

آلية تدقيق ضريبة المبيعات وتأثيرها على الاستدامة المالية (دراسة حالة شركات الاتصالات في العراق)

Sales tax audit mechanism and its impact on financial sustainability (case study of telecom companies in Iraq)

د. فيان هادي عبد كاظم

جامعة النهريين / كلية العلوم السياسية , بغداد , العراق

Vian Hadi abed kazem

Al-Nahrain University, Faculty of Political Science, Baghdad, Iraq

Cvvv32259@gmail.com

معلومات البحث:

- تاريخ الاستلام: 18-11-2021
- تاريخ ارسال : 25-11-2021
التعديلات
- تاريخ قبول: 02-12-2021
النشر

المستخلص:

تبحث هذه الدراسة في آلية تدقيق ضريبة المبيعات وتأثيرها على الاستدامة المالية (حالة شركات الاتصالات) في العراق وتحقق في المشكلات الرئيسية في عملية التدقيق الضريبي فيما يتعلق بمدى ملائمة نوع التدقيق المستخدم، ومدى ملائمة طرق اختيار حالة التدقيق، وتقنيات فحص المراجعة المستخدمة، وتعتمد الدراسة على منهجية مختلطة من أجل تحقيق أهداف البحث والإجابة على أسئلة البحث. على وجه التحديد، تشمل الأساليب المستخدمة في الدراسة تقديم الأسئلة الى المراجعين والمحققين الضريبيين، والتحليل الوثائقي والادبي. باستخدام طرق البحث هذه، تكشف نتائج الدراسة أن آلية تدقيق ضريبة المبيعات لا يزال غير مطور تستخدم مجموعة طفيفة من أنشطة التدقيق الضريبي التي يتم إجراؤها من أجل مواجهة مخاطر محددة، على عكس مفهوم آلية تدقيق ضريبة المبيعات التي تعد أداة تعمل على تحسين الامتثال الطوعي وزيادة أداء الإيرادات المستقبلية وبالتالي تحقيق الاستدامة المالية من خلال تثقيف ومساعدة دافعي الضرائب على فهم التزاماتهم الضريبية، كما أظهرت الدراسة أيضاً عملية التدقيق في شركات الاتصالات منخفضة، وغياب استراتيجية اختيار حالة تدقيق قائمة على مخاطر الامتثال، وندرة موارد التدقيق، وندرة مدققي الضرائب على وجه الخصوص، وغياب التفاعل الجيد بين مدققي الضرائب ودافعي الضرائب، في النهاية، تقدم الدراسة التدابير التي يمكن أن تتخذها هيئة الضرائب العامة للتخفيف من المشاكل في عملية التدقيق الضريبي.

الكلمات المفتاحية: ضريبة المبيعات، الاستدامة المالية، الية المتبعة في شركات الاتصال، نقاط الضعف آلية المتبعة في شركات الاتصالات.

Abstract

This study examines the sales tax audit mechanism and its impact on financial sustainability in Iraq (the case of telecommunications companies) and investigates the main problems in the tax audit process with regard to the appropriateness of the type of audit used, the appropriateness of methods for selecting the audit case, and audit examination techniques used. Mixed in order to achieve research objectives and answer research questions. Specifically, the methods used in the study include submitting questions to auditors and tax investigators, and documentary and literary analysis. Using these research methods, the results of the study reveal that the sales tax audit mechanism is still undeveloped and uses a minimal set of tax audit activities that are conducted in order to address specific risks, in contrast to the concept of the sales tax audit mechanism which is a tool that improves voluntary compliance and increases performance future revenue and thus achieving financial sustainability by educating and helping taxpayers understand their tax obligations. Good interaction between tax auditors and taxpayers, in the end, the study presents the measures that can be taken by the public tax authority to alleviate the problems in the tax audit process.

Keywords: sales tax, financial sustainability, the mechanism used in telecommunications companies, weaknesses the mechanism used in telecommunications companies.

المقدمة:

في العراق، تعد حصة الإيرادات الضريبية من الناتج المحلي الإجمالي منخفضة للغاية، مما يعني أن تعبئة الموارد المحلية من خلال الضرائب ما زالت في طور النشوء في العراق، يعتمد تطوير أي أمة على مقدار الإيرادات التي تولدها الحكومة وتطبيقها على البنية التحتية العامة لصالح أفراد ذلك المجتمع، لا يمكن لأي اقتصاد أن ينمو بدون موارد كافية لتطوير البنية التحتية وتوفير الطاقة والمرافق والخدمات العامة، الضرائب وأنظمة الضرائب هي مكونات أساسية لأي محاولات لبناء الأمم، وهذا هو الحال بشكل خاص في الدول النامية أو التي تمر بمرحلة انتقالية.

بالإضافة إلى ذلك، فإن الهدف الأساس للضرائب هو زيادة إيرادات الحكومة لتمويل نفقاتها لجميع الأنشطة الاقتصادية، هناك اهتمام دولي متزايد بتحسين القدرة على تنمية البلدان لتعبئة الإيرادات المحلية من موارد مختلفة، تشير تعبئة الموارد المحلية إلى العملية التي تقوم فيها البلدان بجمع الموارد المحلية وإنفاق هذه الأموال لتوفير السلع والخدمات لشعبها، يتضمن ذلك تحصيل الضرائب، والإيرادات غير الضريبية، والاقتراض المحلي، ومصادر الدخل المحلي الأخرى، ولكن لا يعني ذلك بالضرورة فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب.

بالنسبة للبلدان النامية، تعد إدارة مخاطر الكوارث المصدر الوحيد الذي يمكن الاعتماد عليه وطويل الأجل لتمويل التنمية من حيث الاستدامة والموثوقية، ومع ذلك، واجهت البلدان النامية صعوبات في تعبئة الموارد للاستثمار من المصادر المحلية.

وقد ثبت أن برامج الإنفاق في البلدان النامية قد أعاققتها انخفاض الإيرادات الضريبية، وفي هذا الصدد، اتفق عدد من العلماء على أهمية وجود نظام ضريبي جيد لتحقيق أهداف الحكومة، على سبيل المثال، فإن نظام الضرائب الجيد (الذي يتضمن آلية التدقيق الضريبي) هو فرصة للحكومة لتحصيل الإيرادات الإضافية اللازمة للوفاء بالتزاماتها الحالية وتلعب أدواراً متعددة في عملية تنمية اقتصاد أي أمة.

آلية التدقيق الضريبي هو عنصر حاسم وهام في أنشطة الامتثال للإدارة الضريبية عن طريق الاستخدام السليم لإنفاذ قوانين الضرائب؛ هو إجراء من قبل موظفي التدقيق للتحقق المناسب من دافعي الضرائب المختارين ما إذا كان قد أعلن بشكل صحيح عن الالتزامات الضريبية بما في ذلك مراجعة أنظمة دافعي الضرائب ودفاتر الحسابات والمعلومات الأخرى ذات الصلة، قد تتضمن عمليات تدقيق مقاطعة سجلات دافعي الضرائب مع تلك الخاصة بموردي دافعي الضرائب أو مع الإدارات والوكالات الحكومية الأخرى مصادر المعلومات ويجب ضمان فعاليتها وكفاءتها عن طريق الإجراءات المناسبة وتطبيق أدوات وتقنيات التدقيق الحديثة.

بالإضافة إلى ذلك، تعد عمليات تدقيق ضريبة المبيعات بمثابة فحص لسجلات أعمال دافعي الضرائب وشؤونهم المالية للتأكد من أن دافعي ضريبة المبيعات قد احتسبوا ضرائبهم المستحقة الدفع وفقاً لقوانين وأنظمة الضرائب الحالية، علاوة على ذلك، فإن آلية تدقيق ضريبة المبيعات هو فحص للقوائم المالية التاريخية والأدلة المستندية الأخرى لإعداد الإقرارات الضريبية الحالية، وكذلك بيانات العمل الداعمة، متبوعة بتقرير تدقيق يعطي رأي المدققين حول درجة التطابق بين المعلومات الواردة في الإقرار الضريبي والأحكام التنظيمية للقوانين الضريبية، لذلك، يؤثر آلية التدقيق الضريبي على تحصيل الإيرادات من حيث أنه يعزز الامتثال الطوعي لدافعي الضرائب مما يزيد الإيرادات ويحدد دقة الإقرارات لضمان تقديم الضرائب الصحيحة.

علاوة على ذلك، يمكن الإعلان بسهولة عن الالتزام الضريبي للتدقيق الضريبي ويمكن بسهولة تحديد الأمور التي تحتاج إلى تعديل، كما أنه يساعد في تحصيل الفوائد والعقوبات الضريبية التي تزيد بالتالي من تحصيل الإيرادات.

على وجه التحديد، لمناقشة هذه القضية في سياق العراق (تأثير آلية تدقيق ضريبة المبيعات على الاستدامة المالية) في العراق لاتزال اسهامات الإيرادات الضريبة العامة وضريبة المبيعات من مجموع إيرادات الموازنة العامة للدولة اسهاماً خجولاً، إذ انها لا تتجاوز نسبتها 8% من مجمل الضرائب العامة و 2% ضريبة المبيعات على الرغم من الوضع الاقتصادي والحال الذي يمر به البلد والمتمثلة بالمدىونية العالية وانخفاض اسعار النفط التي تمثل المصدر الاساس للإيرادات العامة التي يعتمد عليها في مواجهة النفقات العامة والمتزايدة الامر الذي يستدعي العناية بزيادة الإيرادات الضريبية.

مشكلة البحث:

تماشياً مع مشكلة البحث طور الباحث اسئلة بحثية رئيسة محددة هما:

- ما هو تأثير آلية تدقيق ضريبة المبيعات على الاستدامة المالية؟
- ما هو تأثير آلية تدقيق ضريبة المبيعات في الكشف عن التهرب الضريبي؟
- ما العلاقة بين آلية تدقيق ضريبة المبيعات وامتثال للقوانين الضريبية؟

اهداف البحث:

الهدف العام من البحث هو التحقيق في تأثير آلية تدقيق ضريبة المبيعات على زيادة الاستدامة المالية بالتطبيق على شركات الاتصالات؛ من الهدف الرئيسي اعلاه يمكن صياغة بعض الاهداف الفرعية:

- التعرف تأثير آلية تدقيق ضريبة المبيعات على زيادة الاستدامة المالية.
- فحص تأثير آلية تدقيق ضريبة المبيعات في الكشف عن التهرب الضريبي.
- التحقيق في العلاقة بين آلية تدقيق ضريبة المبيعات وامثال للقوانين الضريبية.
- تقييم آلية تدقيق ضريبة المبيعات التي تستخدمها هيئة الضرائب العامة في العراق.

اهمية الدراسة:

يمكن تحديد اهمية البحث من خلال النقاط الاتية:

1. يعمل هذا البحث على تقديم ملاحظات لدافعي الضرائب (المجتمع) من خلال خلق الوعي الضريبي والإقرار الضريبي والعقوبات والغرامات التي يتم تطبيقها في قسم التدقيق الضريبي (ضريبة المبيعات)، كما أن تحسين النظام الضريبي هو تحسين الدخل القومي.
2. يعمل هذا البحث على تقديم ملاحظات إلى هيئة الضرائب فيما يتعلق بأهمية وتطبيق وممارسة آلية تدقيق ضريبة المبيعات. كما يساهم البحث في تقييم ممارسات آلية تدقيق ضريبة المبيعات السائدة (الحالية). علاوة على ذلك ، يمكن أن يقدم ملاحظات بناءة حول كفاءة وفاعلية هذه الآلية الحالية في المنظمة.
3. قد يكون للدراسة أهمية للباحثين المستقبليين الذين أجروا دراسة في هذا المجال والمجالات ذات الصلة.

فرضيات البحث:

سعى البحث الحالي إلى اختبار الفرضيات التالية:

- H1: آلية تدقيق ضريبة المبيعات لها تأثير إيجابي وهام على الاستدامة المالية.
- H2: قدرة المدققين ضريبة المبيعات لهم تأثير إيجابي وهام على الاستدامة المالية.
- H3: اختيار حالة المراجعة له تأثير إيجابي وهام على الاستدامة المالية.
- H4: نظام حماية الإيرادات له تأثير إيجابي وهام على الاستدامة المالية.
- H5: للأئمة ضريبة المبيعات لها تأثير إيجابي وهام على الاستدامة المالية.
- H7 : بعد التدقيق، يكون لإيرادات دافعي الضرائب تأثير إيجابي وهام على الاستدامة المالية.

منهج البحث

تم الاعتماد في هذا البحث على التوجيه التفسيري وهذا لأجل فهم وتفسير حقيقة مدى مساهمة آلية تدقيق ضريبة المبيعات في تعزيز الاستدامة المالية معتمدين في المزيج الاستكشافي والمقارن، إذ تمثل البحث عن المعلومات في المرحلة الاستكشافية، فالاستكشاف هو تعميق البحث بهدف الفهم والرغبة في عرض نتائج جديدة أي تداخل المفاهيم وتفاعلها هدفه تقديم شرح كافي لذلك، أن أدخل مفاهيم جديدة في اطار نظري معطى، أما المقارن فإنه يساعدنا في اكتشاف الفجوة التدقيقية التي تحدث في آلية تدقيق الضرائب وإرشادنا الى المقترحات والتوصيات اللازمة.

المحور الاول: الاطار النظري

اولاً: مفهوم ضريبة المبيعات.

ضريبة المبيعات هي ضريبة تفرض على بيع السلع والخدمات، وهي نسبة مئوية من سعر البيع وتتراوح عادة من

4 إلى 7 بالمائة، إذ تقوم شركات البيع بالتجزئة عمومًا بجمع الضرائب من عملائها وإرسال الأموال إلى الحكومة¹. لضريبة المبيعات نوعان رئيسيان هما ضرائب المبيعات العامة وضرائب الإنتاج، تفرض ضرائب المبيعات العامة معدلًا

¹ Congressional Research Service. "Amazon Laws and the Taxation of Internet Sales: Constitutional Analysis."

Pages 6 & 7. Accessed Dec. 1, 2019.

يتم دفع ضرائب المبيعات من قبل المستهلك فقط، ذلك لأن المصنّعين المختلفين الذين يصنعون المنتجات يمتلكون شهادة إعادة بيع من الحكومة، هذا يضمن عدم اعتبارهم مستخدمًا نهائيًا.

ومما سبق يتضح أن ضريبة المبيعات تعني:

- هي ضريبة تفرض على السلع والخدمات المباعة للمستهلك.
- يتم تضمين الضريبة مع السعر النهائي ويدفعها المستهلكين عند نقطة البيع ويمررها البائع الى الحكومة.
- ضريبة المبيعات هي ضريبة شائع استخدامها في غالبية دول العالم، أما أكثر بلد يستخدمها امريكا وكندا.
- عادة ما تفرض ضريبة المبيعات على السلع والخدمات كمعدل واحد في جميع انحاء الدولة.

ثانياً: خصائص ضريبة المبيعات:

تتسم ضريبة المبيعات بالخصائص الآتية⁵:

1. ضريبة غير مباشرة تسري على مبيعات السلع والخدمات بصفة عامة إلا ما استثنى أو دفع منها
2. تسمح للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة من مبلغ السلعة أو الخدمة، وبذلك تمنع الازدواج الضريبي
3. ضريبة قيمة أو نوعية فهي تفرض في بعض الأحيان بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة، وفي بعض أحيان أخرى تفرض بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة
4. تحقيق تكافؤ الفرص بين مختلف السلع الخاضعة في معاملاتها ضريبياً، وذلك عن طريق سريانها على جميع السلع سواء أكانت محلية أو مستوردة
5. انها دورية التحصيل، حيث يلتزم المكلف بتوريدها بمعرفته الى الوحدة الحكومية المختصة مرفقاً بها إقراراً شهرياً يقدم في موعد محدد.

ثالثاً: ضوابط تطبيق ضريبة المبيعات:

إن الحاجة إلى توفير مصدر تمويل موازنة الدولة يساعدها في دعم كافة مشروعات التنمية، يتطلب الأخذ في الاعتبار مجموعة من الاعتبارات التي تضمن التطبيق السليم لضريبة المبيعات، وتتمثل تلك الضوابط فيما يلي⁶:

- توافر مجموعة من الكوادر البشرية تتسم بالخبرة العلمية والعملية، يمكنها العمل بنظام محاسبي أكثر تقدماً لكيفية تطبيق كافة اجراءات ضريبة المبيعات.

واحدًا على مبيعات السلع الاستهلاكية، تطبق الضرائب الانتقائية على منتجات أو خدمات معينة فقط، وتشمل الضرائب على البنزين والتبغ وخدمات الهاتف النقال.

تجمع ضرائب المبيعات قدرًا كبيرًا من المال ومن السهل نسبيًا إدارتها بمعدلات منخفضة، ومن بين الحكومات التي تستخدم هذا النوع وبشكل كبير الولايات المتحدة ، بالإضافة إلى الحكومات الفيدرالية والعديد من الحكومات الإقليمية في كندا، وتستخدمها الحكومة العراقية على بعض المنتجات والخدمات ومع ذلك ، لا تستخدم العديد من الحكومات الوطنية في أوروبا وأمريكا اللاتينية وأماكن أخرى ضرائب المبيعات، إذ يستخدمون بدلاً من ذلك، ضريبة القيمة المضافة، التي تجمعها الحكومة من الشركات في كل مرحلة من مراحل إنتاج العنصر، تستخدم الحكومة الكندية كلاً من ضرائب المبيعات وضريبة القيمة المضافة².

الاعتراض الرئيس على ضرائب المبيعات هو أنها تؤثر بشدة على الفئات ذات الدخل المنخفض، إذ يفوق الأشخاص ذوو الدخل المنخفض نسبة كبيرة من أجورهم على السلع الاستهلاكية، لذلك ، قد يدفعون المزيد من ضرائب المبيعات مقارنة بدخلهم أكثر مما يدفعه الأثرياء.

يختلف الناس حول ما إذا كانت المبيعات عبر الإنترنت يجب أن تخضع لضريبة المبيعات. حيث يجادل بائعو الإنترنت بأن الامتثال للقواعد الضريبية المختلفة للحكومات المحلية لعملائهم سيكون مكلفًا للغاية. يشنكي تجار التجزئة الآخرون من أن التحرر من ضرائب المبيعات سيعطي البائعين عبر الإنترنت ميزة غير عادلة. تخضع العديد من عمليات الشراء عبر الإنترنت حاليًا لضرائب المبيعات.

وتعرف ضريبة المبيعات بأنها إحدى الضرائب غير المباشرة التي تفرض على سوق المنتجات الذي يتحملها الفرد عند شراء السلعة أو الخدمة وتعتمد هذه الضريبة على مرونة العرض في الاسواق³.

وتعرف أيضاً ضريبة المبيعات هي رسم غير طوعي تفرضه الحكومة على بيع السلع والخدمات ، ويتم حسابه كنسبة مئوية من سعر الشراء⁴.

وتختلف ضريبة الدخل عن ضريبة المبيعات، حيث تستهدف ضريبة الدخل نشاط الفرد او الشركة، بينما تستهدف ضريبة المبيعات السلع والخدمات المباعة والذي ينتقل عنها من بائع الى اخر الى ان يتحملها المستهلك النهائي.

² New York State Department of Taxation and Finance. "[Presumption Applicable to Definition of Sales Tax Vendor.](#)" Accessed Dec. 1, 2019.

³ Hillman, Arye L , (2009) , Public Finance and Public Policy , Second Edition, Published in the United States of America by Cambridge University Press, New York,2009.

⁴ Tax Foundation. "[The Three Basic Tax Types.](#)" Accessed April 24, 2020.

⁵ صلاح بابكر (2018)، الضريبة على القيمة المضافة وفاعلية تحصيلها وأثرها في الإيرادات العامة، مجلة العلوم الإدارية، العدد الثاني، ص277.

⁶ اميرة حامد السيد وسجي السليمان (2018)، ضريبة القيمة المضافة وأثارها المختلفة: دراسة استطلاعية في بيئة الأعمال السعودية، كلية ادارة الاعمال، جامعة الملك سعود، ص8.

فيما يلي بعض التعاريف التي شاركها بعض المؤلفين حول الاستدامة المالية.

في تقريره عن دليل الممارسات الجيدة للمنظمات غير الربحية، حددت دوروثي (2008) الاستدامة المالية على أنها قدرة المنظمة على تطوير استراتيجية للنمو والتنمية تستمر في العمل إلى أجل غير مسمى. وهذا يعني أنه يتعين على المنظمات الحكومية بناء هياكل / مؤسسات مالية وغير مالية قوية تمكنها من البقاء على المدى الطويل، أما (Rosengard, 2001) في دراسته للوساطة المالية لفقراء إفريقيا، نظر إلى الاستدامة المالية على أنها تطوير المنتجات وأنظمة التسليم التي تلبي احتياجات العملاء بأسعار تغطي جميع تكاليف إنتاج هذه الخدمات المالية بشكل مستقل عن الإعانات الخارجية، والاستدامة المالية وفقاً لبيرج (2007) هي قدرة المشروع على توليد موارد من مجموعة متنوعة من المصادر والتي ستقلل بمرور الوقت من اعتماده على أموال المساعدة الإنمائية، يجلب بيرج أيضاً مفهوماً آخر للاستدامة بأنها إمكانية تحقيق بقاء النسبة بين الناتج المحلي الإجمالي إلى الدين ثابتة، وأن النسبة تعود لمعادلتها الطبيعية في حال زوال المؤثرات الخارجية أو الأحداث الطارئة⁷، عرف بيركنز (2009)، الاستدامة المالية على أنها تحقيق إيرادات من خلال فرص عمل متنوعة لدفع تكاليف تشغيل والخدمات الضرورية لكسر حلقة الفقر المدقع.

يجادل فاوولر (2003، 367) الاستدامة تشير إلى ذلك الوضع الذي تستمر فيه الدولة في أداء واجباتها ووظائفها التي تم تحديدها من خلال السياسة المالية للحكومة دون التعرض لعملية التعثر المالي أي أن تكون الإيرادات المالية العامة بعد تغطية نشاطات الحكومة تكفي لتغطية اعباء الدين المستقبلي دون الحاجة إلى إعادة جدولة أو تراكم تلك الديون⁸.

ترتبط الاستدامة المالية بمفهومين أساسيين هما الضرائب والدين العام فكل منهما تأثير على إمكانية تحقيق الاستدامة، وعلى الحكومة عدم اللجوء بشكل مستمر إلى رفع معدلات الضريبة لحل مشاكلها المالية من أجل معالجة مشكلة العجز في الموازنة وذلك لأن ارتفاع معدلات الضرائب يثبط الادخار ويشجع الاستهلاك، فمشكلة الاستدامة ليست بمستوى الدين العام ولكن بطريقة استخدام تلك الأموال فالدين العام لا يعد مشكلة طالما أنه لا يؤثر سلبياً على النمو الاقتصادي في البلد، بالإضافة إلى ذلك إذا ساعد الاقتراض في تطوير الاقتصاد وزيادة الإنتاجية فإن الدين يبقى مستداماً حتى وإن كانت نسبة

- توافر درجة مقبولة من التبسيط والتوضيح في إجراءات تطبيق ضريبة المبيعات، حتى يمكن لكافة فئات المجتمع فهم آلية التحاسب الضريبي، مع الحد من التفسيرات المتضاربة المحيطة بنظامها
- الربط الآلي بين الجهات الحكومية وكافة الأجهزة الإدارية بالدولة، لتوفير كافة البيانات المطلوبة للإدارة الضريبية، بما يسهل عملية تحصيل الضريبة وخفض حالات التهرب الضريبي.
- زيادة درجة الوعي لدى فئات المجتمع كافة عن الدور الحيوي الذي يكمن من تطبيق ضريبة المبيعات، مع عقد حلقات مناقشة توضح تجارب دول سابقة أظهرت دور هذه ضريبة في تحسين الوضع الاقتصادي، على سبيل المثال دولة كندا.
- التأكيد على أفضل طريقة الخصم المباشر عند فرض ضريبة المبيعات، وذلك لأن مبلغ الضريبة يضاف على السعر محدد للسلعة أو الخدمة، وقد يعاب على تلك الطريقة في إنها تعمل على زيادة العبء الواقع على المستهلك ورفع معدلات التضخم ولكن هذه الطريقة تستخدم على نطاق واسع في العديد من دول العالم لسهولة تطبيقها.
- توفير برنامج مراجعة، وذلك بفحص عدد من فواتير المبيعات ذات العلاقة للتأكد من أن الضريبة قد تم حسابها.
- إعادة النظر في السلع والخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات من منظور المستهلك ذو الدخل المنخفض، وإتاحة فرصة لتعديل المعاملة الضريبية للسلع والخدمات محل الدراسة، بهدف إظهار الدور الاجتماعي لضريبة المبيعات كما يظهر دورها الاقتصادي
- إلزام كافة المسجلين بنظام ضريبة المبيعات بإمسك كافة المستندات والفواتير والدفاتر المحاسبية ذات الصلة بالأنشطة الخاضعة للضريبة لمدة لا تقل عن (6) سنوات من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها
- إتاحة فرصة رفع سعر الضريبة وفرض غرامات رادعة للممولين الذين يحاولون التلاعب بضرعية المبيعات للتهرب الضريبي، حتى يمكن القضاء على تلك الحالات في المستقبل القريب
- التحقق من تاريخ إصدار الفاتورة ورقم التعريف الضريبي الخاص بالمورد، لتحقيق الفحص السليم للمدخلات والمخرجات لحساب الضريبة واجبة السداد والضرائب واجبة الرد.

المحور الثاني: الاستدامة المالية:

أولاً: مفهوم الاستدامة المالية.

إن الاهتمام بالاستدامة المالية في المنظمات الحكومية أمر بالغ الأهمية، وبالتالي أثار اهتمام الكثيرين وقد كتب الكثير عنه،

⁷ Bond (April 2005), Financial sustainability. Retrieved January 2008, from <http://www.bond.org.uk/networker/April05/corefunding.htm>

⁸ NAMAKULA EDITH (2010) : FACTORS AFFECTING FINANCIAL SUSTAINABILITY OF NON GOVERNMENTAL ORGANISATIONS (NGOs) IN UGANDA: A CASE STUDY OF COMPASSION INTERNATIONAL FUNDED PROGRAMS IN KAMPALA DISTRICT, p 16.

بتأجيل البت في وضع الإقرار الضريبي، ومن ثم إعداد التقارير التي توضح اسم المكلف والمبلغ المراد تحصيله، وطبيعة عمله ومدى الاعتماد على الحسابات التي قدمها، وهكذا¹⁰.

أولاً: نظرة قانونية عن ضريبة المبيعات

تم فرض ضريبة المبيعات في العراق بموجب القرار رقم (36) لسنة (1997) الذي جاء فيه: أولاً: تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة (10%) على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى، ثانياً: تكون إدارة المرافق السياحية الوارد ذكرها في البند الأول من هذا القرار مسؤولة عن جباية ضريبة المبيعات وتحويلها شهرياً إلى وزارة المالية خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه.

يتضح إن المشرع العراقي قد حد من ضريبة المبيعات فجعلها تقتصر فقط على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى (المرافق السياحية) وبنسبة (10%) فقط، بدلاً من أن يفرضها على مبيعات الأنشطة الأخرى مثل التجارية، الصناعية والخدمية فضلاً عن فنادق ومطاعم الدرجات الأخرى، ويتضح أيضاً إن المشرع العراقي قد جعل جباية هذه الضريبة شهرية وأوكل مهمة جبايتها إلى إدارة المرافق السياحية وتحويلها إلى وزارة المالية خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه، وهذا أمر جيد بأن تكون جبايتها شهرية بدلاً من أن تكون سنوية من أجل إنفاقها والاستفادة من حصيلتها مبكرة في تمويل نفقات الدولة، غير إن إيكال مهمة جبايتها إلى (إدارة المرافق السياحية) كان غير موفق لأن هذا خارج وظيفتها وهي غير تابعة أصلاً لوزارة المالية بل لوزارة الثقافة، وكان ينبغي إيكال مهمة جبايتها إلى الهيئة العامة للضرائب مباشرة لأن من مهامها جباية الضرائب من المكلفين بدفعها، ويستفاد من هذا أيضاً أنه يمكن الهيئة العامة للضرائب من تشخيص حالات التهرب الضريبي التي قد تحصل في ضريبة المبيعات مباشرة والعمل على مكافحته والحد منه، وهذا لا يتحقق عند جباية حصيلة ضريبة المبيعات من قبل إدارة المرافق السياحية، والأمر الآخر ماذا لو تأخر المكلف عن دفع الضريبة؟ هل تستطيع (إدارة المرافق السياحية) أن تفرض عليه غرامات تأخيرية؟ بالتأكيد لا لأنه ليس من صلاحياتها ولم تخول بذلك في هذا القرار، فضلاً عن أنها غير تابعة لوزارة المالية أصلاً، بل لوزارة الثقافة، فكان من الطبيعي أن يقوم المشرع العراقي بتحميلها دفع الفائدة المصرفية إلى المصارف التجارية عن مبالغ ضريبة المبيعات المجباة والتي لم تحول إلى وزارة المالية لأي سبب كان خلال المدة المحددة آنفاً، وأيضاً دفع مبالغ الضريبة المترتبة والفائدة المصرفية في حالة عدم

الدين العام إلى الناتج المحلي الإجمالي مرتفعة وكما في الدول المتقدمة.

ثانياً: أهمية الاستدامة المالية.

تبرز أهمية الاستدامة المالية باعتبارها قضية سياسية رئيسة في جميع أنحاء العالم بسبب الاختلال الشديد في الأوضاع المالية الذي لحق الكثير من الدول وبعد الأزمة المالية والاقتصادية العالمية، وكذلك بسبب الارتفاع المضطرب في حجم التكاليف المالية للأزمة الانتاج على المدى الطويل نتيجة زيادة ندرة الموارد الاقتصادية، ولذلك زاد الاهتمام بتحليل نتائج السياسات المالية تقييم أثر هذه السياسات على الوضع المالي للحكومة، وإضافة إلى ذلك أهمية الدور الذي تمارسه الاستدامة المالية لاقتصادات الدول المتقدمة والنامية فوجود سياسة مالية مستدامة يعني أن الاقتصاد يسري بالاتجاه الصحيح وأن هناك استغلال فعال للموارد الاقتصادية المتاحة يتمثل في معدلات نمو ناتج مرتفع⁹.

المحور الثالث: آلية تدقيق ضريبة المبيعات وتأثيرها في الاستدامة المالية (دراسة تطبيقية على شركات الاتصالات في العراق)

تتطلب عملية تقدير وفرض الضرائب، الفحص والتدقيق الضريبي لحسابات المكلفين المقدمة لإدارة الفحص والمطالبات الضريبية، والمرفقة بالإقرارات الضريبية السنوية، والتأكد من صحتها ومدى تمثيلها للواقع، وتعد هذه المهمة من المهام الرئيسة التي يقوم بها مدقق الضريبة، وذلك كخطوة تمهيدية لعملية تقدير الضريبة، والتي يجب فرضها على دخل المكلف ومبيعاته.

ولما كانت العدالة في فرض الضرائب هي من أهم مبادئ وغايات التشريع الضريبي بشكل عام، بالإضافة إلى الأهمية القصوى للإيرادات الضريبية ومحاولة زيادتها، فإن هاتين الغايتين ليستا بالأمر السهل، فلا بد من الاهتمام بالتدقيق الضريبي لدوره في تحقيق هذه الغايات، وتتم عملية التدقيق الضريبي بعدة مراحل تسمى في مجموعها إجراءات التدقيق الضريبي، فبعد أن تنتهي المدة المقررة لتقديم الإقرارات الضريبية من قبل المكلفين والتي تبدأ منذ بداية الشهر الأول من السنة ولنهاية الشهر الأخير منها، وتتمثل هذه الإجراءات في التدقيق المكتبي، إذ يتم فيها تحويل الإقرار الضريبي إلى المدقق الضريبي، والذي يبدأ بدراسته ومقارنته ببياناته المالية بما توفر لديه من معلومات وبيانات في الملف الشخصي للمكلف وسيرته الضريبية، ومن ثم البت في وضع الإقرار الضريبي، فإذا رأى المدقق الضريبي أن البيانات الواردة في الإقرار الضريبي غير مقنعة وأن فيها خلل، فإن المدقق يقوم

⁹ نجلاء ابراهيم وريا محمد (2020): مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية دراسة تطبيقية على (ديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة) ديسمبر 2019، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 6، العدد 2، ص 8.

¹⁰ Tilahun (2014). Determinants of tax compliance behavior in Ethiopia: The case of Bahir Dar City Taxpayers, Vol. 5 No. 15, 2014.

الضريبة المدفوعة على المشتريات ولا تحتسب ضريبة عامة على المبيعات، وهذه الفئات محددة بالقانون. في حين بقيت بعض السلع غير خاضعة للضريبة العامة للمبيعات، وهي محددة بجداول مرفقة بالقانون.

بالإضافة الى هذه النسب المحدد بالقانون فقد اكفل القانون الحق لهيئة الضريبة المبيعات بأن تعين مقدار ضريبي للسلع والخدمات التي تتبعها الشركات.

وإذا اردنا أن نطبق نسبة ضريبة المبيعات في العراق على القواعد الضريبية سوف نستنتج مايلي¹³:

1. ففي قاعدة العدالة فإن القانون لم يراعي العدالة الضريبية مثل عدم وجود سماعات للمستهلك بدفع الضريبة، أما في القانون الايراني فقد منح اعفاءات شخصية لعدد من الخاضعين لضريبة المبيعات من أجل زيادة الاستثمار والحد من التهرب الضريبي.
2. في قاعدة الوضوح فإن النصوص القانونية كثرة فيها الغموض لان المشرع استخدم العموميات في كثير من الاحيان وابتعد عن ذكر تفاصيل ما يريد فرضه في القانون، مما ادى الى زيادة الاجتهادات الشخصية، أما في القانون الايراني فقد ابتعد عن الغموض واستخدام العموميات في القانون من خلال عرض التفصيلات في القانون، ومن ثم تقليل الاجتهادات الشخصية.
3. في قاعدة الملائمة فهي اقل مراعاة من حيث الوعاء الضريبي، والسعر، وقت تحصيل الضريبة من كلا الجانبين، جانب المكلف بدفع الضريبة وجانب الحكومة مثل فرض المشرع ضريبة المبيعات التي ضيق وعائها الضريبي ورفع من سعرها، وجعل الجباية شهرية، ومن ثم لم تكون ملائمة للطرفين.
4. قاعد الاقتصاد في التحصيل فلم يراعي فيها اسباب منها عدم وجود نظام مصرفي متطور وخدمات الالكترونية مصرفية في العراق، اما سياسة التحصيل فقد اقتصر فقط على التهريب مثل العقوبات والغرامات التأخيرية وغياب سياسة الترغيب مثل الحوافز والمكافأة، اما فيما يجعل المساهمة في تمويل الموازنة العامة (الاتحادية) فهي منخفضة جداً اذا ما قلنا ضئيلة جداً.

من خلال العرض السابق يتضح أن العراق يعد من الدول القليلة التي فرضت ضريبة المبيعات على الشركات الاتصالات، وان الوعاء الضريبي على خدمات الهاتف النقال والانترنت المقدمة من قبل شركات الاتصالات هو على القيمة البيعية لتلك الخدمة وينسب ثابتة وليس على اجمالي الارباح المتحققة من بيع الخدمات والعلاقة هنا طردية فكلما زادت اقيام المبيعات لتلك الخدمات سيؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية، أن شركات الاتصالات كياناً يجب أن يلزمه القانون بدفع الضرائب عند القيام بنشاطها المتخصص، كما أن هيئة الضرائب تكون ملزمة بتقديم المعلومات وتوجيه الشركات

استيفائها للضريبة أصلاً¹¹، وفي المادة 33 من قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2015 تم إضافة فقرة فيما تخص ضريبة المبيعات وهي¹²: فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (20%) من قيمة الكارت ونسبة (15%) على شراء السيارات بكافة أنواعها وتذاكر السفر (300%) على السكائر والمشروبات الكحولية وعلى وزارة المالية إصدار التعليمات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الفقرة في عموم العراق، ومن ثم عملت الحكومة على تغيير أغلب النسب أعلاه في المادة 24 من قانون الموازنة 2016 وفق الآتي: كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة 20%، السيارات بأنواعها 5%، التبوغ والسكائر والمشروبات الكحولية 100%، مع إضافة ضريبة المبيعات على تذاكر السفر الخارجي في المطارات العراقية بسعر (25000) دينار عن كل تذكرة.

يتضح هنا إن المشرع العراقي استمر على فرض ضريبة المبيعات بنسبة (20%) على بطاقات تعبئة الرصيد الخاصة بالهاتف النقال وشبكات الانترنت، وهي نسبة عالية جدا حملت على المستهلك مباشرة، على الرغم من إن المشرع العراقي كان بإمكانه أن يعدل ضريبة دخل الشركات في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 في العراق بدلاً من فرض ضريبة المبيعات هذه على شركات الاتصالات وشبكات الانترنت ومن ثم عدم نقل عبئها على المستهلك، ونسب ضريبة المبيعات عادة لا تكون بهذا الارتفاع الا على السلع غير المرغوب بها، وإنما تكون مثل (2%) أو (5%) وهكذا نسب منخفضة لأنها تحمل على المستهلك.

وإذا اردنا أن نقارن القانون العراقي مع القانون الأردني الخاص بضرريبة المبيعات المفروضة بموجب القانون رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته على السلع والخدمات المحلية والمستوردة، فإنه يختلف بشكل كبير حيث يستوفي المبالغ الضريبية من المستهلك بشكل غير مباشر على شكل زيادة في سعر السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة المفروضة ويقوم الشخص المكلف من قبل هيئة الضرائب بتحصيلها من المشتري وتوريدها لدائرة ضريبة المبيعات ضمن مواعيد محددة وتخضع السلع والخدمات في الأردن إلى ثلاثة أنواع من النسب الضريبية (قانون الضريبة العامة على المبيعات لعام 1994 وتعديلاته):

1. الضريبة العامة: وهي بنسبة 16% على السلع والخدمات، و4% على بعض السلع.
2. الضريبة الخاصة: وهذه الضريبة تفرض بشكل نسبي أو بمبالغ محددة على سلع محددة بجداول الضريبة العامة أو الجداول الجمركية، وهي أقرب ما تكون للرسوم الجمركية أو تغيير لصيغة الرسوم الجمركية بمسمى ضريبة على المبيعات.
3. الضريبة الصفوية: يخضع بعض فئات من المكلفين لنسبة 0% ضريبة عامة على المبيعات، وفي هذه الحالة يتم استرداد

¹³ Hillman, Arye L., (2009), Public Finance and Public Policy, Second Edition, Published in the United States of America by Cambridge University Press, New York, 2009

¹¹ قانون ضريبة المبيعات رقم (36) لسنة 1997.
¹² قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2015 المادة (33).

الضرائب توبيحاً وإذا لم ينفذ هذا التوبيخ تبدأ الهيئة بإجراءات تنفيذ مصادرة الاموال التي تمتلكها الشركة لدى البنك على اساس الانفاذ أو المستندات الاصلية وهذه الاجراءات تم استخدامها في العراق.

ثانياً: نظرة عامة على نسبة مشاركة ضريبة المبيعات في الابرادات العامة.

لتحليل هذه الفقرة تم الاعتماد على البيانات من سنة 2015 ولغاية 2020، وكما موضح في الشكل (1)

الدافعة للضرائب بشأن الالتزام في الاجراءات الادارية التي تقوم بها، كما يحق لهيئة الضرائب فحص الحسابات والافعال المعينة وطلب تفسيرات فيما يتعلق بالالتزامات أو الحقوق التي أنشأها القانون الضريبي، على سبيل المثال في كرواتيا يتم تطبيق جميع القوانين في تحصيل الضرائب واجبار الشركات على التحصيل المبالغ الضريبية نهاية كل سنة مالية ومن يتخلف على ذلك تطبق بحقة العقوبات الرادعة، كما أن اذا قامت الشركات بتقديم معلومات غير دقيقة أو غير صحيحة أو لم يتم دفع البالغ الضريبية التي في ذمتها تبدأ مصلحة

الجدول (1): حجم الابرادات العامة وضريبة المبيعات ونسبة المساهمة

| السنة | الابرادات العامة | ضريبة المبيعات | نسبة مساهمة | الضرائب غير المباشرة |
|-------|------------------|----------------|-------------|----------------------|
| 2015 | 66460.3 | 396.4 | 0.5 | 15.4 |
| 2016 | 54409.27 | 632.38 | 0.6 | 13.9 |
| 2017 | 77335.9 | 732.38 | 2.3 | 40.4 |
| 2018 | 106569.8 | 2261.5 | 1.5 | 28.1 |
| 2019 | 107567 | 1620.5 | 1.5 | 28.1 |
| 2020 | 63199.6 | 1402.1 | 2.2 | 13.7 |

المصدر: البنك المركزي، دائرة الاحصاء، التقرير السنوي من 2015-2020

من الجدول يتضح أن الابرادات السنوية غير ثابت اي شهد صعود وانخفاض حسب الابرادات النفطية واسعار النفط، في عام 2015 بلغ مجموع الابرادات السنوية حوالي (66460.3) مسجلة انخفاض مقداره (39.1) عن عام 2014 الذي بلغت ايراداتها السنوية حوالي (105386.6) وسبب يعود الى انخفاض الابرادات النفطية التي تعد المكون الاساس الابرادات الموازنة العامة في المقابل سجلت مجموع ايرادات الضرائب غير المباشرة ارتفاع بنسبة 15.4% وبلغت مساهمة ضريبة المبيعات في نفس العام من اجمالي الابرادات العامة حوالي (0.5) حيث بلغت (396.4).

في عام 2016 سجلت الابرادات العامة انخفاضاً بمقدار (12) ترليون دينار حيث بلغت (54409.27) ويعزى سبب الانخفاض الى انخفاض الابرادات النفطية بمقدار (7) ترليون دينار وهي تعد المكون الاساسي للإيرادات العامة، في حين سجلت الضرائب غير المباشرة ارتفاعاً بنسبة (13.9) وبلغت نسبة مساهمة ضريبة المبيعات حوالي (0.6) اي ايرادات قدرها (632.38).

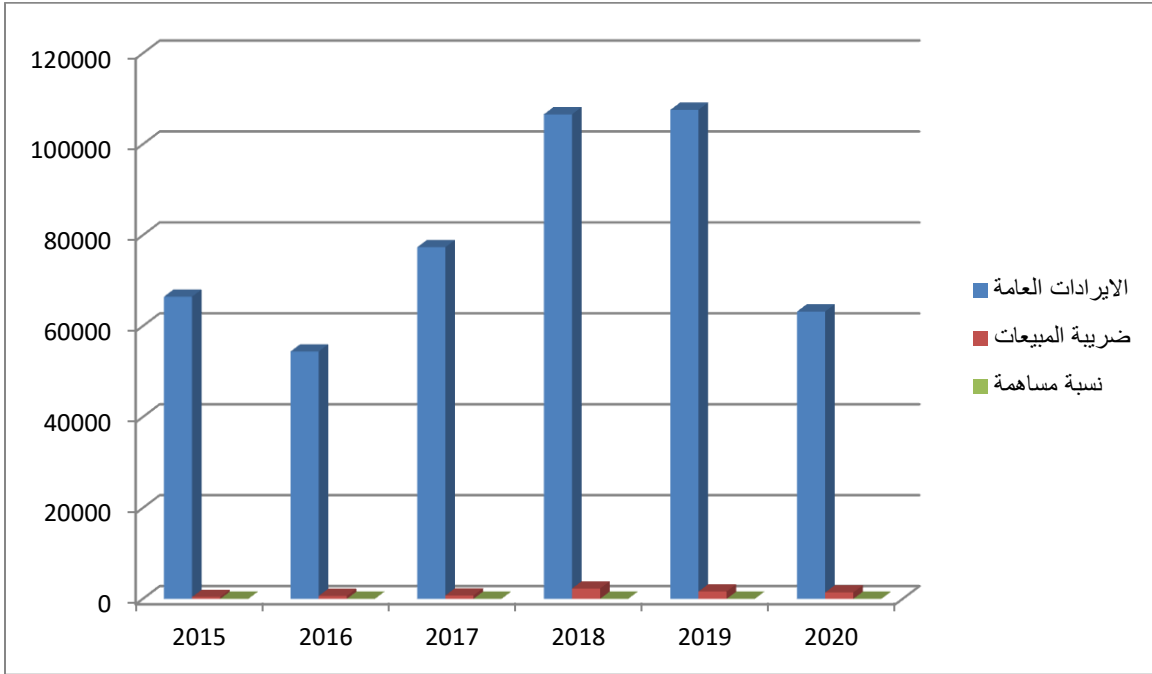
في عام 2017 شهد الابرادات العامة ارتفاعاً بنسبة (22.9) ترليون دينار حيث بلغت (77335.9) وان سبب هذا الارتفاع

هو ارتفاع الابرادات النفطية بمقدار (20.8) ترليون دينار، وسجلت الضرائب غير المباشرة نسبة مساهمة بلغت (15.4) من مجموع الابرادات وبلغت نسبة مساهمة ضريبة المبيعات (2.3) وقدرها (732.38)

في عام 2018 سجلت الابرادات العامة (106569.8) بنسبة (37.8%) أي ارتفاع ملحوظ في حين سجلت ايرادات الضرائب غير مباشرة ارتفاعاً بنسبة (28.1%) وبلغت نسبة مساهمة ضريبة المبيعات حوالي (2.1) من اجمالي ضريبة المبيعات التي بلغت (2261.5)

في عام 2019 سجلت الابرادات ارتفاعاً طفيفاً بنسبة 1% حيث بلغت (107567) وسجلت الضرائب غير المباشرة نسبة (28.1) وبلغت نسبة ضريبة المبيعات حوالي (1.5%) وقدرها (1620.5)

في عام 2020 شهدت الابرادات انخفاضاً كبيراً بنسبة 41.2% حيث بلغت (63199.6) ويرجع سبب انخفاض الى جائحة كورونا التي اثرت على اسعار النفط والتجارة الداخلية والخارجية، فضلاً عن انخفاض ايرادات الضرائب غير المباشرة بنسبة 13.7% إذ ساهمت ضريبة المبيعات بنسبة (2.2%) وقدرها (1402.1)



الشكل (1): حجم الإيرادات وضريبة المبيعات ونسبة المساهمة
المصدر: اعداد الباحثة بالرجوع بالجدول (1).

زيادة إيرادات الضرائب غير المباشرة عند استحداث ضريبة غير مباشرة فعالة وكفؤة.

ثالثاً: ما هو تأثير آلية تدقيق ضريبة المبيعات على زيادة الإيرادات العامة في شركات الاتصالات في العراق؟

فإذا نظرنا إلى الآلية المتبعة في تدقيق ضريبة المبيعات المحصلة من قبل شركات الاتصالات (زين، اسيايل):

1. التخمين السنوي: التخمين السنوي لمبلغ الضريبة: في بداية كل سنة تقوم شركات الاتصالات بتخمين مبلغ الضريبة المبيعات السنوي ففي بداية عام 2018 تم تخمين مبلغ ضريبة المبيعات 20 مليار دينار عراقي وعندما اظهرت اجمالي المبيعات 93,509,270,071 دينار وتحققت عليه ضريبة المبيعات للفترة المذكورة بمبلغ 18,701,850,014 وهذا يعني أن هناك مبلغ 1,298,145,986 زيادة في نسبة التخمين، حيث قامت الشركة بخضمه من مبالغ عام 2019 وهذا مخالف للقانون الذي ذكر ان عملية التحاسب الضريبي يكون كل بداية شهر أي اول عشرة ايام من الشهر، وفي عام 2019 ومن سلبيات هذا الاجراء هو أنه يساعد على الفساد الاداري والمالي والتهرب الضريبي وارباك في عملية التحاسب الضريبي، واذا ما قارنه بالتحصيل في دولة الاردن فانه يتم تحصيل المبالغ كل اربعة اشهر بناءً على اجمالي المبيعات التي تقوم بتدقيقها مصلحة ضريبة المبيعات ولا يتم تخمين المبالغ، أما في الجزائر فيتم التحصيل نهاية كل سنة مالية بعد اجراء جرد في نفس

ويلاحظ من الشكل (1) ان اجمالي المبيعات السنوية واجمالي ضريبة المبيعات من الكارتات الشحن والانترنت لم تتأثر برغم من سنة 2020 شهدت ظهور جاحة كورونا، لكن هذا الاجمالي من الإيرادات الضريبية لا تلي الطموح.

وإذا لا حظنا نسبة تمويل الضرائب بنوعها المباشرة مثل ضريبة الدخل والملكية وغير المباشرة مثل ضريبة المبيعات والكمركية للموازنة العامة فأنها تشكل نسبة لا تتعدى 3% وهي الأقل في العالم مقارنة مع دول الجوار النفطية التي تصل بعضها إلى 30% من الناتج المحلي.

وقد شكلت نسبة إيرادات ضريبة المبيعات بشكل عام وضريبة المبيعات على خدمات الهاتف النقال نسبة قليلة جداً بخلاف ما توفره ضريبة المبيعات في دول العالم خاصة في كندا وأمريكا.

إن الضرائب غير المباشرة اعتمدت بشكل قليل على ضرائب الخدمات السياحية للفنادق و المطاعم للدرجتين الممتازة والأولى خلال المدة (2003 – 2016) إذ يتبين إن إيراداتها القليلة بخلاف ما توفره الضرائب غير المباشرة في باقي دول العالم، حتى وصل أعلى إيراد لها 2958 (مليون دينار سنة) 2016 وهذا بسبب تشديد الرقابة على المكلفين لزيادة الإيراد العام للحكومة بعد انخفاض اسعار النفط.

أيضاً إيراد الضريبة على الهاتف النقال التي طبقت سنة (2015) ويلاحظ ان هذه الضريبة زادت من إيرادات الضرائب غير المباشرة بشكل ملفت، وهذا يشير إلى إمكانية

اما في شركة اسياسيل يتم تخمين المبالغ كل ثلاثة اشهر في السنة فيتم التحاسب وفق القانون باستثناء الشهر الاخير من السنة وذلك بسبب نهاية السنة المالية.
2. تدقيق المبيعات: يمكن توضيح تدقيق المبيعات حسب الجدول (2) الاتي:

موقع الشركة الخاضعة للضريبة وحصر المبالغ ثم اعطاء مهلة قدرها 10 ايام على لدفع المبلغ المحدد، وفي حال تخلفت الشركة عن الدفع يتم ارسال اليها اذار شديد، واذا لم تستجيب يتم اجراء حجز على ارصدة الشركة في البنك وهذا الاجراء نفسه الذي تطبقه اغلب الدول الاوربية وعلى راسها كرواتيا.

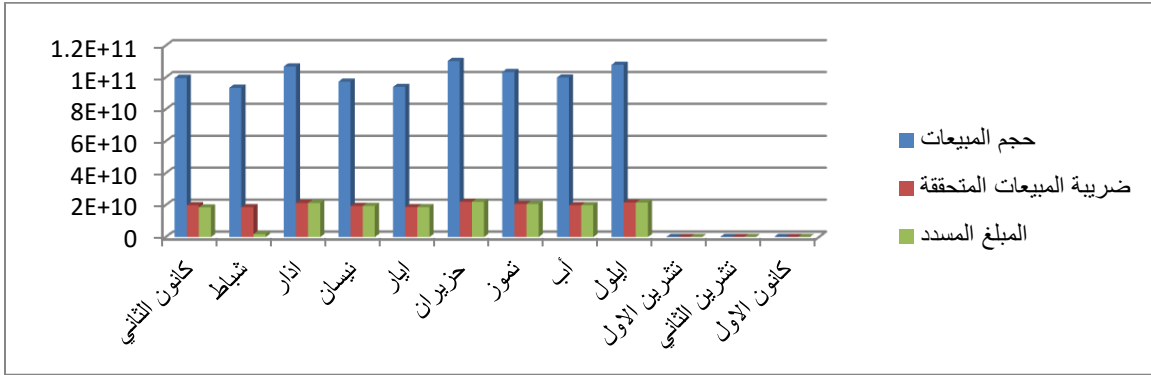
الجدول (2): حجم المبيعات وضريبة المبيعات المتحققة والمبلغ المسدد (لشركة زين واسياسيل) لسنة 2019 (مليار)

| شركة اسياسيل | | | شركة زين | | | سنة 2019 |
|-----------------|-------------------------|-------------------|---------------|-------------------------|--------------|--------------|
| المبلغ المسدد | ضريبة المبيعات المتحققة | حجم المبيعات | المبلغ المسدد | ضريبة المبيعات المتحققة | حجم المبيعات | |
| 22,474,086,078 | 22,474,086,078 | 112,370,430,392 | 18655680000 | 19953825935 | 99769129675 | كانون الثاني |
| 24,254,122,371 | 24,254,122,371 | 121,270,611,853 | 1865783000 | 18714129895 | 93570649473 | شباط |
| 22,758,953,469 | 22,758,953,469 | 113,794,767,348 | 21398036000 | 21398036000 | 106990178843 | اذار |
| 24,801,251,009 | 24,801,251,009 | - | 19482092000 | 19482092000 | 97410455759 | نيسان |
| 23,730,742,050 | 23,730,742,050 | 118,653,710,250 | 18821069000 | 18821069000 | 94105342967 | ايار |
| 21,941,860,517 | 21,941,860,517 | 109,709,302,585 | 22070820580 | 22070820580 | 110354102899 | حزيران |
| 28,920,074,839 | 28,920,074,839 | 144,600,374,194 | 20695896000 | 20695195106 | 103479475530 | تموز |
| 21,963,769,506 | 21,963,769,506 | 109,818,847,530 | 19997465000 | 19997464231 | 99987321156 | أب |
| 26,195,108,102 | 26,195,108,102 | 130,975,540,509 | 21619827000 | 21619830000 | 108009146352 | ايلول |
| 31,079,848,451 | 31,079,848,451 | 155,399,242,256 | - | - | - | تشرين الاول |
| 24,794,788,358 | 24,794,788,358 | 123,973,941,790 | - | - | - | تشرين الثاني |
| 27,379,421,075 | 27,379,421,075 | 136,897,105,376 | - | - | - | كانون الاول |
| 300,294,025,825 | 300,294,025,825 | 1,377,463,874,083 | 164606668580 | 163294615747 | 913675802654 | المجموع |

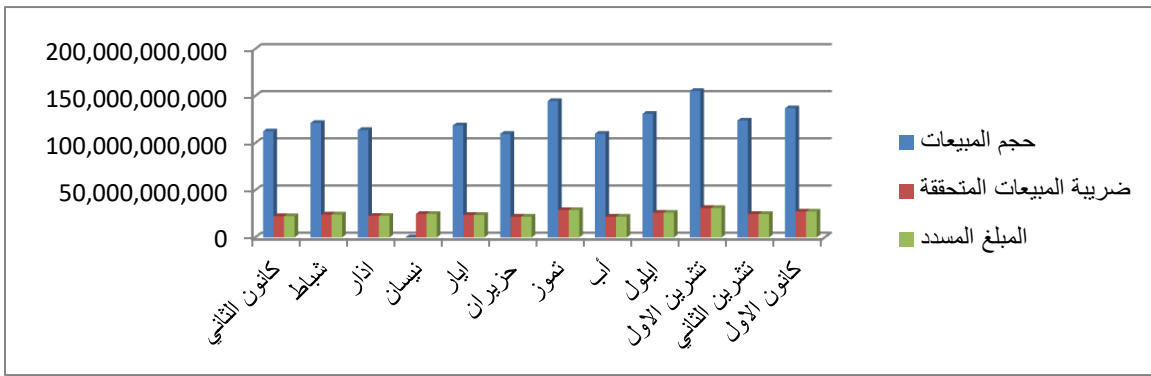
المصدر: من اعداد الباحثة بالرجوع الى بيانات هيئة الضرائب العامة لسنة 2019

زين المتحقق في عام 2019 (913675802654) وبلغ اجمالي ضريبة المبيعات المتحقق (163294615747) والمبلغ المسدد حوالي (164606668580)

في العراق يتم اسناد عملية تدقيق المبيعات واجمالي الضرائب المتحققة من المبيعات من الكارتات وخدمات الانترنت الى الشركة الاتصالات نفسها، إذ بلغ اجمالي المبيعات في شركة



الشكل (3): بوضوح حجم المبيعات وضريبة المبيعات المبلغ المسدد لشركة زين العراق
المصدر: من اعداد الباحثة بالرجوع الى الجدول (2)



الشكل (4): حجم المبيعات وضريبة المبيعات والمبلغ المسدد
المصدر: من اعداد الباحثة بالرجوع الى بيانات هيئة الضرائب العامة لسنة 2019

المبيعات المتحققة (1,367,766,091,661) وبلغ اجمالي ضريبة المبيعات المتحققة (300,284,015,815)، وبلغ حجم المبلغ المسدد (300,284,015,815) وبعد تدقيق الشركة ترسل المبالغ اما نقداً أو عن طريق شيك مصرفي الى هيئة الضرائب العامة التي تدقق فقط المبالغ المبعوثة من الشركات والاتصالات، عكس الكثير من الدول التي تسند مهمة تدقيق المبيعات الى هيئة الضرائب ومنها فنلندا وأمريكا وكندا.

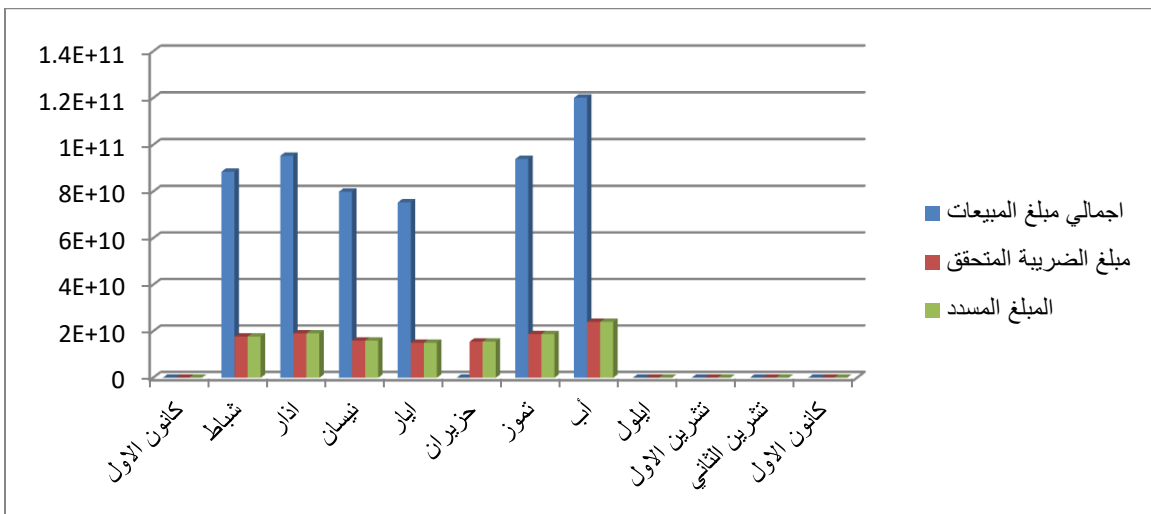
وفي عام 2020 بلغ اجمالي المبيعات المتحقق (485585971425) وبلغ اجمالي ضريبة المبيعات المتحقق (126227676646) أما شركة اسياسيل فقد بلغ اجمالي المبيعات المتحقق في سنة 2019 (1,377,463,874,083) وبلغ اجمالي ضريبة المبيعات المتحقق (300,294,025,825)، وبلغ حجم المبلغ المسدد (300,294,025,825) وفي عام 2020 فقد بلغ اجمالي

الجدول (3): حجم المبيعات وضريبة المبيعات المتحققة والمبلغ المسدد (لشركة زين واسياسيل) لسنة 2020 (مليار)

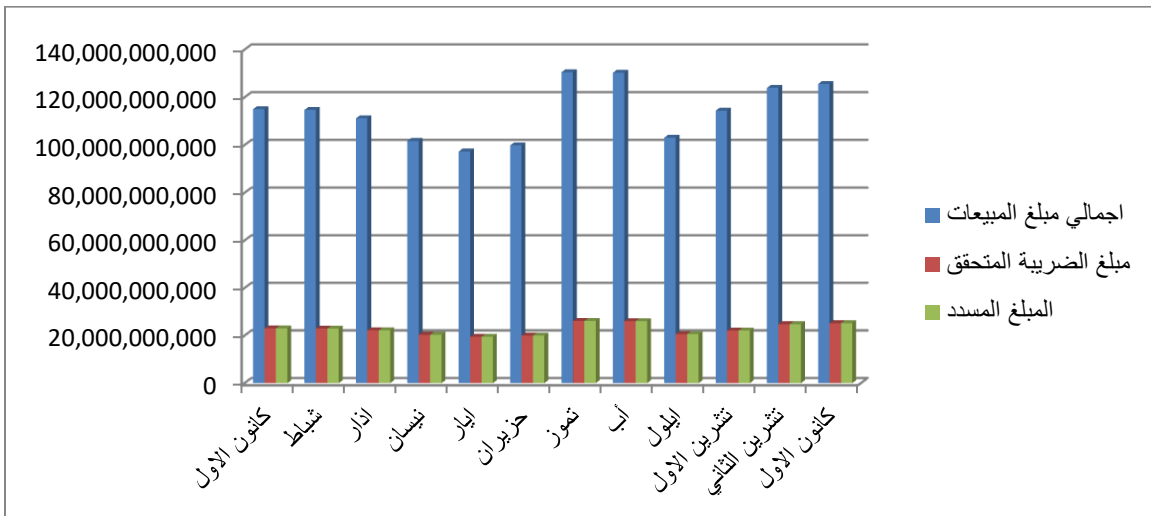
| شركة اسياسيل | | | شركة زين | | | سنة 2020 |
|----------------|----------------------|----------------------|---------------|----------------------|----------------------|-------------|
| المبلغ المسدد | مبلغ الضريبة المتحقق | اجمالي مبلغ المبيعات | المبلغ المسدد | مبلغ الضريبة المتحقق | اجمالي مبلغ المبيعات | |
| 23,014,261,370 | 23,014,261,370 | 115,071,306,850 | - | - | - | كانون الاول |
| 22,946,067,887 | 22,946,067,887 | 114,730,429,435 | 17712725000 | 17712725000 | 88563621161 | شباط |
| 22,238,345,122 | 22,238,345,122 | 111,191,725,610 | 19066067000 | 19066067000 | 95330332363 | اذار |
| 20,343,379,018 | 20,343,379,018 | 101,716,895,090 | 16006333000 | 16006333000 | 80031661002 | نيسان |
| 19,460,662,189 | 19,460,662,189 | 97,303,310,945 | 15082006000 | 15082006000 | 75410025209 | ايار |

| | | | | | | |
|-----------------|-----------------|-------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| 19,968,081,949 | 19,968,081,949 | 99,840,409,745 | 15530479000 | 15530479000 | - | حزيران |
| 26,109,385,121 | 26,109,385,121 | 130,546,925,603 | 18793771646 | 18793771646 | 93968858228 | تموز |
| 26,059,928,901 | 26,059,928,901 | 130,299,644,506 | 24036295000 | 24036295000 | 120181473462 | أب |
| 20,620,141,250 | 20,620,141,250 | 103,100,706,250 | - | - | - | ايلول |
| 22,079,848,451 | 22,079,848,451 | 114,399,242,256 | - | - | - | تشرين الاول |
| 24,794,788,358 | 24,794,788,358 | 123,973,941,790 | - | - | - | تشرين الثاني |
| 25,188,310,716 | 25,188,310,716 | 125,591,553,581 | - | - | - | كانون الاول |
| 300,284,015,815 | 300,284,015,815 | 1,367,766,091,661 | 126227676646 | 126227676646 | 485585971425 | المجموع |

المصدر: من اعداد الباحثة بالرجوع الى بيانات هيئة الضرائب العامة لسنة 2020



الشكل (5) حجم المبيعات وضريبة المبيعات والمبلغ المسدد في شركة زين
المصدر: من اعداد الباحثة بالرجوع الى جدول (3)



الشكل (6) حجم المبيعات وضريبة المبيعات والمبلغ المسدد في شركة اسياسيل
المصدر: من اعداد الباحثة بالرجوع الى بيانات هيئة الضرائب العامة لسنة 2020

- الأوراق فيما بينهم وتسوية البيانات وإجراء التدقيقات على الدفاتر بصورتها النهائية .
- ت. **الأخطاء:** يصعب اكتشاف واقتفاء أثر الأخطاء المحاسبية عند تسجيلها بشكل يدوي، فعلى سبيل المثال، قد يتم تسجيل القيد (تسجيل العملية المالية بصورة طرفين: مُدين ودائن بشكل أساسي) بصورة معكوسة أو كتابة الأرقام والفواصل بشكل خاطئ أو حتى السهو عن تسجيل تاريخ القيد. كل هذا قد يؤدي إلى إصدار قوائم مالية غير موثوقة واتخاذ قرارات مستقبلية بناءً على هذه القوائم .
- ث. **زيادة تكلفة المراجعة الخارجية:** ستزيد تكلفة المراجعة المالية عند استخدام المحاسبة اليدوية لتزايد الوقت الذي يُقضى في تلبية طلبات التدقيق واستهلاك وقت أطول في جمع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة المطلوبة لعملية التدقيق، وقد تؤدي المحاسبة اليدوية لافتقار الرؤية الشاملة للوضع المحاسبي للمنشأة وبالتالي يزيد الوقت والتكلفة الإجمالية لعملية المراجعة .
- وإذا ما قارنا هذا النظام الورقي في العراق مع النظام الآلي في أمريكا سوف نجد هناك اختلاف كبير منها:
- عند إجراء أي عملية بيع من خلال رواء، ستُنقل جميع بيانات المنتجات والموردين والعملاء إلى قيود بشكل تلقائي.
 - ستُرسل جميع فواتير المبيعات إلى قيود بشكل تلقائي بصيغة فاتورة مبيعات وسندات عملاء، وستضمن الحصول على بيانات محدثة ودقيقة بشكل يومي دون الحاجة لإدخال فواتيرك يدويًا .
 - تمكن رواء من إعداد قواعد بيانات لكل من العملاء والموردين، ففي حالة تواجد أي عملية تحتاج إلى سداد للمورد أو عمليات إرجاع العملاء، ستقوم رواء بتسجيلها ومزامنتها مع قيود.
4. تجزئة إجمالي المبيعات ونسبة الضريبة: ترسل شركة زين وكذلك شركة اسياسيل إجمالي المبيعات دون معرفة كم حقق كارتات الشحن نسبة مبيعات المتحقق وضريبة المبيعات المتحققة او خدمات الانترنت، وهذا خطأ كبير يجب على هيئة الضرائب تجاوزه.
5. نسبة الخصم: لا توجد في هيئة الضرائب بيانات تؤكد نسبة الخصم الممنوحة للشركات ولا حتى إجمالي الخصم، كما هناك ثلاثة اشهر (تشرين الاول، تشرين الثاني، كانون الاول) في عام 2019 و أربعة اشهر (تشرين الاول، تشرين الثاني، كانون الاول، كانون الثاني) في عام 2020 لم تزود شركة الاتصالات هيئة الضرائب بإجمالي المبيعات المتحقق وإجمالي ضريبة المبيعات المتحقق ولا نعرف السبب هل هو خصم أم ماذا؟ وهذا لا نراه في بيانات شركة اسياسيل يتم تسديد المبالغ كل بداية شهر وعلى مدار السنة.

1. تدوير المبالغ: في حالة عدم استطاعة شركات الاتصالات تسديد مبلغ الضريبة الشهرية يتم تدوير المبلغ الى الشهر الذي بعده، هذه الطريقة ترفع نسبة المبالغ غير المحصلة (نسبة الدين) من ضريبة المبيعات ففي عام 2019 بلغ إجمالي عدد المبالغ المدورة لمدة ثمانية اشهر (709833071118) وفي عام 2020 بلغت (416961214556)، اما في شركة اسياسيل فلا نرى مبالغ مدورة وهذا يعني ان شركة اسياسيل عندها الالتزام والامتثال ضريبي عكس شركة زين) إذ لم تذكر هيئة الضرائب سبب تدوير المبالغ عند الحصول على البيانات.
2. طريقة التسديد: تقوم الشركة زين بتسديد المبالغ المحصلة من ضريبة بالتقسيم المريح مع فرض غرامة تأخيرية بسيطة بلغت في عام 2019 (61658000) وفي عام 2020 لا توجد أي مبالغ تأخيرية ، إذ بلغ إجمالي المبالغ المسددة في عام 2019 (164606668580) وفي عام 2020 بلغ (126227676646) وهذا مخالف للقانون، اما شركة اسياسيل فهي تسدد المبلغ كامل دون تقسيط وموجب صكوك مجيرة لصالح هيئة الضرائب العامة
3. اعتماد النظام الورقي للتدقيق: تشير "نظام التدقيق الورقي إلى الطريقة المحاسبية الورقية التي يُستخدم بها دفتر ورقي لتسجيل وحفظ وإدارة مبيعات ومستحقات التجارة، قد يكون من العسير إعداد الحسابات اليدوية بشكل صحيح ودقيق إلا بوجود محاسب يملك خبرة ومعرفة جيدة بإدارة الدفاتر المحاسبية، ولكن قد تواجه المنشأة المشاكل التالية في حالة الاعتماد عليها:
- أ. **هدر الوقت:** لا يخفى علينا أن التدقيق اليدوي يستهلك وقتاً طويلاً خاصةً عند إقفال الحسابات في نهاية المدة لتهيئة الحسابات للفترة التي تليها، والذي يُقضى في تجميع جداول البيانات والمجلدات الورقية ومدخلات الدفاتر اليومية (دفتر تسجيل المبيعات والمستحقات) التي تم تسجيلها خلال فترة زمنية معينة، وإعداد قيود الإقفال (تصفير الحسابات المؤقتة وتحديد صافي الربح أو الخسارة نهاية الشهر أو الربع أو السنة) والتحقق من صحتها ومعالجتها. كمثال على الوقت المستهلك، قامت شركة كوكاكولا بمراجعة سير عمليات تسوية ووجدت أن استخدام التدقيق اليدوي خلف تحديات كبيرة، فوجدت أن أكثر من 800 موظف كانوا يقضون 14,000 ساعة في الشهر على عمليات التسوية وحدها .
- ب. **زيادة التكاليف التشغيلية:** خاصة في المنشآت الكبيرة التي يزيد فيها عدد المحاسبين لتغطية الاحتياجات المحاسبية للمنشأة، ففي حالة عدم إيجاد محاسب واحد متمكن وذو إمكانية من أداء جميع المهام المطلوبة ستقوم المنشأة بضخ ميزانيتها لدفع رواتب لتوظيف أكثر من محاسب يقوم كل منهم بمهام محددة، ومن هنا تطرأ مشكلة إهدار وقضاء وقت أطول في تناقل

الموازنة العامة الاتحادية بالمال اللازم للتنمية، وفي تأثيره في السياسة الاقتصادية والاجتماعية لهذا البلد، فسمات ضريبة المبيعات في العراق هي:

• **ضعف الحصيلة الضريبية:** أن هذه الظاهرة هي نتاج

مجموعة عوامل موجودة في بنية الاقتصاد العراقي النامي، الدخل الفردي ضعيف إلى حد يجعل الاقتطاع الضريبي محدودة والنشاطات الاقتصادية مازالت تقليدية وإن كانت حديثة، فهي بحاجة إلى تشجيع وإلى إعفاءات ضريبية فالقطاع النفطي مازال هو عصب الاقتصاد القومي والدخول في هذا القطاع ضعيفة الإنتاجية وحتى إيرادات القطاع النفطي يكاد يكون معفاة من الضرائب.

• **عدم التوازن في النظم الضريبية المطبقة:** من

الملاحظ أن النظم الضريبية في العراق، تتسم بعدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حيث تمثل الضرائب غير المباشرة - في متوسطها - إلى ما يقارب من (60-70%) من مجموع إيرادات ضرائب الدولة.

• **عدم الانسجام في التشريع الضريبي:** إن التشريعات

الضريبية، المعمول بها في العراق ما هي إلا نسخة مشوهة في أغلب الأحيان عن التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الرأسمالية، والتي نسجها الاقتصادي يختلف كلية عن نسخ ومكونات اقتصاد في العراق، لذلك ننصح دائماً أن تتخلى الدولة العراقية عن تشريعات مالية مستوردة وعلى العراق إقامة تشريعها الضريبي في ضوء معطيات وظروف اقتصادها ومجتمعها، فمثلاً نجد أن الدولة العراقية قد تبنت نظام الضريبة التركيبية فقط، التركيبية فقط، علماً بأن هذا النظام مطبق في أغلب البلدان المتطورة وإن هذا النوع من الضرائب بحاجة إلى وعي عال لدى المكلف، وإلى إدارة ضريبة متطورة ومؤهلة بالإضافة إلى مستوى متقدم في أجهزة الدولة.

العجز في الإدارة الضريبية: إن ظاهر العجز الإداري تشمل

جميع الإدارات الحكومية في العراق التي مازالت عاجزة عن تكوين كوادر متقدمة في مجال الضرائب أما النقص الإمكانيات وأما لأن الإدارة الضريبة المعاصرة بحاجة إلى ثقافات متطورة من حاسبات وأجهزة معقدة، مازال العراق غير قادر على إعدادها ووضعها موضع الخدمة فهذا العجز الإداري يؤثر بالتأكيد في الإيرادات الضريبية أو الحاصل الضريبي الإجمالي للدولة.

الخاتمة

في جميع البلدان، تفرض الحكومة ضريبة على المواطنين من أجل توليد الدخل وتمويل النفقات المختلفة ومن ثم تحقيق الاستدامة المالية، تعد الضرائب مصدراً رئيسياً للإيرادات في العراق، لحماية هذه الإيرادات يجب ان تكون للحكومة كادر

6. الرقابة: اسندت هيئة الضرائب العراقية عملية الرقابة على شركة الاتصالات الى ديوان الرقابة المالية دون معرفة نوع الرقابة على عكس بعض دول العالم، ففي الجزائر فتستخدم هيئة الضرائب ثلاثة أنواع من الرقابة وهي:

• الرقابة الشكلية: ونقصد بها الرقابة على الوثائق والتقارير بشكل شكلي.

• الرقابة المعمقة: وتشمل التحقيق المحاسبي (التحقيق المصوب، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الضريبية).

• الرقابة المشتركة: التي تكون مزيج من النوعين السابقين.

• الرقابة الفئوية.

7. المبيعات: يلاحظ من البيانات الواردة في الجدول (1) و

(2) في عام 2019 و2020 للشركتين (زين العراق، واسياسيل) هناك تناقص بنسبة المبيعات مع العلم أنه يجب أن ترتفع المبيعات بسبب جائحة كورونا التي بسببها تحولت الكثير من الاجراءات في الوزارات الى الرقمنة، التي تستخدم فيها شبكة الانترنت بشكل كبير، عكس كل دول العالم التي حقق الشركات الرقمية والاتصالات ارباح كبيرة بسبب نسبة المبيعات الكبيرة.

8. تكوين ملف : في بداية حصول الشركة على تراخيص

العمل، تقوم الشركة بتكوين ملف ضريبي يودع لدى هيئة الضرائب في البلد التي سوف تزاوّل بها نشاطهم وهو يتضمن (شهادة ميلاد الشركة الاصلية، هيكّل الشركة، عقد الملكية، شهادة الإقامة، طلب خطي للوضعية الضريبية، تقرير المحرر القضائي)، في العراق وفي هيئة الضرائب يتم التحاسب الضريبي لشركة زين لحد هذا الوقت باسم شركة الاثير ولا نعرف سبب عدم تغيير الاسم. نستنتج مما سبق أن آلية المتبعة في شركة زين بدائية وغير دقيقة تشوبها الكثير من الغموض مع العلم أنه تم تجديد التراخيص لهذه الشركة للعمل في العراق، ايضاً نستنتج أن هناك العديد من الايجابيات في تطبيق آلية تدقيق ضريبة المبيعات في شركة اسياسيل منها:

1. ارتفاع نسبة المبيعات كارتات الشحن وخدمات الانترنت حيث بلغ اجمالي عدد المبيعات في عام 2019 (1377463874083) وفي عام 2020 (1,367,766,091,661).

2. عدم وجود مبالغ مدورة من شهر الى آخر ومن سنة الى آخر، وهذا يؤدي الى عدم وجود فوائد تأخيرية.

3. هناك تصنيف لمبيعات الشركة مثل (مبيعات الدفع السابق، ومبيعات الدفع اللاحق) كما هناك تصنيف لواردات ضريبية المبيعات.

4. عدم وجود تخمين سنوي لمبالغ ضريبية المبيعات بل يتم التحاسب كل بداية شهر.

نستنتج مما سبق أن دور الضرائب بشكل عام وضريبة المبيعات في العراق مازال ثانوياً ومحدوداً جداً في تزويد

7. لا تتوافر لدى إدارة الرقابة الضريبية الموارد البشرية الكافية لتحقيق أهدافها.
8. من الناحية العملية ، لم يتم تحديد فترة التدقيق الضريبي لمراجعة دافعي الضرائب بشكل واضح، حيث يتم تحديد وقت المراجعة بشكل ذاتي وليست فترة زمنية محددة.
9. هناك مشاكل في السياسة الضريبية تخص ملاءمتها وبساطتها وإنصافها.

ثانياً: التوصيات.

بناءً على نتائج البحث، يتم تقديم التوصيات التالية:

1. ضرورة رفع كفاءة النظام الضريبي من خلال التشريعات الضريبية وشمول اغلب الأوعية الضريبية وتحسن اسعار الضريبة، بالإضافة الى رفع مستوى اداء الأجهزة الفنية التي تقوم بجباية الضرائب وبالتالي تقليل الاعتماد على الإيرادات النفطية بهدف تحقيق الاستدامة المالية
2. من أجل تقليل عملية الاحتيايل والتهرب الضريبي، يجب على الإدارة الضريبية ان تؤسس ثقافة تساهم في زيادة وعي والامتثال الطوعي الفعال لدافع الضريبة.
3. يجب مراجعة السياسة الضريبية، وانشاء خطوط ارشادية جديدة وهيكل ضريبي للسياسة الضريبية، حتى يأخذ بها دافع الضرائب.
4. في حالة زيادة سعر ضريبة المبيعات ضرورة مراعاة الاهداف الضريبية لا سيما الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق العدالة.

المصادر

1. اميرة حامد السيد وسجي السليمان (2018)، ضريبة القيمة المضافة وأثارها المختلفة: دراسة استطلاعية في بيئة الأعمال السعودية، كلية ادارة الاعمال، جامعة الملك سعود.
2. بيانات هيئة الضرائب العامة لعام 2019، 2020.
3. تقارير البنك المركزي العراقي من عام 2015 الى 2020.
4. صلاح بابكر(2018)، الضريبة على القيمة المضافة وفاعلية تحصيلها وأثرها في الإيرادات العامة، مجلة العلوم الادارية، العدد الثاني.
5. نجلاء ابراهيم وريا محمد (2020): مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية دراسة تطبيقية على (ديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة) ديسمبر 2019، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 6، العدد 2.

1. Bond (April 2005), Financial sustainability. Retrieved January 2008, from <http://www.bond.org.uk/networker/April05/corefunding.htm>
2. Congressional Research Service. "[Amazon Laws and the Taxation of Internet Sales:](#)

تدقيقي متخصص في الضرائب، اذا لم يوجد كادر تدقيقي يمتاز بالمهارة والكفاءة يحدث التهرب الضريبي ولا يزال الاحتيايل مستمراً الآن وبأي طريقة يعد التقليل منه مشكلة كبيرة، لذلك في هذا العالم الحديث للأعمال التجارية والصناعية الكبيرة، أصبح التدقيق وظيفة لا مفر منها، والغرض منه هو ضمان دقة دفاتر الحسابات المحفوظة، والتي تشكل أساس حساب دخل التقييم. التدقيق الضريبي هو فحص لمعرفة ما إذا كان دافع الضرائب قد قام بتقييم التزامه الضريبي والإبلاغ عنه بشكل صحيح والوفاء بالالتزامات الأخرى. يعد وجود برنامج تدقيق ضريبي جيد التنظيم أمراً حيوياً لتحقيق أهداف الإيرادات والحفاظ على سلامة النظام الضريبي من خلال تقليل الفجوة الضريبية من خلال تحسين الامتثال الطوعي وتحصيل الضرائب الإضافية. علاوة على ذلك، قد يوفر دعماً قيماً في تحديد مجالات قانون الضرائب التي تتطلب توضيحاً أو معالجة أوجه القصور في القانون، والتأثير على امتثال دافع الضرائب على جميع المستويات.

في السرد السابق ناقش الباحث آلية تدقيق ضريبة المبيعات في شركات الاتصالات وبين نقاط الضعف وحجم الإيرادات المتحقق، وضعف مساهمتها في الاستدامة المالية، في ما سبق يلخص الباحثة المواضيع الرئيسة الكاملة لكل فقرة عرضت والنتائج الرئيسية المستخلصة من الدراسة، كما تسلط الباحثة الضوء على توصية بالاتجاه المستقبلي ذات الصلة بناءً على النتائج.

أولاً: النتائج.

يمكن توضيح نتائج البحث من النقاط الآتية:

1. لا تشكل حجم إيرادات ضريبة المبيعات نسبة كبيرة من الإيرادات العامة، وذلك لاعتماد العراق على الضرائب المباشرة بصورة كبيرة.
2. هناك عجز كبير في الموازنة الحكومية في العراق بسبب اختلال هيكل الإيرادات العامة بسبب احياناً اعتمادها بنسبة 95 على الإيرادات النفطية من جانب زيادة النفقات غير المنتجة من جانب اخر ناهيك عن انخفاض مساهمة الإيرادات الأخرى في إجمالي الإيرادات العامة.
3. التغير في سعر ضريبة المبيعات لمبيعات الاتصالات لوحدها لها اثر ضعيف على حجم الإيرادات الضريبية.
4. لم يتم تقييم قوة وضعف برنامج المراجعة، فقط تم تقييم آلية التدقيق، هذا يؤدي الى تعزيز تقسيم الأعمال على موظفي التدقيق بطريقة منظمة ويؤدي إلى إجراء تدقيق روتيني مناسب ويوفر الوقت
5. السبب الرئيس للتهرب الضريبي والاحتيايل هو اهتمام دافعي الضرائب بإخفاء الضرائب. لذا فإن سلوك الامتثال الضريبي لدافع الضرائب مهتم للغاية بإخفاء الضريبة. إن وعي دافع الضرائب منخفض للغاية وهذا يؤدي إلى عدم الامتثال لقانون وأنظمة الضرائب
6. لا تقدم إدارة الضرائب تدريباً كافياً لدافع الضرائب ولمدقق الضرائب يؤدي إلى أخطاء في أداء أنشطتهم.

- [Constitutional Analysis.](#)" Pages 6 & 7. Accessed Dec. 1, 2019.
3. Hillman, Arye L , (2009) , Public Finance and Public Policy , Second Edition, Published in the United States of America by Cambridge University Press, New York,2009.
 4. NAMAKULA EDITH (2010) : FACTORS AFFECTING FINANCIAL SUSTAINABILITY OF NON GOVERNMENTAL ORGANISATIONS (NGOs) IN UGANDA: A CASE STUDY OF COMPASSION INTERNATIONAL FUNDED PROGRAMS IN KAMPALA DISTRICT, p 16.
 5. New York State Department of Taxation and Finance. "[Presumption Applicable to Definition of Sales Tax Vendor.](#)" Accessed Dec. 1, 2019.
 6. Tax Foundation. "[The Three Basic Tax Types.](#)" Accessed April 24, 2020.