الذي تقدمه تكنولوجيا المعلومات في بناء قاعدة معلومات مهمة يمكن الرجوع اليها بسهولة لجميع المكلفين لغرض تسهيل عملية التحاسب الضريبي توفير المعلومات التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات وبالسرعة والدقة الممكنة 2- التحول من العمل اليدوي(التقليدي) الى العمل الالكتروني الخاص بقسم الاستقطاع المباشر . 3- اقتراح نظام الكتروني من اجل اجراء التحاسب الضريبي لضريبة الاستقطاع المباشر مع بناء قاعدة معلومات خاصة بالمكلفين واعداد التقارير اللازمة في اتخاذ القرارات .
اهم الاستنتاجات	<ul style="list-style-type: none"> - زيادة التهرب الضريبي لأنواع الضرائب بصورة عامة ولضريبة الاستقطاع المباشر بصورة خاصة وأحد انواع التهرب الضريبي الجزئي التي تم ملاحظتها من خلال وجود فروقات بين ما يصرح به المكلف من خلال الحسابات و ما يتم تسديده الى الضمان الاجتماعي . - ضعف اجراءات التدقيق في قسم الاستقطاع المباشر واقتصارها على التحقق من العمليات الحسابية .

2. دراسة (السباهي ، مياسة ابراهيم احمد : 2015)

عنوان الدراسة	تأثير المتغيرات التشريعية في حصيلة الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر / بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب
طبيعة الدراسة	رسالة مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - قسم الدراسات المالية جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادلة لشهادة الماجستير في الضرائب
هدف الدراسة	- تقديم اطار مفاهيمي عن التشريعات الضريبية والتغيرات التي صاحبها - بيان اثر التغيرات التشريعية في فاعلية السياسة الضريبية في العراق
اهم الاستنتاجات	يعد ايراد الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر من رواتب الموظفين من الايرادات المهمة ضمن ايرادات الضرائب التي تقوم بجبايتها الهيئة العامة للضرائب ، ولا سيما بعد ان تم اخضاع رواتب موظفي القطاع الحكومي لهذه الضريبة بعد سنة /2003

3. دراسة (هادي ، أمير فوزي : 2008)

عنوان الدراسة	تقويم عمليات التحاسب الضريبي بطريقة الاستقطاع المباشر
طبيعة الدراسة	بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادلة للماجستير
هدف البحث	- تسليط الضوء على عمليات احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر للشركات الخاصة والمختلطة في قسم الاستقطاع المباشر. - تقويم أعمال قسم الاستقطاع المباشر وملاحظة نقاط الضعف فيه لغرض تقديم الحلول التي ترفع أدائه وتطور تفاصيل العمل فيه.
اهم الاستنتاجات	- عدم كفاءة قسم الاستقطاع المباشر من القيام بالمسح الميداني او الفحص الضريبي لأضابير المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة. - اعتماد قسم الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب الاساليب التقليدية القديمة في عملية خزن اضابير المكلفين مما يزيد من احتمال تعرضها للتلف والفقْدان.

1-6-2- موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

ان الدراسات السابقة التي تم ذكرها قد ركزت بعضها على ظاهرة تأثير التغيرات التشريعية في الحصيلة الضريبية كدراسة (السباهي ، مياسة ابراهيم احمد : 2015) والدراسة الاخرى (هادي ، أمير فوزي : 2008) قد اخذت بنظر الاعتبار تقويم عمليات التحاسب الضريبي بطريقة الاستقطاع المباشر الا انها سلطت الضوء على عملية التحاسب للقطاعين الخاص والمختلط ، اما الدراسة الثالثة (عواد ، سرى رباح : 2019) فأنها تطرقت لدور تكنولوجيا المعلومات واهميتها في بناء قاعدة معلومات مهمة يمكن الرجوع اليها بسهولة لجميع المكلفين لغرض تسهيل عملية التحاسب الضريبي وتوفير المعلومات التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات وبالسرعة والدقة الممكنة.

اما دراستنا الحالية فقد سعت الى التأكيد على اهمية دور تقويم اجراءات الهيئة العامة للضرائب لدوائر الدولة والقطاع العام لضمان تحقيق حصيلة ضريبية ، وعلى الرغم من تقارب الدراسة مع دراسة (هادي ، أمير فوزي : 2008) الا انها اخذت بنظر الاعتبار عمليات التحاسب الضريبي لضريبة الاستقطاع المباشر لدوائر الدولة والقطاع العام وذلك لأهمية هذا القطاع في ردف الخزينة العامة للدولة بالموارد المالية ولم تأخذ دوائر الدولة والقطاع العام بنظر الاعتبار في عمليات التحاسب على الرغم من اهمية هذا القطاع في ردف موازنة الدولة بالموارد المالية

المحور الثاني : تقويم اجراءات الاستقطاع الضريبي كأداة لزيادة الحصيلة الضريبية

تعمل الهيئة العامة للضرائب بمختلف أقسامها من اجل تحسين أداءها وذلك لتحقيق اهداف الضريبة المالية والاقتصادية والاجتماعية ، ولهذا فهي تبحث بشكل مستمر عن الأساليب والوسائل التي من شأنها تقويم اجراءات ضريبة الاستقطاع المباشر من قبل اصحاب العمل باعتبارهم الجهة المسؤولة عن احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر واستقطاع الضريبة وتحويل مبالغها وبالتالي ضمان الحصيلة الضريبية وفق ضريبة الاستقطاع المباشر .

تعد عملية التقويم من المهام التي تمارسها الادارات بصورة عامة ، ويشتمل التقويم على القياس والتقييم ، فالقياس هي العملية التي يمكن احتسابها بالأرقام اما التقويم فهو تصحيح مسار ومعرفة الانحرافات وبالتالي معالجة هذه الانحرافات ، كما انها عملية اصدار الاحكام على دقة العمل ونوعيته وكذلك تحديد ابرز نقاط القوة فيها ومحاولة تعزيزها ونقاط الضعف لمحاولة ايجاد الوسائل بغرض معالجتها . كما تعد عملية التقويم وسيلة مجدبة يتعرف من خلالها الفرد على نقاط قوته وضعفه مما يساعده على تطوير نفسه . وسنتطرق في هذا البحث الى احد انواع ضريبة الدخل وهي ضريبة الاستقطاع المباشر (ضريبة الدخل على الرواتب والاجور) ومحاولة تحديد نقاط الضعف في عملية الاحتساب والتحصيل من خلال تحليل عمليات التحصيل واقتراح بعض التوصيات لغرض معالجة نقاط الضعف فيها .

2-1-1- تقويم الإجراءات: كما هو معروف فان الإجراءات السليمة سوف تؤدي الى تصرفات سليمة ، وان للإجراءات دور مهم ورئيسي في الحد من التصرفات غير الصحيحة ولمعرفة مدى صحة الإجراءات المتبعة في عمل ما لا بد من النظر الى نتائج ذلك العمل ومدى كفاءة اداء الاعمال وتحقيق الاهداف المحددة.

2-1-1-2- تعريف الاجراء: الاجراء هو نظام يرسم الخطوات التي ينبغي القيام بها بغرض تحقيق او انجاز عمل ما، كما ان الاجراء هو عملية التتابع الزمني والمنطقي للخطوات اللازمة لتنفيذ العمل (العلاق ، 2008 : 145).

وهي ايضا نوع من الخطط تحدد مسبقا الوسائل والاساليب المعتادة لأداء الانشطة والمهام مستقبلا فهي تشكل دليلا للعمل اكثر من كونها دليلا للتفكير حيث تحدد طريقة اداء العمل بشكل متسلسل ومتتابع (الصيرفي ، 2008 : 9).

2-1-1-2- اهداف الاجراءات وفوائدها:-

يترتب على عملية تصميم الاجراءات الجيدة والواضحة لأداء الاعمال زيادة كفاءة وفاعلية التنظيم ، فضلا عن تحقيق عدد من المزايا كالسرعة والدقة في انجاز الاعمال وتحقيق اهداف التنظيم فضلا عن تحسين السلعة المنتجة او جودة الخدمة المقدمة وتوحيد وتمائل الاداء ، اي انجاز الاعمال نفسها من قبل الوحدات المختلفة بالطريقة نفسها وتقليل النفقات وتخفيض ضغط العمل مع مراعاة الجوانب الاقتصادية نتيجة للتخطيط السليم والتحديد المسبق للإجراءات اللازمة والضرورية والابتعاد عن الارباك والازدواجية والفضي في اداء الاعمال وزيادة دور وتأکید اهمية العملية الرقابية، الامر الذي يترتب عليه ممارسة عملية رقابية واضحة وتحسين الروح المعنوية للأفراد العاملين وكذلك العلاقات التنظيمية والسهولة والوضوح لاستقطاب العملاء الى التنظيم ومن ثم زيادة الارباح اذا كان في القطاع الخاص او زيادة عوائد التنظيم اذا كانت خدمات عامة (اللوزي ، 2007 : 91).

2-1-1-3- خصائص اجراءات العمل: لتحقيق اجراءات عمل فعالة لا بد ان تمتاز بالخصائص الاتية:-

1. تكون منسجمة مع الاطار العام لسياسة الهيئة العامة للضرائب واهدافها .
2. تمتاز بالوضوح والبساطة والمنطقية وان تكون بعيدة عن التعقيد .
3. تبنى على ارقام فعلية وحقائق لا على افتراضات وان تكون ممكنة التطبيق .
4. تكون مكتوبة ومسجلة لتكون مرجعا لجميع الخطوات التفصيلية للتنفيذ وتحد من سوء الفهم.
5. تدريب العاملين عمليات احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر واستقطاعها وتحويل المبالغ المستقطعة ، وتتم مراجعتها باستمرار للتأكد من صلاحيتها في ضوء الظروف الخاصة (ابو شيخة ، 2011 : 316).
6. ان الاجراء الانسب لقسم معين لا يشترط ان يكون هو الانسب لقسم اخر وذلك لاختلاف العوامل المؤثرة على تنفيذ الاجراء لكلا منهما (الصيرفي ، 2008 : 18).

يتضح مما سبق ان تحديد الاجراءات الصحيحة بشكل واضح سوف تسهم الى حد كبير في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية وكذلك الحد من الفساد المالي والاداري وغلق الابواب امام التصرفات غير الصحيحة للعاملين فيها .

2-2- ضريبة الاستقطاع المباشر

2-2-1- مفهوم ضريبة الاستقطاع المباشر : لجأت معظم التشريعات الضريبية الى فرض الضريبة على دخل العمل (الرواتب والاجور) ، وتوسعت التشريعات الضريبية التي تخضع الدخول الضريبية المتحققة عن العمل حتى ان بعضها لا ينطبق فقط على الرواتب والاجر بالمعنى التقليدي اذ اصبحت تشمل ايضا المزايا العينية و النقدية ، والتشريع الضريبي العراقي واحدة من بين هذه التشريعات (الزيبيدي ، 2008 : 264) ، وتعد ضريبة الدخل على الرواتب والاجور بطريقة الاستقطاع المباشر واحدة من التصنيفات المهمة لضريبة الدخل اذ تمثل الضريبة التي تستقطع من الراتب او الاجر مع المخصصات للعاملين في قطاعات الدولة والمختلط والقطاع الخاص ويتم احتسابها بعد منح السماحات القانونية واستخراج صافي الدخل باعتماد نسبة الاسعار الضريبية المقررة رسمياً ، اضافة الى انها الضريبة التي يتم حسمها من قبل صاحب العمل الذي يعمل لديه هؤلاء العاملين لصالح الهيئة العامة للضرائب وفق القوانين والتعليمات النافذة (شمخي ، 2006 : 9) .

2-2-2- تعريف ضريبة الاستقطاع المباشر : عرفت ضريبة الاستقطاع المباشر بانها الضريبة التي تستقطع من الدخل (الراتب او الاجر مع المخصصات) المتحقق في قطاعات الدولة بأنواعها العامة او الخاصة ، والتي يجري حسمها من رب العمل الرئيسي (المؤسسات والشركات والافراد الممثلة لمختلف القطاعات اعلاه) الذي يعمل لديه هؤلاء العاملين لصالح الهيئة العامة للضرائب بموجب القوانين والتعليمات الصادرة (الجباوي والعنبيكي ، 2013 : 180) ، ويقصد بالرواتب والاجور هي كل ما يحصل عليه العاملون بمختلف درجاتهم ومناصبهم وطبيعة عملهم من تعويض يمكن تقديره بالنفود بشكل ثابت ودوري (الخرسان ، 2020 : 113).

2-2-3- خصائص ضريبة الاستقطاع المباشر : تمتاز ضريبة الاستقطاع المباشر بمجموعة من الخصائص يمكن توضيحها وكما يأتي (ابو حشيش ، 2010 : 185) :

- أ. ضريبة مباشرة : وذلك لكون من يتحمل عبئها الموظف او العامل نفسه ولا يمكن نقل عبئها الى غيره .
- ب. ضريبة شخصية : أي انها تراعي ظروف المكلف من خلال السماحات القانونية الممنوحة له .
- ج. ضريبة على دخل العمل : أي تفرض على الرواتب والاجور التي تنتج عن العمل الذي يقوم به الموظف لشخص اخر ويرتبط معه بعلاقة تبعية ، ويكون لصاحب العمل الحق بالأشراف عليه وتوجيهه .
- د. ضريبة نوعية : ان الضريبة تفرض على نوع معين من الدخل الناتج عن العمل مع الغير .
- هـ. ضريبة تصاعديّة : بمعنى ان مبلغ الدخل الخاضع للضريبة يخضع الى شرائح ضريبية متصاعدة تزداد بزيادته .
- و. ضريبة سنوية السعر ، شهرية التحصيل : تمتاز هذه الضريبة بان الضريبة تسري على دخل المكلف السنوي ، ويجري احتسابها واستقطاعها وتسديدها شهرياً . (نور والشريف ، 2002، ص38)
- ز. ضريبة تحتجز من المنبع : أي ان رب العمل هو من يقوم بخصم مقدار الضريبة من الرواتب والاجور ويقوم بتسديدها للهيئة العامة للضرائب (الخطيب و طافش ، 2008 : 142) .
- ح. سهولة حصر الإيرادات الخاضعة لها :- ألزم المشرع كلا من المكلف والجهة التي تدفع الايراد بتقديم اقرار ويبين هذا الاقرار مقدار الايرادات المدفوعة للمكلفين او الضرائب المحجوزة . (نور والشريف ، 2002، ص38)
- ط. اعتماد مبدأ الفصل في التحاسب الضريبي : المبدأ العام لهذه الضريبة هو الفصل بين الذمة المالية للزوجين عند التحاسب الضريبي ، مع السماح في حالات معينة حددها المشرع الضريبي بدمج مدخولتهما (صبري ، 2018 : 384) .
- ي. اجراءات التحصيل الملائمة :- تحتجز الضريبة شهرياً من قبل صاحب العمل وقبل استلام المكلف للراتب او الاجر . (نور والشريف ، 2002، ص38)

2-2-4- الوعاء الضريبي لضريبة الاستقطاع المباشر : يتمثل الوعاء الضريبي بالمادة التي تتخذ اساساً لفرض الضريبة عليها ، وعادة تحمل الضريبة اسم الوعاء الذي يفرض عليه (العبيدي ، 2011 : 129) ، فمثلاً ضريبة الدخل تفرض على

الدخل المتحقق وضريبة العقار تفرض على ايراد ايجار العقارات .. الخ ، ان تحديد الوعاء الضريبي تعد من المسائل المهمة في تنظيم اية ضريبة ، ولهذا يعتبر اختبار الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة هو أول ما يقوم به المشرع الضريبي عند تنظيم اجراءات ضريبة معينة (الزبيدي ، 2016 : 340) .

وتفرض الضريبة على مصادر الدخل التي عدها قانون ضريبة الدخل وعاء خاضعا للضريبة هي (الرواتب والاجور، المزايا النقدية و العينية التي ترافق الرواتب و الاجور ، المخصصات ، المكافآت) (الزبيدي ، 2008 : 264)

2-2-5- سعر الضريبة : تأتي عملية تحديد مقدار الضريبة بعد ان يتم تحديد الوعاء الضريبي لضريبة الاستقطاع المباشر وهو ما يعرف بسعر الضريبة والذي يمكن تعريفه بأنه نسبة الضريبة الى وعاءها ، (العلي ، 2011 : 148) ، ان المشرع العراقي واستنادا الى قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة /1982 (المعدل) كان موقفا باختيار السعر التصاعدي بالشرائح ، اذ يعد هذا النوع من السعر الضريبي هو الاقرب الى تحقيق العدالة ، بغض النظر عن التغيرات التي حصلت في سعر الضريبة بما يتلائم مع تغيرات الاعفاءات والسماحات حسب الظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلاد ، (الفحل ، 2016 : 141) ويوضح الجدول ادناه شرائح واسعار الضريبة استنادا الى المادة (8) من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لسنة 2007.

جدول يوضح السعر الضريبي

ت	الدخل الخاضع للضريبة دينار	السعر الضريبي	مقدار الضريبة (شهرياً) دينار
1	من صفر لغاية 250000 دينار	3%	20833
2	ما زاد عن 250000 دينار لغاية 500000 دينار	5%	20833
3	ما زاد عن 500000 دينار ولغاية 1000000 دينار	10%	41667
4	ما زاد عن 1000000 دينار	15%	83333

المصدر : بالاعتماد على المادة (8) من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لسنة/2007

2-2-6- المكلفين بدفع ضريبة الاستقطاع المباشر : ان المكلف بدفع ضريبة الاستقطاع المباشر هو كل شخص طبيعي يبرم عقد عمل مع صاحب العمل ويحصل بموجبه على ايرادات مقابل خدماته ، ويكون المكلف تحت اشراف ومسؤولية صاحب العمل (نور والشريف ، 2008 : 39) .

2-3- الحصيلة الضريبية : ان تحصيل الضريبة يقصد به مجموعة من العمليات التي تهدف الى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف الى الخزينة العامة للدولة ، بمعنى أنها المرحلة التي تستوفي فيها الدولة دين الضريبة المستحق على المكلف بدفعها ، ان هذه المرحلة هي اخر مرحلة من التنظيم الفني للضريبة ، ان كل مرحلة من مراحل التنظيم الفني للضريبة ومهما انجزت بكفاءة وبذل بها من جهد ، هي مرهونة بمرحلة التحصيل (الكفيف، 2010: 116-117) .

تتمثل طريقة تحصيل الضريبة من دخل المكلف الناتج من الرواتب والاجور والمكافاة والمخصصات للعاملين في القطاع العام والخاص عن طريق التحصيل من المنبع ، إذ فرض المشرع الضريبي على صاحب العمل باعتباره شخص ثالث بالقيام باحتساب وتحصيل الضريبة وتحويلها الى الهيئة العامة للضرائب ، وبذلك يرتبط الشخص الثالث بعلاقة مديونية بالدخل الخاضع للضريبة ، والمتحقق لدائنه المكلف ، يقوم صاحب العمل بموجب هذه العلاقة بخصم مبلغ معين ومحدد بموجب القانون شهريا من المكلف ومن ثم تحويل هذه المبالغ المستقطعة الى الادارة الضريبية ، وبهذه الطريقة تتمكن الادارة الضريبية من تحصيل الضريبة قبل وصول الدخل الى المكلف (القيسي ، 2018 : 37) .

2-3-1- اجراءات التحاسب الضريبي : ان عملية التحاسب الضريبي تنطوي على عمليتين محاسبية وادارية ، محاسبية لكونها تتضمن مجموعة عمليات متسلسلة للوصول الى صحة الايرادات المتحققة للمكلف وبالتالي الايرادات الضريبية لخزينة الدولة (عطا

: 2002 ، 363). اما كونها عملية ادارية ، لأنها تمثل الجانب المعني بتنفيذ الاحكام التشريعية التي تعكس سياسات الدولة المالية والضريبية (البعاج ، 2011 : 19) .

2-3-2- طرائق تقدير الدخل الخاضع للضريبة : ان موضوع تحديد الوعاء الضريبي يشغل اهمية كبيرة من ناحية الحصيلة الضريبية وعدالة التوزيع واذا ما حدثت مشكلة في تحديد الوعاء الضريبي او سوء تقدير للأوعية الضريبية وبالتالي التأثير على عدالة النظام الضريبي فانه سوف ينخفض الايرادات الضريبية وميل المكلفين الى محاولة التهرب الضريبي (الشافعي : 2005 ، 27)

وهناك طرائق عدة لتقدير الدخل الخاضع للضريبة وسبب الاختلاف في تقدير الدخل يعود الى درجة الموثوقية في عملية التقدير ، وعادة ما تعتمد الادارة الضريبية على طريقة واحدة او اكثر للوصول الى تقدير الدخل الضريبي ، وبصورة عامة فان تقدير الدخل الخاضع للضريبة تتمثل في طريقتين الاولى يكون التقدير فيها بواسطة المكلف من خلال الاقرار الضريبي ويشيع استخدام هذه الطريقة في الانظمة الضريبية المتطورة ، اما الطريقة الثانية فهي تعتمد على الادارة الضريبية في تقديرها معتمدة في ذلك على وسائل معينة (الخرسان ، 2020 : 297) .

الاتي عرض لاهم طرائق تقدير الدخل الخاضع للضريبة :

2-3-2-1- الطرائق المباشرة للتقدير : وتشمل مجموعة من الطرائق لتقدير الدخل الخاضع للضريبة وكما يأتي :-

1. التقدير الإداري المباشر : تلجأ الهيئة العامة للضرائب الى اعتماد هذه الطريقة عند امتناع المكلف بتقديم اقراره خلال المدة المنصوص عليها في القانون ، وغالبا ما تكون التقديرات بموجب هذه الطريقة مبالغاً فيها ، فهي اشبه ما تكون بالعقوبة التي تفرض على المكلف نتيجة امتناعه عن تقديم الاقرار (كماش : 2008 ، 24)

2. التقدير بواسطة إقرار المكلف : تستند هذه الطريقة الى وجود نوع من التعامل بين السلطة المالية والمكلف اذ يقوم المكلف بتقديم اقراره عن ثروته او دخله المتحقق ، لان المكلف هو من يعرف مقدار دخله المتحقق الذي حصل عليه خلال السنة المالية وما تحمله من اعباء ونفقات للحصول عليه ، عليه كلما كان الاقرار الضريبي صحيحا وواقعا كان ذلك افضل وسيلة لتحديد دخله الخاضع للضريبة (الخرسان ، 2020 ، 302)

3. التقدير بالاتفاق : ويقصد بهذه الطريقة وجود تطابق في الاقرار بين المكلف والسلطة المالية على مقدار الدخل ومبلغ الضريبة ، فعند قيام السلطة المالية بتعديل الإقرار واقتراح هذا التعديل بقبول من قبل المكلف، أو إذا أبدى المكلف ملاحظاته على تصحيح الاقرار ووافقت السلطة المالية على تلك الملاحظات ، او عند اعتراض المكلف على تقرير السلطة المالية واقتتعت الأخيرة بأسباب اعتراض المكلف ، اي ان كل نقاش يتم بين المكلف والسلطة المالية يؤدي إلى الاتفاق على تقدير الدخل المتحقق ومبلغ الضريبة استنادا إلى ذلك النقاش فانه يعد تقديرا بالاتفاق، (يعقوب : 2010 ، 10) .

4. التقدير الاحتياطي : يجري التقدير الاحتياطي عندما تقوم السلطة المالية بتقدير الدخل لأسباب اضطرارية وجوهية قبل بدء السنة التقديرية ، استثناء من أحكام الفقرة (1) من المادة (3) من القانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 ويسجل هذا الإيراد كأمانات للسنة التقديرية وهذا ما نص عليه قانون الضريبة أعلاه في الفقرة (4) من المادة (3) منه إذ جاء فيها (السلطة المالية تقدير الدخل المشار إليه في الفقرة 1/ من المادة 3/ قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية واستيفاء مبلغ الضريبة بصورة أمانات لحساب سنتها التقديرية) (رمضان، 2002: 529) .

5. التقدير الإضافي : هو ببساطة تقدير يكون لاحقا على التقرير الأصلي للمكلف نفسه ، اذ يجري على عناصر الإيرادات الأخرى غير التي سبق وأن اجري عليها التقدير . (يعقوب ، 2013: 10)

6. التقدير النهائي : هو اكتساب التقدير على الشخص المكلف في سنة تقديرية معينة صفته النهائية بعد مرور خمس سنوات من السنة التقديرية (اسماعيل ، 2002 : 528) .

7. **التقدير الذاتي** : ويراد بهذا الاسلوب أن يتولى المكلف بنفسه من القيام بتقدير دخلة الخاضع للضريبة وحساب قيمة الضريبة المتحققة عليه وبمبادرة ذاته . وذلك بالاستناد الى الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف للسلطة المالية وعلى صافي الدخل السنوي المتحقق الذي تظهره الحسابات الختامية للشخص المعنوي فيتم تحديد الوعاء الضريبي ، وعلى المكلف مسؤوليات تترتب عليه تتمثل بالاحتفاظ بسجلات كافية وملائمة وتحقق الموثوقية للسلطة الضريبية (يعقوب ، 2013 : 11).
2-2-3-2- **الطرائق غير المباشرة للتقدير** : يعد التقدير غير مباشر عندما تستند الادارة الضريبية في تحديد وعاء ضريبة الدخل مستعينة بعنصر خارجي ، وفي النهاية يعود للإدارة الضريبية أن تقرر ما تراه مناسباً وذلك تبعاً لثلاث طرائق وتتمثل بالآتي:

1. **التقدير على أساس المظاهر الخارجية** : استناداً لهذه الطريقة يتم تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة من قبل الادارة الضريبية على اساس قرائن او علامات خارجية يسهل معرفتها وتفرض الضريبة على الدخل المفترض وليس الحقيقي بالاستناد الى عدد من المظاهر الخارجية المحسوسة كقيمة الدار الذي يمتلكه المكلف او القيمة الايجارية لها او على اساس عدد ابواب ومنافذ الدار او على أساس عدد السيارات التي يمتلكها ، وتعتبر هذه الطريقة بشكل سليم على ثروة المكلف أو دخله . (محززي ، 2003 : 298) .

2. **التقدير الجزافي** : كانت هذه الطريقة تلاقى رواجاً واسعاً في السابق اذ استعان بها المشرع الفرنسي عند فرض ضريبة الثروة المنقولة في عام (1791) اضافة الى ضريبة المهنة التي تفرض على ارباح المهن الصناعية والتجارية ، اذ تستنتج الادارة الضريبية وعاء الضريبة بموجب هذه الطريقة من بعض العلامات والمؤشرات الخارجية التي تسهل الوصول الى الوعاء الضريبي (السامرائي ، 2012 : 44)

وهناك عدة تسميات فرعية تشق من هذه الطريقة ، فإذا ما كانت القرينة المختارة هي نتيجة اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية عندئذ يسمى هذا النوع من التقدير **بالتقدير الجزافي الاتفاقي** ، اما اذا كانت القرينة قد نص عليها القانون الضريبي فعند ذلك يسمى هذا التقدير **بالتقدير الجزافي القانوني** واخيراً فإذا كانت القرينة موضوعة من قبل السلطة المالية عندئذ تسمى هذه الطريقة **بالتقدير الجزافي الإداري** (رمضان ، 2002 : 501) .

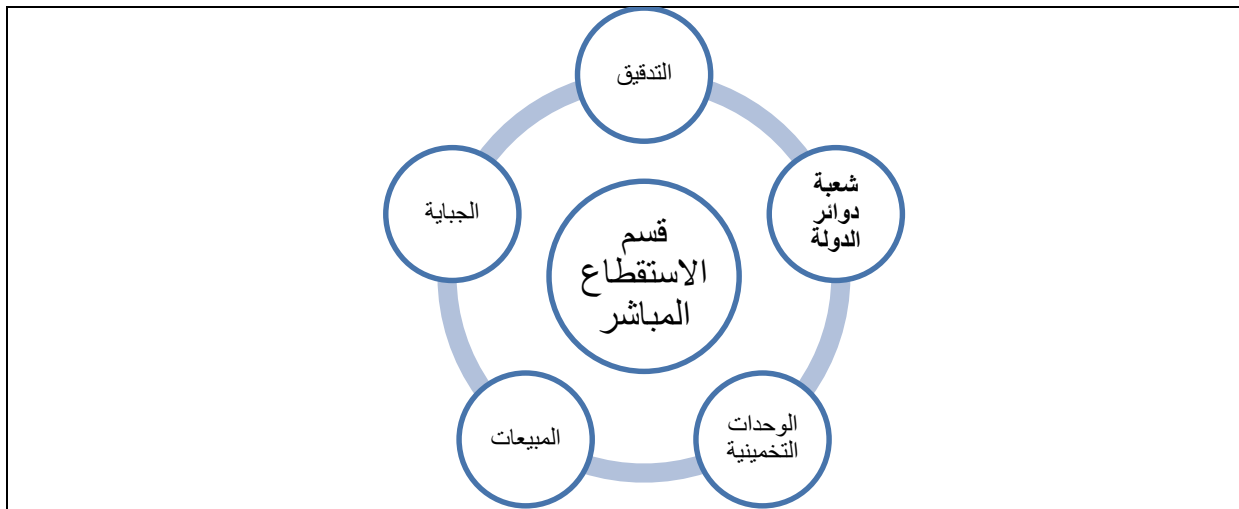
3. **التقدير بموجب الضوابط السنوية** : وهي طريقة اخرى من طرائق التقدير غير المباشر تعتمد من قبل السلطة المالية ، اذ يتم بموجب هذه الطريقة تقدير الوعاء الضريبي للمكلف بموجب ارباح افتراضية او ما تسمى بالضوابط السنوية وهي تصدر سنوياً وهي على شكل جداول (كماش ، 2008 : 8)
لقد نشأت فكرة وضع ضوابط سنوية لأول مرة في عام /1978 ليسترشدها بها موظفي الادارة الضريبية في تحديد دخل بعض المهن والصناعات بحيث توحد تقديراتهم او تجعلها متقاربة وكذلك للحد من بعض الحالات السلبية (حسن ، 2010 : 107) ، في عام /1984 بدأ اول تطبيق الفعلي للضوابط السنوية، وما ميز جداول الضوابط السنوية انها تضمن الزام العمل بها اضافة الى انه الغى مبدأ الحدين الاعلى والادنى واعتمد مبدأ الحد الواحد (حسن ، 1994 : 16) .

يمكن تعريف الضوابط السنوية بانها نسبة مئوية او مبالغ مقطوعة تضعها السلطة المالية المتمثلة بالإدارة الضريبية يتم بموجبها تقدير صافي الربح لمصادر الدخل الخاضعة للضريبة اي تحديد الوعاء الضريبي لهم (كماش ، 2008 : 4) .
وعموماً فإن الضوابط السنوية هي نسب استرشادية توضع سنوياً من قبل السلطة لمالية المتمثلة بالإدارة الضريبية في العراق وهذه الضوابط وضعت للمكلفين الذين يمارسون نشاطهم ضمن المستوى الاعتيادي ، الا ان السلطة المالية منحت فروع الضريبة حق ملاحظة نشاط بعض المكلفين الذي يتجاوز المستوى المعتاد بكثير وذلك من خلال ما يتوفر عنهم من معلومات ومؤشرات عن مستوى الدخل المتحقق لهم ، وحجم نشاطهم في المنطقة التي يقع فيها والمواقع الذي يعمل فيه والسمعة التي اكتسبها الخ . (الضوابط المهن والأعمال التجارية لسنة 2021 التقديرية)

المحور الثاني : تقويم اجراءات الاستقطاع الضريبي كأداة لزيادة الحصيلة الضريبية

3-1- الهيكل التنظيمي لقسم الاستقطاع المباشر

قسم الاستقطاع المباشر هو احد اقسام الهيئة العامة للضرائب وقد حدد النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب رقم (2) لسنة/2019 مهامه باستيفاء ضريبة الدخل عن أجور منتسبي القطاع العام والمختلط والخاص واستيفاء ضريبة المبيعات المفروضة على المرافق السياحية من الدرجة الاولى والممتازة اما الهيكل الاداري للقسم فقد حددت اهدافه باستيفاء ضريبة الدخل عن اجور منتسبي القطاع الخاص والعام وتطبيق تعليمات استقطاع ضريبة الاستقطاع المباشر رقم (1) لسنة /2007 بموجب تعليمات الموازنة الاتحادية لعام/2008 والأشراف على متابعة تحصيل الضريبة ، ويتضمن القسم المذكور خمسة شعب ، وفيما يلي مخطط يوضح الهيكل التنظيمي للقسم المذكور :



شكل يوضح الهيكل التنظيمي لقسم الاستقطاع المباشر

المصدر : الهيكل الاداري للهيئة العامة للضرائب

وفيما يلي مهام الشعب ضمن القسم المذكور والتي لها علاقة بموضوع البحث وكما يلي :-

أ- الوحدة التخمينية

تتولى مهمة إجراء التحاسب الضريبي عن رواتب الموظفين العاملين في شركات القطاع الخاص ، ويضم القسم (7) وحدات تخمينية.

ب- **شعبة التدقيق¹** : تتولى هذه الشعبة مهام (تدقيق اصابير الشركات المسجلة لدى القسم ، تنظيم عمليه التدقيق من خلال توزيع العمل بين المدققين ، تنظيم عمليه تدقيق ارساليات الصندوق ، تدقيق الاحصائيات الخاصة بإيرادات القسم) .

ج - **شعبة الجباية** : تتولى مهمة أعداد قوائم التسديد وإرسالها الى القسم المالي فضلا عن بعض المهام الاخرى .

¹ تم استحداث الشعبة اعلاه استنادا الى الامر الوزاري المرقم(1109) والصادر بكتاب وزارة المالية / الدائرة الادارية /الموارد البشرية المرقم 23208/3/501 والمؤرخ في2013/3/24 والأمر الاداري المرقم (1758) الصادر بالكتاب المرقم 8858/24 والمؤرخ في2013/6/20 .

2 تم استحداث الشعبة اعلاه استنادا الى الامر الوزاري المرقم (1109) والصادر بكتاب وزارة المالية /الدائرة الادارية /الموارد البشرية المرقم 23208/3/501 والمؤرخ في2013/3/24 والأمر الاداري المرقم(1758) الصادر بالكتاب المرقم 8858/24 والمؤرخ في2013/6/20 .

د - **شعبة المبيعات** : تتولى هذه الشعبة مهام استيفاء 10% من اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى 0

هـ - **شعبة دوائر الدولة** ² : تتولى هذه الشعبة المهام التالية:

- متابعة تسديدات دوائر الدولة لضريبة الاستقطاع المفروضة على رواتب منتسبيها 0
- القيام بزيارات ميدانية للدوائر لغرض تدقيق عينات عشوائية للضريبة المستقطعة 0
- اقامة دورات سريعة لموظفي الدوائر المختصة بعملية استقطاع الضريبة 0
- مخاطبة وزارة المالية بشكل دوري لغرض الحصول على إيرادات دوائر الدولة الممولة مركزيا.

3-2- **دراسة تقويم اجراءات الاستقطاع المباشر لعينة من كتب دوائر الدولة والقطاع العام الخاصة بتسديد الاستقطاع الضريبي**
لأغراض تقويم اجراءات ضريبة الاستقطاع المباشر قام الباحث باختيار عينة من كتب الدوائر التي قامت بتسديد الضريبة والاتي اهم الملاحظات التي تم تشخيصها لكل حالة من قبل الباحث :

الحالة الاولى :- وزارة (أ) / دائرة (ب)

رقم وتاريخ كتاب التسديد : 12528/3/8 في 2022/5/31

الفترة الضريبية : تسديد ضريبة الاستقطاع المباشر لموظفي الدائرة لشهر أيار / 2022
المبلغ المسدد : (7357971) دينار، فيما بلغ دخل الموظفين للشهر المذكور (292635650) دينار
الملاحظات الخاصة بالحالة الاولى

1. بلغ عدد الموظفين الخاضعين للضريبة بموجب كتاب تسديد الضريبة (397) موظف من اصل (681) موظف فيما بلغ عدد الموظفين الذين لم يتم استقطاع الضريبة منهم (284) موظف ، دون ان يرفق بالكتاب نسخة من ميزان المراجعة للشهر المعني يؤيد فيه صحة دخل الموظفين المذكور بالكتاب .

2. لم يقدم مع الكتاب كشف بأسماء موظفي الدائرة المذكورة والراتب الاسمي لكل موظف منهم فضلا عن الحالة الاجتماعية لهم للتأكد من صحة احتساب الضريبة المستقطعة .

الحالة الثانية :- الهيئة (ج) / الدائرة الادارية

رقم وتاريخ كتاب التسديد : 1309 في 2022/6/4

الفترة الضريبية : تسديد ضريبة الاستقطاع المباشر لموظفي الدائرة لشهر أيار / 2022
المبلغ المسدد : (11824857) دينار
الملاحظات الخاصة بالحالة الثانية

1. لم يرفق مع الكتاب نسخة من ميزان المراجعة للشهر المذكور يؤيد مجموع رواتب الموظفين .

2. لم يقدم مع الكتاب كشف بأسماء الموظفين والراتب الاسمي لكل منهم فضلا عن الحالة الاجتماعية للتحقق من صحة احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر لكل موظف .

3. لم يذكر بالكتاب تفاصيل عن اعداد الموظفين المشمولين بالضريبة وكذلك اعداد الموظفين غير المشمولين بالاستقطاع الضريبي والحالة الاجتماعية لكل موظف للتأكد من صحة احتساب الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر

الحالة الثالثة :- شركة (د) شركة عامة

رقم وتاريخ كتاب التسديد : (أ ق / 275/9) في 2022/1/25

الفترة الضريبية : تسديد ضريبة الاستقطاع المباشر لموظفي الشركة لشهر كانون الثاني / 2022
المبلغ المسدد : (4139637) دينار

الملاحظات الخاصة بالحالة الثالثة

1. عدم ارفاق ميزان المراجعة لشهر كانون الثاني /2022 يؤيد مجموع رواتب الموظفين للشهر المذكور .
2. عدم ارفاق كشف بأسماء الموظفين وتفاصيل راتب كل موظف من موظفي الشركة للشهر المذكور .
3. لم يذكر بالكتاب تفاصيل عن اعداد الموظفين المشمولين بالضريبة وكذلك اعداد الموظفين غير المشمولين بالاستقطاع الضريبي والحالة الاجتماعية لكل موظف للتأكد من صحة احتساب الضريبة

الحالة الرابعة :- وزارة (هـ) / شركة (و) العامة للمقاولات الانشائية

رقم وتاريخ كتاب التسديد : (259) في 2022/1/13

الفترة الضريبية : تسديد ضريبة الاستقطاع المباشر لموظفي الشركة لشهر كانون الاول /2022

المبلغ المسدد : (9678000) دينار .

الملاحظات الخاصة بالحالة الثالثة

1. عدم ارفاق ميزان المراجعة لشهر كانون الاول /2022 يؤيد مجموع الرواتب للشهر المذكور .
2. عدم ارفاق جدول بأعداد الموظفين وتفاصيل راتب كل موظف من موظفي الشركة للشهر المذكور
3. لم يحدد بالكتاب تفاصيل عن اعداد الموظفين المشمولين بالضريبة وكذلك اعداد الموظفين غير المشمولين بالاستقطاع الضريبي والحالة الاجتماعية لكل موظف

الحالة الخامسة :- دائرة بلدية (ز)

رقم وتاريخ كتاب التسديد : 8339 في 2022/5/15

الفترة الضريبية : تسديد ضريبة الاستقطاع المباشر لموظفي العقود (315) لشهر نيسان /2022

المبلغ المسدد : (5387141) دينار

الملاحظات الخاصة بالحالة الخامسة

1. لم يرفق مع الكتاب نسخة من ميزان المراجعة للشهر المعني يؤيد مجموع رواتب الموظفين .
2. على الرغم من ان الجداول المرفقة بالكتاب قد تضمنت أسماء موظفي العقود والراتب الاسمي لكل موظف الا انه لم يتضمن الحالة الاجتماعية وبالتالي تعذر التحقق من صحة احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر .

الاستنتاجات :

1. وجود تفاوت كبير بين عدد المكلفين الخاضعين لهذا النوع من الضرائب وبين عدد موظفي الهيئة المكلفين بتدقيق ضريبة الاستقطاع المباشر لموظفي الدولة والبالغ عددهم (2) موظف وهما مدير القسم ووكيل مدير القسم .
2. وجود خلل واضح من قبل الهيئة العامة للضرائب بشأن اقامة الدورات التطويرية لموظفي الدولة والقطاع العام من العاملين في مجال احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر .
3. ان دوائر الدولة والقطاع العام لا تقدم سنويا استمارات حساب ضريبة الدخل الخاصة بالمنتسبين الخاضعين لضريبة الاستقطاع المباشر (د ض /4.أ) ، وكذلك جداول استقطاع ضريبة الدخل والمنصوص عليها بالتعليمات الخاصة بضريبة الاستقطاع المباشر رقم (1) لسنة /2007 (الفصل العاشر /الاستمارات والجداول)
4. عدم وجود متابعة من قبل موظفي الهيئة العاملين في قسم الاستقطاع لمباشر مع الوزارات والمؤسسات ودوائر الدولة والقطاع العام بشأن تسديد الضريبة المستطعة من الموظفين في الدوائر الحكومية والعاملين في القطاع الخاص اول بأول وشهريا .
5. وجود ضعف واضح في عملية تدقيق التحاسب الضريبي وفق ضريبة الاستقطاع المباشر لدوائر الدولة، اذ يتم اعتماد ما يقدم اليها من الحصيلة الضريبية دون التأكد من صحة الاحتساب

6. ضعف دور شعبة التدقيق الداخلي ضمن قسم الاستقطاع المباشر وعدم الاشتراك بشكل فاعل في عملية تدقيق عمليات الحساب الضريبي وفق ضريبة الاستقطاع المباشر .
7. استعمال أساليب قديمة وتقليدية لحفظ الوثائق والاضابير الخاصة بدوائر الدولة والقطاع العام مما يعرضها للتلف او الضياع وفضلا عن صعوبة التحقق من الجهات الغير ملتزمة بتسديد الضريبة اولا بأول .
8. لا يتم مطالبة دوائر الدولة والقطاع العام بنسخ من موازين المراجعة او البيانات المالية لها للتحقق من التزام تلك الجهات بتسديد الضريبة المستقطعة بطريقة الاستقطاع المباشر اولا بأول .

التوصيات :

1. رفق قسم الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب بمجموعة من الموظفين يتناسب واعداد المكلفين الخاضعين لهذا النوع من الضرائب .
2. تكثيف اقامة الدورات في الهيئة العامة للضرائب لموظفي دوائر الدولة ومن العاملين في مجال احتساب واستقطاع الضريبة لما له دور كبير في ضمان حقوق الدولة
3. ضرورة مطالبة دوائر الدولة والقطاع العام بتقديم استمارات حساب ضريبة الدخل الخاصة بالمنتسبين الخاضعين لضريبة الاستقطاع المباشر (د ض /4.0) وكذلك تقديم جداول استقطاع ضريبة الدخل المنصوص عليها بالتعليمات الخاصة بضريبة الاستقطاع المباشر رقم (1) لسنة /2007 (الفصل العاشر /الاستمارات والجداول)
4. وضخ خطط سنوية او فصلية لتدقيق عينة من دوائر وشركات القطاع العام من قبل لجان تشكل لهذه الغرض لمعالجة الاخطاء التي ممكن اكتشافها من قبل هذه اللجان اثناء التدقيق الميداني ورفع تقارير دورية للإدارات العليا في الهيئة العامة للضرائب وللدوائر التي يتم تدقيقها .
5. التركيز على تدقيق الحساب الضريبي وفق ضريبة الاستقطاع المباشر لدوائر الدولة والقطاع العام والتأكد من صحة الاحتساب دون الاعتماد على ما يقدم اليها فقط .
6. تفعيل دور شعبة التدقيق الداخلي من خلال تدقيق عمليات الحساب الضريبي وفق الاستقطاع المباشر لدوائر الدولة
7. اعداد قاعدة معلومات عن الجهات الحكومية (دوائر الدولة وشركات التمويل الذاتي) ومتابعة الجهات التي لم تسدد ضريبة الاستقطاع المباشر واعلام الجهات العليا بذلك لاتخاذ الاجراءات القانونية بحقها .
8. العمل على تصميم انظمة الكترونية لحفظ الاضابير الخاصة بمعلومات دوائر الدولة والقطاع العام للمحافظة على المعلومات من التلف او الضياع وكذلك لضمان التحقق من الجهات الغير ملتزمة بتسديد الضريبة اول بأول
9. ضرورة مطالبة دوائر الدولة والقطاع العام بنسخ من موازين المراجعة او البيانات المالية المصادق عليها للتأكد من التزام تلك الدوائر بتحويل الاستقطاعات الضريبية الى الهيئة العامة للضرائب اول بأول .

المصادر :

القران الكريم

أولاً: - التعليمات والوثائق الرسمية

1. النظام الداخلي المعدل للهيئة العامة للضرائب رقم (2) لسنة 2019 والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (4558) في 14/ تشرين الاول /2019
2. الهيكل الاداري للهيئة العامة للضرائب
3. ضوابط المهن والأعمال التجارية لسنة 2021 التقديرية

ثانياً :- الكتب

1. أبو حشيش ، خليل عواد ، "المحاسبة الضريبية" ، دار اثراء ، الاردن ، طبعة اولى ، 2010

2. ابو شيخة، د. نادر احمد، التنظيم واساليب العمل ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، طبعة اولى 2011.
 3. اسماعيل ، احمد خالد ، "المالية العامة" ، عمان ، الاردن ، الطبعة الثانية ، 2002.
 4. الجواوي ، طلال محمد و العنكي ، هيثم علي محمد ، "المحاسبة والتحاسب الضريبي" ، مطبعة الكتاب ، 2013
 5. الخرسان ، محمد حلو داود ، "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها بموجب التشريعات النافذة في العراق " ، طبعة 1/ ،العراق - بصره ، 2020
 6. الخطيب ، خالد شحادة و طافش ، نادية فريد ، "الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية" ، دار الحامد ، عمان ، الاردن، ط1 ، 2008.
 7. رمضان ، إسماعيل خليل إسماعيل ، المحاسبة الضريبية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ، طبعة اولى ، 2002.
 8. الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، "وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي" ، دار الحامد ، عمان ، الاردن ، ط 1 ، 2008 .
 9. شمخي ، ضياء ، "ماذا تعرف عن ضريبة الخل بطريقة الاستقطاع المباشر على رواتب واجور العاملين في القطاعين العام والخاص"، دار الحوراء للطباعة والنشر ، العراق ، بغداد ، 2006.
 10. الصيرفي، د. محمد، تبسيط الاجراءات ، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 2008
 11. العبيدي ، سعيد علي ، "اقتصاديات المالية العامة" ، دار دجلة ، عمان ، الاردن ، 2011 .
 12. عطا ، محمد حامد ،" الفحص الضريبي علما وعملا " ، الاسكندرية ، مطبعة دار الطباعة الحرة ، 2002
 13. العلاق، بشير، الادارة الحديثة نظرية ومفاهيم، عمان ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. ، 2008
 14. العلي ، عادل فليح ، "المالية العامة و القانون المالي و الضريبي " ، اثراء ، عمان ، الاردن ، 2011 .
 15. اللوزي ، د. موسى ، التنظيم و اجراءات العمل ، دار وائل للنشر الاردن - عمان، ط2، 2007
 16. محرزى ، محمد عباس ، " اقتصاديات المالية العامة "، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003م
 17. نور، عبد الناصر والشريف ، عليان ، الضرائب ومحاسبتها ، دار الميسرة للنشر ، عمان، 2002.
 18. نور ، عبد الناصر ابراهيم و الشريف ، عليان ، "الضرائب و محاسبتها" ، دار المسيرة ، ط1، عمان ، الاردن ، 2008 .
- ثالثا :- البحوث والمجلات**
19. البعاج ، قاسم محمد عبد الله ، " أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي- دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة القادسية، العدد (1) ، 2011م.
 20. حسن ، عصام علي محمد " العلاقة بين اسلوب التقدير الذاتي احد متطلبات الاصلاح الضريبي " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة - ملحق العدد 24 - 2010
 21. حسن ، عصام علي محمد " دراسة وتقويم طرق التقدير والضوابط السنوية المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب في الوصول الى وعاء ضريبة الدخل " بحث دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية - كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد 1994 .
 22. السامرائي ، مروة ضياء إبراهيم ، مساهمة الخصخصة في إيرادات الضرائب ، بحث دبلوم عالي ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2012 .
 23. الشافعي، علاء حسين علوان، العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق، بحث دبلوم عالي ضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 2005
 24. صبري ، زينة فاضل، "اثر استخدام الاجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية" ، بحث تطبيقي في عينة من الشركات العراقية المحدودة ، كجزء من نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المالية و المحاسبية تخصص ضرائب، بغداد ، 2018 .
 25. القيسي ، سجي سعد محمد، " دور الضمانات في تحصيل ضريبة الدخل " ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، كجزء من نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المالية و المحاسبية ، بغداد ، 2018 .
 26. الكفيف ، فاتح ، "اساليب ربط الضريبة و ضمانات تحصيلها" ، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية ، المجلد 6 ، العدد 1 ، 2010.
 27. كماش ، كريم سالم ، هل تعد الأرباح الافتراضية خياراً لا يبدل عنه في تقدير الوعاء الضريبي ، ورقة بحثية مقدمة إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى ، الهيئة العامة للضرائب ، بغداد ، في 2008/11/15
 28. يعقوب، فيحاء عبد الله ، وحسين ، رياض احمد محمد ، الإيفاء بمتطلبات السلطة المالية لاعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد (8)، العدد (23) . (2013) .
 29. يعقوب ، فيحاء عبد الله ، والغانمي ، فرقد فيصل . اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، العدد (10) . (2010)