



جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة القادسية / كلية الإدارة والاقتصاد

قسم : الاقتصاد

**((امكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على  
بعض السلع ودورها في تعزيز الإيرادات  
الضريبية في العراق))**

رسالة ماجستير مقدمة

الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد - جامعة القادسية

وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية

قدمها الطالب :

**حيدر علي كاظم عبود**

بإشراف:

الاستاذ المساعد الدكتور

**باقر كرجي الجبوري**

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي ﴿٢٥﴾

وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِّنْ لِّسَانِي يَفْقَهُوا قَوْلِي ﴿٢٨﴾

صدق الله العلي العظيم

سورة طه

الآية: (25-28)

## الإهداء

الى الذي حملني برعما، وتركني يافعا، واوصلني كبيرا...  
الى روح ذلك الحاضر وان غاب، في ليس من حاجز يغيب  
وصالة، ويقطع منالة..

الى ابي الذي اورثني كفاح الحياة، وثروة التغلب على  
المصاعب..

اليك أيها الساكن وجدان الطيبين، والحامل لأثير المحبين  
...

انا يا أيها الصرح، لولاك ما كنت مشروعا لأنسان، ولن  
احضى بعنوان ...

قليل ذلك الذي تكلمت به، وخجولا ذلك الذي أرنوا اليه من  
نداء المغتربين ...

الى روحك الحاضرة أهدي ما تعلمت وما كتبت.....

الباحث

## الشكر والعرفان

الحمد لله رب العالمين على عونه، فمنه نستمد العون وبه نستعين والصلاة والسلام على نبينا محمد واله الطيبين الطاهرين اولي المكارم والجود وصحبه الغر الميامين ومن اتبعهم بإحسان الى يوم الدين.

يسعدني ان اتقدم بالشكر الجزيل والثناء والتقدير لأستاذي الفاضل الاستاذ المساعد الدكتور باقر كرجي الجبوري لأشرفه على هذه الرسالة وما منحني من غزير علمه ورفيع خلقه وما بذله من جهود كبيرة وسخية، اذ كان لتوجيهاته القيمة وأرائه السديدة الفضل في اتمام هذه الرسالة فجعلها الباري عز وجل في ميزان حسناته وجزاه الله خير الجزاء.

كما اتقدم بالشكر الى السيد عميد كلية الإدارة والاقتصاد الاستاذ الدكتور سوسن الجبوري لمساندتها طلبة الدراسات العليا، كما وأعرب عن خالص تقديري الى الأستاذ المساعد سندهس جاسم شعيب رئيس قسم الاقتصاد عن تقديم النصيح والمتابعة. كل الشكر والعرفان الى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بالموافقة على مناقشة رسالتي واغنائها بمعلوماتهم القيمة.

كما اقتضى واجب العرفان بالجميل ان أتقدم بجزيل الشكر الى زملائي طلبة الدراسات العليا /كلية الادارة والاقتصاد/قسم الاقتصاد والى كل من كان له الأثر على مسيرتي العلمية.

الباحث

## المستخلص

تحاول الدراسة الوصول الى هدف اساس يتمحور حول امكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض السلع لتعزيز الإيرادات العامة للموازنة ولا سيما فيما يتعلق بتعزيز الإيرادات الضريبية منها، الامر الاخر ان الضريبة لم تكن اداة للحصول على الإيرادات بل ان الامر يتعداها الى أكثر من ذلك من خلال اعتمادها كأساس للتخطيط.

ان ضريبة القيمة المضافة هي اداة ضريبية حديثة نسبياً تفرض على السلع والخدمات والمبيعات وهي تشكل حوالي خمس اجمالي الإيرادات الضريبية على مستوى العالم وكان استخدامها في (166) دولة من العالم من مجموع (193) دولة مما يعكس اهميتها الإيرادية والتخطيطية ومن هنا تبرز اهمية الدراسة من خلال ايجاد حلقات الربط بين المتغير المستقل المتمثل بضريبة القيمة المضافة في البلاد مع بعض البلدان المختارة واعتمادها كأساس للمقارنة مع الاستفادة من خبراتها في هذا المجال لغرض تحديد قاعدة اساسية لبناء هذا النوع من الضرائب الذي يخدم الاقتصاد العراقي والنهوض به عند تشريع ضريبة القيمة المضافة. حيث تمثلت مشكلة البحث في أن البلاد تقتصر إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الرغم من أنها من الإيرادات الضريبية الهامة على مستوى بلدان العالم مما يتطلب الأمر وضع هذه الضريبة موضع التطبيق. وقد بني البحث على الفرضية الآتية (يملك العراق المتطلبات والامكانات المادية (امكانات ادارية تنظيمية وامكانات مالية) التي تساعد في نجاح تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وبالتالي يتوقع البحث ان تكون الإيرادات الضريبية المستحصلة من هذه الضريبة تفوق تكاليف تحصيلها. اما هدف البحث فقد تمثل بتحديد هدف رئيسي يتمثل بتحديد الإمكانيات المناسبة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض السلع لتعزيز الإيرادات الضريبية في البلاد. ومن اهم النتائج التي أمكن التوصل اليها هناك اختلاف بين الدول المختلفة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة من حيث التفاصيل والقواعد والتطبيق والمعدلات والشمول، الا ان هناك قواسم مشتركة في هذه الدول تكون على وفق النظام السياسي والمالي والاجتماعي ، ومن اهم التحديات والعقبات الإدارية الأساسية هي صعوبة تهيئة المكلفين وجعلهم قادرين على تقديم تقدير ضريبي مناسب عن كل مرحلة من مراحل الانتاج وبالذقة المطلوبة وعدم توافر نظام ضريبي كفوء وفاعل وحيادي وان ادارات الانظمة الضريبية للقيمة المضافة ليس بمقدورها مواكبة التغيرات التي تحدث في النظام الضريبي وعدم وجود نظام ضريبي محوسب ومتقدم يكون قادرا على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الانتاج او الخدمة. وفق ذلك وضع مجموعة من التوصيات والمقترحات التي تخدم اهداف الدراسة.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الآية القرآنية
ب	الإهداء
ج	الشكر والامتنان
د	المستخلص
هـ - ز	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الأشكال
3 - 1	المقدمة
34 - 4	<b>الفصل الأول: مدخل نظري لمفهوم الضرائب</b>
19 - 4	<b>المبحث الأول: مدخل نظري لمفهوم الضرائب</b>
9 - 4	المطلب الأول: مفهوم الضرائب وسعر الضريبة وأنواعه
11 - 10	المطلب الثاني: القواعد العامة التي تحكم فرض الضريبة
12 - 11	المطلب الثالث: خصائص النظام الضريبي
13 - 12	المطلب الرابع: دعائم واركاب النظام الضريبي
15 - 14	المطلب الخامس: الهيكل الضريبي وخصائصه
19 - 15	المطلب السادس: السياسات الضريبية وعلاقتها ببعض المؤشرات الاقتصادية
26 - 20	<b>المبحث الثاني: ضريبة القيمة المضافة، النشأة، المفهوم والابعاد</b>
21 - 20	المطلب الأول: نشأة ضريبة القيمة المضافة (مدخل تاريخي)
23 - 21	المطلب الثاني: مفهوم وابعاد ضريبة القيمة المضافة
24 - 23	المطلب الثالث: الفروقات بين ضريبة القيمة المضافة والضرائب على المبيعات
25 - 24	المطلب الرابع: أهمية ضريبة القيمة المضافة
26 - 25	المطلب الخامس: نقاط القوة والضعف في ضريبة القيمة المضافة
26	المطلب السادس: وعاء ضريبة القيمة المضافة
34 - 27	<b>المبحث الثالث: آلية فرض ضريبة القيمة المضافة ومتطلبات تطبيقها</b>
30 - 27	المطلب الأول: آليات تطبيق وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة
31 - 30	المطلب الثاني: طرق حساب وتحديد ضريبة القيمة المضافة
32 - 31	المطلب الثالث: الخصم ورد القيمة المضافة

34 - 32	المطلب الرابع: طرق حساب ضريبة القيمة المضافة
64-35	<b>الفصل الثاني: تحليل الهيكل الضريبي في العراق للمدة (2004-2020)</b>
45 -35	<b>المبحث الأول : الواقع الضريبي في العراق للمدة (2004-2020)</b>
40 – 35	المطلب الأول: الضرائب في سلطة الائتلاف الموحد (2004 - 2010)
45 -40	المطلب الثاني: الضرائب في ظل الحكومة العراقية (2010-2020)
55 -46	<b>المبحث الثاني: تجارب لتطبيق ضريبة القيمة المضافة</b>
51 -46	المطلب الأول: تجارب تطبيق ضريبة القيمة المضافة في جمهورية مصر العربية
55 -51	المطلب الثاني: تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية
64-56	<b>المبحث الثالث: تحليل الضرائب غير المباشرة في الهيكل الضريبي العراقي للمدة (2004 _ 2020)</b>
58 -56	المطلب الأول: الضرائب المباشرة
62 -58	المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة
64 -62	المطلب الثالث: تحليل فاعلية النظام الضريبي
96 - 65	<b>الفصل الثالث: نظرة استشرافية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق الامكانات والمعوقات</b>
75 -65	<b>المبحث الأول : معوقات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الاقتصاد العراقي</b>
69 -65	المطلب الاول: المعوقات الإدارية
73 - 69	المطلب الثاني: المعوقات الفنية
75 -73	المطلب الثالث: المعوقات السياسية
86 -76	<b>المبحث الثاني : الإمكانيات المتاحة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق</b>
79 – 76	المطلب الأول: الطاقة الضريبية
86 - 80	المطلب الثاني: مؤشرات الاداء الضريبي في العراق والحرية التجارية
96 –87	<b>المبحث الثالث: نظرة استشرافية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق في ظل التحديات الاقتصادية</b>
92 - 87	المطلب الأول: إجراءات فرض الضريبة
96 – 93	المطلب الثاني: تحديات تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة

## قائمة المحتويات .....

98 - 97	الاستنتاجات والتوصيات
97	أولاً: الاستنتاجات
98	ثانياً : التوصيات
110 -99	المراجع والمصادر
A	المستخلص باللغة الانكليزية



قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	ت
7	الفروقات بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة	1
20	انتشار ضريبة القيمة المضافة في دول العالم	2
24	الفرق بين ضريبة القيمة المضافة والضرائب الأخرى	3
47	إيرادات ضريبة القيمة المضافة في مصر وبقية البلدان العربية خلال المدة (2010-2015)	4
47	معدلات ضريبة القيمة المضافة في مصر وحد التسجيل في بعض الدول العربية	5
49	اجمال الإيرادات الضريبية في مصر للأعوام (2014-2022)	6
50	الضرائب التفصيلية في مصر للمدة (2016-2022) ومقدار التغيرات فيها	7
54	متحصلات ضريبة القيمة المضافة في المملكة السعودية لعام 2018	8
57	إيرادات ضريبة الدخل في العراق خلال المدة (2003-2020)	9
58	إيرادات ضرائب العرصات والعقار خلال المدة (2003-2020)	10
59	إيرادات الضريبة الكمركية وضريبة الانتاج خلال المدة (2003-2020)	11
60	إيرادات ضريبة المبيعات	12
61	نسبة اسهام الإيرادات الضريبية الى اجمالي الإيرادات الحكومية	13
62	نسبة الإيرادات الضريبية الى الانفاق الحكومي خلال المدة (2003-2020)	14
63	العبء الضريبي (الإيراد الضريبي/الناتج المحلي الإجمالي) خلال مدة البحث (2003-2020)	15
73	التحديات الفنية في مجال تطبيق ضريبة القيمة المضافة	16
76	القوانين العاملة في الهيئة العامة للضرائب	17
81	مؤشرات الأداء الضريبي في العراق للمدة (2004-2020) بالأسعار الجارية	18
82	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية مقارنة مع الإيرادات الأخرى الى اجمالي الإيرادات والنفقات العامة في العراق للمدة من (2004-2020) بالأسعار الجارية	19
83	نسبة نمو الإيرادات الضريبية، الإيرادات النفطية، والإيرادات الأخرى في العراق للمدة من (2004_2020) بالأسعار الجارية	20
85	نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة الى اجمالي الإيرادات الضريبية، اجمالي الإيرادات واجمالي النفقات العامة في العراق للمدة من (2004_2020) بالأسعار الجارية	21
86	نسبة نمو الضرائب غير المباشرة في العراق للمدة من (2004_2020) بالأسعار الجارية	22

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	ت
13	الإطار العام للنظام الضريبي	1
17	سياسة "ريجان" الضريبية بين المؤيدين والمعارضين	2
41	الهيكل التنظيمي الضريبي في العراق	3
55	الإيرادات والمصروفات العامة في المملكة العربية السعودية	4

# المقدمة

## مقدمة

لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض السلع ولا سيما غير الأساسية منها دورا كبيرا في تعزيز الإيرادات الضريبية والذي سينعكس إيجابا على الإيرادات العامة للدولة مما يعني التقليل من حدة العجز أو معالجته كليا،. وبما أن البلاد قد تفتقد إلى هذه الضريبة المهمة في الاقتصاد حتى على مستوى الاقتصاديات المتقدمة، مما يجعل من تبني هذه الضريبة مسألة ضرورية وهذا الأمر يحتاج إلى تدخل تشريعي فضلا عن الحاجة إلى أمور إدارية وفنية يمكن من خلالها من تطبيق هذه الضريبة و الاستفادة من مزاياها ولا سيما أن حوالي 166 دولة من دول العالم البالغ عددها 193 دولة تطبق هذه الضريبة.

ونتيجة إلى ضعف الطلب على البترول ولا سيما في المستقبل القريب توجه العالم صوب الطاقة النظيفة مما يجعل البحث عن مصادر الإيرادات الأخرى مسألة غاية في الأهمية، الأمر الآخر، أن البلاد متجه نحو التوسع والعمران والنمو في القطاعات كافة مما يجعل من النفقات العامة تتزايد عاما بعد آخر ويجعل الحاجة إلى الإيرادات التي تقابلها مسألة مهمة في هذا الاتجاه، و أن وجود الديون المترتبة على البلاد سواء الداخلية منها ام الخارجية تدفع بالبحث عن مصادر الإيرادات البديلة عن الإيرادات الربعية والذي تشكل نسبته حوالي (68%) من الناتج المحلي الإجمالي والذي يتعرض إلى تذبذب وعدم استقرار في الأسعار مما ينعكس سلبا على الإيرادات العامة للدولة، مما يجعل من تطبيق ضريبة القيمة المضافة مسألة قيمة للحيلولة دون تعرض البلاد إلى صدمات اقتصادية مفاجأة.

## أولاً: أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في كون امكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة ستعكس ايجابا على الايرادات الحكومية.

## ثانياً: مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة الدراسة في أن البلاد تفتقر إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الرغم من أنها من الإيرادات الضريبية الهامة على مستوى بلدان العالم مما يتطلب الأمر وضع هذه الضريبة موقع التطبيق.

### ثالثاً : فرضية الدراسة :

تبنى الدراسة على الفرضية الآتية:

يمتلك العراق المتطلبات والامكانات المادية (امكانات ادارية تنظيمية وامكانات مالية) التي تساعد في نجاح تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وبالتالي يتوقع البحث ان تكون الايرادات الضريبية المستحصلة من هذه الضريبة تفوق تكاليف تحصيلها.

### رابعاً : أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي يتمثل بتحديد الإمكانيات المناسبة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض السلع لتعزيز الإيرادات الضريبية في البلاد ويكون ذلك من خلال المهام الآتية:

1. التعرف على أهمية ضريبة القيمة المضافة ودورها في تعزيز الإيرادات.
2. دراسة المعوقات الخاصة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة.
3. تحديد المستلزمات التشريعية والمادية والفنية والإدارية الخاصة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

### منهجية الدراسة:

سيعتمد الباحث اثناء الدراسة المنهج التحليلي الوصفي حتى يتمكن من خلال ذلك جمع المعلومات القيمة عن ضريبة القيمة المضافة واستخلاص الاستنتاجات والمقترحات عن هذه الضريبة لبيان حقيقتها وأبعادها على الخزينة العامة.

### خامساً : هيكلية الدراسة:

لغرض التأكد من صحة الفرضية وبلوغ أهداف الدراسة، قسمت على ثلاثة فصول ، وتناول الفصل الأول مدخل نظري لمفهوم الضرائب، وذلك في ثلاثة مباحث، خصص الأول للتعرف على مفهوم الضرائب نظرياً، بينما خصص الثاني للتعرف على ضريبة القيمة المضافة، وركز الثالث على آلية فرض ضريبة القيمة المضافة ومتطلبات تطبيقها.

اما الفصل الثاني فقد تركز على تحليل الهيكل الضريبي في العراق للمدة (2004 - 2020)، متكوناً من ثلاثة مباحث، تضمن الأول الواقع الضريبي للمدة (2004 - 2020)، بينما الثاني خصص لتجارب تطبيق ضريبة القيمة المضافة، اما الثالث فقد احتوى على تحليل الضرائب غير المباشرة في الهيكل الضريبي العراقي للمدة (2004 - 2020).

في حين القى الفصل الثالث نظرة استشرافية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق الامكانات والمعوقات، وذلك من خلال ثلاثة مباحث عرض المبحث الأول معوقات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الاقتصاد العراقي، واما الثاني فقد اظهر الإمكانيات المتاحة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق، في حين خصص المبحث الثالث لألقاء نظرة استشرافية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق في ظل التحديات الاقتصادية، ثم الاستنتاجات والتوصيات.

# الفصل الأول

مدخل نظري لفهوم الضرائب

## المبحث الأول: مدخل نظري لمفهوم الضرائب

يعتقد معظم الباحثين بأنه أحد المصادر الرئيسية التي تقوم عليها الدولة في سداد ديونها العامة هي الضريبة، وهذا يتناسب مع التصور المعاصر للضريبة. فإن الدولة لها صلاحية سيادية في تحصيل الاموال الضرورية لتوزيعها وإنفاقها على الخدمات التي تنفذها من أجل رفاهية المجتمع.

وتخمن الدولة كمية الأموال المخصصة للنفقات للعام القادم اعتماداً على كمية الإيرادات الضرورية لسداد تلك النفقات وهذا يضيف صفة التعميم على إيرادات الدولة وأموال النفقات. وتعد الضريبة من طرق التمويل الضرورية للخرينة العامة ويتم توفيرها من بعض الأفراد مشاركة منهم في تحصيل المال الضروري للنفقات، وعلى هذا الأساس ولأهمية الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية يكون لزاماً التعريف بالضرائب وأنواعها وقواعد فرضها.

**المطلب الأول: مفهوم الضرائب وسعر الضريبة وأنواعه:**

**أولاً: تعريف الضرائب:**

للضرائب مكانة متميزة في التشريعات المالية الحديثة لما لها من تأثير مباشر على الموازنة العامة للدولة كونها تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة كما وأن لها دوراً تاريخياً في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية فضلاً عن دورها الكبير في إعادة توزيع الدخل القومي، وتحمل الضرائب المساحة الأوسع من اهتمام الباحثين والمتخصصين بالشأن المالي وبالمقارنة مع بقية موارد الدولة. لقد تناولت العديد من المؤلفات المالية مفهوم الضريبة وتعريفها وذلك عبر التطور التاريخي للدولة، فقد عرفها الاقتصادي (بود وان) بأنها عبارة عن مساهمة اجباريه للأفراد في أعباء الخدمات العامة وفقاً للأغراض التي ترمى الحكومة الى تحقيقها بسياستها المالية<sup>(1)</sup>.

وعرفت الضريبة على "انها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية اسهاماً منه في تحمل التكاليف والاعباء العامة من دون ان يعود عليه ذلك بنفع خاص"<sup>(2)</sup>،

(1) خديجة الاعسر، اقتصاديات المالية العامة، جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، 2020، ص135.  
(2) جيمس جوارتيني، وريجارو استروب، الاقتصاد الكلي: الاختيار العام والخاص، دار المريخ للنشر، الرياض، 1990. ص141.



وعرفت "انها اقتطاع نقدي اجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، والجماعات المحلية او الإقليمية والإدارات العمومية".<sup>(1)</sup>

وعرفت أيضا "بانها مبلغ من النقود تجبر الدولة او الهيآت العامة المحلية الفرد على دفعه اليها بصفة نهائية دون انتفاع المقابل بخدمة معينة وانما لتتمكن من تحقيق منافع عامة"<sup>(2)</sup>.

هذه التعريفات تجعل من الضريبة أسلوباً لمواجهة النفقات العامة. ولكن للضريبة دوراً واضحاً في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ولذلك فان أكثر هذه التعريفات شيوعاً هو: الضريبة هي عبارة عن مبلغ نقدي يتم جمعه بمعرفة الدول جبرا من الافراد او الشركات دون مقابل مباشر وبهدف تحقيق اهداف عامة اقتصادية واجتماعية وسياسية كأداة للسياسة المالية، وبغض النظر عن النفع الخاص الذي يعود على المتحمل الفعلي لهذه الضريبة.

وبناءً على التعاريف التي سبق ذكرها من حيث المضمون، يمكن اعتبارها على انها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، ووفق على مقدرتهم التكليفية، من غير ان يحصلوا على نفع خاص (بمعنى لا يحصل دافعها على منفعة مباشرة)، والهدف من وراء ذلك تحقيق منفعة عامة.

تفرض الضرائب بقانون وبالتالي يتعرض من لا يدفع الضريبة (المتهرب) للعقاب والذي يتراوح ما بين الغرامة والحبس.

وأخيرا ظهر مفهومين للضريبة<sup>(3)</sup>:

المفهوم الاول هو المفهوم التقليدي للضريبة والذي يقوم على مبدأين هما وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية إذ ان توافر الحصيلة الضريبية تتطلب توافر مبدأ الشمول الذي يقضي بسريان الضريبة على جميع المواطنين بحسب قدرات التحمل لأعبائها ولا يمكن التهرب منها بصورة مشروعة أو غير مشروعة ويكون تحقيقها بعدالة معدلاتها.

(1) عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011، ص22.  
(2) زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، جامعة الإسكندرية، ص 118.  
(3) محمد الحلاق، التشريع الضريبي، الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018، ص9.

المفهوم الثاني هو المفهوم المعاصر للضريبة والذي يكون اهم مظهر من مظاهر الدولة المعاصرة، إذ أصبح للضريبة مفهوم معاصر ايضاً يرتبط بعدها مصدرا من المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي الى هدف معين. وبهذا فإن المفهوم المعاصر للضريبة لم يستبعد المبادئ التقليدية للضريبة مثل وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية الا انه قد اضاف مبدأً جديداً هو التدخل في الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

ويرى البحث أن الضريبة قد ظهرت للوجود مع تكون المجتمعات وبروز الروح الجماعية ولها ارتباطات مالية وسياسية، الهدف منها مساهمة الافراد بالنفقات العامة وايضاً للوصول الى هدف العدالة الاجتماعية ولها صور عدة تتناسب مع القطاع الاقتصادي للدولة ونظامها السياسي ويكون دفع هذه الضرائب جبراً ومن دون مقابل الغرض منها هو تحقيق اهداف المجتمع.

يمكن رصد انواع مختلفة من الضرائب التي تفرضها الدولة من خلال تتبع دورة التدفق الدائري للدخل والانفاق في القطاع الخاص، يمكن أن نفرض الضريبة على<sup>(1)</sup>:

أ- قيمة الانتاج المتولد في قطاع الاعمال.

ب- عوائد عناصر الانتاج التي تسهم في عملية الانتاج.

ت- الافراد أنفسهم والثروة ورؤوس الاموال المجتمعة عندهم.

ث- تداول الثروة أي الانفاق الذي يجري داخل دورة الانتاج والانفاق في القطاع العائلي أو قطاع الاعمال.

ويمكن التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة والتي تناولها الاقتصادي (John Stuart Mill) خلال المدة (1809-1877) فضلاً عن انه الاقدم والاكثر شيوعاً في تلك المدة ، إذ أشار إلى أن الضرائب المباشرة هي التي تفرض على الفرد أو العائلة اي تفرض على حجم الثروة التي هي في يد الممول، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تفرض على موضوع اخر يخص إطار عملية تداول الثروة، وعلى وفق ذلك فإن الضرائب الشخصية مثل ضريبة الدخل الفردي هي ضرائب مباشرة وأغلب الضرائب العينية مثل الضريبة على رقم الاعمال هي ضريبة غير مباشرة والجدول الاتي يبين الفروقات بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

(1) حازم البيلاوي، دليل الرجل العادي إلى تاريخ الفكر الاقتصادي، دار الشروق، القاهرة، ط2، 2005، ص 37.

جدول (1)

الفروقات بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

البيان	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
طريقة التحصيل	مباشرة	غير مباشرة
على من يتم فرضها	الأفراد والشركات	السلع والخدمات
تطبيقاتها	- الضرائب على الدخل الشخصي - الضرائب على الضمان الاجتماعي - الضرائب على الرواتب - الضرائب على الشركات	- ضرائب الإنتاج - الضرائب على الوقود - التعريفية الجمركية - الضرائب على الممتلكات
مميزاتها	- سهولة التعديل - صعوبة التحصيل - كبر حصيلتها	- سهولة التحصيل - ضالة حصيلتها

المصدر : كامل علاوي الفتلاوي، عبد الحسين جليل الغالبي، وآخرون، السياسات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الأردن، 2020. ص58.

وتتسم الضريبة بالخصائص الآتية(1):

1- الضريبة فريضة مالية أو تأدية يغلب عليها الطابع النقدي: إذ أنها عبارة عن مبلغ من المال يؤديه الفرد إلى الدولة وهي تتميز بهذه الصفة عن الخدمات الشخصية التي كانت تفرضها الدولة وخاصة في مرحلة الازمات كالتي فرضها الاتحاد السوفيتي عام 1918م لمعالجة الأزمة الغذائية الناتجة عن الحرب والضريبة المعدنية التي فرضتها فرنسا أثناء الحرب العالمية الثانية أو التي سمحت بها بريطانيا عام 1956م فيما يتعلق بضريبة التراكات ومن ثم أصبحت الضريبة تأدية نقدية في العصر الحديث والتي تأخذ الظروف الشخصية للمكلف ونفقات الإنتاج ويكون فرضها على الربح الصافي وليس الربح الاجمالي.

2- الضريبة فريضة الزامية: اي يكون فرضها جبرا على المكلف الذي لا خيار له في أوانها فعنصر الإكراه والالزام فيها قانوني ولكي تتميز عن الرسوم والقروض، ففرض الضرائب وجبايتها يعدان عملاً من اعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة.

3- الضريبة فريضة تضامنية: فالضريبة يدفعها المكلف بحسابه عضواً متضامناً في المجتمع السياسي الذي ينتمي إليه، على أن يتحمل قسطاً من اعباء هذا المجتمع، لا يؤديها مقابل أي منفعة خاصة يستفيد منها، وهذا ما يميز الضريبة عن الرسوم التي تدفع للحصول على منفعة خاصة.

(1) محمد خير العكام، المالية العامة ، الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018، ص141-146.

4- الضريبة تقتطعها الدولة: أي فرض الضريبة يكون وسيلة مالية للدولة فهي تمثل السلطة المركزية والمؤسسات والهيئات العامة التي تتمتع بشخصية معنوية واستقلال مالي وإداري.

5\_ الضريبة تجبى بصورة نهائية ومباشرة، إذ يدفع المكلف الضريبة بصورة نهائية فلا يحق استردادها باعتبارها مشاركة منه في الأعباء العامة، فهي تخرج من الذمة المالية للمكلف وتدخل في ملكية الدولة بصورة نهائية.

6- الضريبة تفرض بلا مقابل: إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به، إذ يدفعها باعتباره عضواً في الجماعة السياسية ويستفيد بهذه الصفة من حصيلة هذه الضريبة التي تستعملها الدولة في تأمين الحاجات العامة ليستفيد منها كل أفراد هذه الجماعة من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة.

7- الضريبة وسيلة مالية لتحقيق أهداف الدولة: تستخدم الدولة الضريبة وسيلة مالية لتحقيق أهدافها العامة وهذه الصفة التصقت بالضريبة منذ زمن بعيد، ففي الدولة الحارسة التي كانت تدعي أنها لا تستخدم الضريبة إلا لغاية تأمين الموارد اللازمة لتمويل النفقات العامة وتوزيع الأعباء العامة بين المواطنين، فيما كانت تستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية، إذ أنها لم تظهر الضرائب على نطاق واسع لكي لا تؤثر على حجم الادخار والاستثمار الخاص على وفق مبدأ الحرية الاقتصادية لتتناسب مع عقيدتها الاقتصادية للمحافظة على مركزها المالي وتقليل حدة الفوارق الاجتماعية بين فئات الشعب.

#### ثانياً: سعر الضريبة وأنواعه:

يعرف سعر الضريبة على أنه مبلغ الضريبة كنسبة مئوية إلى الوعاء الخاضع لها، أي أنه ذلك المبلغ الذي تقتطعه الضريبة من الأموال الخاضعة لها، ويختلف هذا السعر من دولة لأخرى باختلاف الأهداف الاقتصادية والمالية التي ترمي الدولة إلى تحقيقها من النظام الضريبي العام من جهة وباختلاف طبيعة النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي للدولة<sup>(1)</sup>.

ويتنوع سعر الضريبة تبعاً للعلاقة المباشرة بين سعر الضريبة ووعائها والدخل أو الأموال أو الثروة، لهذا تستطيع التمييز بين أربعة أنواع رئيسة منه وهي:

(1) فتحي احمد نياض عواد، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار الرضوان للنشر والتوزيع، 2013م، ص145.

1- الضرائب النسبية: وفي هذا النوع من الضرائب يبقى سعر الضريبة ثابتاً بغض النظر عن حجم الوعاء، أي أن السعر يكون ثابتاً مهما تطور حجم الوعاء الخاضع للضريبة، ويلاحظ أن حصيلة الضريبة تتغير بشكل مباشر بتغير الوعاء الخاضع للضريبة، ومن دون أن يتغير السعر، فإذا تضاعف الوعاء الخاضع للضريبة تضاعف ما يدفعه المكلف من الضريبة والحالة عكس ذلك عندما يتناقص الوعاء، ويلاحظ من هذه الضريبة أنها لا توفر قاعدة العدالة في فرض الضريبة لأنها لا تفرق بين الفقراء والاعنياء، على الرغم من أن الداعين لها يرون أنها تحقق قاعدة المساواة في تحمل العبء الضريبي إلا أننا نرى أن المساواة هنا هي تكون نسبية وتتناقض مع قاعدة العدالة كما هو الحال في الضريبة على العقار مثلاً (10%) على إيراد العقار مهما بلغ حجم هذا الوعاء<sup>(1)</sup>.

2- الضرائب التصاعدية: وتكون إحدى أهم الأدوات الأساسية المستخدمة في إعادة توزيع الدخل بما يعزز الاتجاهات الهادفة نحو تحقيق العدالة الاجتماعية فضلاً عن أنها توفر إيرادات كبيرة لميزانية الدولة في البلدان الرأسمالية المتقدمة والثانية على حد سواء. وتتميز الضرائب التصاعدية بازدياد سعرها كلما ارتفع حجم الوعاء الخاضع للضريبة، لذلك ففي حالة فرض الضريبة بشكل تصاعدي فإن حصيلة الضريبة المدفوعة سوف تزداد بشكل أكبر من الزيادة في الدخل الخاضع للضريبة لكون حجم الضريبة هو حاصل (الدخل x الضريبة)<sup>(2)</sup>.

3- الضرائب التنازلية: وتعني تناقص سعر الضريبة عندما يزداد الدخل الخاضع للضريبة وهذا يعني أن التغير في الحصيلة هو أصغر من التغير في الدخل.

4- الضرائب التصاعدية المعتدلة: وهذا النوع من السعر يشبه إلى حد كبير الضرائب التصاعدية لأن سعرها أيضاً يتصاعد بازدياد الدخل مع فارق واحد هو كون السعر في هذه الضريبة يبقى عند حد معين لا يتجاوزه مهما ازداد حجم الدخل وبهذا لا تحصى الضريبة كامل الزيادة في الدخل<sup>(3)</sup>.

(1) محمود حسين حياوي الوادي، المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الاردن، ط3، 2015م، ص50.

(2) عدنان داوود محمد العذارى، عبد الجاسم عباس الخالدي، الأثر القياسي للمؤشرات المالية في الاستقرار الاقتصادي، تجربة معاصرة دولية، دار الصفاء للنشر والتوزيع \_ عمان 2022، ص60.

(3) فتحي احمد ذياب عواد مصدر سابق، ص146.

المطلب الثاني: القواعد العامة التي تحكم فرض الضريبة:

يحدث احياناً تعارض بين مصالح الدول والافراد وكل هذا التعارض يكون من خلال قواعد اساسية يجب اتباعها عند فرض الضريبة لغرض الوصول إلى السلامة الضريبية الهادفة إلى ايجاد التوفيق بين الحصيلة والعدالة وهذه القواعد حددها الاقتصادي ادم سمث<sup>(1)</sup>، والتي يمكن ايجازها بالآتي:

1- قاعدة العدالة: وتعني وجوب توزيع اعباء الضرائب بشكل عادل بين المواطنين على وفق المقدرة التكليفية لكل مواطن مع ضرورة اعفاء اصحاب الدخول المتدنية من دفع الضريبة ليتناسب مع مستوى المعيشة في المجتمع<sup>(2)</sup>.

2- قاعدة اليقين: وتعني هذه القاعدة بعلم المكلف علماً قاطعاً بالوقت الذي يدفع به الضريبة وكيفية الدفع ومقدار المبلغ الواجب دفعه بمعنى أن مقدار الضريبة يكون واضحاً من غير لبس أو اجتهاد ومفهومة لعامة الناس<sup>(3)</sup>.

3- قاعدة الملائمة: ويكون جبي الضرائب في الاوقات المناسبة للمكلف ولاسيما عند حصول المكلف على الدخل سواء عند الاجراء أم الصناعيين أم التجار والزراع وغيرهم<sup>(4)</sup>.

4- قاعدة الاقتصاد: وبموجب هذه القاعدة فإن مصاريف الجباية يجب أن تكون في أدنى مستوى لها بحيث لا تولد حالة من الاسراف والتبذير من خلال الاعتماد على اجراءات اقل تكلفة<sup>(5)</sup>، أي أن تكاليف دائرة الضريبة تكون اقل بكثير من الايرادات التي تجبها وبخلاف ذلك فإن جبي الضرائب يكون غير ذي جدوى.

وقد قام فقهاء المالية الحديثة بإضافة بعض القواعد الأخرى وذلك سعياً نحو التحقيق الأمثل لأهداف الضريبة ومنها على سبيل المثال<sup>(6)</sup>:

(1) رضا صاحب العلي، المالية العامة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، 2002، ص42.  
(2) يونس احمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ط3، 2010، ص45.  
(3) عادل فليح ال علي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الاردن، 2003، ص35.  
(4) خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، اسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، عمان، الاردن، 2012، ص37.  
(5) محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للطباعة والنشر، ط2، عمان، الاردن، 2010، ص40.  
(6) خالد حسن احمد، التنظيم القانوني لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ط1، 2019، ص26.

أ- قاعدة المرونة: وهذا يعني ان تكون الحصيلة الضريبية قابلة للزيادة والنقصان تبعاً لتغير معدلها.

ب- قاعدة العمومية: عندما يكون طرح الضريبة عاماً شاملاً كانت حصيلتها أكثر وفرة وأكثر غزارة، لذلك تم التحول من نظام الضرائب النوعية على الدخل والانفاق الى نظام الضرائب العامة مع ازدياد حاجة الدول الى الإيرادات الضريبية.

ت- مراعاة الجانب النفسي عند طرح الضريبة: من أجل المحافظة على ثبات الحصيلة يجب ان تحرص الدول على التخفيف من العبء النفسي للضريبة على المكلف وذلك بجعله لا يشعر بعبئها كلما أمكن ذلك، لذا تعد الضرائب غير المباشرة أكثر مناسبة للمكلف كونها تختفي في سعر السلعة او الخدمة المفروضة عليها، كما تعد جبايتها عند منع الضرائب المباشرة أفضل وسائل الجباية في ذلك النوع من الضرائب، وكلما أمكن جعل الضرائب غير منظورة، حافظت الضرائب على وفرة حصيلتها.

#### المطلب الثالث: خصائص النظام الضريبي.

النظام الضريبي بمفهومه الضيق هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الى الربط ثم التحصيل، وأما مفهومه الواسع هو مجموع العناصر الايديولوجية والقانونية والفنية التي تؤدي الى قيام كيان ضريبي معين يمثل أحد أوجه النظام الاقتصادي القائم والذي تختلف ملامحه من بلد الى اخر<sup>(1)</sup>، ويتسم النظام الضريبي السليم بخصائص عدة حتى يمكن اعتباره دعامة أساسية لنجاح الضريبة في أداء رسالتها وهي<sup>(2)</sup>:

1- بناء النظام الضريبي يكون من خلال إطار العقيدة والاستراتيجية المعتمدة، فمثلاً في مصر يكون بناء هذا النظام من خلال مبدأ الولاية السياسية أي أن الشعب هو من يتولى رسم السياسة الضريبية فضلاً عن وجود السياسة القانونية أي تكون الضريبة تحدد من خلال تشريع قانوني عام مع إهمال مبدأ الفريضة الالهية أي أن الضريبة يجب أن تنبثق من العقيدة السائدة وهي الاسلام وبهذا يفقد الالتزام بالضريبة.

2- أن يقوم النظام الضريبي بالوفاء بالوظائف المختلفة للضريبة وعلى نحو يتناسب مع الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.

(1) سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، عمان، دار دجلة للنشر والتوزيع، ط1، 2011، ص39.  
(2) المجالس القومية المتخصصة، نظام الضرائب، الحاضر والمستقبل، سلسلة دراسات تصدر عن المجالس القومية المتخصصة، 1983م، مصر، ص23-24.

3- أن تتوافر القواعد الأساسية كافة في فرض الضريبة كالعادلة والملائمة واليقين والاقتصاد في النظام الضريبي والذي يجب أن يتصف بالشمول.

4- أن يتم صياغة النظام الضريبي في تشريع محكم يتميز بالوضوح والمرونة وعدم التعقيد.

5- أن تتضمن النظم الضريبية إجراءات محكمة التطبيق تتعلق بالمجتمع الضريبي وتفحص الممولين فضلاً عن ربط تحصيل الضريبة وتطبيق الإجراءات والعقوبات المرتبطة بمخالفة الاحكام المتعلقة بتطبيق الضريبة وادائها.

#### المطلب الرابع: دعائم وركان النظام الضريبي:

يستند النظام الضريبي على ركنين اساسين هما الهدف والوسيلة، فمن ناحية الهدف فإن النظام الضريبي يحاول تحقيق اهداف اخرى للدولة التي تحدد فلسفتها السياسية وتعكس ما يطرأ عليها من تغييرات، ومن جانب اخر فإن الوسيلة تتمثل في العناصر الفنية وكذلك التنظيمية اللازمة لتحقيق اهدافه، إذ ينطوي العنصر الفني اساساً على تحديد الاصول العلمية للضرائب على شكل قانون ضريبي ملزم، في حين يتمثل العنصر التنظيمي في وجود تنظيمات ادارية متعددة تنهض بوظيفة الحصر والفحص والربط والتحصيل<sup>(1)</sup>.

وعلى هذا الاساس فإن النظام الضريبي يمثل جمعاً من عناصر ايدولوجية وفنية، الاولى تعنى بغاية النظام الضريبي وتعنى الثانية بالصور المختلفة للضرائب والتي تشكل بمجموعها وسيلة النظام لتحقيق غايته وعلى وفق هذا الامر يمكن القول بأن هناك دعائم اساسية يقوم عليها أي نظام ضريبي هي<sup>(2)</sup>:

1- السياسة الضريبية: وهي السياسة المسؤولة عن حجم الموارد الضريبية ومصادره ووسائله على وفق المتطلبات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وهي تخضع للقواعد والمبادئ التي يحددها علم المالية العامة وقد تعاضم دور الضرائب كأداة فعالة في توجيه النشاط الاقتصادي والتي تكون مع سياسة الانفاق العام والسياسة الائتمانية أو ذات السياسة المالية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

2- التشريع الضريبي: ويتضمن هذا التشريع القواعد والمبادئ الضريبية في بلد معين وادخالها في صلب تشريعاته على شكل قوانين وانظمة ويختلف التشريع الضريبي من بلد لآخر وهو يتناول الناحية التطبيقية والعلمية للضرائب، ومن خلال هذا التشريع يمكن رسم حدود واضحة للعلاقة بين الممول والدولة.

(1) محمد خصاونة، المالية العامة (النظرية والتطبيق)، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، 2014، ص148.  
(2) عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد دراز، وآخرون، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الاسكندرية، 2005م، ص349.



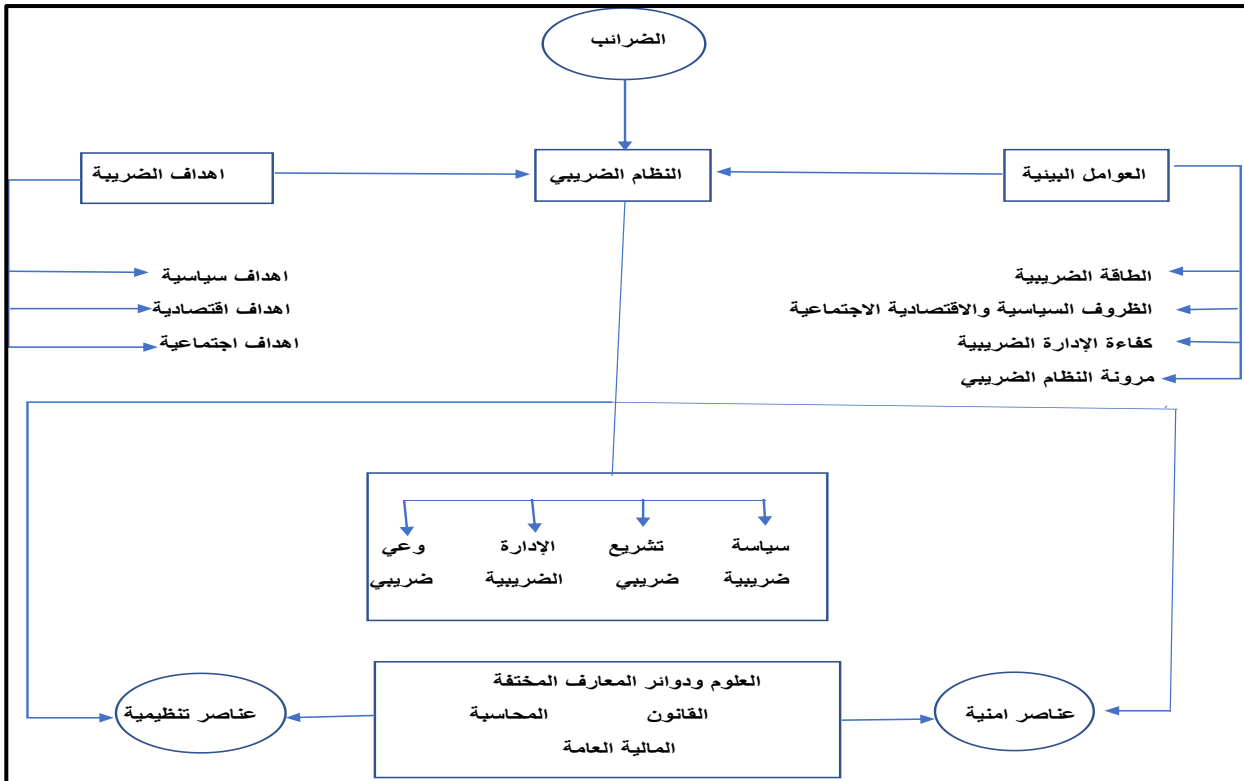
3- الادارة الضريبية: وتتولى هذه الادارة مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي عن طريق اجهزتها الفنية، وإذا كانت اداة التنفيذ الادارية عاجزة عن استيعاب وتطبيق التشريع الضريبي فليس بمقدور التشريعات والسياسات تحقيقها.

4- وعي ضريبي ناجح: ويعبر هذا الوعي عن الايمان والقناعة برسالة الضريبة لدى ابناء المجتمع والعمل والوفاء بها، فإن توليد الإيمان والاقتناع برسالة الضريبة لا يكفي وحده لاكتمال الوعي الضريبي الناجح بل لا بد ان يصاحبه خطوات تنفيذية لمعرفة قواعدها واحكامها وحفظ المستندات ومسك الدفاتر لتحديد المادة الخاضعة للضريبة وتسديدها في المواعيد المحددة لها.

ولغرض توضيح الامر أكثر لاحظ الشكل (1) الذي يعرض إطار النظام الضريبي والذي يقوم اساساً على مجموع الضرائب المطبقة والذي يأتي بمجموعة من العوامل والظروف البيئية والتي يمكن ان تشكل القاعدة الاساس التي يستند اليها، ويقوم النظام الضريبي على قانون ضريبي يستمد منه التشريع واحكام القضاء والتشريع الديني أو الفقه كما يعتمد اساساً على سياسة ضريبية تحدد حجم الموارد الضريبية ومصادره ووسائله في ضوء المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية.

شكل (1)

### الإطار العام للنظام الضريبي



المصدر : امين السيد احمد لطفي، ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي، مكتبة شادي، 29 ش عبد الخالق ثروت، القاهرة، 1991م، ص8.

المطلب الخامس: الهيكل الضريبي وخصائصه:

يعرف الهيكل الضريبي " على انه مجموعة الضرائب التي تشكل نظاما ضريبيا معيناً. وعليه يبين الهيكل الضريبي حصة كل ضريبة في العبء الضريبي الكلي<sup>(1)</sup> ، ويركز الهيكل الضريبي لبلد ما على الدور الذي تؤديه المالية العامة في سيرورة التنمية، ويعكس الخصائص والمؤسسات السياسية والهيكل الاقتصادية وتطورها التاريخي، ويقدم الهيكل الضريبي في صورة علاقات بين المجموعات الرئيسية للضرائب او مجموعة الضرائب. وهكذا يعبر الهيكل الضريبي عن مجموع الضرائب المختلفة المفروضة في مجتمع معين في فترة معينة. ويمكن النظر اليه على انه مجموعة متباينة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، بحيث تكون الغلبة لمجموعة معينة من الضرائب. وعليه فهو يعكس الأهمية النسبية المعطاة لكل نوع منها<sup>(2)</sup> .

خصائص الهيكل الضريبي<sup>(3)</sup>:

1. خصائص الاقتصاد: وهي مجموع الاوعية الضريبية المتوفرة والممكنة والإمكانات الإدارية المتاحة لجبايتها وتحصيلها، اذ ان الاقتصاديات تتباين فيما بينها من حيث اعتمادها على بعض القطاعات في تحريك النشاط الاقتصادي وتحقيق النمو. فمساهمة القطاعات في تحقيق النمو الاقتصادي ليست بالضرورة متساوية. وهذا ما يدفع بالسلطات العمومية الى التركيز على بعض القطاعات في تحصيل الموارد الضريبية، لكونها تسمح بالحصول على مردودية ضريبية مرتفعة.

2. خصائص اللامركزية الضريبية: يتكون النظام اللامركزي من مجموعة خصائص والتي يمكن ايجازها بالنقاط التالية:

- الاختلاف في الاوعية الضريبية واسعارها فيما يتعلق بالضرائب الخاصة المحلية.
- تباين الحكومات من حيث الموارد الصافية، وهذا ما يتطلب إيجاد آلية لأحداث نوع من التوازن عن طريق تنظيم تقوم به الحكومة المركزية بشكل شفاف وفعال.
- تباينات أخرى تتعلق بحجم وقدرة الحكومات المحلية من حيث عدد السكان، وحجم الانفاق ومصادر الدخل.

(1) رمضان صديق محمد "نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية"، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الأول، 2002، ص28.

(2) Tripathi, R., Sinha, A.& Agarwal, S (2011) The effect of value added taxes on the Indian society, India.

(3) عبد المجيد قدي، مصدر سابق، ص71.

3. دعائم اللامركزية الضريبية: تقوم اللامركزية على مجموعة من الدعائم والأسس هي:

- التسيير الكفء للدخول الضريبية: وهذا يتطلب القدرة على تحصيل مداخيل ضريبية كافية لتمويل النفقات العامة المحلية، وعدم الأفراط بالمستوى المعيشي للأفراد بالمبالغة في سعر الضرائب.

- التسيير الكفء للنفقات: وهذا يتم بالتوزيع العادل للموارد العمومية، والشفافية في تسييرها والقدرة على تحقيق الأهداف.

- التحويلات بين مستويات الحكومة: تعتبر التحويلات من أهم موارد الحكومات ضعيفة الموارد.

**المطلب السادس: السياسات الضريبية وعلاقتها ببعض المؤشرات الاقتصادية:**

**أولاً: السياسة الضريبية وآلية التوازن الاقتصادي:**

للسياسة الضريبية آثار اقتصادية مهمة منها<sup>(1)</sup>، تكون هذه السياسات سلاحاً فاعلاً في الوقوف إزاء الكساد الناجم عن عدم كفاية الطلب، إذ إن التخفيض الضريبي والزيادة في الانفاق الحكومي يحدان كثيراً من حدوث الركود والكساد.

كان هدف السياسة المالية على وفق الفكر التقليدي هو أحداث التوازن المالي من دون التوازن الاقتصادي وهذا ما يتحقق تلقائياً عبر آلية السوق الحرة التي تعمل على توافق المصالح الفردية الخاصة مع مصالح المجتمع، إلا أنه وبعد تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية ازداد دور الدولة وتدخلها في النشاط الاقتصادي ولا سيما بعد أزمة الكساد العظيم التي أقت بظلالها على الاقتصادات الرأسمالية المتقدمة (1929-1932) والتخلي عن مبدأ الحياد المالي وإحلال المالية الوظيفية والسماح بحدوث العجز في الموازنة العامة للدولة ومن هنا أصبح هدف السياسة الضريبية بصفتها إحدى أدوات السياسة المالية هو أحداث التوازن الاقتصادي من خلال التدخل لإنهاء حالة الكساد ومعالجة التضخم<sup>(2)</sup>.

فعند ظهور البوادر التضخمية بسبب قصور العرض الكلي الحقيقي عن الزيادة في حجم الطلب الكلي على السلع والخدمات عند بلوغ الاقتصاد مرحلة التشغيل الكامل أو بسبب ضعف الجهاز الانتاجي عن تلبية الزيادة في الطلب من السلع والخدمات مما يدفع بالأسعار نحو الارتفاع وبما إن كل زيادة في الطلب لا يقابلها زيادة مناظرة في إنتاج السلع والخدمات عندئذ تلجأ الدولة إلى الحد من الزيادة في حجم الطلب الكلي وامتصاص القوة الشرائية الفائضة في السوق عن طريق رفع معدلات الضرائب أو فرض

(1) جيمس جوار تيني، ريجارد استروب، مصدر سابق ص 346.

(2) عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص32.

ضرائب جديدة على الافراد مما ينعكس على تحقيق حجم الانفاق الكلي من الافراد على السلع والخدمات وبما يتساوى مع الكمية المعروضة منها ومن ثم اعادة التوازن إلى الاقتصاد<sup>(1)</sup>.

ومن جانب آخر تتأثر السياسة الضريبية في معدل النمو الاقتصادي بواسطة تأثيرها على الادخار والاستثمار ومن ثم في تكوين رأس مال، وهذا يعني ان الضريبة تؤدي دوراً فاعلاً في النشاط الاقتصادي وفي المتغيرات الاقتصادية بما يحقق التوازن على مستوى الاقتصاد القومي<sup>(2)</sup>.

وللتوضيح أكثر نعرض سياسة "ريجان" الضريبية بين المؤيدين والمعارضين ومن خلال الشكل (2) الذي يبين منطق المؤيدين والمعارضين<sup>(3)</sup>.

في البدء علينا الاعتراف بان اقتصاد الولايات المتحدة الامريكية يعاني من فائض في الطلب والتضخم وعلى ذلك فان هناك فجوة تضخمية قدرها (AS).

وكما يبين الشكل رقم (2-أ) فان أنصار سياسة ريجان يرون ان خفض معدلات الضرائب يتسبب بزيادة كبيرة في العرض الكلي (انتقال منحنى العرض الكلي من AS1 إلى AS2). ويتوقعون بناءً على هذا الأساس نمو الدخل الحقيقي أولاً وزيادة القاعدة الضريبية ثانياً. ويعتقدون انه عند معدل اعلى للدخل الحقيقي فان الخسارة في الإيرادات الضريبية ستكون صغيرة نسبياً. ويعتقدون كذلك ان احداث خفض كبير في النفقات العامة يؤدي الى خفض عجز الموازنة، ومن ثم خفض الطلب الكلي الى المستوى  $(C2 + I2 + G2)$  وفقاً لهذا الرأي. ويترتب على ذلك زيادة في معدل النمو الحقيقي مع انخفاض في معدل التضخم.

عندما تولى ريجان السلطة كان الاقتصاد الأمريكي يعاني من التضخم وارتفاع في معدل البطالة. وقد تم خفض معدلات الضرائب مع تخفيض الانفاق الحكومي. وكما يتضح من الشكل (أ) يرى مؤيدو سياسة ريجان ان خفض معدل الضريبة يرفع العرض الكلي الى (AS2) بينما يؤدي خفض الانفاق الحكومي والفائض المخطط في الموازنة الى انكماش الطلب الكلي (انتقاله الى  $C2 + I2 + G2$ ) والنتيجة المتوقعة لذلك هي ارتفاع كبير في معدل النمو الحقيقي مع انخفاض معدل التضخم. اما الشكل (ب) فيشرح رأي ناقد هذه السياسة الذين يرون ان خفض معدلات الضريبة سوف يؤدي الى انكماش كبير في حصيلة الضريبة. وعجز كبير في الموازنة وزيادة في الطلب الكلي بالنسبة للعرض ويترتب على ذلك زيادة معدل التضخم.

(1) محمود صالح عطية الجبوري، زهير حامد سلمان الزبيدي، سياسات المالية العراقية وتأثيراتها في التنمية الاقتصادية المالية، مجلة ديالى، العدد 61، 2014م، ص606.

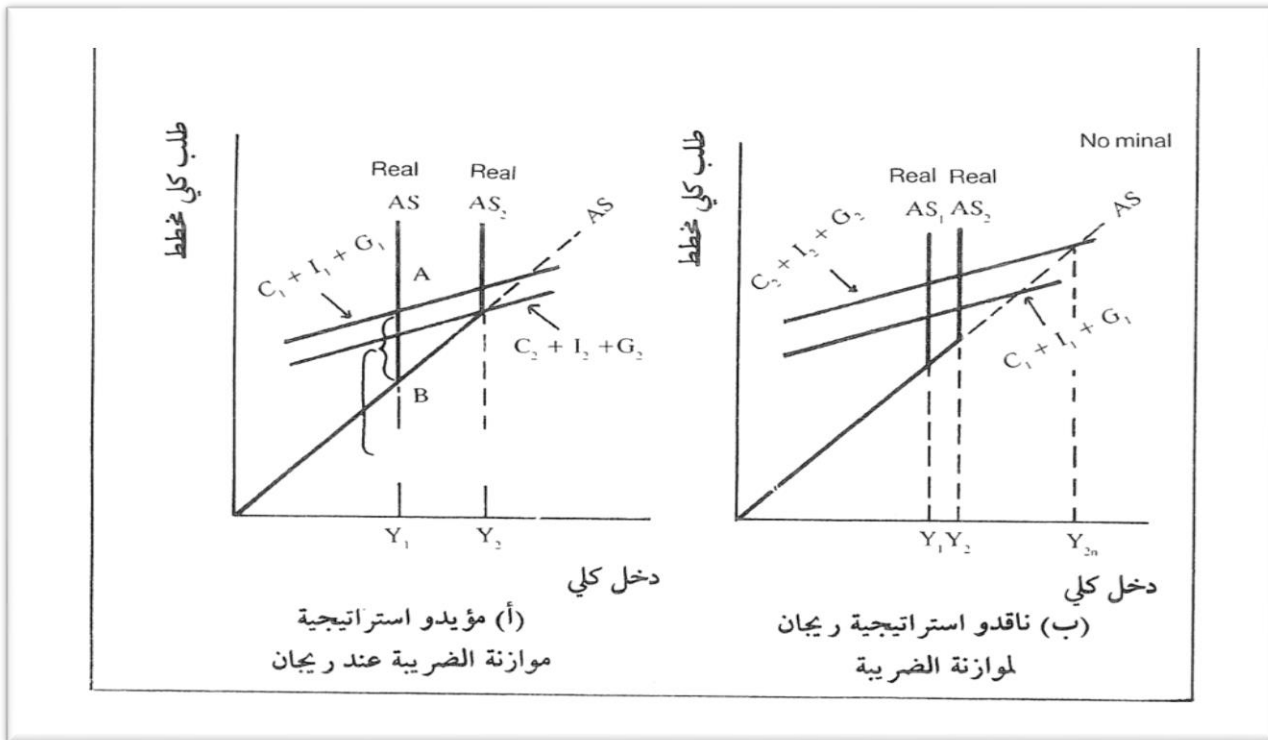
(2) عدنان داوود محمد العذاري، عبد الجاسم عباس الخالدي، الاثر القياسي للمؤشرات المالية في الاستقرار الاقتصادي، تجربة معاصرة دولية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ص 58-59.

(3) جيمس جوارتيني، مصدر سابق، ص345.

ووفقا للرأي الذي يتمسك به اتباع كينز ،فان ناقدى خطة ريجان يرون ان اثار خفض معدلات الضرائب على جانب العرض ستكون صغيرة .لأنهم يعتقدون ان خفض معدلات الضرائب على جانب العرض ستكون صغيرة ، إذ انهم يعتقدون ان خفض هذه المعدلات سوف يؤدي الى انكماش كبير في حصيله الضرائب ومن ثم احداث عجز كبير في الموازنة العامة .ويوضح الشكل (2-ب) ما يعتقدده ناقدو سياسة ريجان المالية من حدوث عجز في الموازنة تفوق اثاره اثار خفض معدلات الضرائب على جانب العرض ،اذ يؤدي عجز الموازنة العامة الى زيادة الطلب الكلي ( ينتقل منحنى الطلب الكلي الى  $(C_2+I_2+G_2)$  بينما يزداد العرض الكلي الى  $(AS_2)$  فقط . وكما يوضح لنا شكل (2\_ب) فان زيادة الطلب الكلي بالنسبة للعرض الكلي سوف تؤدي الى دعم الضغوط التضخمية ومن ثم تزداد الحالة سوءا. وهذا هو السبب في ان ناقدى سياسة ريجان المالية يرون انها سياسة غير فعالة.

### شكل (2)

#### سياسة "ريجان" الضريبية بين المؤيدون والمعارضون



المصدر: جيمس جوار تيني، ريجارد استروب، الاقتصاد الكلي الاختيار العام والخاص، دار المريخ للنشر، السعودية، الرياض، ط2، 1990، 345.

ثانياً: أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار:

من المعروف ان الدخل هو مصدر كل من الاستهلاك والادخار، والضرائب لا تتعدى كونها اقتطاعاً نقدياً من دخول الافراد، فأنها قد تؤدي إلى نقص في مكونات الدخل من الاستهلاك والادخار، وهذا الامر يختلف باختلاف الفئة التي تقع عليها عين الضريبة وعلى نوع الضريبة وعلى درجة مرونة عرض السلعة والطلب عليها، فاذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الغنية المتميزة بانخفاض ميلها الحدي للاستهلاك وارتفاع ميلها الحدي نحو الادخار، فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في ادخار تلك الطبقة مقارنة باستهلاكها أي أنها ستضحي بالادخار لصالح الاستهلاك، أما اذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الفقيرة المتميزة وعلى العكس من الطبقة الغنية بارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك وانخفاض ميلها الحدي نحو الادخار، فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في الاستهلاك لأن هذه الضريبة ستؤدي إلى خفض القدرة الشرائية لهذه الطبقة ومن ثم انخفاض الطلب على السلع والخدمات الا أن هذا الطلب لا يتأثر بنسبة واحدة بل يتفاوت من سلعة إلى اخرى تبعاً لدرجة مرونة الطلب، فالسلع ذات الطابع المرن يتأثر الطلب عليها بنسبة اكبر من السلع ذات الطلب غير المرن<sup>(1)</sup>.

وبما أن الركود الاقتصادي يعني وجود طاقات انتاجية معطلة فإن تشغيلها يحتاج إلى توفير طلب على منتجاتها وباستخدام اسلوب يبقي الضرائب بصفتها اداة لتحفيز الطلب الكلي لمعالجة الكساد وهذا ما ينعكس على زيادة الدخل الفردية الحقيقية المتاحة لدى الافراد والمشاريع الانتاجية الامر الذي يؤدي إلى زيادة الانفاق الاستهلاكي وبمقدار يساوي التغير في الدخل مضروباً في الميل الحدي للاستهلاك، مما يترتب على ذلك زيادة الطلب الكلي ويدفع الاقتصاد إلى النمو والوصول الى التوظيف الكامل<sup>(2)</sup>.

اما في حالة التضخم فان الدولة تلجأ الى استخدام السياسة الضريبية لخفض مستوى الطلب الكلي بما يتعادل مع قيمة الانتاج مقوماً بالأسعار الجارية بواسطة العمل على خفض حجم الاستهلاك الكلي بفرض ضرائب اضافية على الدخل النقدي لدى الافراد ومن ثم انخفاض الطلب الكلي الخاص على السلع والخدمات، ومن ناحية اخرى تفرض الدولة ضرائب على الوحدات الانتاجية لخفض الأرباح مما يضعف الحافز على الاستثمار وتخفيض الطلب الخاص على السلع والخدمات<sup>(3)</sup>.

(1) عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط2، دار الثراء للنشر والتوزيع، عمان-الاردن، 2011م، ص265.

(2) حسن لطيف كاظم الزبيدي، سلسلة محاضرات في السياسة المالية أقيمت على طلبة الدكتوراه في كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، 2015م، ص87.

(3) عدنان داوود محمد العذاري، مصدر سابق، ص61.

وعلى هذا الاساس فإن السياسة الضريبية تعد اداة فعالة تستخدمها السلطات العامة للتأثير على مستوى الطلب الكلي من خلال استخدام النظام الضريبي في اوقات التضخم من اجل امتصاص أكبر قدر ممكن من القوة الشرائية لدى الافراد لتخفيض معدلات التضخم وعلى العكس من ذلك تعمل الدولة في اوقات الكساد على رفع الطلب الكلي بتخفيض الضريبة على الدخل الشخصية المخصصة للاستهلاك وتخفيض الضرائب على ارباح الشركات من اجل رفع الميل الحدي للاستهلاك.

ويرى الباحث: أن السياسة الضريبية المعتمدة في بلد معين لا يراد منها فقط مشاركة افراد المجتمع الواحد في تسديد النفقات العامة وإنما ايضاً تكون اداة مهمة تعمل على ايجاد حالة التوازن في الاقتصاد أو من خلال توجيه الافراد نحو اتجاه معين تبتغي من ورائه معالجة حالة معينة في الاقتصاد أو توجيههم نحو تشجيع نواحي اقتصادية من خلال زيادة حالات الطلب عليها.

## المبحث الثاني : ضريبة القيمة المضافة، النشأة، المفهوم والابعاد

يحاول هذا المبحث تسليط الضوء على ضريبة القيمة المضافة من حيث النشأة والمفاهيم الاساس لها وابعادها وكما في المحاور الاتية:

### المطلب الأول: نشأة ضريبة القيمة المضافة (مدخل تاريخي)

تعتبر ضريبة القيمة المضافة من اهم التطورات للسياسة الضريبية وكانت محور الإصلاح الضريبي في العديد من الدول النامية، اذ ادخلتها فرنسا عام 1954 وأطلقت عليها الضريبة على القيمة المضافة، وقد طبقت في 140 بلد وتشكل حوالي 20% من اجمالي إيرادات الضرائب في العالم وتشمل أكثر من أربع مليارات نسمة وهي مطبقة في جميع دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) باستثناء أمريكا<sup>(1)</sup>.

ظهرت ضريبة القيمة المضافة عام 1954م على يد الفرنسي (موريس لوريه)، وكان تطبيقها في البداية على الإنتاج وتجارة الجملة وقطاع الخدمات ومن ثم اخذ تطبيقها يتسع ليشمل كل النشاطات الاقتصادية، وتم تطبيق هذه الضريبة في أكثر البلدان المتقدمة منذ عام 1969م وهذا ما تم تأكيده من قبل دراسات صندوق النقد الدولي على ان ضريبة القيمة المضافة يمكن ان تكون أداة جيدة لزيادة الموارد المالية وتحديث مجمل النظام الضريبي، لذا يتطلب الامر ان تكون الضريبة محدثة لتشمل ظروف البلد الذي يحاول تطبيقها<sup>(2)</sup>. وقد أدخلت العديد من دول العالم ضريبة القيمة المضافة في نظامها الضريبي كما هو موضح في الجدول (2)

### جدول (2)

#### انتشار ضريبة القيمة المضافة في دول العالم

المنطقة	جنوب صحراء افريقيا	شمال افريقيا والشرق الأوسط	آسيا والباسفيك	الامريكتان	الاتحاد الأوروبي والنرويج وسويسرا	دول وسط أوروبا	جزر صغيرة (اقل من 1 مليون)
(أجمالي الدول) الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة	33(43)	9(21)	18(24)	23(26)	17(17)	27(28)	9(27)

IMF, 2018 the value added tax experiences and issue, paper prepared for the international tax Dialogue conference on the VAT, Rome, p9

(1) Anun saeed, 2012 validity of the value added tax in the saarc Region the Romanian Economy Journal no. 15.

(2) عبد المجيد القدي، مصدر سابق، ص 43.



وهناك العديد من الدول العربية المطبقة لضريبة القيمة المضافة منها المغرب، تونس، مصر، الجزائر، موريتانيا، السودان، الأردن، لبنان والتي اعتمدت ضريبة القيمة المضافة كإيراد بديل لتمويل الانخفاض في الضرائب المباشرة من خلال فرض ضريبة على بيع السلع والخدمات والتي تكون محل الضرائب الأخرى وليست اضافة<sup>(1)</sup> .

### المطلب الثاني: مفهوم وابعاد ضريبة القيمة المضافة

ضريبة القيمة المضافة هي شكل من اشكال الضرائب غير المباشرة تفرض على المراحل المختلفة لتصنيع وتوزيع السلع والخدمات<sup>(2)</sup> ، أي ان العبء الضريبي ينتقل بالكامل الى المستهلك النهائي من خلال ارتفاع أسعار السلع والخدمات وأيضا يتحمل المنتجين العبء الاخر لهذه الضريبة.

اما التعريف المالي للضريبة هذه فتعني الزيادة في القيمة السوقية للسلع والخدمات التي استخدمتها المنشأة والقيمة السوقية التي انبثقت عن المنشأة كنتيجة نهائية لنشاطها<sup>(3)</sup> .

وعلى هذا الأساس فان ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة عامة تفرض على الاستهلاك أي تفرض على جميع الأموال والخدمات المستهلكة ضمن الدولة الواحدة وبغض النظر إن كان تصنيفها محليا ام خارجيا ، وبهذا تصنف على انها من الضرائب غير المباشرة التي أجاز القانون فرضها لصالح الخزنة سواء اكانت افراد ام شركات وتطال هذه الضريبة كل عملية تسليم أموال او تقديم خدمات لقاء عوض معين وكل عملية استيراد سواء كان المستورد خاضعا للضريبة ام لا ، ويكون المستهلك النهائي هو الذي يتحمل هذه الضريبة من خلال رفع سعر السلع والخدمات ، أي انها ضريبة تفرض على اجمالي الاستهلاك<sup>(4)</sup>.

ويقصد بالقيمة المضافة هو الفرق بين قيمة البضائع والخدمات المقدمة وقيمة البضائع والخدمات المستهلكة او المقتناة خلال مدة زمنية معينة، وهي تعبير عن الثروة التي يضيفها الفرد او المؤسسة على

(1) IMF, 2005, p 4-6. مصدر سابق.

(2) Agarwal swet, and other, 2011, the effect of value added taxes on the Indian society, journal of accounting and taxation vol. 3p;(2).

(3) عمر عبد العزيز، محمود موسى، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، غير منشورة، فلسطين، 2006، ص20.

(4) bell Clive, development policy as public finance, united states by oxford university, New York, 2003;p44

سلعة او خدمة من جراء مزاوله نشاط اقتصادي، وعلى هذا الأساس تعد القيمة المضافة على انها الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي دخلت في انتاجها والذي يعرف بالوسيط في عملية الإنتاج<sup>(1)</sup> .

القيمة المضافة = قيمة الإنتاج - قيمة الاستهلاك الوسيط .

ومن وجهة النظر المحاسبية فهي تعني الفرق بين ما تنتجه الوحدة الاقتصادية خلال سنة مالية زائدا الهامش التجاري من جهة وبين استهلاك المواد والخدمات الموردة من الغير (الاستهلاك الوسيط) من جهة أخرى<sup>(2)</sup> .

القيمة المضافة = الإنتاج القومي + الهامش التجاري - الاستهلاك الوسيط

وعلى وفق وجهة النظر الضريبية يمكن تعريف وتحديد مقدار ضريبة القيمة المضافة بانها تمثل الفرق بين حصيله مبيعات السلع وتكلفة شراء الموارد والخدمات الداخلة في انتاجها او تسويقها بالنسبة للمنتج، وهي أيضا تمثل الفرق بين حصيله بيع السلع وكلفة الحصول<sup>(3)</sup> .

القيمة المضافة = ايراد المبيعات - كلفة الحصول على عناصر الإنتاج والتسويق.

وما دام ان ضريبة القيمة المضافة تفرض على الاستهلاك فلماذا إذن لم يتم تسميتها بضريبة الاستهلاك، ان فرض ضريبة على السلع النهائية يعني فرض الضريبة على السلعة الواحدة عدة مرات خلال مراحل تشكيلها وحتى تتمكن من تجنب هذه المخاطر فان الضريبة تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج لضمان عدم تكرارها وفي ظل هذه الضريبة فان الناتج تفرض عليه الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج بغض النظر عن الاستخدام لهذا المنتج ولضمان فرض الضريبة على الاستهلاك النهائي فان الضريبة تكون لجميع السلع والخدمات التي استخدمت كمدخلات في عملية الإنتاج التي ينبغي اعادتها للذين قاموا بشراء هذا المنتج<sup>(4)</sup> .

(1) Carroll, R., Cline, R., Neubig, T (2010) The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax.

(2) حيدر عمران سهر، علي غانم شاكر "الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق نموذج مقترح للتطبيق في العراق" مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، المجلد 10، العدد 4، 2017، ص 446-484.

(3) جريدة البورصة، ما هي الضريبة على القيمة المضافة وكيفية حسابها، 2015، <https://alborsanews.com>

(4) لويس حبيقة " ضريبة القيمة المضافة: ماذا تصيف"، مجلة المقاول، العدد، 60، لبنان، أيلول، 2000، ص 9.

وعلى الرغم من ان هذه الضريبة تسري على الإنتاج في جميع مراحلها لكنها لا تصيب سوى القيمة المضافة الى قيمة الإنتاج. اي انها تفرض على الفرق بين السعر الذي تباع به السلع والخدمات وبين تكاليف مدخلاتها الإنتاجية في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية (1) .

### المطلب الثالث: الفروقات بين ضريبة القيمة المضافة والضرائب على المبيعات:

ضريبة القيمة المضافة هي نظام ضريبي حديث وتكون أوسع من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على المبيعات ويمكن إيجاد الفرق بين كلا من النوعين من الضرائب من خلال الآتي:

1.تفرض ضريبة القيمة المضافة على السلع بجميع مراحلها وحتى وصولها للمستهلك النهائي عكس ضريبة المبيعات التي تفرض على السلع المباعة للمستهلك (2) .

2.لا تفرض ضريبة القيمة المضافة على السلع الإنتاجية وتفرض على السلع المستوردة فضلا عن الضرائب الأخرى مما يؤدي الى زيادة اسعارها (3) .

3.تكون قاعدة ضريبة القيمة المضافة أوسع من قاعدة الضريبة العامة في تجارة الجملة لان ضريبة القيمة المضافة تفرض فقط على السلع والخدمات المباعة المحلية والأجنبية المستوردة في كل مراحل الإنتاج على خلاف الضريبة العامة التي تفرض على السلع المصنعة عند بيعها لتجارة التجزئة بمعنى انها تستثني الخدمات من الخضوع للضريبة ومن ثم تكون اقل شمولية من ضريبة القيمة المضافة<sup>4</sup>

ومن ناحية أخرى فان هناك جملة اختلافات بين ضريبة القيمة المضافة والضرائب على المبيعات كما يعرضها الجدول (3) الآتي:

(1) رسول راضي حربي، منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانيات الذاتية وتحديات العولمة، بحث مقدم إلى ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة، 2010، ص 142.

(2) قاسم نايف علوان، نجيه ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم، التطبيق، القياس، دار الثقافة، عمان، 2008، ص 220.

(3) ذوالفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2015، ص 23-25.

(4) ايمن ارشيد حداد، المحاسبة الضريبية (الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على الدخل)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 23.

جدول (3)

الفرق بين ضريبة القيمة المضافة والضرائب الأخرى

البيانات	ضريبة القيمة المضافة	الضرائب على المبيعات
الإيراد المالي	الإيراد الضريبي الذي تقدمه VAT إيراد يعد عالي كونها تطبق على مراحل بيع السلع جميعها	الإيراد الذي تقدمه أقل من إيراد ضريبة القيمة المضافة كونها تفرض على المرحلة الأخيرة من مراحل بيع السلعة
مكافحة التهرب الضريبي	تقلل التهرب الضريبي لأنها تلزم المكلفين بتقديم الفاتورة الضريبية على كل مرحلة من مراحل بيع السلع مما يمكن المدقق الضريبي من متابعة نشاط المكلفين	يمكن للمكلفين التهرب من الضرائب على المبيعات بسبب محاسبة المكلفين عند المرحلة الأخيرة من بيع السلع وهكذا قد يتمكن التجار من التهرب الضريبي خلال مراحل البيع الوسيطة
دعم المنتج المحلي	تساهم VAT في حماية المنتج المحلي من خلال زيادة أسعار السلع المستوردة بعد فرض معدل ضريبي أعلى من المعدل المفروض على السلع المحلية	تفرض بسعر واحد على السلع المستوردة والمحلية وهذا قد يقلل من القوة التنافسية للمنتج المحلي
الوعاء الضريبي	تعد VAT ذات وعاء ضريبي واسع كونها تشمل مراحل بيع السلع جميعها فضلاً عن الخدمات	ذات وعاء ضريبي أقل بسبب فرضها على المرحلة النهائية من بيع السلع ولا تشمل الخدمات

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى:

ذوالفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2015، ص 23-25-29.

المطلب الرابع: أهمية ضريبة القيمة المضافة:

لضريبة القيمة المضافة أهمية كبيرة إذ تعد مصدراً من مصادر التمويل الرئيسية ولها تأثير كبير في المتغيرات الاقتصادية الكلية.

وتعد ضريبة القيمة المضافة مقياساً لنظم الأداء الأكثر استخداماً في الدول المتقدمة لأنها من المؤشرات الأدق في الوقت الحالي للتعرف على فعالية المؤسسات وادائها نحو المجتمع والعاملين، وتكون القيمة المضافة مؤشراً دقيقاً لقياس فعالية أية مؤسسة حتى أنها تتجاوز إلى تحديد فعالية العوامل المتعلقة بمستويات الإنجاز كما هو الحال في اتقان تقديم الخدمة في المؤسسات الخدمية وما يرتبط به من جودة أداء المؤسسة وكيفية تنظيمها وادارتها والقيم السائدة فيها وشراكتها مع مؤسسات المجتمع.

كما ان القيمة المضافة تبحث أيضاً في كل عامل من تلك العوامل وتهتم بدراسة العلاقة بينها، وهي تكون بمثابة التحسن الكمي المسجل لدى كل مجال من مجالات المؤسسة ولدى جميع الأقسام الذي حققته المؤسسة سنة من بعد أخرى (1) .

(1) خالد حمد محمد الحمادي، زيد احمد مبارك الخميري، إثر القيمة المضافة على الأداء الأمني (مبادرة الثقافة الأمنية نموذجاً)، إدارة مركز بحوث الشرطة، الشارقة، الامارات العربية المتحدة، ط1، 2016، ص23.

ويمكن اجمال أهمية ضريبة القيمة المضافة على النحو الآتي:

1. الأهمية الاجتماعية: من خلال إيجاد العدالة الاجتماعية أي من خلال منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع أو عن طريق فرض الضرائب على عدد أفراد الأسرة أي تزداد وتقل بسبب هذا العدد وتشجيع السكان من خلال تخفيض أو إعفاء هذا القطاع من الضرائب<sup>(1)</sup>.
2. الأهمية الاقتصادية: من خلال إيجاد الاستثمار الاقتصادي الرشيد من خلال نسبة الفائض لأغراض التنمية وعدم ضياعه في الجوانب الكمالية لوجود أفراد غير منتجين.
3. إعادة توزيع الدخل القومي: من خلال تأثير هذه الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي من خلال نقل العبء الضريبي، أو يكون من خلال تخفيض الانفاق بعد فرض هذه الضرائب<sup>(2)</sup>.

### المطلب الخامس: نقاط القوة والضعف في ضريبة القيمة المضافة:

تتضمن ضريبة القيمة المضافة مجموعة من نقاط القوة والضعف والتي يمكن الإشارة إليها كالآتي:

أ. في مجال نقاط القوة يمكن تحديدها على النحو الآتي:<sup>(3)</sup>

1. الوفرة الضريبية: إذ تمتاز هذه الضريبة بكثافة الإيرادات الضريبية وتعمل على زيادة إيرادات الدولة.
2. تعمل على الحد من التهرب الضريبي من خلال تعزيز مفهوم الرقابة الذاتية، إذ يعمل البائع على الرقابة لضمان توريد الضريبة للخزينة العامة للدولة، من خلال فاتورة الشراء لغرض الخصم الضريبي.
3. شمولية عبء ضريبة القيمة المضافة: إذ يشمل هذا العبء عدد أكثر من المكلفين مقارنة بالمكلفين بدفع الضريبة لمرة واحدة وتستوفى معظم إيرادات هذه الضريبة من المراحل التي تسبق مرحلة البيع الأخيرة وبهذا تدخل جميع مراحل البيع والشراء في القاعدة الضريبية.
4. تمنع الأزواج الضريبي: إذ يسمح للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة على نشاطاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم من خلال السماح لبائع السلعة خصم الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته مما سبق سداه من هذه الضريبة سواء كانت سلع وسيطة أم رأسمالية.

(1) حسين العمر، مبادئ المالية العامة، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، 2002، ص 175.

(2) Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst & Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young - October 2010.

(3) قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم، القياس، التطبيق، دار الثقافة، عمان، 2008، ص 24.

ب. نقاط الضعف ويمكن اجمالها على النحو الاتي<sup>(1)</sup>:

1. اثار التضخم: اذ يكون لها إثر تضخمي على أسعار السلع الاستهلاكية لمرة واحدة وعند تغير معدل هذه الضريبة.

2. كادر رقابي: اذ يتطلب تطبيقها مراجعة الدفاتر المحاسبية في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وان اغلب المصانع لها دفتر حسابي واحد مما يتطلب وجود كادر رقابي.

3. معاملة السلع الرأسمالية: اذ غالبا ما تعفى هذه السلع لتشجيع الاستثمار مما يخفض من مبلغ الايراد الضريبي.

4. المستوى العلمي: اذ يوجد عدد كثير من الامية في الكثير من البلدان وهذا يكون عائقا لمعرفة قواعدها وتطبيقها.

#### المطلب السادس: وعاء ضريبة القيمة المضافة:

في الغالب تفرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات كافة سواء المنتجة منها ام المستهلكة وسواء اكانت مصنعة محليا ام انها مستوردة من الخارج باستثناء بعض السلع او الخدمات التي يستثنىها القانون من هذا النوع من الضرائب لأسباب او دواعٍ اجتماعية واقتصادية.

ان هذا النوع من الضرائب يؤدي الى تلافي المشكلات الناجمة عن عدم الدقة في وصف السلع الخاضعة للضريبة او خضوع بعضها دون الاخر، وان هذا الوعاء الضريبي سوف يوفر منافسة عادلة لأنها تفرض على السلع المحلية او المستوردة<sup>(2)</sup>.

وعلى هذا الأساس فان هذا الوعاء الضريبي يشمل جميع السلع والخدمات الاستهلاكية وان بعض الدول الرأسمالية تخرج السلع الاستثمارية كالمكائن والآلات الإنتاجية من هذا الوعاء لأغراض استثمارية لتشجيع الإنتاج وان بعض البلدان تفرض ضريبة وبمعدل واحد لجميع السلع والخدمات التي يشتمل عليها هذا الوعاء الضريبي من دون التمييز بين ما هو ضروري او غير ضروري وذلك لتبسيط الاجراءات<sup>(3)</sup>

وبهذا فان ضريبة القيمة المضافة تكون ذات وعاء ضريبي واسع لأنها تشمل جميع مراحل الإنتاج وأيضا لشمولها جميع مراحل بيع السلع والخدمات.

(1) عبد المنعم لطفي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، 2016، ص25.

(2) محمود رجا شريف، إثر الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية، لبنان، 2013، ص47.

(3) عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعا وتطبيقا، دار الخلود للنشر والتوزيع، لبنان، 2002، ص181.

### المبحث الثالث : آلية فرض ضريبة القيمة المضافة ومتطلبات تطبيقها

يحاول هذا المبحث تسليط الضوء على مديات بيان أمكانية وآلية تطبيق ضريبة القيمة المضافة وهذا يكون من خلال اعتماد المطالب التالية:

**المطلب الأول: آليات تطبيق وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة:**

#### 1- آليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

معظم التشريعات المعتمدة على نظام ضريبة القيمة المضافة تعمل على فرض هذه الضريبة على كل عملية وفي أية مرحلة من مراحل الإنتاج والتسليم ويتم ذلك من خلال ادخال أقيام السلع والخدمات الخاضعة لهذه الضريبة وفي كل مرحلة من مراحل انتاجها<sup>(1)</sup>.

الجدير ذكره انه لا يوجد أثر تراكمي لأنه يمكن للخاضعين لها اقتطاعها من أصل الضريبة المفروضة على مبيعات السلع والخدمات وعلى النحو الآتي:<sup>(2)</sup>

- إذا كانت الضريبة المتحصلة أكبر من الضريبة المدفوعة عندئذ ستكون ضريبة موجبة لحساب الإدارة الضريبية.
- ان كانت الضريبة المتحصلة أصغر من الضريبة المدفوعة سينجم عنها فائض ضريبي قابل للحسم او الاسترداد وفي مجال الاستيراد يتوجب على كل شخص سواء كان مسجل ام غير مسجل لدى الإدارة الضريبية، يتوجب عليه دفع الضريبة على القيمة المضافة عن استيراد الأموال والخدمات ان كانت خاضعة للضريبة.

#### 2 - تنفيذ ضريبة القيمة المضافة

يكون تنفيذ ضريبة القيمة المضافة من خلال الآتي<sup>(3)</sup>:

1. المحور الأول: إجراءات فرض وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة

(1) حيدر عمران سهر، علي غانم شاكر، مصدر سابق ص446-484.  
(2) إبراهيم الكراسنة، السياسة الضريبية والإصلاح، صندوق النقد الدولي، معهد السياسات الاقتصادية، دورة (إدارة وسياسة ضريبة القيمة المضافة)، أبو ظبي، الامارات، 2008، ص 450.  
(3) كمال احمد يوسف محمد، مشاكل قياس الضريبة على القيمة المضافة بالمنشآت الصناعية في السودان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 9، 2016، ص18.

يتوجب على كل ضريبة ان يكون تصميمها متقن لتكون فعالة وشاملة للغرض الذي وجدت من اجله وعلى جميع الأصعدة، الاقتصادية والاجتماعية والسياسية على المستوى الشمولي للدولة فضلا عن الإدارة والمكلف بها، ويكون من خلال الأوجه الآتية:

أ. المتطلبات الأولية: يكون التقديم الناجح لضريبة القيمة المضافة معتمداً أساساً على التخطيط خلال مدة لا تقل عن السنتين والذي يعني بالآتي:<sup>(1)</sup>

- سلامة تصميم السياسة الضريبية من خلال معدل واحد واعفاءات قليلة وحد تكليف مرتفع.
- السيطرة الفعالة وقياس تدفق البضائع في الحدود.
- وجود سلطة إدارية وضريبية وقانونية لإدارة الضريبة.
- إيجاد خليط متوازن من برامج التوعية والمساعدة مع التدقيق لإيجاد استراتيجيات خاصة بالإذعان الضريبي.
- إلزام المكلفين بالضريبة مسك سجلات للشراء او البيع تبعدهم عن كل الشكوك في تقدير ضريبة القيمة المضافة.
- يعمل المكلفون على تنظيم سجلات عن كل معاملة بيع او شراء تجري مع غيرهم من المكلفين<sup>(2)</sup>.
- ب. تصميم ضريبة القيمة المضافة: يعمل التصميم المناسب لضريبة القيمة المضافة على تحصيل إيراد هذه الضريبة ويكون ذلك من خلال تحديد معالم الضريبة وأجراء قيود التسجيل، ويتم ذلك من خلال إيجاد تشريع ضريبي بما يضمن ادامة نطاق واسع من الوعاء الضريبي لتحقيق أكبر قدر ممكن من الإيرادات مع تحديد الإعفاءات بشكل دقيق<sup>(3)</sup>.

(1) محمد حلو الخرسان، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة أطروحة دكتوراه محاسبة، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2002، ص97.

(2) محمد حلو الخرسان، "تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة"، بحث مقدم الى مؤتمر الإصلاح الضريبي، وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، بغداد، 2007، ص11.

(3) جورج أوغريه، الضريبة على القيمة المضافة، ملحق القانون التطبيقي للضريبة، ترجمة: كامل مجيد سعادة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، لبنان، 2002، ص 125.



ج. إجراءات التنفيذ: تشمل أولاً إجراءات تنفيذ وفرض ضريبة القيمة المضافة وهو تحديد الأسلوب الخاص بنظام الضريبة، حيث يبنى على أساس مبدأ المكان المقصود والمفضل عالمياً.<sup>(1)</sup>

د. أمور أخرى مرتبطة بتنفيذ ضريبة القيمة المضافة: من الممكن ان ترافق عملية تنفيذ هذه الضريبة جملة أمور:<sup>(2)</sup>

- مسك السجلات وتكامل الإذعان الضريبي: اذ ان تنفيذ هذه الضريبة يتطلب تعديلات مسك السجلات والاستخدام الواسع للقوائم الرسمية.

- حد التكلفة عند فرض الضريبة: وهو السماح للمكلفين والمتعاملين معهم بالتسجيل الاقتصادي من عدمه ويكون إلزامياً في مجال ضريبة القيمة المضافة.

- إدارة ضريبة القيمة المضافة: ان إيجاد ضريبة القيمة المضافة يسمح للإدارة الضريبية بتعطيل عمل الإدارة القائمة او تحجيمها وهنا يتوجب اتخاذ قرار مهم للمفاضلة بين الخيارات الآتية<sup>(3)</sup> :

(1) ان يكون موقع الإدارة الضريبية ضمن جهة عليا مختصة.

(2) ان تكون ادارتها من جهة مستقلة ومختصة بهذا النوع من الضرائب.

(3) اشراك جهات رسمية أخرى كالجمارك مثلاً.

هـ. نظام التقدير الذاتي: يقوم النظام الضريبي الحديث على مبدء التكلفة الطوعي، اذ يقوم المكلفين بتسديد ما بذمتهم من التزامات ضريبية طوعية وبتدخل محدود من قبل الموظفين مع اخضاعهم للتدقيق والفحص الضريبي في الاخير<sup>(4)</sup>.

و. التدقيق في ضريبة القيمة المضافة:

عند ضعف هذا الجانب فانه يقود الى التهرب الضريبي مما يتوجب تصميم نظام تدقيقي فعال يحول دون التهرب الضريبي فيعمل على التغطية الشاملة مع تخصيص الوقت المناسب مع إيجاد تنسيق وثيق

(1) عبد القادر، مصطفى محمود، تحليل مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة، المجلس الوطني المصري -مبادرة دعم ريادة الاعمال وتنمية المنشآت، تنافسية المنشآت الصغيرة والمتوسطة ومشروع قانون ضريبة القيمة المضافة، 2016، ص 23.

(2) محمد علي المعموري، سحر فتح اللة علي، واخرون، تحليل العلاقة بين تقلبات سوق الأسهم والنشاط الاقتصادي في الولايات المتحدة الامريكية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 2011، المجلد 17، العدد 63.

(3) محمد حلو الخرسان، "استخدام الوصفة المعملية للحد من التهرب الضريبي"، مجلة القادسية، العدد الرابع، جامعة القادسية، 2004، ص 12.

(4) محمد حلو الخرسان، " تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع 2006، وزارة المالية، الدائرة /22/11 - الدول المتقدمة" بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي، بغداد، 2009 ص 1.

بين التدقيق الخاص بضريبة القيمة المضافة وبرامج التدقيق ضمن الأنواع الأخرى من الضرائب ولا سيما ضريبة الدخل<sup>(1)</sup> .

2. المحور الثاني: ويعمل على تطبيق ضريبة القيمة المضافة على البضائع والخدمات كافة وهذا الأسلوب ينطوي على عيوب تتمثل بفرض ضريبة على الصادرات مما يكون عائقاً في مجال المنافسة.

### المطلب الثاني: طرق حساب وتحديد ضريبة القيمة المضافة:

#### 1. الطريقة المباشرة:

وهنا يفصح المكلف عن القيمة الحقيقية للمادة الضريبية من خلال<sup>(2)</sup> :

أ- إقرار المكلف نفسه: وهنا تعتمد الإدارة الضريبية على ما يقدمه المكلف من معلومات عن أعماله خلال مدة محدودة مع اجراء بعض التعديلات عليه عند اكتشاف عدم مطابقته للبيان المقدم من خلاله يتناسب مع نشاطه الحقيقي.

ب- أقرار الغير: يمكن تقديم بيان عن نشاط المكلف او من غيره كتقديم صاحب الشركة قيمة معاملات الزبائن.

#### 2. الطريقة غير المباشرة:

ويتم حساب الضريبة من خلال التقدير الإداري او المظاهر الخارجية وكالاتي<sup>(3)</sup> :

أ. التقدير الإداري: تعمل الإدارة الضريبية على تقدير الضريبة تبعاً للبيانات التي تحصل عليها مثل حساب الأراضي الزراعية وتقدير تكلفة المزارعين.

ب. التقدير على أساس المظاهر الخارجية: وهنا يكون تقدير الضريبة على النشاط التجاري للمكلف من خلال أسعار السلع التي يبيعها المكلف من نشاطه الاقتصادي.

(1) Alan, Schenk, Oviler Oldman, Value Added Tax: A comparative Approach in Theory and Practice, Brill Academic Pub, USA. 2001, p 415.

(2) عبد الكريم صادق بركات، يونس احمد دراز، واخرون، المالية العامة، دار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، ط3، 2012، ص85.

(3) محمد العزاوي، هدى طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص85.

### 3. طريقة القيمة المضافة:

وهي من الأساليب الشائعة اذ يطالب المكلف بدفع الضريبة الناتجة عن الفرق بين ضريبة المخرجات وضريبة المشتريات بالاستناد الى الفواتير او تكون من خلال طريقة الإضافة والتي تفرض على صافي الإنتاج (1) .

### المطلب الثالث: الخصم ورد القيمة المضافة:

وهما من الأمور التطبيقية في مجال ضريبة القيمة المضافة

1. **الخصم الضريبي:** وهو نظام يسمح للمكلف من خلاله اجراء المقاصة بين الضريبة المدفوعة على مشترياته والضريبة المتحصلة على مبيعاته خلال مدة المحاسبة الضريبية. فلو كانت الضريبة المخصومة أكبر من الضريبة المحصلة على المبيعات عند اذ سيتم خصم الزيادة من الضريبة المستحقة على المبيعات القادمة حتى يتم استنفادها وبهذا فيكون للمكلف الحق في تحصيل الضريبة على مبيعاته مع خصم الضريبة المسددة على مشترياته ويكون الفرق ايراداً للإدارة الضريبية<sup>(2)</sup>. وبهذا فان خصم ضريبة القيمة المضافة هو اما بطرحه من الضريبة المستحقة على المبيعات او ما سبق دفعه من ضريبة قيمة مضافة على مشترياته من سلع وسيطة واولية تم استعمالها خلال عمليات الإنتاج، ويمتاز الخصم الضريبي بالآتي:<sup>(3)</sup>

أ- يمنع الازدواج الضريبي بخصم الضريبة المدفوعة بأكثر من مرة عن ذات الوعاء .

ب- يعمل على تخفيض تكلفة الإنتاج بخصم الضريبة غير المستحقة على المنتج.

ت- يزيد من القوة التنافسية للسلع المصدرة.

ث- يوفر سيولة نقدية للمشاريع:

(1) احمد عبد الغفور إبراهيم، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص92.  
(2) محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة، الموسوعة العربية، القانون المالي، 2010، ص566.  
(3) علي خلف نجم العبودي، الإطار المفاهيمي لضريبة القيمة المضافة المخطط المقترح للتطبيق في العراق، بحث تطبيقي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية في جامعة بغداد، 2006، ص47.

ويكون الخصم من واقع الإقرار الضريبي المقدم من المكلف المسجل من الإدارة الضريبية خلال المدة المسددة بتقديمه بيان ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المدخلات والضريبة المستحقة على المبيعات بموجب المستندات الرسمية، وعند زيادة الضريبة المسددة على المدخلات عن الضريبة المطلوبة على المخرجات تعمل لتسوية باعتماد إحدى الطريقتين: (1)

أ- الطريقة الأولى: التنزيل من قيمة الخصم المستحق للمكلف خلال المدة المحاسبية إلى أن يستهلك الرصيد.

ب- الطريقة الثانية: استرجاع الفرق بتقديم طلب للإدارة الضريبية.

2. رد ضريبة القيمة المضافة: وهو حق من حقوق المكلف باسترجاع الضريبة التي سبق دفعها من قبله على مشترياته أو مبيعاته، والرد يسمح به حتى لغير المكلف، كما ترد ضريبة القيمة المضافة عند الحصول عليها بالخطأ، وأحياناً يستخدم معدل ضريبي صفري بدلاً من الإعفاء الضريبي بهدف رقابي للتأكد من مثالية الرد الضريبي بعدم استغلاله في نشاطات خاضعة للضريبة (2).

المطلب الرابع: طرق حساب ضريبة القيمة المضافة:

لغرض تحديد ضريبة القيمة المضافة وتحديد الوعاء الضريبي لها يكون من خلال اعتماد طريقتين هما:

1. الطريقة المباشرة لحساب ضريبة القيمة المضافة:

وتعتمد هذه الطريقة على الجمع المباشر لضريبة القيمة المضافة لجميع عناصر الإنتاج التي تتألف منها كالأجور والأرباح والفائدة، وذلك باعتماد المعادلة الآتية:

- تحتسب القيمة المضافة باعتماد المعادلة الآتية:

$$V = (W + I + P)$$

حيث تمثل: V : القيمة المضافة، W: الأجور، I: الفوائد، P: الأرباح

وبعدها يمكن حساب الضريبة على القيمة المضافة كما يأتي:

(1) ضريبة القيمة المضافة كبديل عن منظمة الضرائب غير المباشرة، مصدر سابق، ص27.  
(2) ايمن ارشيد حداد، المحاسبة الضريبية (الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على الدخل)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص37.

$$T = t (W + I + P)$$

اذ تمثل T الضريبة على القيمة المضافة

ومن عيوب هذه الطريقة هي ان يكون جبايتها مرة واحدة في كل عام وبهذا لا يمكن معرفة نتيجة اعمالها من ربح او خسارة قبل نهاية العام وبهذا تكون جبايتها سنوياً فقط<sup>(1)</sup>. اما طريقة الخصم المباشرة والتي من خلالها يمكن طرح المشتريات او المبيعات السابقة في اول فترة او مرحلة معينة من اجمالي المبيعات لتحديد القيمة المضافة التي تفرض عليها هذه الضريبة، ويكون حساب القيمة المضافة بالمعادلة الاتية:

$$V = (R - C)$$

حيث تمثل: V : القيمة المضافة، R: المبيعات، C: المشتريات

وتحسب ضريبة القيمة المضافة بموجب المعادلة:<sup>(2)</sup>

$$T = t (R - C)$$

أي من خلال طرح المشتريات من المبيعات، ومن اهم مميزات هذه الطريقة انها تحافظ على الاعفاء المقرر في مرحلة ما حتى مراحل الإنتاج والتوزيع فضلاً عن سهولة تطبيقها.

ب. الطريقة غير المباشرة لحساب ضريبة القيمة المضافة: وتعتمد هذه الطريقة على أسلوب الجمع او الخصم غير المباشر، اذ تقوم طريقة الجمع غير المباشر من خلال حساب الضريبة المستحقة لكل عنصر ومن ثم جمعها عند انتهاء المدة بموجب المعادلة الاتية:

$$T = tw + tl + tp$$

اما طريقة حساب ضريبة القيمة المضافة بموجب طريقة الخصم غير المباشر فتكون من خلال حساب الطريقة على اجمالي المبيعات في نهاية المرحلة ثم طرح منها الضريبة المدفوعة عن المراحل السابقة بموجب المعادلة الاتية:<sup>(1)</sup>

(1) هيثم علي محمد العنبيكي، أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية الإصلاح الضريبي في العراق (نموذج مقترح)، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد التاسع، العدد 26، 2014، ص29.  
(2) Simon Games, Tax compliance, Self-assessment and Tax administration. University of Exeter, canton Alley, New Zealand, 2006.

$$T = tR - tC$$

ومن خلال هذه الطريقة يمكن التوصل الى النتائج ذاتها في طريقة الخصم المباشر عندما تطبق على ذات البضائع والخدمات وبنفس المعدلات الضريبية وفي جميع المراحل الإنتاجية.

وتجدر الإشارة الى ان من اهم الشروط الواجب توافرها لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة:<sup>(2)</sup>

1. اختصار الضريبة على القيمة المضافة في بداية الامر على السلع المنتجة من خلال تقسيم هذا النوع من الضرائب على مراحل الإنتاج لتحديد الحد الأعلى للسعر الضريبي الذي تعتمد عليه.

2. ان يتم احتساب الضريبة على المشمول بهذا النظام تبعاً للمراحل الاخرى لتقديم الخدمات التجارية والمصرفية من القطاع الخاص.

(1) Simon Games, Tax compliance, Self-assessment and Tax administration. University of Exeter, canton Alley, New Zealand, 2006.

(2) Euro Stat 'the statistical book "Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States 'Iceland and Norway"2014 (http://www.ec.europa.eu/taxation)2014' .

# **الفصل الثاني**

**تحليل الهيكل الضريبي في العراق**

**للمدة 2004 – 2020**

## المبحث الأول: الواقع الضريبي في العراق للمدة (2004- 2020)

### المطلب الأول: الضرائب في سلطة الائتلاف الموحد (2004 – 2010)

تبنى العراق اول قانون لضريبة الدخل وهو القانون المرقم (52) سنة 1927 بعد تأسيس الدولة العراقية الحديثة عام 1927، وقد تأثر هذا القانون كثيراً بالقانون الذي اعدته بريطانيا سنة 1922 بهدف استخدامه في مستعمراتها، بعده ظهر قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 والمعتمد حالياً والذي لم يطرأ عليه اية تغييرات جوهرية.

### اولاً: قانون الضرائب (38) لسنة 2003:

عند سقوط نظام الحكم البعثي وسيطرة التحالف الدولي على العراق عام (2003)، قامت سلطة الائتلاف في 19/ أيلول /2003، ووفقاً للأمر الأداري المرقم (38) تم فرض ضريبة (إعادة اعمار العراق)<sup>(1)</sup> ، على الواردات العراقية بهدف تحسين مستوى المعيشة للشعب العراقي وتحسين البنى التحتية العراقية بهدف تأمين رأسمال عام للاستثمار وتنمية اقتصاد السوق في العراق ، تم فرض ضريبة إعادة اعمار العراق ، اذ تفرض هذه الضريبة على قيمة البضائع الجمركية وتحدد على وفق الأسلوب الدولي المتبع وبنسبة (5%) من قيمتها الخاضعة للضريبة وينتهي العمل بهذه الضريبة بعد مرور سنتين من نفاذ هذا الامر، مع اعفاء المواد الغذائية، والادوية والمواد الطبية، والملابس والكتب فضلاً عن البضائع المستوردة التي تدخل ضمن باب المساعدات الإنسانية او البضائع التي تدخل ضمن المعاهدات الدولية او البضائع المستوردة لسلطة الائتلاف او المتعاونين معهم وقد تم تنفيذ هذا القانون في 2004/1/1.

ولو ألقينا نظرة على الضرائب خلال هذه المرحلة (2003-2010) في البلاد لوجدنا انها مرت بإجراءات مفصلية اثرت بشكل كبير على الفترات التي تلتها وان اهم المصادر الخاصة بالإيرادات العامة هي كانت الضرائب وقسمت على قسمين هي:

#### 1. الضرائب المباشرة:

وهي الضرائب التي تشمل ضريبة الدخل الخاصة بالأفراد وضريبة الدخل للشركات وضريبة دخل الموظفين وتهدف هذه الضرائب الى تحسين أداء الإدارة الضريبية فضلاً عن نشر الوعي الضريبي، وقد بلغت الضرائب في العراق نهاية المدة (2010) بحوالي (600) مليار دينار بانخفاض (38%) عن السنة السابقة وتشتمل الضرائب المباشرة على<sup>(2)</sup>:

(1) الوقائع العراقية، العدد 2980 اذار، المجلد 44، ص 28.

(2) عامر عياش عبد، احمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، جامعة تكريت، كلية القانون، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 13، العدد 49، 2011، ص 52.



أ. الضرائب على الدخل وتشمل وعاء لها:

- الضرائب العامة على الدخل

- الضرائب العامة على دخل العقار (الايجار ونقل الملكية)

ب. الضرائب على رأس المال

- ضريبة العرصات

- ضريبة التركة

2.الضرائب غير المباشرة:

وتأتي الضريبة الكمركية في مقدمتها برسم (إعادة الاعمار) بحسب القانون الذي تم ذكره وبضريبة مقدارها (5%)، وان العنصر المهم الذي تم التأكيد عليه في السنوات (2009-2010) هو النهوض بقانون التعرفة الجمركية والذي تم صدوره عام (2010) فضلاً عن التعليمات الخاصة بتنفيذه الا انه تم إيقاف العمل به لعدم ملائمة الظروف، وتشمل الضرائب غير المباشرة في العراق:

أ- الضريبة على الاستهلاك وتشتمل على<sup>(1)</sup>:

- الضرائب الجمركية

- ضريبة الإنتاج والمبيعات

ب- الضرائب على التداول وتشتمل على:

- ضرائب التسجيل

- ضرائب الطابع

وبعد جملة الملاحظات التي تذكر بحق القانون أنف الذكر نجد انه جاء على نحو غير مدروس ولا سيما من الجوانب الاقتصادية التي تتصف بها الصناعات العراقية العامة منها ، اذ انه يركز على إيرادات هذه الضريبة لتمويل مشاريع الاعمار فقط من دون الاهتمام بالحماية الجمركية للصناعات الوطنية ولا سيما الحديثة منها والتي كان يعتني بها ويقدمها قانون الجمارك السابق لهذا القانون والذي جاء بإيرادات لا تشكل الا نسبة ضئيلة من إعادة الاعمار التي تتطلب استثمارات كبيرة جدا ، كما أدى هذا القانون وبسبب

(1) صادق جعفر كاظم العنابي، اثر الضرائب الكمركية في دعم الموازنة العامة للدولة دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للجمارك العراقية، جامعة المثنى كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 3، 2018، ص 5.

الإعفاءات على الملابس والأغذية وغيرها من السلع الاستهلاكية الى تخلف جميع المصانع المختصة بهذه السلع لعدم قدرتها على الوقوف بوجه هذه المنافسة لهذه السلع الامر الذي دفع الشركة العامة للصناعات القطنية الى المطالبة بفرض ضرائب جمركية على السلع المستوردة لحماية منتجاتها<sup>(1)</sup> ، كما لا ننسى العملة الصعبة التي تدفع للمصدرين الأجانب والتي تصل الى مليارات الدولارات والتي لها انعكاسات اقتصادية سلبية بتخفيض الاحتياطات النقدية الأجنبية.

### ثانياً: قانون الضرائب (49) لسنة 2004:

في 2004/2/19 أقرت سلطة الائتلاف المؤقتة الامر رقم (49) (2) ، الهادف الى اخضاع موظفي القطاع العام والخاص للضريبة بهدف مشاركة جميع فئات الشعب العراقي في عبء الضريبة مع مراجعة الرسوم والاعفاءات الضريبية الواردة في القوانين الضريبية السابقة لغرض تعليق بعضها او زيادة الإعفاءات منها مع توفير قواعد لتطبيقات الخسائر التي لم تستخدم مقابل الدخل وترحيلها الى السنوات التالية لاستخدامها مقابل الدخل الوارد من نفس المصدر (ترحيل الخسائر) وذلك في ضوء تعليق ضرائب الدخل للسنة المالية (2003) وللشهور الثلاثة الأولى من السنة المالية (2004).

كما عمل هذا الامر الضريبي على إيجاد إعفاءات ولكل عام بنسبة معينة للأزواج او الأولاد او عند وصول المكلف الى سن محددة، مع اجراء تعديلات واضحة على قانون الضرائب 113 لسنة 1982 مع تمييزه الشخص المقيم من الشخص غير المقيم في نسب تعديلات الضرائب كما ذكر الامر الضريبي في القسم الخاص بالإعفاءات عدم خضوع سلطة الائتلاف المؤقتة وقوات الائتلاف الأخرى العاملة معها لأية ضريبة، كما أعفى الحكومات والمنظمات الدولية والموظفين الأجانب والمتعاقدين الأجانب من هذه الضرائب ايضاً.

كما عمل هذا الامر على تخصيص ضريبة الأملاك العقارية والايرادات المترتبة عليها، كما نص على جباية الضريبة وفقاً لقانون جباية الدين الحكومي المضمون وتكون الضريبة ديناً على صاحب الأملاك العقارية بضمان الملك العقاري.

ايضاً بموجب هذا الامر تم تعليق الضرائب على أرباح الشركات مع إبقاء الضرائب سارية المفعول على الفنادق والمطاعم من الدرجة الأولى والممتازة ورسوم السيارات ورسوم انتاج البترول، كما عمل هذا الامر على تخفيض نسب الاندثار المعفاة من الضرائب الخاصة بالموجودات الثابتة لاسيما الأبنية والعقارات.

(1) جريدة الصباح، عدد رقم (271) في 2004/3/31.

(2) الامر رقم (49) سلطة الائتلاف المؤقتة الخاص برسم الاستراتيجية الضريبية لعام 2004.

وعلى هذا الأساس فان لهذا الامر دواعٍ اقتصادية بارزة بعضها مفيد مثل الضرائب على مدخولات الموظفين واشراكهم في الضرائب العامة للدولة وبعضها الاخر مضر باقتصاد الدولة مثل كثرة الإعفاءات وخاصة للشركات والمنظمات الأجنبية.

ثالثاً: الامر رقم 84 لسنة 2004:

بتاريخ 2004/4/20 أصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة امرها المرقم (84)<sup>(1)</sup> ، الهادف الى اعمار العراق ومراجعة الضرائب بغية تحسين إدارة وكفاءة النظام الضريبي.

ومن خلال هذا الامر أمكن تعديل النص الخاص بالأمر 37 لسنة 2003 بخصوص الاستراتيجية الضريبية كما عدل هذا الامر أيضاً الرواتب التقاعدية المدنية وتم تحديد نسب جديدة للخصومات من هذه الرواتب وعلى وفق نسب محددة.

ومن خلال القراءة للأوامر الصادرة عن سلطة الائتلاف الموحدة نلاحظ الاتي:

1. ان الامر رقم (37) عمل على تعليق النظام الضريبي اعتباراً من (2003/4/16) ولغاية نهاية عام (2003).

2. اعيد العمل بالنظام الضريبي في (2004/4/1).

3. تم تخفيض سعر الضريبة الخاصة بالدخل مع زيادة السماحات القانونية واخضعت موظفي الدولة كما هو الحال في العاملين في القطاع الخاص وذلك بموجب الامر (49) الذي عمل أيضاً على إبقاء القوانين الحالية الخاصة بالضريبة نافذة المفعول.

نستخلص من الأوامر أعلاه الصادرة عن سلطة الائتلاف الموحد انها تحددت فقط بتخفيض الضرائب وزيادة السماحات من دون التطرق الى هيكل ومضمون النظام الضريبي ككل والذي يكون البلد بأمس الحاجة اليه.

رابعاً: تعليمات رقم (1) لسنة 2007:

صدرت هذه التعليمات استناداً الى الفقرة (4) من المادة (61) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 والخاصة باستقطاع الضريبة المباشر<sup>(2)</sup>. اذ يتم استقطاع الضريبة من جميع الموظفين بطريقة الاستقطاع المباشر وينزل من مبلغ الضريبة أقساط التامين تحت شروط معينة مع السماحات وضمن شروط قانونية حددتها هذه التعليمات والتي استتنت النسب غير المقيم من هذه السماحات.

(1) الامر 84 الصادر عن سلطة الائتلاف الموحد في عام 2004.

(2) جريدة الوقائع العراقية، العدد (4038) في 2007/3/26.

كما حددت هذه التعليمات السماحات عن بعض المدخولات كالرواتب التقاعدية او مدخولات أخرى مثل المكافأة او التعويض او مخصصات الايفاد.

#### خامسا: قانون تعديل قانون ضريبة العقار:

بتاريخ (2009/1/14) تم تشريع قانون تعديل قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959<sup>(1)</sup>، وقد عمل هذا القانون على اعفاء العقار من الضريبة عند خلوه ثلاثة أشهر.

#### سادسا: قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الأجنبية:

بتاريخ 2010/2/15 صدر قانون فرض ضريبة الدخل رقم 13 على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق<sup>(2)</sup> ، وبواقع 35% على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق او فروعها او مكاتبها في مجال الإنتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها.

#### سابعا: قرار مجلس الوزراء رقم (167) لسنة 2010:

قرر مجلس الوزراء بجلسته المنعقدة بتاريخ 2010/4/27 اعفاء الشركات المنفذة لعقود المشاريع التنموية من ضريبيتي الدخل واعمار العراق والرسوم الاخرى<sup>(3)</sup>.

وعلى هذا الأساس فان الحكومة ممثلة بوزارة المالية هي من تعد الموازنة بعد رقع الوزارات والمؤسسات الحكومية موازنتها الى وزارة المالية . والتي تعتمد بشكل أساس على العائدات النفطية في تمويل موازنتها خلال المدة (2003-2010)، اذ بلغت (85%) من الموازنة السنوية، في حين بلغت مصادر الإيرادات الأخرى لديها (10%) وهي تمثل إيرادات منخفضة جدا، وهذا ما جعل الاقتصاد العراقي احادي الجانب واسير لإيراد واحد وهو الايراد النفطي والذي تتسم إيراداته بعدم الاستقرار وتكون حساسة التأثير بالاقتصاد العالمي والأسواق الدولية لسوق النفط، ومن هنا كان لزاما على وزارة المالية إعادة النظر بهذا الجانب ووضع خطة مدروسة وشاملة لتفعيل مصادر إيراداتها الأخرى وتحديد الرسوم والضرائب لزيادة مصادر الإيرادات الأخرى وايضاً إعادة توزيع مصادر الدخل بين شرائح المجتمع وزيادة العبء الضريبي بشكل يتناسب مع الدخل الذي يحققه المواطن، لذا ينبغي اعتماد الوسائل الأخرى لهذا الغرض، وهي<sup>(4)</sup> :

(1) الوقائع العراقية رقم العدد 4107 في 2009/1/26، ص 1.

(2) الوقائع العراقية رقم العدد 4148 في 2010/3/15، ص 14.

(3) قرارات مجلس الوزراء العراقية لسنة 2010.

(4) حيدر عبد الحسين المستوفي، تفعيل دور الضرائب الكمركية (ضريبة الاستيراد) في العراق من اجل توسيع بنود الإيرادات العامة، الجامعة المستنصرية، كلية السياحة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 44، 2015، ص 19.

1. وضع خطة شاملة ومدروسة تشمل جميع الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة لغرض تنظيمها وإزالة الخلل في جوانب تحديد مقدار الضريبة وتحصيلها والعمل على وضع خطط وإجراءات علاجية لها.
2. الاهتمام بالكوادر الإدارية العاملة على تنفيذ الخطط الخاصة بتحصيل الضرائب ومراقبة أدائها للحكم على نجاح أو فشل تلك الكوادر للوصول الى الخطط المحددة وتحديد جوانب الانحرافات ومن هو المسؤول عنها.
3. تطبيق مواد قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 والاعتماد بمواعيد تقديم التقارير الخاصة بالإجراءات الضريبية ومواعيد تحصيلها.
4. العمل على تنفيذ القوانين والتعليمات ذات العلاقة بفرض الضرائب والعمل على تحسين طرق جبايتها وزيادة الوعي الضريبي والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

### المطلب الثاني: الضرائب في ظل الحكومة العراقية (2010-2020)

النظام الضريبي الحالي في العراق قد صمم ليناسب اقتصاد داخلي كان مسيطراً عليه مركزياً الى حد كبير جداً، كما ان القوانين التي ترسم وتحدد الإدارة الضريبية فأنها لا تقي بتوضيح متطلبات الالتزام بالقانون بشكل شامل وواضح ومحدد بل تعطي موظفي الإدارة الضريبية حرية تقدير واسعة وتطبيق غير منسجم، وبهذا فان تشريعات الضريبة الحالية تعاني من الكثير من الخلل مما يجعل الالتزام بها ووضعها موضع التطبيق امرا ليس بالسهل وقد يكون مستحيلا في بعض الحالات وذلك للأسباب الآتية<sup>(1)</sup>:

1. تعقيد النظام الضريبي.
2. الطبيعة الجدولية للنظام.
3. غموض قاعدة الضريبة.
4. افتقار النظام الحالي للحيادية.
5. تعدد النصوص التشريعية الضريبية.
6. عدم وجود القوانين والأنظمة التي تكفل التنفيذ الدقيق.
7. الافتقار للهيكل التنظيمي المنطقي.

(1) طلال الجاوي، تطور النظام الضريبي في العراق، المحاضرة الثانية، كلية المستقبل الجامعة، قسم المحاسبة، 2013، ص 3.

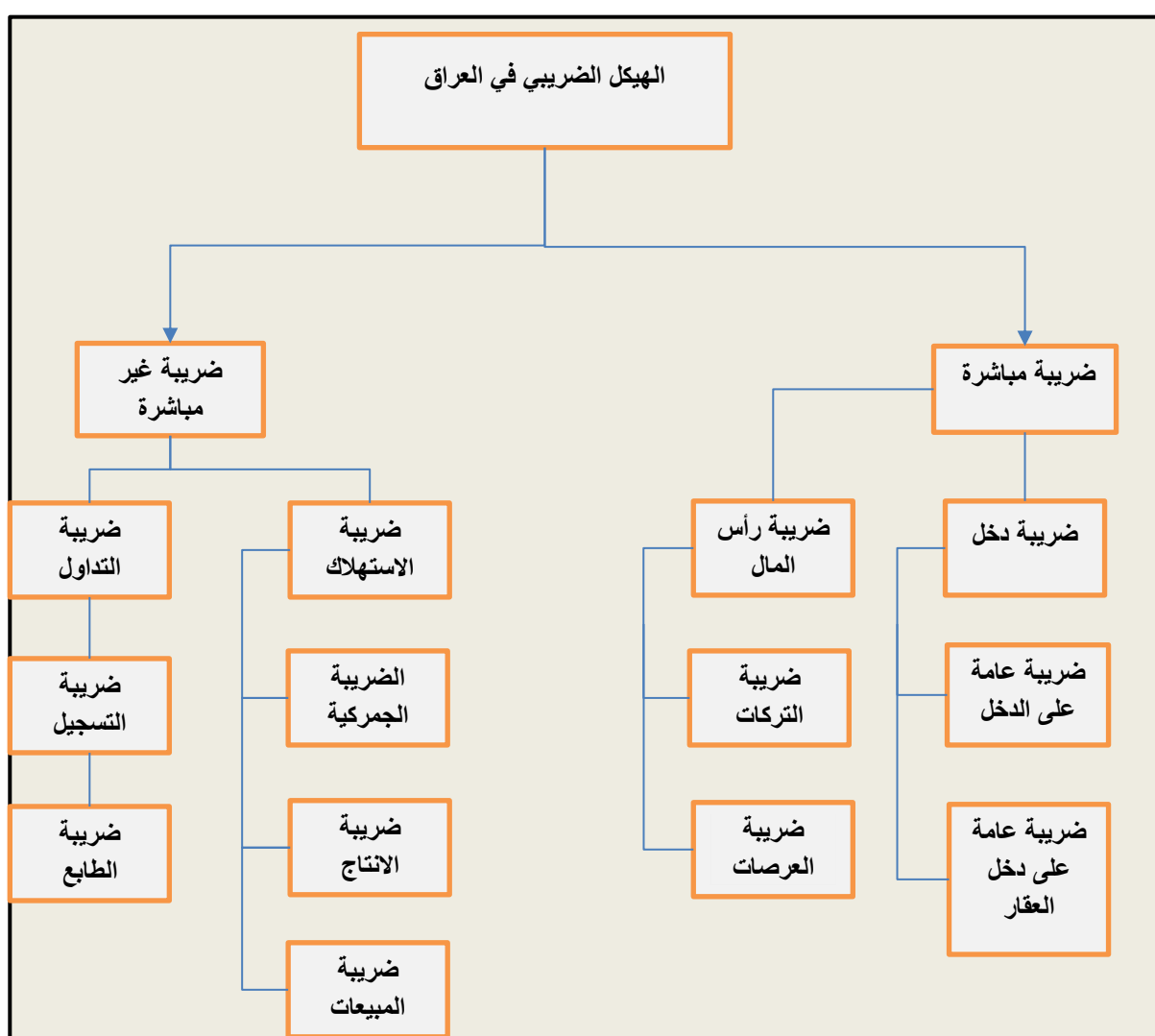
ويمكن هذا الخلل في وضعية السياسات الضريبية والتي قادت الى سلسلة من التغيرات او التعديلات العشوائية خلال عقود من الزمن.

ويمكن ملاحظة الهيكل التنظيمي الضريبي في العراق يكون من خلال المخطط الاتي:

ومن خلال الهيكل فان الضرائب تقسم على الضرائب المباشرة وغير المباشرة فضلاً عن ان الضرائب المباشرة وغير المباشرة ايضاً تقسم على اقسام فرعية اخرى:

### الشكل (3)

#### الهيكل الضريبي في العراق



المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى:

الهيئة العامة للضرائب في وزارة المالية \_ قسم التخطيط والمتابعة.

ان مجموع الإيرادات الضريبية في العراق فهي منخفضة للغاية مقارنة مع الدول الاخرى، اذ ان نسبة الضرائب لا تتجاوز (1%) من الناتج المحلي الإجمالي، وهي نسبة منخفضة بالمقارنة مع متوسط النسبة في الشرق الأوسط وشمال افريقيا وأفغانستان وباكستان حيث تزيد على (10) اضعافها، عند مقارنتها مع

مجموعة أصغر البلدان التي تشترك معها بالسمات الاقتصادية، ويلحظ ان متوسط ضريبة الدخل الشخصي في البلدان الأخرى تكون بمعدل (4.5) % من اجمالي الناتج المحلي مقارنةً بمعدل (0.5) % في العراق.

اما ضرائب دخل الشركات في البلدان محل المقارنة فتصل الى (6%) من اجمالي الناتج المحلي مقابل نسبة لا تذكر للضريبة في العراق.

كما بلغت الضرائب على السلع والخدمات حوالي (7%) من الناتج المحلي مقارنةً بمتوسط الضريبة في العراق التي تصل (1%) من اجمالي الناتج المحلي.

ويعزى الانخفاض الضريبي في العراق الى الأسباب الآتية<sup>(1)</sup>:

1. اتساع نطاق الإعفاءات الضريبية وضيق الوعاء الضريبي:

يتسم الوعاء الضريبي في العراق خلال المدة (2010-2020) بالإعفاءات والخصومات الضريبية والتسهيلات الضريبية، اذ يخضع (15%) من الأنشطة الاقتصادية الى الضرائب.

2. التركيز على الضرائب المباشرة دون الضرائب غير المباشرة.

وخلال هذه المدة ايضاً، نجد ان بعض الضرائب جاءت في السنوات الأخيرة من الدخل الوظيفي والارباح، وتتسم الضرائب غير المباشرة بالضعف لفرضها على بنود محددة ولا سيما عند الحاجة اليها فضلاً عن ضعف تحصيلها كتعقيد النظام الكمركي.

3. غياب الإطار القانوني المنظم للضرائب:

تتم الموافقات على معظم ضرائب المبيعات والضرائب الأخرى في قوانين الموازنات السنوية (سنة واحدة) اي بشكل مؤقت ومن ثم تكون غير مستمرة.

4. ضعف ادارتي الضرائب والكمارك:

هناك اهمال واضح لجهود إدارة الضرائب المباشرة وغير المباشرة وافتقاره الى نظم المعلومات الالية.

5. تدني مستويات الامتثال الضريبي:

(1) حسين عباس علوان، ستراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق، بحث مقدم الى وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية في 2006/10/15، ص 6.

بسبب الاعتماد على العائدات النفطية قاد الى ضعف مستويات الامتثال الضريبي للمكلفين.

الجدير بالذكر، ومن خلال الاطلاع على بيانات هيئة الضرائب نجد ان ضريبة الدخل الشخصي تمثل (29%) من مجموع الإيرادات الضريبية غير النفطية خلال المدة (2010-2020) محل البحث، بينما ساهمت ضريبة دخل الشركات بنسبة (21%) في المتوسط.

وتتصف ضريبة الدخل الشخصي بكونها تصاعدية وبسيطة وواضحة وغالباً ما يتم استقطاعها من مصدر الدخل مباشرةً، وتقرض على دخل العاملين في القطاع العام وفي الغالب تكون ايضاً من أجور العاملين في القطاع الخاص والدخل الناجم عن أنشطة الاعمال، ويكون استقطاعها على وفق جدول تصاعدي بموجب (5) معدلات هي (صفر، 3، 5، 10، 15) %.

كما ان الخصومات المتعددة والكثيرة تتسبب في تأكل الوعاء الضريبي ، اذ إن معدل الضرائب خلال المدة (محل البحث) يصل الى اقل من (0.5) % من اجمالي الناتج المحلي بالمقارنة مع البلدان المقارن بها والتي تصل نسبة هذه الضريبة الى (4)% من اجمالي الناتج المحلي للبلدان المذكورة والتي لها نفس الخصائص الاقتصادية ، ومن الدخول المعفاة من الضرائب هي رواتب المتقاعدين والمكاسب الرأسمالية فضلا عن الاستثناءات الكثيرة المتعلقة بالجنس ، وعدد الأولاد ، والحالة الاجتماعية ، وهذا بطبيعته يخلق نوعاً من التعقيد للإدارة الضريبية ، ولغرض اصلاح النظام الضريبي يتوجب الاخذ بهذه المعالجات<sup>(1)</sup>:

1. تقليص معدلات الضريبة المذكورة وجعلها (3) معدلات بدلاً من خمسة.

2. معالجة نقاط الضعف المتمثلة بالإعفاءات من دون رفع معدلات الضريبة.

3. جعل الاعفاء الضريبي متجانساً بتوحيد الخصومات الضريبية.

4. اخضاع رواتب المتقاعدين المرتفعة لضريبة الدخل.

5. دراسة وتحليل تخفيض المعدلات الضريبية وتحديد الخصومات.

6. رفع كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب.

اما فيما يتعلق بالضرائب على دخل الشركات في البلاد فقد تم تحديده على أساس تنافسي مقداره (15) %، مع كثرة الإعفاءات الضريبية وهو معدل ضريبي منخفض يجني إيرادات ضريبية اقل من

(1) الاصلاح الضريبي في العراق ،قدمته الوكالة الامريكية للتنمية الدولية ،المشروع الاقتصادي 2 شركة بيرنغ بوينت ،اعداد تهامي رايم.



(0.2) % من اجمالي الناتج المحلي بالمقارنة مع (5-8) % من اجمالي الناتج المحلي في البلدان المقارن بها والمذكورة سابقا.

ويرى الباحث في هذا المجال الاتي:

1. الحفاظ على المعدل (15%) لأغراض التنافس.

2. الابتعاد عن بعض الإعفاءات الضريبية.

3. ربط جباية الضرائب بحجم الاعمال وتحديد الحدود الدنيا للضرائب.

4. تعزيز القدرة على تحصيل الضرائب قبل تشريع ضرائب جديدة او رفع المعدلات الضريبية الحالية.

اما على مستوى الضرائب غير المباشرة فيكون تحصيلها خلال مدة البحث (2010-2020) من ضرائب المبيعات والرسوم الجمركية، ومن مزاياها انها تشكل نسبة من الإيرادات غير النفطية ويتسم تحصيلها بالضعف بسبب الأساس القانوني ونطاق شموليتها مع كثرة الإعفاءات وضعف تنفيذ وتحصيل هذه الضرائب<sup>(1)</sup>.

ويكون تحصيل هذه الضرائب على عدد محدود وعلى نطاق ضيق، اذ يتم تحصيل الضرائب بشكل انتقائي في ظل قرارات إدارية وليست قانونية كما هو الحال في تعليمات رقم (5) لعام 2015، اذ شملت هذه التعليمات فرض ضريبة على المسافرين والسكائر والمشروبات الروحية بنسبة (300) % وعلى السيارات بنسبة (15) % والهاتف النقال (20) % والانترنت (20) % والفنادق والمطاعم (10) %.

ونجد ان الكثير من هذه التشريعات كانت من خلال قانون الموازنة السنوية وهو قانون مؤقت ينتهي بانتهاء السنة المالية ومن دون وجود سند قانوني لتنفيذها مما يضعف الانفاذ التي تمارسه الإدارة الضريبية.

وبعد تشريع هذه الضرائب تم الغاء بعض هذه الضرائب، كإلغاء ضرائب السكائر والمشروبات الروحية من خلال قانون الجمارك لعام 2010 ونفذ بتاريخ 2016.

ومن هنا فان الرسوم الجمركية في البلاد تكون صغيرة جدا مقارنةً بحجم الواردات التي يعتمد عليها الاقتصاد والتي تتصف بالكثرة ولا سيما السلع الاستهلاكية ، اذ بلغت قيمة هذه السلع المستوردة حوالي

(1) حيدر محمد علي يوسف، علي محمد ثجيل المعموري، الإفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق المعيار المحاسبي الدولي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب- قسم الشركات، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد العاشر، العدد 30، 2015، ص22.

(53) مليار دولار عام 2016 بمعدل ثلث الناتج المحلي الإجمالي وبلغت الرسوم الجمركية عليها (600) مليون دولار وبمعدل (1) % وهذا ما يعكس ضعف الإدارة الجمركية والاعفاءات الكثيرة مع انتشار الثغرات الحدودية ، كما ان المناطق الشمالية تغيب عن سيطرة الدولة المركزية مما يجعلها غير كفوءة وفعالة في مجال جباية ورسوم وضرائب هذه المناطق.

وقد بقي قانون الجمارك المعمول به بسيطاً حتى عام 2015 يعتمد تعريفه كمركية هي (5) % وقد استبدل هذا القانون بقانون اخر ينطوي على الكثير من الإعفاءات والذي شرع في 2010 وبدأ العمل به عام 2016 والذي فرض معدلات متعددة للضريبة، وهذا أدى الى زيادة الحوافز لتقدير قيمة الواردات لأقل من قيمتها الحقيقية مع ارتكاب عمليات التهريب<sup>(1)</sup>.

ولغرض تلافي هذه المشكلات يرى البحث القيام بالآتي:

1. تقليل معدلات التعريف الجمركية لأدنى حد ممكن مع التمييز بين نوعية السلع، هل هي استهلاكية ام رأسمالية.
2. الحد من الإعفاءات الضريبية لأدنى مستوى ممكن.
3. توحيد المعدلات بين الحكومة المركزية وحكومة الشمال.
4. جعل الرقابة مركزية من الحكومة الاتحادية على منافذ الشمال.
5. استخدام التكنولوجيا الخاصة بتحديد قيمة الواردات او المراقبة.
6. الافضل ان تحدد الضرائب على أساس نقدي أي تفرض على راس المال المعتمد من قبل المستورد.
7. التوقف عن اصدار تشريعات ضريبية خلال الموازنة السنوية.
8. رفع كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية في مجال التحصيل.
9. اعتماد السبل القانونية الرادعة للمتلاعبين بالضرائب او المتهربين.
10. زيادة الوعي الضريبي لدى عموم الشعب.

(1) سونيا ارزوني وارتان، الدور الاقتصادي للضرائب الكمركية في العراق واولويات الأهداف مع إشارة للضرائب الكمركية، مجلة دراسات اقتصادية، بيت الحكمة، بغداد، العدد18، 2015.

## المبحث الثاني : تجارب تطبيق ضريبة القيمة المضافة

نحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على بعض التجارب التطبيقية في بعض الدول العربية لغرض الاستفادة من هذه التجارب في جوانب التطبيق في البيئة العراقية وكالاتي:

**المطلب الأول: تجارب تطبيق ضريبة القيمة المضافة في جمهورية مصر العربية:**

في عام 2016 وبموجب القانون رقم (67)<sup>(1)</sup> ، تم بموجبه تعديل قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر، وقد تضمن هذا القانون المذكور منح إعفاءات للسلع والخدمات الخاصة سواء المصدرة ام المستوردة بهدف تشجيع الاستثمار كما تضمن هذا القانون المادة (17) بإلزام الأشخاص غير المقيمين بخضوعهم لهذه الضريبة، مع شمول أجهزة الدولة بالإعفاءات الضريبية.

وضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرضها الدول على بعض السلع والخدمات على شكل نسبة مئوية مضافة لقيمة هذه السلع ويتحملها الافراد، اما ضريبة القيمة المضافة في مصر فيكون فرضها على مقدار الفرق بين أسعار الشراء وأسعار البيع خلال شهر واحد، أي ان التاجر يتحمل ضريبة القيمة المضافة إذا كانت نسبة المبيعات أكثر من نسبة المشتريات ولا يتحمل التاجر الضريبة إذا كانت المشتريات أكثر من المبيعات او مساوية لها.

وفي بداية فرض هذه الضريبة كانت بنسبة (13%) ثم ارتفعت الى (15%) في عام 2022، وتم حساب هذه الضريبة بموجب المعادلة:

ضريبة القيمة المضافة = قيمة الإنتاج عند البيع (المخرجات) - قيمة مستلزمات الإنتاج (المدخلات)

وهناك جملة سلع معفاة من ضريبة القيمة المضافة حددها القانون المذكور فضلاً عن جملة خدمات أخرى. الا ان هذا القانون لم يحدد قواعد التجارة الإلكترونية المحلية او العالمية او التحويلات المالية الإلكترونية عن طريق البنوك، كما لم يوضح المعاملات للسلع والخدمات المتداولة عبر الانترنت سواء الداخلية ام الخارجية منها ولم يبين اجراء تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

والجدول (4) يبين ايرادات الضريبة على القيمة المضافة بإعتبارها نسبة من الايرادات الضريبية والنواتج المحلي الاجمالي في مصر وبقية البلدان العربية.

(1) العدد (35) من الجريدة الرسمية الصادرة في (7/سبتمبر) عام 2016، مصر.

#### الجدول (4)

إيرادات ضريبة القيمة المضافة في مصر وبقية البلدان العربية خلال المدة (2010-2015)

الدولة	% من اجمالي الإيرادات	% من الناتج المحلي
الأردن	67.7	11.5
السودان	59.7	3.6
موريتانيا	52.5	7.1
المغرب	39.8	8.9
مصر	38.6	5.2
الجزائر	37.4	4.4
تونس	37.2	9
لبنان	36.7	5.7

المصدر: 1 صندوق النقد الدولي "السياسات الضريبية في دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا" المصدر: 2 صندوق النقد العربي.

ومن ملاحظة الجدول (4) السابق نجد إن هناك تدنياً واضحاً في نسبة ضريبة القيمة المضافة الى الناتج المحلي وذلك بسبب انخفاض تحصيل ضريبة القيمة هذه حتى وصل المتوسط لكفاءة التحصيل الى (57%) وهو اقل من معدل دول الاسواق الصاعدة والنامية والذي وصل الى (80%) عام 2014.

وقد جاءت مصر في التسلسل الخامس على مستوى نسبة ضريبة القيمة المضافة من اجمالي الايرادات وبنسبة (38.6)، وفي المستوى السادس على مستوى نسبتها من الناتج المحلي الاجمالي، اي يكون مصر في المنتصف مع البلدان العربية التي تم المقارنة معها والمستخدمه ضريبة القيمة المضافة. والجدول (5) يبين معدلات ضريبة القيمة المضافة في مصر وحد التسجيل في بعض الدول العربية:

#### الجدول (5)

معدلات ضريبة القيمة المضافة في مصر وحد التسجيل في بعض الدول العربية

حد التسجيل / حجم المبيعات السنوية بالدولار	معدل ضريبة القيمة المضافة				الدول
	المعدلات الأخرى %		المعدل القانوني %		
	2016	عند بداية التطبيق	2016	عند بداية التطبيق	
1.289	7	7.21	17	13	الجزائر
57.948	10	7.14	20	20	المغرب
49.648	6.12	6.29	18	17	تونس
101.184	18		14	14	موريتانيا
64.516	30		17	10	السودان
42.13	4.8		16	16	الأردن
99.502			10	10	لبنان
28.169			13	13	مصر

المصدر: 1 السياسات الضريبية في دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا. المصدر: 2 صندوق النقد الدولي.

ومن الجدول السابق نلاحظ ارتفاع معدلات الضريبة في المغرب وتونس والاردن وجاءت نسب هذه الضريبة في مصر بمعدل متوسط يقل عن البلدان المذكورة ويكون أكثر من بقية البلدان العربية التي اشتمل عليها الجدول (5) السابق.

ويكون حساب وتحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر بموجب طريقتين هما:

أولاً: طريقة الإنتاج لحساب وعاء ضريبة القيمة المضافة:<sup>(1)</sup>

$$B \text{ production} = GDP - GW - VA \text{ exempt} + IH - I + IP, \text{ exempt} + M - M \text{ exempt} - X + x \text{ exempt} + IS \text{ exempt, taxable}$$

حيث ان:

$$GDP = \text{الناتج المحلي الإجمالي}$$

$$I = \text{الاستثمار}$$

$$M = \text{الواردات}$$

$$X = \text{الصادرات}$$

$$VA \text{ exempt} = \text{الناتج المحلي المعفى من القيمة المضافة}$$

$$GW = \text{ما تدفعه الدولة من أجور ورواتب}$$

$$IP, \text{ exempt} = \text{قطاعات الاستثمار المعفاة من الضرائب}$$

$$IH = \text{التشييد والبناء}$$

$$M \text{ exempt} = \text{الواردات المعفاة من الضرائب}$$

$$IS = \text{المبيعات من السلع الوسيطة}$$

$$IS \text{ exempt, taxable} = \text{اجمالي المبيعات الوسيطة المعفاة من الضريبة}$$

(1) Mackemzei, G.A, 2018 Estimating the base of the value – added tax (VAT) in developing countries the problem of exemption, IMF working paper, WP, p.21

ثانياً: طريقة الاستهلاك، ويكون حساب وعاء الضريبة كالاتي<sup>(1)</sup>:

$$B \text{ consumption} = C - C \text{ exempt} + GC + IH + I \text{ exempt} + IS \text{ taxed, exempt}$$

حيث ان:

$$C = \text{الاستهلاك}$$

$$GC = \text{الاستهلاك الحكومي}$$

$I \text{ exempt} =$  الانفاق الاستثماري من قبل الأنشطة المعفاة من الضريبة

$IS \text{ taxed, exem} =$  المبيعات الوسيطة من السلع المفروضة عليها الضريبة

الجدير نكره ان  $(B \text{ production} = B \text{ consvption})$ ، أي ان وعاء الضريبة يكون متساوياً في كلا الطريقتين.

والجدول (6) يبين اجمالي الإيرادات للقطاعات المختلفة والإيرادات الضريبية وكما يلي:

### الجدول (6)

اجمال الإيرادات الضريبية في مصر للأعوام (2014-2022) المبالغ بمليارات الجنيهات

البيان	2015-2014		2016-2015		2016-2017 موازنة	2017-2018 موازنة	2018-2019 موازنة	2019-2020 موازنة	2020-2021 موازنة	2021-2022 موازنة
	موازنة	الحكومة	موازنة	الحكومة						
اجمالي الإيرادات	465	538	491	549	659	821	942	975	1289	1365
الإيرادات الضريبية	306	306	352	352	462	629	736	739	964	983
المنح	25	25	3.5	3.5	17.7	3	2.6	5.3	2.2	1.5
إيرادات أخرى	134	207	193	193	180	189	203	231	322	381

المصدر: البيانات الرسمية الصادرة عن وزارة المالية المصرية للمدة (2014\_2022)

ونلاحظ من الجدول (6) المذكور ان الإيرادات الضريبية حصلت على نسبة 74.9% من اجمالي الإيرادات في قطاع الموازنة للسنة المالية 2020-2021 في مصر، في حين حصلت المنح والإيرادات الأخرى على نسب (0.2%)، (25.09%) على التوالي من اجمالي الإيرادات.

ويظهر الجدول (7) الضرائب التفصيلية للمدة (2016-2022) ومقدار التغيرات فيها وكالاتي:

(1) عبد المنعم لطفي، مصدر سابق، ص12.

جدول (7)

الإيرادات الضريبية خلال المدة (2016-2022) (المبالغ: مليون جنية)

البيان	-2016 2017	-2017 2018	-2018 2019	-2019 2020	-2020 2021	-2021 2022	التغيير اخر عامين %
ضرائب الرواتب والاجور	37964	45660	59181	65508	80199	-	22.4
الضرائب على الواردات	33411	36848	40955	31644	43404	41798	-3.7
ضرائب المنتجات البترولية	3370	40470	41484	27599	16767	25813	54
ضرائب على السعر	92.5	12.9	3.5	12.4	13	-	4.8
الضرائب على الخدمات	1798	2314	2598	1948	2330	-	16.8
الضرائب على الأدوية	40	124	119	351	273	-	-22.2
ضرائب عقارية	384	399	867	1044	1029	1734	68.5
ضرائب على الأراضي	223	149	73	93	113	127	12.4

المصدر: البيانات الرسمية الصادرة عن الوزارة المالية المصرية للمدة (2016-2022)

ونلاحظ من الجدول (7) ارتفاع حصيلة الضرائب على الاجور والرواتب بنسبة (22.4) % خلال العام (2020-2021) نسبةً للعام (2019-2020)، كما ارتفعت نسبة الضرائب العقارية بنسبة 68.5% في عام 2021-2022 نسبةً للعام السابق وفي مجال الضرائب والرسوم على السيارات انخفضت خلال العام 2021-2022 نسبةً للعام السابق.

وفي مجال الضرائب والرسوم على السيارات فقد انخفضت خلال العام (2020-2021) بنسبة 16.8% نسبةً للسنة التي سبقت هذا العام، كما انخفضت هذه الضرائب على السلع المحلية للأدوية في سنة (2020-2021) بنسبة 22,2% نسبةً للعام السابق، وانخفضت الضرائب المترتبة على الواردات بنسبة 3.7% في 2021-2022 مقارنةً مع السنة السابقة.

كما ارتفعت الضرائب على السلع المحلية والمستوردة للمنتجات البترولية بنسبة 54% في (2021-2022) بالمقارنة مع السنة السابقة.

وقد حددت الدولة استراتيجيات لغرض تطوير الواقع الضريبي اعتماداً على التطورات الآتية<sup>(1)</sup>:

1. اعتماد التكنولوجيا الرقمية في جميع نواحي الضريبة.
2. توحيد القوانين الضريبية وتنظيم تنفيذها.
3. تحديد وتنظيم الهيكل الوظيفي لمصلحة الضرائب.
4. تحسين بنية العمل والعمل على تحفيز العاملين.
5. تحفيز السوق غير الرسمي ودفعه للدخول الى الاقتصاد الرسمي.
6. زيادة رضا المواطنين عن عمل مصلحة الضرائب.

#### المطلب الثاني: تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.

يحاول البحث تسليط الضوء على تطبيقات ضريبة القيمة المضافة في السعودية لغرض توسيع الادراك والفهم ومن ثم الاستفادة من هذه التجارب العربية في مجالات تطبيقات ضريبة القيمة المضافة في البلاد لغرض توسيع الإيرادات بدلاً من ابقاء البلاد على المصدر الريعي النفطي.

#### أولاً: بدء تطبيق ضريبة القيمة المضافة في السعودية

كان تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من خلال اتفاق موحد لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي وبموجب هذه الاتفاقية اصدرت المملكة نظام ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم الملكي (م/51 في 1438/5/3 هـ الموافق (2017) م ، فضلاً عن اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (3839) لعام (2017) وتكون هذه الهيئة هي المسؤولة عن جباية الزكاة والضرائب والرسوم الجمركية وتحقيق اعلى درجة من الالتزام من قبل المكلفين بهذه الاعمال و تنظيم الأنشطة المتعلقة بأعمالها وبما يحقق اعلى درجة من الكفاءة والفعالية<sup>(2)</sup> ، وينظر الى ضريبة القيمة المضافة على انها ضريبة على السلع والخدمات اي على الاستهلاك وتجمع من شخص خاضع للضريبة وتحويلها الى الإدارة الضريبية ، ويمكن للأشخاص سواء الطبيعيين او المعنويين المطالبة بجرد الضريبة المدفوعة (credit claim) بما يتعلق بالنفقات المتعلقة بأعمالهم .

(1) حمدي احمد علي الهنداوي، تطوير النظام الضريبي المصري، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد3، العدد2، 2022، ص27.

(2) الدليل الارشادي لأحكام النشاط الاقتصادي المتعلقة بضريبة القيمة المضافة ص 4.



وتتضمن التوريدات اي خطة للضريبة هي جميع التوريدات من السلع والخدمات والمعاملات والتي تخضع لضريبة القيمة المضافة (0.05) وهي الاتي<sup>(1)</sup>:

1. جميع السلع والخدمات (المبيعات ونقل الملكية والاستبعاات والايجار والاستثمار والانشاءات المستخدمة في الاعمال.

2. نقل السلع والخدمات من والى دول مجلس التعاون الخليجي الاخرى.

3. نقل السلع والخدمات من والى باقي دول العالم (خارج مجلس التعاون)

4. التوريدات المفترضة.

5. استيراد السلع وغالبية الخدمات.

اما السلع والخدمات التي تفرض عليها ضريبة قيمة مضافة مساوية للصفر (zero rate) او تكون معفاة من الضريبة هي:

الأدوية والتوريدات الطبية (قائمة مشتركة تقررها لجنة وزراء صحة مجلس التعاون الخليجي).

أ- قطاع النفط (وفقاً لتقدير الدولة العضو)

ب- النقل البيئي لدول مجلس التعاون والدولي.

ت- النقل على وفق تقديرات الدولة العضو.

ث- التوريد خارج دول مجلس التعاون الخليجي.

ج- توريد الذهب والفضة والبلاتين الاستثماري.

ح- الخدمات المالية المتنفذة من قبل البنوك والمؤسسات المالية الأخرى.

ثانياً:ليات تنفيذ ضريبة القيمة المضافة:

هناك بعض الليات المتعلقة بتنفيذ ضريبة القيمة المضافة في المملكة وكما يأتي<sup>(1)</sup>:

(1) اميرة حامد السيد، سجي سلمان، ضريبة القيمة المضافة واثارها المختلفة، دراسة استطلاعية في بيئة الاعمال السعودية، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الاعمال، [Asja@Ksu.edu.sa](mailto:Asja@Ksu.edu.sa)، ص20.

أ. بإمكان الشخص الخاضع للضريبة خصم مبلغ ضريبة القيمة المضافة على المدخلات والذي تم إيفاءه بخصمه من الضريبة المستحقة على المخرجات من خلال تقديم ما يثبت ذلك عن طريق الفاتورة الضريبية ولكل دولة الحق في تطبيق شروط خاصة بها تتعلق بهذا الشأن.

ب. وجوب الاحتياط بفواتير ضريبة القيمة المضافة والسجلات المتعلقة بها لمدة لا تقل عن خمس سنوات، اما فيما يتعلق بالعقارات فيجب ان يحتفظ بالسجلات الخاصة بها لمدة خمسة عشر عام.

ت. يكون الحد الأدنى لمدة اقرار ضريبة القيمة المضافة هو شهر واحد ولا تزيد على الربع سنوي.

ث. هناك بعض المعالجات الخاصة لفئات اشخاص، اذ يتم تطبيق الاعفاء الضريبي او إعادة الضريبة المدفوعة عند تكبد الضريبة للأشخاص:

- المؤسسات الحكومية.

- الجهات الخيرية والمؤسسات ذات النفع العام.

- الشركات الضعيفة والمعفية بحسب اتفاقات دولية.

- تشييد المنازل من قبل مواطني مجلس التعاون الخليجي.

- المزارعين والصيادين غير المسجلين للضريبة.

هـ. تكون وزارة المالية هي المسؤولة عن ادارة جميع ما يتعلق بضريبة القيمة المضافة.

و. يكون المكلف ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة إذا تجاوزت القيمة السنوية للتوريدات حد التسجيل الالزامي البالغ (100000) دولار.

**ثالثاً: حصيلة إيرادات ضريبة القيمة المضافة**

بلغت حصيلة إيرادات ضريبة القيمة المضافة (1.6) % من اجمالي الناتج المحلي (2.4) % من اجمالي الناتج المحلي غير النفطي<sup>(2)</sup>، في عام 2018 وهي السنة الاولى لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة، اذ وصلت المتحصلات الى (60) مليار ريال، سعودي بينما بلغ صافي المتحصلات بعد الرد الضريبي (46.7) مليار ريال، وقد أمكن تحصيل ثلثي الإيرادات من المعاملات المحلية والثلث الاخر من الواردات، وكانت نسبة كفاءة ضريبة القيمة المضافة

(1) إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، عدد1، سلسلة 11، معهد الدراسات المصرفية، 2018.

(2) صندوق النقد الدولي في المملكة العربية السعودية 24/يوليو/2009.

(c-efficiency ratio) وقد بلغت (0.53) وهي مقياس مدى كفاءة فعالية ضريبة القيمة المضافة كضريبة على قاعدة الاستهلاك، والجدول (8) يبين متحصلات ضريبة القيمة المضافة للعام المذكور:

### جدول (8)

متحصلات ضريبة القيمة المضافة في المملكة السعودية لعام 2018 (ملايين الريالات)

الشهر	الواردات	المعاملات المحلية	المجموع
1	1.537	صفر	1.537
2	1.644	4.395	6.039
3	1.857	3.153	5.010
4	1.981	4.746	6.727
5	2.114	2.925	5.039
6	1.571	2.764	4.335
7	2.066	4.740	6.806
8	1.199	2.674	3.873
9	1.620	3.564	5.184
10	1.360	4.348	5.708
11	1.917	2.924	4.841
12	2.250	2.025	4.375
المجموع	21.852	38.311	60.163

المصدر: الهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية.

وهناك مجموعة خصائص تميز ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية عند مقارنتها مع (40) بلداً متقدماً والبلدان النامية والبلدان المصدرة للنفط المطبقة لضريبة القيمة المضافة، وهذه الخصائص هي<sup>(1)</sup>:

1. بلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة 5% وهي نسبة متدنية جداً بالمقارنة مع البلدان الاخرى التي بلغت في اليابان 8% وهنغاريا 27% وان كانت بعض المنتجات تخضع لنسب منخفضة في هنغاريا.
2. حد التسجيل يكون مرتفعاً، هناك ثلاثة بلدان فقط في العينة هي (اندونيسيا وكازاخستان والمملكة المتحدة) كانت تطبق تسجيل اعلى من الحد المطبق في المملكة العربية السعودية.

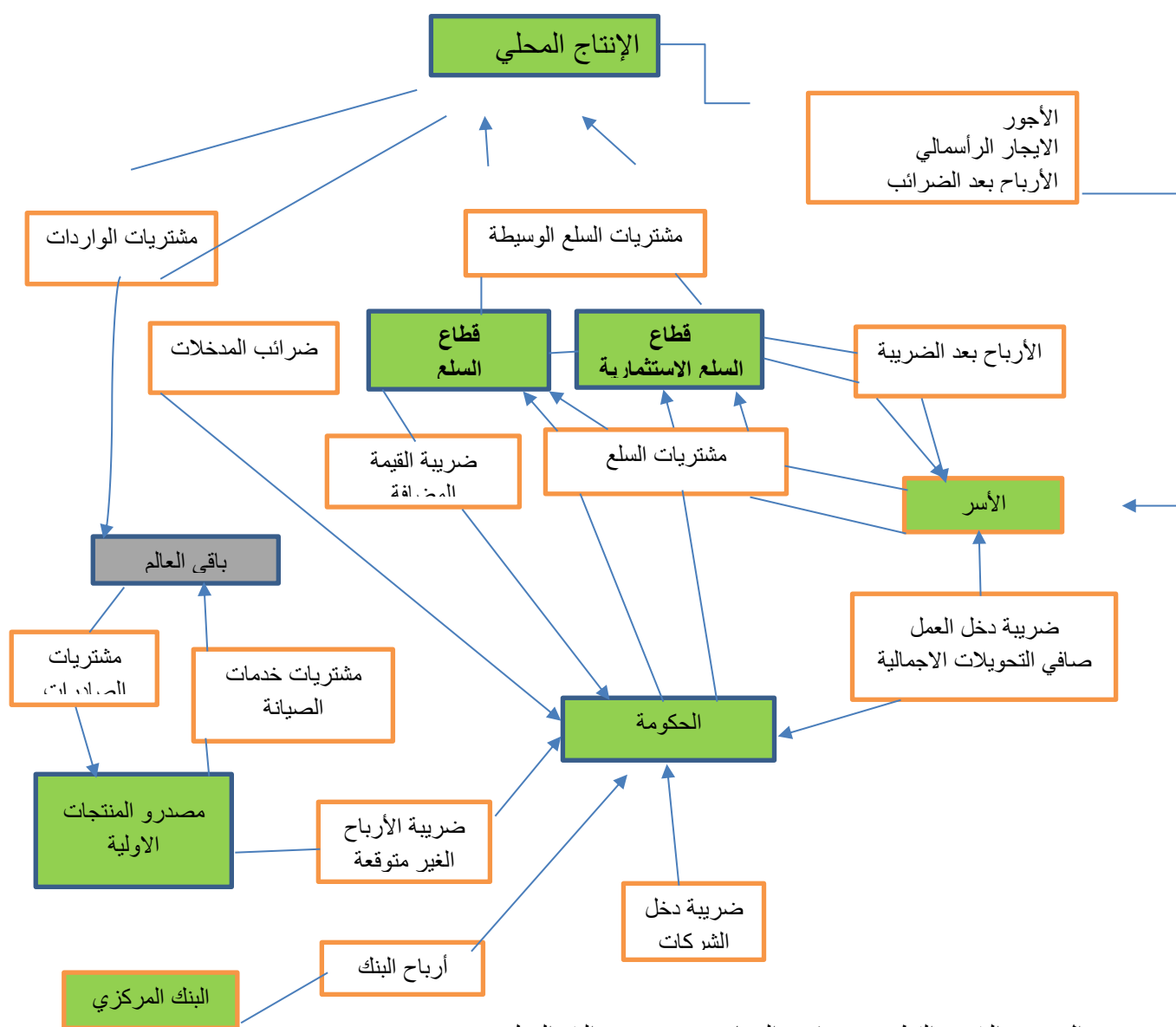
(1) Casan agrate Jantscher, Problems of Adminstrating a value – added tax in developing cuntries, IMF, WP/ 861986.15%.

3. تكون كفاءة ضريبة القيمة المضافة متنسقة مع مستويات الكفاءة في العديد من البلدان الأخرى، فقد وصلت نسبة الكفاءة في المملكة خلال العام الأول من التطبيق الى المستوى (الوسيط) المسجل في البلدان المتقدمة والبلدان النامية.

ويوضح الشكل (4) الإيرادات والمصرفوات العامة، ويظهر خلالها ضريبة القيمة المضافة، المترتبة على قطاع السلع الاستهلاكية والتي تشكل إيراداً للحكومة كما هو الحال في ضريبة دخل الشركات وارباح البنك المركزي وضريبة الارباح غير المتوقعة والضرائب الأخرى ومشتريات السلع وكما هو معروض.

(الشكل 4)

ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ضمن الإيرادات العامة



المصدر: التقرير القطري 19/291 الصادر عن صندوق النقد الدولي، سبتمبر، 2019، ص 39.

المبحث الثالث : تحليل الضرائب المباشرة غير المباشرة في الهيكل الضريبي العراقي للمدة (2004 \_ 2020)

يختص هذا المبحث بتحليل الضرائب غير المباشرة للمدة المذكورة ويكون تقييم النظام الضريبي مهماً للغاية لغرض الكشف عن الخلل في المنظومة الضريبية ومن ثم اصلاحها، اذ تقوم اغلب دول العالم بتقييم النظام الضريبي بشكل دائم والعمل على كشف ضرائب جديدة عند وجود ضعف في الضرائب المطبقة. بهدف مواكبة الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية المنظورة، وعلى هذا الاساس سيتم في هذا المبحث تحليل النظام الضريبي القائم في العراق وبيان ايرادات الضرائب ونسبة مساهمتها في الناتج القومي في المطلب الأول وللمدة المحددة ولغرض الوصول الى التحليل الدقيق في هذا المجال يتوجب التطرق الى الضرائب المباشرة وغير المباشرة في التحليل وكالاتي:

**المطلب الأول: الضرائب المباشرة:**

وهي التي يتحملها المكلف بشكل كامل وتفرض على دخله او ايراداته سواء شخصية طبيعية ام معنوية، وتقسم هذه الضرائب على الأقسام الاتية:

1. ضريبة الدخل المباشرة: وهي الضريبة التي تفرض على شريحة واسعة من المكلفين الذين يزاولون أنشطة اقتصادية مختلفة وتولد لهم دخل سنوي صافٍ وتفرض بشكل تصاعدي الا في حالات معينة وتنظم بموجب قانون ضريبة الدخل لعام 1982<sup>(1)</sup> ، والجدول (9) يوضح ضريبة الدخل خلال المدة (2003-2020).

(1) الوقائع العراقية، رقم العدد 2917، تاريخ العدد 1982.

جدول (9)

إيرادات ضريبة الدخل في العراق خلال المدة (2003 - 2020) المبالغ (مليون دينار)

نسبة 3/1	نسبة 2/1	اجمالي إيرادات الضرائب (3)	اجمالي إيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة (2)	إيرادات ضريبة الدخل (1)	السنة
0.74	0.74	24039	24039	17739	2003
0.30	0.89	124437	42372	37835	2004
0.51	0.93	261905	143655	133808	2005
0.52	0.96	487187	267084	256400	2006
0.61	0.97	629880	398930	387638	2007
0.50	0.95	805947	427135	405939	2008
0.38	0.92	1024380	430811	395991	2009
0.40	0.89	1038911	472115	421779	2010
0.54	0.92	1070181	632566	580212	2011
0.57	0.93	1367208	848244	788285	2012
0.50	0.94	1931497	1044251	981007	2013
0.69	0.95	1629993	1198045	1137206	2014
0.71	0.95	1778225	1342529	1275352	2015
0.78	0.96	2726227	21935245	2118569	2016
0.76	0.97	2785316	2194458	2139471	2017
0.77	0.98	2779989	2203257	2161182	2018
0.80	0.98	2698819	2199988	2159998	2019
0.77	0.99	2794529	2188891	2178997	2020

المصدر: من اعداد الباحث على وفق البيانات الرسمية الصادرة من وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

ونلاحظ من الجدول (9) ان مساهمة ضريبة الدخل كانت في ادناها عند عام 2003 ثم ارتفعت حتى وصلت في اقصاها عند نسبة (0.99) في عام 2020.

اما فيما يتعلق بمساهمتها في اجمالي الضرائب فقد كانت بنسب متدنية وغير مستقرة خلال المدة المعتمدة من التحليل، اذ بلغت في ادناها عام 2004 اذ وصلت الى (0.30) بسبب تراجع الوضع الامني، ثم اخذت تتزايد في السنوات الأخيرة بسبب فرض ضرائب مباشرة جديدة مثل ضريبة على الشركات النفطية حتى وصلت الى (0.61) عام 2007 ثم اخذت بالارتفاع التدريجي حتى وصلت الى (0.80) عام 2019.

2. ضريبة العقار:

وهي الضريبة التي تفرض على مجمل إيرادات المكلف السنوية من دخله العقاري باستثناء سنة وتنظيم هذه الضريبة بموجب ضريبة العقار لعام 1959<sup>(1)</sup> ، والجدول (10) يستعرض هذه الضريبة خلال المدة: 2003 - 2020:

(1)الوقائع العراقية، رقم العدد 256، تاريخ العدد 1959.

جدول (10)

إيرادات ضرائب العرصات والعقار خلال المدة (2003-2020) المبالغ: مليون دينار

السنة	إيرادات ضريبة العقار والعرصات (1)	اجمالي إيرادات الضرائب المباشرة على الدخل (2)	اجمالي إيرادات الضرائب (3)	نسبة 2/1	نسبة 3/1
2003	6300	24039	24039	0.26	0.26
2004	4537	42372	124437	0.11	0.03
2005	9847	143655	261905	0.07	0.04
2006	10589	267084	487187	0.04	0.02
2007	11292	398930	629880	0.03	0.01
2008	21196	427135	805947	0.05	0.02
2009	34820	430811	1024380	0.08	0.03
2010	50336	472115	1038911	0.11	0.05
2011	52334	632566	1070181	0.08	0.05
2012	59859	848244	1367208	0.07	0.04
2013	63244	1044251	1931497	0.06	0.03
2014	60839	1198045	1629993	0.05	0.04
2015	67177	1342529	1778225	0.05	0.04
2016	74955	2193524	2726227	0.035	0.03
2017	75822	454932	303288	0.06	0.04
2018	76499	535493	305996	0.07	0.04
2019	77523	387615	232569	0.05	0.03
2020	79112	553784	39556	0.07	0.05

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

ويتضح من الجدول (10) ان إيرادات ضرائب العقار والعرصات خلال المدة (2003-2020)، ونسبتها الى اجمالي إيرادات الضرائب المباشرة على الدخل قد حققت نسبة غير مستقرة ومتدنية، اذ انها حققت (0.26) ثم اخذت بالانخفاض التدريجي حتى وصلت الى ادناها عند عام (2007) وبنسبة (0.03) بسبب الاوضاع الأمنية المتدهورة التي مر بها البلاد، ثم اخذت بالارتفاع التدريجي حتى وصلت في اقصاها الى نسبة (0.11) للأعوام (2004)، (2010).

كما نلاحظ التذبذب الكبير في نسبة إيرادات ضريبة العقار والعرصات الى اجمالي إيرادات الضرائب، اذ انها كانت في اقصاها عند عام 2003 وبنسبة (0.26) ثم اخذت بالانخفاض التدريجي حتى وصلت في ادناها الى نسبة (0.01) عام 2007 ثم اخذت بالارتفاع حتى وصلت الى نسبة (0.05) في عدة اعوام اخرها كان عام 2020.

المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة

وتمثل هذه الضرائب التي بإمكان المكلف نقل عبئها كلياً او جزئياً الى الآخرين وتقسّم على الضرائب الأتية:

1. الضرائب على الاستهلاك: وتقسّم على الضرائب الاتية:

أ- الضرائب الكمركية: وهي الضريبة التي تفرض على الاستيراد بهدف حماية الصناعات المحلية وهناك ضريبة اخرى معكوسة تفرض على الصادرات للحفاظ على بعض السلع الضرورية للاستهلاك المحلي وهذه الضريبة لها اهمية كبيرة ومصدر مهم من مصادر ايرادات الدولة وصدر القانون الذي ينظمها عام (1933)، وبعد زيادة إيرادات النفط خفضت هذه الضريبة (من 0.05 الى 0.01) وفي عام 2004 عمدت سلطة الائتلاف الموحد الى فرض ضريبة اعمار العراق وبنسبة (0.05).

ب- ضريبة الإنتاج: وتفرض هذه الضريبة على عمليات انتاج وتصنيع السلع، وقد فرضت هذه الضريبة عام (1979) وتكون غير مباشرة لان المستهلك هو من يتحمل عبء هذه الضريبة.

والجدول (11) يبين الضريبة الكمركية وضريبة الانتاج خلال مدة البحث.

### جدول (11)

ايرادات الضريبة الكمركية وضريبة الانتاج خلال المدة (2003- 2020) (مليون دينار)

نسبة 3/1	نسبة 2/1	اجمالي إيرادات الضرائب (3)	اجمالي الإيرادات الضريبية غير المباشرة (2)	إيرادات الضرائب الجمركية (1)	السنة
-	-	154,837	-	-	2003
0.17	0.99	475,087	81065	81020	2004
0.25	0.99	467811	118250	118176	2005
0.26	0.99	599438	160939	159868	2006
0.19	0.98	815502	160507	158633	2007
0.26	0.99	1083038	290251	287978	2008
0.41	0.99	1144144	479998	477117	2009
0.32	0.99	1311156	421880	420802	2010
0.26	0.99	1665907	437616	436815	2011
0.26	0.99	1957014	518964	517865	2012
0.30	0.99	1979896	599181	596643	2013
0.22	0.99	2248121	515899	514636	2014
0.33	0.99	2002778	679398	675421	2015
0.17	0.99	2516346	432617	432629	2016
0.47	0.99	1757435	842897	836206	2017
0.06	0.99	3029914	185836	189837	2018
1.2	0.98	998524	1253177	1239783	2019
2.9	0.96	154,837	-471225	-456532	2020

المصدر: من اعداد الباحث على وفق بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، دائرة التخطيط والمتابعة.



ونلاحظ من الجدول (11) ان الضرائب غير المباشرة، استندت وبشكل فاعل على الضرائب الكمركية خلال مدة البحث بسبب سهولة استيفائها نسبةً للضرائب غير المباشرة الأخرى.

وبلغت نسبة الايرادات الضريبية الكمركية وضريبة الانتاج الى اجمالي ايرادات الضرائب غير المباشرة في أقصاها (0.99) في جميع سنوات البحث باستثناء عام 2003.

اما نسبة ايرادات الضرائب الكمركية وضرائب الانتاج الى اجمالي ايرادات الضرائب فإنها اتسمت بعدم الاستقرار والتذبذب، وحققت نسبة في أقصاها (2.9) عام 2020، وفي ادناها (0.06) عام 2018.

ضريبة المبيعات: وتفرض هذه الضريبة على مبيعات سلع معينة وبنسبة (0.15)، والجدول (12) يبين ايرادات ضريبة المبيعات ومن ضمنها إيرادات ضريبة الهاتف النقال خلال مدة البحث وكالاتي:

### جدول (12)

#### ايرادات ضريبة المبيعات

نسبة 4/1	نسبة 3/1	اجمالي ايرادات الضرائب (4)	ايرادات ضرائب غير مباشرة (3)	ضريبة مبيعات الهاتف النقال (2)	ايرادات ضريبة المبيعات (1)	السنة
-	-	24039	-	-	-	2003
0.03	0.05	124437	82065	-	45	2004
0.02	0.06	261905	118250	-	74	2005
0.21	0.04	487187	220103	-	1071	2006
0.3	0.8	629880	230950	-	1874	2007
0.2	0.6	805947	378812	-	2273	2008
0.28	0.5	1024380	593569	-	2881	2009
0.1	0.2	1038911	566796	-	1078	2010
0.07	0.17	1070181	437615	-	801	2011
0.08	0.2	1367208	518964	-	1099	2012
0.1	0.3	1931497	887246	-	2538	2013
0.8	0.3	1629993	431948	-	1263	2014
0.03	0.1	1778225	435696	128507	682	2015
0.1	0.5	2726227	532703	529745	2958	2016
0.1	0.5	2741211	544801	539813	3110	2017
0.1	0.5	2761213	549703	542920	3209	2018
0.1	0.5	2882409	572109	55801	3308	2019
0.1	0.5	2922518	588113	56712	3401	2020

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

ونلاحظ من الجدول (12) ان الضرائب غير المباشرة اعتمدت بشكل متدنٍ على ضرائب الخدمات السياحية للفنادق والمطاعم ذات الدرجة الاولى والممتازة نسبةً الى الخدمات ذاتها في بقية دول العالم. وكانت نسبة ايرادات ضريبة المبيعات الى ايرادات الضرائب غير المباشرة متقاربة خلال سنوات البحث ومحصورة بين نسبة (0.1) و(0.8) في حين كانت ايرادات ضريبة المبيعات الى اجمالي ايرادات الضرائب كانت ايضا متدنية جدا وصلت في نهاية سنوات البحث الى (0.1)، وهذا يعكس مدى تدني ضريبة المبيعات، كما ان ضريبة الجوال التي طبقت عام 2015 زادت الضرائب غير المباشرة. ولغرض تسليط الضوء أكثر على مساهمة الإيرادات الضريبية كإيرادات عامة يتعين علينا مقارنتها مع اجمالي الإيرادات الحكومية الاخرى وهذا ما يعرضه الجدول (13).

### الجدول (13)

#### نسبة اسهام الإيرادات الضريبية الى اجمالي الإيرادات الحكومية

نسبة 2/1	اجمالي الإيرادات الحكومية (2)	اجمالي إيرادات الضرائب (1)	السنة
1.1	2146346	24039	2003
0.37	32982739	124437	2004
0.64	40502890	261905	2005
0.99	49055545	487187	2006
1.1	54599451	629880	2007
1	80252181	805947	2008
1.8	55209353	1024380	2009
1.4	70178223	1038911	2010
0.98	108807392	1070181	2011
1.2	119466403	1367208	2012
1.7	113480076	1931497	2013
1.5	105609846	1629993	2014
2.6	66470252	1778225	2015
5	54327966	2726227	2016
6	16794678	2799113	2017
5.5	15120715.5	2749221	2018
6	16792.866	2798811	2019
6.5	18451.979	2838766	2020

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

ونلاحظ من الجدول (13) ان نسبة اجمالي ايرادات الضرائب الى اجمالي الإيرادات الحكومية كانت متذبذبة وتتسم بعدم الاستقرار طيلة مدة البحث، وكانت بمقدار (1.1) في عام 2003 ثم اخذت

بالانخفاض التدريجي ثم عاودت الارتفاع التدريجي في عام 2006 اذ بلغت (1.1) وهكذا حتى ارتفعت في اقصاها في نهاية سنوات البحث بدءاً من عام 2016 وما تلاه.

### المطلب الثالث: تحليل فاعلية النظام الضريبي

يكون تحليل فاعلية النظام الضريبي مهما للكشف عن مديات كفاءة الضرائب وزيادة فعاليتها ويكون ذلك من خلال المؤشرات الآتية:

1. نسبة الإيرادات الضريبية الى الانفاق الحكومي الكلي:

تزداد فاعلية الضرائب كلما زاد تمويلها للانفاقات الحكومية، لأنه كلما زاد الإيراد الضريبي قاد الى زيادة الانفاق الحكومي وكما يعرضه الجدول (14).

### جدول (14)

نسبة الإيرادات الضريبية الى الانفاق الحكومي خلال المدة (2003- 2020) المبالغ بملايين الدنانير

النسبة 2/1	الانفاق الحكومي (2)	الإيراد الضريبي (1)	السنة
1.2	1982548	24039	2003
0.3	32117491	124437	2004
0.9	26375175	261905	2005
0.2	38806679	487187	2006
1.6	39031232	629880	2007
1.3	59403375	805947	2008
1.9	52567025	1024380	2009
1.4	70134201	1038911	2010
1.35	78757666	1070181	2011
1.3	105139576	1367208	2012
1.8	106873027	1931497	2013
1.4	113473517	1629993	2014
2.5	70397515	1778225	2015
4	67067433	2726227	2016
4	70158211	2936118	2017
4	70469322	2957213	2018
4	70679123	296824	2019
4	70772134	299715	2020
2.18	معدل النسبة العام للمدة		

المصدر: من اعداد الباحث استناداً الى بيانات البنك المركزي العراقي ووزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

يتضح من الجدول (14) ان نسبة مساهمة الضرائب الكلية بجميع انواعها يتجاوز (2.18) خلال مدة البحث، وقد بلغت أدنى اسهام للإيرادات الضريبية عام 2006 وبنسبة (0.2) % وهذا يعزى الى الجوانب

الأمنية في هذه الفترة، إلا انه خلال الفترة من 2014 وما بعدها انخفاض اسعار النفط ادى الى خفض النفقات الحكومية وبالتالي زيادة نسبة الاسهامات الضريبية.

## 2\_ العبء الضريبي:

يعني من يتولى دفع الضريبة لخزينة الدولة ولا يتحمله الشخص لذاته ولكن فقط يقوم بنقله للغير. اول نقل عبء الضريبة من مكلف حدده القانون الى شخص اخر.

والجدول (15) يبين نسب الإيرادات الضريبية الى قيمة الناتج المحلي الاجمالي وتحديد العبء الضريبي بموجب هذه النسبة خلال مدة البحث.

### جدول (15)

العبء الضريبي (الإيرادات الضريبية/الناتج المحلي الإجمالي) للمدة (2003-2020) (مليار دينار)

السنة	الإيرادات الضريبية (1)	الناتج المحلي الإجمالي (2)	العبء الضريبي % 2/1
2003	28	29586	0.09
2004	73	53235	0.11
2005	184	73533	0.24
2006	308	95537	0.32
2007	441	111455	0.41
2008	528	157026	0.32
2009	606	130643	0.46
2010	723	162064	0.44
2011	874	217327	0.41
2012	1148	254225	0.45
2013	1360	273537	0.49
2014	1465	253900	0.57
2015	1723	253911	0.67
2016	1824	263911	0.71
2017	1895	264123	0.71
2018	1898	275224	0.68
2019	2011	277195	0.72
2020	2013	278243	0.72
متوسط العبء الضريبي			%0.52

المصدر: من اعداد الباحث استناداً الى

1: وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

2: وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء.

ونلاحظ من الجدول المتضمن قياس العبء الضريبي خلال مدة البحث (2003-2020) كان منخفضاً جداً ، اذ انه كان منخفضاً دون مستوى (1%) ، وقد كانت ادنى نسبة له في عام 2003 اذ بلغت هذه النسبة (0.09) % ، ثم ازدادت بشكل تدريجي ، الى ان زيادتها كانت ضئيلة جداً ، وقد وصلت الى (0.57) % عام 2014 بسبب فرض ضريبة الهاتف النقال وضريبة الدخل على شركات النفط في البلاد ، ثم اخذت بالتزايد النسبي حتى وصلت الى (0.72)% خلال عامي 2019 و2020 والذي سبقه ، وهذا يثبت انخفاض العبء الضريبي خلال مدة البحث ويدلل على انخفاض فاعلية النظام الضريبي بدرجة واضحة.

# **الفصل الثالث**

**نظرة استشرافية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في**

**العراق الامكانات والمعوقات**

## المبحث الأول : معوقات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الاقتصاد العراقي

في الاقتصاد العراقي هناك قصور في النظام الضريبي في البلاد لعدم قدرتها على تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وهذا قاد الى عدم وجود توازن ضريبي، فضلا عن عدم وجود انسجام في التشريعات الضريبية مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة مما ولد تحديات كبيرة تقف امام تطبيق ضريبة القيمة المضافة ومنها ضعف في الادارات الضريبية في البلاد الامر الذي معه يتحتم ايجاد اليات مقترحة لتطبيقها.

### المطلب الاول: المعوقات الإدارية:

يتوجب على العراق تطوير نظامه الاقتصادي لمواجهة الازمات الاقتصادية التي يواجهها بتوفير الايرادات العامة والتي تعد ضريبة القيمة المضافة احدى مقوماتها والتي تفرض على المكلفين باعتبارهم اعضاء متضامنين في الدولة لتأمين الخدمات العامة والاصلاح الاجتماعي والاقتصادي.

وهناك اختلاف بين الدول المختلفة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة من حيث التفاصيل والقواعد والتطبيق والمعدلات والشمول، الا ان هناك قواسم مشتركة في هذه الدول وعلى وفق النظام السياسي والمالي والاجتماعي، ومن اهم خصائص تطبيق ضريبة القيمة المضافة هي<sup>(1)</sup>:

1. العدالة: اذ يكون توزيع العبء الضريبي على أكثر عدد ممكن من الجمهور المكلفين من دون حصره ب فئة واحدة فقط، كما ان لها المرونة بحيث يمكن تطبيقها بنسب متفاوتة او بالأعفاء التمييزي او بالمعدل الصفري على وفق طبيعة السلع والخدمات وتوجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية للسلطات الحكومية كما انها تتصف بحياديتها، اذ انها تفرض على السلع والخدمات المحلية المستوردة من دون تمييز.
2. الحيادية على الادخار وعلى تكاليف الإنتاج: لان المستثمرين ليس بمقدورهم استعادة ما تم دفعه على السلع والمدخلات الرأسمالية، كما انها لا تطول النشاط الاقتصادي بحد ذاته فهي تكون مشجعة على الاستثمار وتكون منسجمة مع فلسفة اقتصاد السوق والتجارة الحرة وانتقال رؤوس الأموال.
3. الضريبة الفضلى: بما تتسم به من كفاءة اقتصادية لأنها تمنع او تقلل من التهرب الضريبي عند توافر شروط تطبيقها.

(1) لويس، حبيقة، ضريبة القيمة المضافة: ماذا تضيف، مجلة المقاول، العدد 60، لبنان، أيلول، 2020، ص9.

4. تكون ذات أثر ايجابي لأنها تفرض فقط على السلع والخدمات الاستهلاكية المحلية اي ان الصادرات تخضع في الاخير للمعدل الضريبي لوجود السماح باسترداد الضريبة المدفوعة على مدخلات التصدير.

5. يكون دفع هذه الضريبة مجزئة وعلى مراحل مبنية على اساس الحسم والذي يسمح باقتطاع الضريبة المدفوعة من الضريبة المحصلة.

ومع هذه الخصائص المشتركة بين الدول في مجال تطبيق ضريبة القيمة المضافة، الا انه في الجانب المحلي يوجد الكثير من المعوقات والتحديات التي ترافق تطبيق ضريبة القيمة المضافة ومن اهم هذه التحديات في الجانب المحلي العراقي هي:

1. لتطبيق ضريبة القيمة المضافة يتوجب توافر عدة شروط في مقدمتها التقدير الدقيق لمبلغ الضريبة وسلامة وضعه من قبل المكلفين، ويحتاج الى توافر اجهزة ضريبية كفوءة وفاعلة وتتسم بالنزاهة والحيادية مع وجود تشريعات ضريبية تكون مرنة وواضحة<sup>(1)</sup>.

2. ليس من السهولة تطبيق هذا النوع من الضريبة في القطاع الزراعي والاسكان وفي مجال الخدمات المالية والقطاعات الاخرى غير النظامية لصعوبة التقدير مع وجود العقبات التي تواجه الادارة الضريبية والتي ترفع من تكاليف الادارة الضريبية للقيمة المضافة ولا سيما في القطاعات التي تتكاثر فيها الوحدات الاقتصادية الصغيرة والانشطة غير النظامية<sup>(2)</sup>.

3. ضريبة القيمة المضافة تتسم بالتعقيد من النواحي التطبيقية لأنها تتطلب نظاماً محاسبياً متقدماً في الوحدات الاقتصادية بمقدوره ان يتحمل العبء الاكبر من هذه الوحدات والتي تتصف بانها تكون ذات نظام على خلاف الوحدات الصغيرة والمتوسطة والتي يكون بمقدورها التهرب بسهولة من هذه الضرائب<sup>(3)</sup>.

4. هناك مجموعة من الاسباب التي يمكن ان تكون متوقعة والتي يمكن التوصل اليها عند تطبيق برامج التدقيق الخاصة بهذه الضريبة تتمثل بعدم وجود العدد الكافي من مدققي الحسابات ذوي المهارات العالية وعدم امتلاكها الممارسات الصحيحة للتدقيق المحاسبي، وهذا يقود الى عدم وجود المخاوف من

(1) فضيلة عابد، آلية احتساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها ومعوقات تطبيقها، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني 2018.

(2) إبراهيم العسوي، الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات الى الضريبة على القيمة المضافة، معهد التخطيط القومي، القاهرة، العدد 1، 2014.

(3) محمد حلو الخرسان، دراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق، مجلة التقييمي، مجلد 23، العدد 6، 2010.



حالات التواطؤ بين المكلفين ومدققي الحسابات وهذا قد يقود الى الفشل وتكون هذه الضريبة غير مجدية<sup>(1)</sup>.

وبهذا فان الوحدات الادارية تقوم بواجبات هامة تتمثل باستلام مبالغ الضريبة وايصالها الى جهات الاختصاص، وهذا ايضا بطبيعته يفرض تحديات في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وبعض هذه التحديات تكون أساسية وبعضها الآخر يكون ثانوي.

ومن اهم التحديات والعقبات الإدارية الأساسية في هذا المجال هي<sup>(2)</sup>:

1. صعوبة تهيئة المكلفين وجعلهم قادرين على تقديم تقدير ضريبي مناسب عن كل مرحلة من مراحل الانتاج وبالذقة المطلوبة من قبل الجهات الضريبية، وهذا بطبيعته يقود الى عدم الدقة في التقدير الذاتي لمبلغ الضريبة وسلامته، مما يستوجب رفع الشعور بالمسؤولية وروح المواطنة لدى المكلفين وجعلهم يسددون ما بذمتهم من ضرائب مع اقتناعهم بالفائدة المتوخاة من تسديد الضرائب للقيمة المضافة.
2. عدم توافر نظام ضريبي كفوء وفاعل وحيادي، اذ يتطلب عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة اجراء تعديلات على القوانين والتشريعات الضريبية وجعلها تكون قادرة على مواجهة هذه التحديات، وبهذا فان هذا التحدي يكون مواجه للمشروع الضريبي الذي يتطلب منه صياغة قانون ضريبة القيمة المضافة بصورة دقيقة وواضحة وغير قابلة للتأويل للحيلولة دون الازدواج الضريبي ويمنع في الوقت ذاته التهرب الضريبي مع مراعاة جميع الجوانب الاجتماعية والاقتصادية المحيطة بالدولة.
3. ان ادارات الانظمة الضريبية للقيمة المضافة ليس بمقدورها مواكبة التغيرات التي تحدث في النظام الضريبي عند تنفيذ هذه الضريبة، فضلا عن اعداد كادر متقدم وكفوء وقادر على جباية ضريبة القيمة المضافة من دون احداث مشاكل اقتصادية او اجتماعية.
4. عدم وجود نظام ضريبي محوسب ومتقدم يكون قادرا على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الانتاج او الخدمة وبشكل نظامي على وفق مقاييس علمية محددة معدة لهذا الغرض وتكون متناسبة مع طبيعة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية.

(1) Alan Schenk, Oliver oldman .value added tax: a comparative approach in theory and practice. Ist edition, trausnational pu b inc, 2001.

(2) منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانات الذاتية وتحديات العولمة، بحث مقدم الى ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة، 2019، ص 142.

وعلى هذا الاساس فان هذه التحديات يتوجب مواجهتها من النظام الضريبي العراقي من خلال ايجاد قانون ضريبي للقيمة المضافة مع قيام الهيئة العامة للضرائب بتوفير الكوادر الادارية الكفوءة والفاعلة مع توافر الاجهزة والمعدات اللازمة للقيام بهذا الجانب والتي تمكن الهيئة الضريبية من احتساب الضريبة بدقة عالية بعيداً عن التخمين الشخصي.

اما بالنسبة للتحديات الأخرى (الفنية) في مجال تطبيق القيمة المضافة فيمكن اجمالها بالآتي<sup>(1)</sup>:

1. اعتماد البلاد على الايراد الريعي (النفطي) يجعل من تطبيق هذه الضريبة ليس ذات جدوى مناسبة.
2. انعدام الثقة المتبادلة بين المكلف والادارة الضريبية التي ينظر اليها على انها غير قادرة على تقديم تقارير صحيحة ودقيقة عن الارباح المتحققة ومن دون رقيب، كما ان المكلفين ليس باستطاعتهم تقدير تقارير دقيقة عن عمل الوحدات الادارية الخاصة بهم.
3. هناك الكثير من العقبات التي تواجه المكلف او الكادر الضريبي في مجال جباية الضرائب.
4. وجود التجارة الالكترونية المصاحب للتطور التكنولوجي يجعل من الصعوبة مراقبة هذه التجارة وتحديد مراحلها وتحديد الضريبة المضافة المرافقة لها ولا سيما عنده غياب التشريعات التي تنظم هذه التجارة كونها خاضعة الى قواعد خاصة بها وضمن اتفاقيات محددة ضمن اليات التجارة الدولية، بحيث انها تلغي فكرة المضافة مما يصعب معه تحديد مصدر النشاط وهذا يولد مشاكل خاصة بتحديد النظام القانوني المختص بحكم العلاقة الضريبية للأطراف التعاقدات الالكترونية ، كما ان مثل هذه الانواع من التجارة قد تتحرك نحو الدول ذات التساهل الضريبي لتمتعها بالمرونة العالية للانتقال، وقد سمحت الولايات المتحدة الامريكية بهذه الانشطة من دون فرض ضرائب<sup>(2)</sup> ، وبهذا فان تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة الالكترونية يتطلب استراتيجيات ضريبية مختلفة شاملة ومتكاملة للتعرف على الحقائق مع وجود تعاون دولي لأنها عابرة للحدود.

كما يوجد عدد من العقبات في عمل الهيئة العامة للضرائب ذاتها، ويتطلب الوقوف عليها وتعمل هذه التحديات على تقييد عمل هذه الهيئة وتحد من وصولها الى مستوى الطموح وهي<sup>(3)</sup>:

1. عدم التزام بعض الدوائر بالتعليمات الخاضعة لنظام الرقم السري التي قامت هذه الهيئة بإنشائه وبعضها الاخر لم يستخدمه ولم يتدرب عليه والمتعلق بحماية المراسلات المهمة للهيئة والبراءة الضريبية وحرق الاستحقاق من خلال برنامج خاص لهذا الغرض.

(1) علي غانم، شاكر، مصدر سابق، ص 20.

(2) خالد بداح السهيلي، مستوى التحديات الضريبية التي تواجه بتطبيق التجارة من وجهة نظر مديري وفاهمي الضرائب، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011.

(3) فؤاد عبد المحسن، الجبوري، مرتضى حسين علوان، التميمي، تقويم ضريبة الدخل في العراق ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة، مجلة جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 14، العدد 4، لسنة 2016، ص 21.

2. عدم وجود ثقافة في القانون الضريبي بين المواطنين لقلة الوعي الضريبي.
3. وجود ظاهرة الفساد المالي والاداري يعمل على تقييد عمل هذه الهيئة.
4. انعدام اطلاع الهيئة وموظفيها على التطورات في مجال تكنولوجيا وفرض الضرائب يحد كثيرا من تطور عمل هذه الهيئة مع محدودية الاشتراك في الندوات والمؤتمرات ولا سيما خارج البلاد.
5. اغلبية مباني الهيئة تكون مستأجرة مما يحملها اعباء عالية يجعل من عمل هذه الهيئة غير مجدي.

#### المطلب الثاني: المعوقات الفنية:

ينظر الى ضريبة القيمة المضافة على انها من الأدوات الرئيسة لإصلاح النظام الضريبي ولا سيما فيما يتعلق بالضرائب على الاستهلاك ، لذا فان هذه الضريبة جاءت محل الضرائب على المبيعات لفرضها على المدخلات في العمليات الانتاجية بهدف تحقيق مكاسب من بينها زيادة الكفاءات الانتاجية ولا سيما في الدول الناشئة ، وان هذه الضريبة تتسم بالإنساع والشمولية كونها تشتمل على مجموعات مختلفة من السلع والخدمات على خلاف بقية الأنواع الأخرى من الضرائب التي تفرض على مجموعات منتقاة من السلع والخدمات ، وان تطبيق هذه الضريبة في البلاد يواجه جملة من المشاكل الفنية التي يمكن الإشارة إليها كالآتي<sup>(1)</sup>:

#### 1. المشاكل المتعلقة بالمكلفين:

الشخص المكلف هو اما ان يكون طبيعي او معنوي يتعامل مع السلع الاستهلاكية سواء بإنتاج هذه السلع ام بيعها بقصد المتاجرة بها او استيرادها ويكون ضمن سقف معين من هذه المتاجرة وفي الولايات المتحدة الامريكية نجد ان قاعدة المكلفين والسلع الخاضعة للضريبة تتسم بالإنساع وهذا ينعكس على ارتفاع الاسعار على السلع التي يتحملها المستهلك وارتفاع التكاليف لأصحاب المشاريع في حين ان المصدرين للولايات المتحدة تقع عليهم ضريبة القيمة المباشرة.

(1) مرتضى حسين علوان، التميمي، دراسة مقارنة لضريبة المبيعات في العراق وضريبة القيمة المضافة في إيران ودورهما في تمويل الموازنة العامة للدولة للمدة (2004-2014)، مجلة جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد 1، 2017، ص 15.

2. القوانين والتشريعات:

وهذا يعد من الاسس الرئيسية التي يتوقف عليها نجاح او فشل تطبيقات ضريبة القيمة المضافة لذا نلاحظ هناك اضطرابات في افريقيا بشأن هذه القوانين ، مع فشل هذا الاتجاه في بعض الدول الأخرى الذي أدى الى الغاء تطبيق وفرض هذا النوع من الضرائب ، الامر الذي يتطلب تطبيق هذه الضريبة هو الاستفادة من تجارب الدول الأخرى التي نجحت في فرضها كما هو الحال في الولايات المتحدة والهند ومصر ونيجيريا وكينيا ، ومن خلال الاعتماد على تجارب هذه الدول تمكن من وضع نظام ضريبي يتناسب مع بنية الدولة التي هي بصدد فرض هذا النوع من الضريبة من خلال اخذ السليبات في العراق ومعالجتها وايضا نأخذ المزايا والايجابيات للاستفادة منها.

3. الاضرار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المباشرة على المبيعات:

هنالك جملة مشاكل فنية بهذا الصدد هي<sup>(1)</sup>:

❖ يمكن للمشتري من استرداد الضريبة المدفوعة من خلال زيادة اقساط الاندثار.

❖ تخفيض ضريبة الدخل على الارباح، الا في حال تمكن المشتري من دفع اسعار منتجاته.

❖ عدم التساوي في مقدار الضريبة على القيمة المضافة بين السلع الرأسمالية المستخدمة في دخل البلاد او المستخدمة في دخل المناطق او المدن الحرة. وهذا ما دفع الى معاملة السلع في داخل البلاد بذات المعاملة في الاسواق الحرة بعدم اخضاعها لهذه الضريبة ان كانت مستوردة وتكون الضريبة على القيمة المضافة لها مساوية للصفر ان كانت مصنعة داخلياً حتى يتمكن من استرداد ما تم دفعه من ضرائب مبيعات على المدخلات.

4. مخاوف تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

وتكون هذه المخاوف مستندة الى الخشية من فشل تطبيق ضريبة القيمة المضافة وكذلك من المشاكل المرافقة لها، وتظهر هذه المخاوف جلياً عند فرض هذه الضريبة دفعة واحدة وليس بنظام المراحل<sup>(2)</sup>.

5. المشاكل المتعلقة بالسلع الرأسمالية:

(1) ايمان شاكر، محمد، تصميم إطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية في زيادة إيرادات الموازنة العامة، مجلة الجامعة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 1، العدد 13، لسنة 2018، ص 19.  
(2) شامل سامي عواد عبد المحمدي، قراءة في اثار التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة، مجلة كلية المعارف الجامعة، المجلد 13، العدد 2، 2022.

عند فرض ضريبة القيمة المضافة على هذا النوع من السلع يأتي بإيرادات كبيرة للدولة الا ان هذا يكون عائقاً كبيراً امام الاستثمار الاجنبي لان السلع المملوكة لهذا المستثمر سوف تتحمل ضرائب كبيرة مما يقف حائلاً امامه في فتح مشروعات استثمارية محلية لذا تلجأ الكثير من الدول الى اعفاء السلع الرأسمالية من هذه الضريبة ويكون فرضها فقط على السلع الاستهلاكية كما هو الحال في البلاد بهدف تشجيع الاستثمار الاجنبي وجلب رؤوس اموال كبيرة للبلاد<sup>(1)</sup>.

#### 6. الاعفاء الضريبي من القيمة المضافة:

اذ تظهر الكثير من المطالبات الخاصة بإعفاؤها من الضرائب ولا سيما التي تعمل في ظل قانون الاستثمار او عند تزايد الاعفاء فان هذا حتماً سينعكس سلباً على الإيرادات وتخفيضها وفقدان مزايا ضريبة القيمة المضافة.

وفي العراق يجد المشرع صعوبة في فرض هذا النوع من الضريبة على الخدمات القانونية المتمثلة بالمحامين والخدمات الطبية والتي تفرض عليهم ضريبة دخل وضمن نطاق سنوي محدد وبمبلغ ثابت يؤخذ منهم عن طريق النقابة، وكذلك الاعفاء في مجال الزراعة، اذ تم اعفاؤها من ضريبة القيمة المضافة ايضاً بهدف تشجيع المزارعين وتوفير المحاصيل الزراعية في البلاد، وايضاً المشاكل المتعلقة بالشركات الاجنبية وكيفية التعرف على نشاطها وتحديد ارباحها ومن ثم تظهر مشاكل فنية في احتساب ضريبة القيمة المضافة<sup>(2)</sup>.

#### 7. انخفاض الوعي الضريبي لدى الجمهور:

وهذه نقطة اساسية في هذا المجال لان وجود الوعد الضريبي له دور كبير في تنظيم هذه الضريبة وتيسير فرضها وتحصيل إيراداتها، وان مثل هذا الوعي يصعب إيجاده في الدول النامية ومنها العراق<sup>(3)</sup>.

#### 8. النظام المحاسبي:

ان ضريبة القيمة المضافة تتطلب نظاماً محاسبياً خاصاً بها يتسم بالمرونة وقابلية التنفيذ والتطبيق على جميع المكلفين سواء طبيعيين ام معنويين مهما كانت الأنشطة المتداولة لهم ويكون معتمداً على الانظمة والقواعد والتعليمات المحاسبية المتداولة بينهم بعيداً عن الاجتهادات.

#### 9. التهرب الضريبي:

(1) عدي سالم علي، سراء سالم داود، ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في النظام الضريبي العراقي، جامعة

الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد18، المجلد37، 2018، ص9.

(2) دليل المحاسبين، قانون الضريبة على القيمة المضافة، السودان، 2013، [www.gps-dir.com](http://www.gps-dir.com).

(3) عابد فضيلة، الية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد2، 2010، ص18.

التهرب الضريبي يحصل بسبب الانزعاج وعدم القناعة بهذا النوع من الضرائب او بسبب الأطماع وعدم وجود روح المواطنة لدى الجمهور من الشعب، وهذا لم يحصل فقط في البلدان النامية بل يمتد حتى لدى الدول المتقدمة، إذ وصل هذا التهرب حوالي (0.80) في الدول النامية و(0.40) في الدول المتقدمة، مما يعني وجود مشاكل فنية تتعلق بهذا النوع من الضرائب وليس مقتصرًا على بقية الأنواع الأخرى من الضرائب مما يتطلب الأمر استعمال قوة القانون حتى تكون العقوبة حافزا على الالتزام الضريبي، ومن جهة أخرى يتوجب ان تكون هناك عدالة في اخضاع الضريبة ولابد من اعتماد برنامج دقيق بفرض هذا النوع من الضريبة على الكل بالتساوي وبما يحقق مبدأ العدالة<sup>(1)</sup>.

#### 10. المشاكل المتعلقة بالسلع الرأسمالية:

وتستعمل هذه السلع لأغراض الانتاج سواء للسلع ام الخدمات سواء ان كانت هذه السلع مصنعة محليا ام مستوردة، وتقسّم السلع على نوعين هما: السلع الرأسمالية والمعتمدة في انتاج سلع رأسمالية أخرى و سلع غير رأسمالية والمتمثلة بوسائط النقل المختلفة<sup>(2)</sup>.

وتبرز المشكلة بهذا الصدد في صعوبة المكلفين بسداد الضريبة على القيمة المضافة المستحقة عليهم عند الشراء من السوق المحلي او المستوردة عند نقاط المنافذ الحدودية وفرض هذا النوع من الضريبة، كما ان القوانين المنظمة لهذا الشأن لن تعطي تحديدا واضحا لهذا النوع من السلع، وكما ذكر البحث بان هذا النوع من السلع يبقى خارج نطاق فرض هذا النوع من الضرائب بهدف تشجيع الاستثمار وهذا المبدأ معتمد في العراق وبقية الدول الأخرى بما فيها اغلب الدول المتقدمة.

وعلى هذا الاساس يتوجب ان تكون هناك تشريعات مناسبة لغرض معالجة مثل هذه المشكلات وتشريع قانون شامل لجميع السلع والخدمات يبتعد عن الاعفاء الضريبي ومن ثم حصول التراكم الضريبي، اذ كلما كان النظام الضريبي واسعا وشاملا كلما قاد الى معالجة الاقتصاد من هذه التشوهات الضارة والابتعاد عن هذه المشاكل كما يشجع مناخاً ضريبيا عادلا مستندا الى وعاء ضريبي ذا طاقة عالية محسوبا نسبةً الى الناتج المحلي الاجمالي والذي من خلاله يمكن حساب مقدار ضريبة القيمة المضافة المناسب وايضا يحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي على القطاعات الاقتصادية المختلفة ، الامر المهم الاخر يتوجب ان تكون هذه الضرائب تحظى بالقبول من الجماهير الشعبية ومجلس النواب .

الجدير نكره ان هذا النوع من المشاكل الفنية تكاد تكون متشابهة في الكثير من البلاد ولا تكون مقتصرة على بلد دون اخر وان توسيع نطاق البحث على هذه المشاكل كان بغرض توسيع الرؤيا وابداء حالات من المقارنة لتوسيع الفهم والادراك.

(1) محمد خالد الحديدي، ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سوريا، جامعة تشرين، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 28، العدد 1، 2008، ص 33.

(2) محمد عبد السلام البكري، الضريبة على القيمة المضافة وكيفية تطبيقها في مصر، رسالة ماجستير، غير منشورة، دليل المحاسبين العرب، ص 72.

ويوجز الجدول (16) اهم التحديات الفنية في مجال تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

### الجدول (16)

#### التحديات الفنية في مجال تطبيق ضريبة القيمة المضافة

الموارد البشرية	المبيعات	المحاسبة ونظم تكنولوجيا المعلومات	الشراء
* تدريب الموظفين الحاليين. * التفكير في اجراء تغييرات على البنية التنظيمية الحالية. * التفكير في اجراء تغيير للبنية التنظيمية الحالية.	تقييم اثر الضريبة على الطلب في الأسواق.	* تحديث النظم المالية وأنظمة نقاط البيع. * ترميز ضريبة القيمة المضافة بالنسبة للمبالغ مستحقة الدفع او المستحقة للقبض. * تغييرات في أنظمة تكنولوجيا المعلومات. * التوثيق الالكتروني وأنظمة المعلومات.	* وضع استراتيجيات شراء جديدة. * إدارة الشركات البائعة. * إعادة النظر في العقود والترتيبات الأخرى.

المصدر: ضريبة القيمة المضافة في الخليج العربي ضمن برنامج إدارة المؤسسات (اوراكل) لتسهيل التزام الشركات.

#### المطلب الثالث: المعوقات التشريعية:

لتسليط الضوء على هذه المعوقات والصعوبات يتوجب البحث في قانون الضرائب<sup>(1)</sup>:

وهذا القانون بصيغته يعد من اهم المعوقات السياسية بهذا المجال ، اذ انه يحتاج الى اتفاق سياسي لغرض تعديله وإقراره في مجلس النواب ، ذلك ان هذا القانون والذي يحمل الرقم 113 لسنة 1982 لا يتضمن اي نصوص قانونية تخص ضريبة القيمة المضافة على الرغم من اجراء بعض التعديلات الطفيفة عليه ، مما يستوجب تشكيل لجنة مختصة لمراجعته وتعديله بشكل عام ومن جميع النواحي بما فيها القطاعات التي اخذت بعض الاعفاءات مع تحديد نسبة الضريبة هذه والواجب فرضها بشكل عادل على جميع السلع والخدمات بما يحقق مبدأ المشروعية في العمل ، وان قبول تعديل هذا القانون يكون ضرورة ملحة لان الموازنات العامة دائما تنتهي بالعجز لقلة الإيرادات العامة عن النفقات العامة الامر الذي يتطلب البحث عن مصادر جديدة عن الإيرادات العامة وان الإيراد الناجم عن ضريبة القيمة المضافة يكون مصدراً مناسباً لهذا الغرض ، لذا لا بد من توافر اتفاق سياسي لغرض الاتفاق على هذا القانون و تشريعه .

وقد وضعت المملكة العربية السعودية برنامجاً تم تطبيقه عام 2020 هو برنامج تحقيق التوازن المالي للحكومة والذي يجعل الإيرادات العامة للدولة مساوية للنفقات العامة للتخلص من الفائض المالي وفي

(1)إيمان شاكر محمد، مصدر سابق ص45.

الوقت نفسه التخلص من نواحي العجز ، وكان ذلك من خلال ضريبة القيمة المضافة للسلع والخدمات والذي ابرم به اتفاق سياسي على مستوى التعاون الخليجي بفرض ضريبة على القيمة المضافة بنسبة (5% ) وفي الوقت نفسه تم فرض ضريبة على السلع الضارة مثل التبغ ومشتقاته والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة ، اذ تم فرض ضريبة عليها بنسبة (50%)<sup>(1)</sup> ، وان مثل هذه التجارب يكون العراق بحاجة ماسة لتطبيقها بهدف تعظيم ايراداته .

وتعاني التشريعات الضريبية الحالية من الخلل الواضح مما يجعل تطبيقها والالتزام بها امرا صعبا ومستحيلا، الامر الذي معه يحتاج الى اتفاق سياسي لمعالجة هذا الخلل وان صعوبة هذا الامر ناجم عن الاتي<sup>(2)</sup>:

1. تعقيد النظام الحالي.
2. الصيغة الجدولية للنظام.
3. افتقار النظام الحالي للحيادية.
4. غموض القاعدة الضريبية.
5. تعدد النصوص التشريعية الضريبية.
6. عدم وجود القوانين والانظمة التي تكفل التنفيذ الدقيق.
7. الافتقار الى الهيكل التنظيمي المنطقي.

ويرجع هذا الخلل الى الجوانب السياسية المجزأة والتي ادت الى سلسلة من التعديلات العشوائية غير المنضبطة خلال عقود من الزمن.

وان الهدف من الاصلاح الضريبي في العراق يكمن في النواحي الآتية<sup>(3)</sup>:

1. ضرورة مغادرة الاساليب القديمة في فرض الضريبة والسياسات الاقتصادية.
2. المادة (25) من الدستور العراقي يوجب على الحكومة ضرورة القيام باصلاح اقتصادي على وفق المبادئ الاقتصادية الحديثة.
3. المادة (26) من الدستور تنص على ان الحكومة هي من تكفل وتشجع الاستثمار.
4. تكون الضرائب وسيلة اساسية بيد الحكومة لتشجيع وادامة الاستثمار.
5. ان الاصلاح الضريبي وجذب وتشجيع الاستثمار لا يتم من دون نظام ضريبي حديث ومواكب للتطور الاقتصادي في العالم.

(1) مركز دراية للدراسات والمعلومات، إدارة الدراسات والتطوير، ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، ص 9.

(2) هيثم علي محمد، العنكي، أهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية الإصلاح الضريبي في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد التاسع، العدد 26، لسنة 2014، ص 17.

(3) أبو ذر عبد الكريم شاكر البياتي، التهرب الضريبي في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 4، المجلد 14، 2012، ص 12.



6. المادة (107) من الدستور العراقي منحت الحكومة المركزية سلطة واسعة في وضع السياسات الضريبية والجمركية لتنفيذ هذه الاصلاحات.

وفي هذا الصدد تكون هناك اسس قانونية وتنظيمية وسياسية للإصلاح الضريبي<sup>(1)</sup>:

1. تخضع عمليات ايجاد انظمة ضريبية الى بعض المحددات منها دستورية وادارية وقانونية والهيكل السياسي للبلد من حيث كونه مركزياً او اتحادياً.
2. مبدأ القانونية اي لا تفرض ضريبة من دون قانون وهذا ما تنص عليه المادة (28) من الدستور العراقي.
3. صلاحية فرض الضرائب، اذ ان هناك بعض الدساتير تسمح للمشرع وضع قوانين ضريبية بمقاييس معينة (مركزي او اقليمية).
4. الايرادات العامة المجناة من الضرائب يتوجب استخدامها للأغراض العامة فقط.
5. نصت المادة (103) من الدستور على ان يكون تفعيل هذه المبادئ من خلال محاكم مستقلة.

وعلى الرغم من المدة الطويلة (منذ 2003) التي استلمت فيها الحكومة السلطة في البلد الا انها لم تجر اصلاحات واضحة على المستوى المالي او الضريبي ولم تعمل على معالجة هذه الثغرات الواجب معالجتها من السلطات السياسية لتتناسب مع حالة العراق الجديدة وتوجهاته على اعتبار ان اهم مقومات النظام الضريبي هي السلطة التشريعية التي تختص بإصدار القوانين الضريبية تليها السلطة الإدارية التنفيذية التي تعمل على تطبيق هذه القوانين وتجعلها موضع التنفيذ ، واخيرا النظام القضائي الذي يعمل على حل النزاعات الناشئة بين المكلفين والادارات الضريبية عند تنفيذ هذه القوانين .

الجدير ذكره ان مبدأ التبعية السياسية المتضمن يتعلق بإخضاع المكلفين اينما كان محل مزاوله نشاطهم على أساس الجنسية التي يحملها الشخص (طبيعي ام معنوي) ويكون تحديد جنسية الاشخاص المذكورين على اسس مختلفة منها حق الدم لنسبه العائلي او بموجب حق الاساس الجغرافي او المناطقي او عن طريق الاثنتين النسب العائلي والمناطقي وتسمى بجنسية الميلاد، وهناك معايير أخرى يمكن من خلالها تحديد جنسية الشخص المعنوي.

(1) الوكالة الامريكية للتنمية الدولية، المشروع الاقتصادي الحكومي (2)، الإصلاح الضريبي في العراق، شركة بيرنغ بوينت، ص 8.

## المبحث الثاني : الإمكانيات المتاحة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق

ان المشكلة الاساس في هذا الجانب هي قصور في الانظمة الضريبية في البلاد والتي لا تعنى بضريبة القيمة المضافة وهذا ما اوجد عدم توازن ضريبي، كما ان عدم وجود التشريع الضريبي المناسب للظروف الاقتصادية في البلاد يجعل التحديات قائمة امام تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الجانب المحلي، مما يتطلب ايجاد امكانيات تفوق الموجودة حالياً في البلاد.

### المطلب الأول: الطاقة الضريبية:

ان الهيئة العامة للضرائب في العراق هي المسؤولة عن النظام الضريبي وهي التي تحدد مديات الحاجة الى التشريعات الضريبية وكيفيةها، ويستعرض الجدول (17) القوانين العاملة في الهيئة والتعديلات عليها وكالاتي:

### الجدول (17)

#### القوانين المطبقة في الهيئة العامة للضرائب

القانون	القانون المعدل	اثر التعديل
ضريبة العقار 162 لسنة 1959.	تم اعداد قانون ضريبة موحد وشامل للدخل والعقار والعرصات.	ان جميع دول العالم تعتمد قانون ضريبة موحد وان البلاد لا يمكن فصلها عن المحيط الاقليمي والعالمي لأنه لا بد من عقد اتفاقات وشركاكات يقتضي بان يكون قانون مشابه ومنسجم مع القوانين العالمية لما من شأنه تسهيل العمل الضريبي، وان القوانين الضريبية اصبحت قديمة ولا تتماشى مع الوضع الراهن.
ضريبة العرصات 26 لسنة 1962	تعديل الفقرة (7) من المادة (40) من قانون ضريبة الدخل بزيادة ضريبة الدخل الى (500000) دينار بدلاً من (عشرة الاف)	من اجل تقديم الحسابات الختامية.
ضريبة الدخل 113 لسنة 1982	تعديل الفقرة ثانياً من المادة 56 من القانون بزيادة الغرامات المفروضة على الشركات الأجنبية العاملة في البلاد الى (50) ألف دينار بدلاً من (10) الاف.	من اجل تقديم الحسابات الختامية.

المصدر: وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب

ونلاحظ من الجدول (17) ان القوانين الضريبية في البلاد تفتقر كليا لقانون ضريبة القيمة المضافة واقتصارها على القوانين التي تضمنها الجدول انف الذكر .

الامر الاخر، ان العراق لم يعمل على تنظيم الضرائب سواء المباشرة ام غير المباشرة في قانون واحد وانما فرضها في قوانين مختلفة، كما ان النظام الضريبي لم يحدد الاشخاص المكلفين في دفع الضرائب وهذا ناجم عن عدم اهتمام البلاد بالإيرادات الضريبية لاهتمامه بالإيرادات النفطية في البلاد لان الاقتصاد العراقي اقتصاداً ريعياً واحادي الجانب وهو الاعتماد كليا على الإيرادات النفطية، كما زادت السماحات الضريبية التي شملت كل المؤسسات والوزارات والاجهزة الحكومية وكذلك الاشخاص المقيمين في البلاد وغيرها وهذا جميعه يضعف الطاقة الضريبية في البلاد ويخفض كثيرا إيراداتها<sup>(1)</sup> .

ورغم عدم وجود ضريبة قيمة مضافة بهذه التسمية وبهذا التنظيم، الا انه توجد بعض التقسيمات عنها ويكون التعامل مع هذه الجزئيات، وهذا ما يتم استعراضه في هذه الفقرة من البحث.

فقد تم فرض ضريبة المبيعات بموجب القرار (36) لسنة 1997 والذي نص<sup>(2)</sup>:

اولا: تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة (10) % على اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى.

ثانيا: تكون ادارة المرافق السياحية الوارد ذكرها في البند (اولا) من هذا القرار مسؤولة عن جباية ضريبة المبيعات وتحويلها شهريا الى وزارة المالية خلال الايام العشرة الاولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه.

ثالثا: تستوفى عن مبالغ ضريبة المبيعات المجباة وغير المحولة لاي سبب كان خلال المدة المحددة في البند (ثانيا) من هذا القرار وعن مبالغ ضريبة المبيعات غير المجباة الفائدة المصرفية على الحساب المكشوف التي تستوفىها المصارف التجارية وتكون ادارة المرفق السياحي مسؤولة عن تحمل ودفع هذه الفائدة.

رابعا: تتحمل ادارة المرفق السياحي المسؤولية عن جباية الضريبة للمبالغ المترتبة على الضريبة والفائدة المصرفية على الحساب المكشوف عن عدم جبايتها.

(1) أنور عباس ناصر، الضرائب ودورها في تعزيز إيرادات الموازنة العامة في العراق (2003-2016) ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، العدد3، 2018، ص23.

(2) الوقائع العراقية، رقم العدد 3670، تاريخ العدد 1997، رقم الصفحة 156.

## الفصل الثالث : نظرة استهراقية لتطبيق خريبة القيمة المضافة في العراق الإمكانات والمعوقات ...

وعلى هذا الأساس نجد ان المشرع العراقي قد فرض جزء من ضريبة القيمة المضافة وهي الضريبة على مبيعات الخدمات الفندقية (الاولى والممتازة) وبنسبة محددة (10%) الا ان المشرع لم يلتفت الى المبيعات الاخرى كالتجارية او الصناعية والخدمية وكذلك الفئات الاخرى للفنادق والمطاعم والمرافق السياحية، وهذا جميعه قد خفض من الايرادات الضريبية للقيمة المباشرة.

والملاحظ على التشريع اعلاه ان جباية هذه الضرائب كان على مدار شهري وليس سنوي، كما ان جبايتها كانت عن طريق المرافق السياحية ذاتها وهي تابعة لوزارة الثقافة وليس لوزارة المالية، وكان الاجدر بالمشرع ان يكون على دراية بهذا النظام الضريبي وان تكون الهيئة العامة للضرائب هي من تقوم بدور الجباية لمعرفتها بهذه الامور وهي على دراية تامة بالتهرب الضريبي والعمل على مكافحته والحد منه، فضلا عن قيامها بفرض الغرامات التأخيرية واستلام الفوائد عن عدم تسديد الضرائب.

الامر الاخر الجزئي ضمن ضريبة القيمة المضافة هو فرض ضريبة المبيعات على كارت تعبئة الهاتف النقال وشبكة الانترنت بنسبة (20%) من أقيامها، كذلك فرض ضريبة بنسبة (15%) عن شراء السيارات على اختلاف انواعها ضمن موديلات محددة وايضاً على تذاكر السفر، كما تم فرض ضريبة (300%) على السجائر والمشروبات الكحولية، وهذا ضمن قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2015 ضمن المادة 33 (1).

وقد عملت الحكومة فيما بعد على تغيير اغلب هذه النسب في المادة (24) من قانون الموازنة لعام 2016<sup>(2)</sup>، اذ بقيت نسبة الضريبة كما هي بالنسبة لكارت التعبئة والانترنت وهي (20%) وخفضت ضريبة السيارات الى (5%)، كما خفضت الضريبة على السجائر والمشروبات الكحولية الى (100%) فضلاً عن اضافة تذاكر السفر الخارجي في المطارات العراقية بسعر (25,000) ألف دينار عن كل تذكرة.

والملاحظ ان المشرع قد رفع نسبة الضريبة على الانترنت وتذاكر الهاتف النقال تمييزاً، والمعروف ان المشرع يزيد هذه النسبة من الضريبة للسلع والخدمات غير المرغوب بها، وهذا ما أثقل كاهل المواطن البسيط، كما ان المشرع العراقي قد خالف الدستور بالسماح ببيع المشروبات الكحولية لأنه لا يجوز سن

(1) فيان هادي عبد كاظم ، الية تدقيق ضريبة المبيعات وتأثيرها على الاستدامة المالية (دراسة حالة شركات الاتصالات في العراق) ، جامعة النهرين ، كلية العلوم السياسية، مجلة الريادة للمال والاعمال ، المجلد3، العدد2، 2022، ص16.  
(2) الوقائع العراقية، العدد 4394، تاريخ العدد 18 كانون الثاني 2016.

قانون يتعارض مع احكام الدين الاسلامي، وهذا مخالفة واضحة للمادة (أ) الاسلام هو دين الدولة الرسمي وهو مصدر اساس التشريع.

وعلى هذا الاساس يمكن اجمال اهم العيوب في النظام الضريبي وكالاتي<sup>(1)</sup>:

#### 1. الضرائب المفروضة:

ان الضرائب المفروضة حالياً في ظل النظام الضريبي في البلاد هي الضرائب المباشرة (ضريبة العقار، وضريبة الدخل، وضريبة العرصات) والضرائب غير المباشرة (ضريبة المبيعات، والضريبة الجمركية).

#### 2. قاعدة العدالة:

عدم مراعاة هذه القاعدة، اي عدم وجود سماحات للمكلف بدفع ضريبة العقار ضمن حدود العيش.

#### 3. قاعدة الوضوح:

كثرة غموض النصوص القانونية للضرائب المفروضة وتضمنها للعموميات بدلاً من التخفيض من كثرة الاجتهادات الشخصية على حساب النصوص.

#### 4. قاعدة الملائمة:

تكون غير ملائمة من حيث الوعاء الضريبي والسعر ووقت التحصيل سواء من الجهاز الضريبي ام من المكلف وعدم وجود المرونة والاستجابة له فيما يتعلق بتغير وقت الضريبة ووقت جبايتها.

#### 5. قاعدة الاقتصاد في التحصيل:

تكون اقل مراعاة لهذه القاعدة بسبب عدم وجود نظام مصرفي متطور في البلاد.

#### 6. سياسة التحصيل:

غياب سياسة الترغيب وزيادة الوعي وروح المواطنة والاختصار فقط على التهيب بفرض العقوبات والغرامات التأخيرية وزيادة الفوائد.

#### 7. المساهمة في تمويل الموازنة العامة للدولة:

يكون الايراد الضريبي الناجم عنها منخفضاً جداً ولم يشكل رقماً يعتد به.

(1) عبد الله محمود، امين، المشاكل التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من وجهة نظر محاسبية، منشورات وزارة المالية، بغداد، 2002، ص 33.

المطلب الثاني: مؤشرات الاداء الضريبي في العراق والحرية التجارية:

ويمكن حساب الطاقة الضريبية من خلال المعادلة الآتية:<sup>(1)</sup>

$$T/Y=8.86+0.0002 YP+00.12 FY$$

حيث ان:

$$T/Y = \text{الطاقة الضريبية}$$

$$YP = \text{متوسط دخل الفرد}$$

$$FY = \text{درجة الانفتاح الاقتصادي (الصادرات + الواردات) / الناتج المحلي الإجمالي} \times 100$$

وعلى هذا الاساس فان الطاقة الضريبية رياضياً تمثل داله لنسبتي دخل الفرد ودرجة الانفتاح الاقتصادي، وهي تمثل توقع من خلاله يمكن التعرف على الحد الاقصى لفرض ضريبة جديدة او زيادتها او توسيع الوعاء الضريبي.

وتمثل الطاقة الضريبية احدى مؤشرات الاداء الضريبي بالإضافة الى الجهد الضريبي والعبء الضريبي، ويحسب الجهد الضريبي عن طريق العبء الضريبي مقسوماً على الطاقة الضريبية، فان كان الجهد الضريبي اقل من الواحد الصحيح يعني ان هناك طاقة ضريبية غير مستغلة، اما إذا كان الجهد الضريبي أكبر من الواحد الصحيح فهذا يعني وجود عبء ضريبي يقع على عاتق المكلفين، وعندما يكون الجهد الضريبي قريباً من الواحد الصحيح فهذا يعني وجود سياسة مالية جيدة<sup>(2)</sup>.

وعلى هذا الاساس يمكن حساب مؤشرات الاداء الضريبي في العراق، وكما يستعرضها الجدول (18)

(1) زيدان، لقاء فنجانة، 2012، دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة 1995-2010 وسبل تفعيلها، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 2012.  
(2) مرتضى حسين علوان، دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وايراد لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة كربلاء، قسم المحاسبة.

الجدول (18)

مؤشرات الأداء الضرفف فف العراق للمدة (2004-2020) بالأسعار الجاربة (ملفون دفنار)

السنة	الإفراءاء الضرففة (1)	الناتج المحلي الإجمالي (2)	الطاقة الضرففة (3) %	العبء الضرفف 2/1 (4) %	الجهء الضرفف 3/4
2004	154837	48678000	19.535	0.318	0.016
2005	475087	61673400	18.823	0.770	0.040
2006	467811	95588000	15.841	0.489	0.030
2007	599438	10782500	16.829	0.556	0.033
2008	815502	155982300	17.805	0.523	0.029
2009	1083038	139330200	17.029	0.777	0.045
2010	1144144	158521500	17.829	0.722	0.040
2011	1311156	211309900	17.826	0.620	0.034
2012	1665907	251666900	17.877	0.662	0.037
2013	1957014	271091800	17.007	0.722	0.042
2014	1979896	260610400	16.655	0.760	0.045
2015	21404796	280035300	17.46	0.79	0.046
2016	40829696	299460200	17.88	0.8	0.047
2017	60254596	318885100	18.12	0.82	0.045
2018	79679496	338310000	18.67	0.85	0.047
2019	99104396	357734900	16.98	0.69	0.036
2020	99104387	317733460	13.98	0.58	0.031
متوسط المدة			17.635	0.6793	0.0382

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على البفائاءاء الفف تم الحصول عليها من:  
 - البنك المركزي العراقي، والجهاء المركزي للإحصاء.  
 - النسب من عمل الباءء.

ونلحظ من الجدول (18) ان متوسط الطاقة الضرففة فف العراق بلغت (17.635) %، اما متوسط العبء الضرفف كان (0.67) % وهو منفض جدا وفدل على قصور النظام الضرفف فف البلاد مع اعم اسفلال الطاقة الضرففة الفائضة، اما معدل الجهد الضرفف للمدة نفسها لم ففجاوز (0.0382) %، وهو مؤشر منفض جدا وفدل على افراط الدولة بالإفراءاء الضرففة للمدة نفسها، وفشفر الى امكانفة

## الفصل الثالث : نظرة استشرافية لتطبيق خريبة القيمة المضافة في العراق الإمكانيات والمعوقات ...

فرض ضرائب جديدة او توسيع الوعاء الضريبي او زيادة اسعار الضرائب او كلاهما. اما فيما يتعلق بنسبة مساهمة ونمو الإيرادات الضريبية في العراق للمدة المشمولة بالبحث، وكما يستعرضها الجدول (19).

### الجدول (19)

نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية مقارنة مع الإيرادات الأخرى الى اجمالي الإيرادات والنفقات العامة في العراق للمدة من (2004-2020) بالأسعار الجارية مليون دينار

السنة	الإيرادات الضريبية (1)	الإيرادات النفطية (2)	إيرادات أخرى (3)	اجمالي الإيرادات (4)	اجمالي النفقات (5)	نسبة 4/1 %	نسبة 4/2 %	نسبة 4/3 %	نسبة 5/1 %	نسبة 5/2 %	نسبة 5/3 %
2004	154837	32625108.5	203901.1	32983846.6	31521427.9	0.469	98.912	0.618	0.491	103.501	0.647
2005	475087	39453950.2	490219.7	40419256.9	30831141.7	1.175	97.612	1.213	1.541	127.968	1.59
2006	467811	46908043.3	1553614.5	48929468.8	37494459	0.956	95.869	3.175	1.248	125.107	4.144
2007	599.438	53163644.2	38702	53801784.2	39308348.5	1.114	98.814	0.072	1.525	135.248	0.098
2008	815502	77589442.5	134760.4	78539704.9	67277196.60	1.038	98.79	0.172	1.212	115.328	0.2
2009	1083038	51752349.7	156051.6	52991439.3	55589721.1	2.044	97.662	0.294	1.948	93.097	0.281
2010	1144144	66923337	1751369.5	69818850.5	70134201.8	1.639	95.853	2.508	1.631	95.422	2.497
2011	1311156	102452810.8	128093.3	103892060.1	78757666.3	1.262	98.615	0.123	1.665	130.086	0.163
2012	1665907	117271044.4	235039.3	119171990.7	105139575.7	1.398	98.405	0.197	1.584	111.538	0.224
2013	1957014	111107939.6	213452.8	113278406.4	119127556.2	1.728	98.084	0.188	1.643	93.268	0.179
2014	1979896	97072410	6429086	105481392	83556266	1.877	92.028	6.095	2.37	116.176	7.694
2015	2002778	119763068.4	298812.3	122664752.7	159497446.1	1.632	97.634	0.243	1.255	75.08	0.187
2016	2025660	76873775.6	12623132.7	91790793.3	61972956.3	2.206	83.748	13.752	3.268	124.044	20.368
2017	2048542	128418197.2	384171.8	132051099	199867336	1.551	97.248	0.290	1.024	64.251	0.192
2018	2071424	56675141.2	18817179.4	78100194.6	40389646.6	2.652	72.567	24.093	5.128	140.320	46.589
2019	2094306	137073326	469531.3	141437445.3	240237225.9	1.480	96.914	0.331	0.871	57.057	0.195
2020	2117188	36476506.8	25011226.1	64409595.9	18806336.9	3.287	56.632	38.831	11.257	193.958	132.993
متوسط المدة						1.618	92.66	5.423	2.33	111.85	12.837

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- بيانات (2004\_2020): جمهورية العراق، وزارة المالية.
- بيانات سنة (2020): جمهورية العراق، البنك المركزي العراقي، النشرة الإحصائية السنوية.
- النسب من عمل الباحث.

ويتضح من الجدول ان متوسط نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية الى اجمالي الإيرادات كان منخفضاً جداً، اذ يبلغ (1.618) %، في حين ان متوسط نسبة اسهامها الى اجمالي النفقات العامة قد ارتفع الى (2.33) %، وهذا يدل على عدم اهتمام الدولة بتتبع هذا الإيراد على الرغم من قدرتها على زيادته، اما الإيرادات المتأتية من النفط فقد بلغ متوسطها في مساهمتها الى الإيرادات العامة (92.66) %، في حين ارتفع متوسط نسبتها الى النفقات العامة الى (111.85) %، وهذا دليل اعتماد الدولة على الإيرادات النفطية



## الفصل الثالث : نظرة استشرافية لتطبيق خريبة القيمة المضافة في العراق الإمكانيات والمعوقات ....

بشكل كبير دون غيرها من مصادر الإيرادات وهذا يشكل بطبيعته مخاطر كبيرة قد يتعرض اليها البلاد قد تجعله غير قادرٍ على تمويل ميزانياتها عند انخفاض اسعار البترول في الاسواق العالمية .

اما الإيرادات الأخرى فقد انخفض نسب اسهامها نسبةً الى اجمال الإيرادات بواقع (5.423) %، في حين ارتفع متوسط نسبتها الى اجمالي النفقات العامة ليصل (12.837) %، وهذا يدل ايضاً على عدم اهتمام الحكومة بتنويع مصادر تمويل موازنتها.

ويستعرض الجدول (20) نسب نمو الإيرادات الضريبية والنفطية والإيرادات الأخرى.

### الجدول (20)

نسبة نمو الإيرادات الضريبية، الإيرادات النفطية، والإيرادات الأخرى في العراق للمدة من

(2004\_2020) بالأسعار الجارية (مليون دينار)

السنة	إيرادات الضريبية (1)	الإيرادات النفطية (2)	إيرادات أخرى (3)	نسبة نمو (1) %	نسبة نمو (2) %	نسبة نمو (3) %
2004	154,837	32625108.5	203901.1	.....	.....	.....
2005	475087	39453950.2	490219.7	206.83	20.931	140.42
2006	467811	46908043.3	1553614.5	-1.532	18.893	216.922
2007	440805	53163644.2	38702	-5.772	13.336	-97.509
2008	581351	77589442.5	134760.4	31.883	45.945	248.2
2009	739000	51752349.7	156051.6	27.117	-33.3	15.799
2010	1144144	66923337	1751369.5	5.642	29.315	1022.302
2011	1311156	102452810.8	128093.3	14.597	53.09	-92.686
2012	1665907	117271044.4	235039.3	27.056	14.463	83.491
2013	1957014	111107939.6	213452.8	17.474	-5.255	-9.184
2014	1979896	97072410	6429086	1.169	-12.632	2911.947
2015	2002778	83036880.4	12644719.2	1.155	-14.458	96.679
2016	2025660	69001350.8	18860352.4	1.142	-16.902	49.155
2017	2048542	54965821.2	25075985.6	1.129	-20.340	32.956
2018	2071424	40930291.6	31291618.8	1.116	-25.535	24.787
2019	2094306	26894762	37507252	1.104	-34.291	19.863
2020	2117188	12859232.4	43722885.2	1.092	-52.186	16.571
متوسط المدة				20.7	-1.183	292.482

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- بيانات المدة (2004\_2020): جمهورية العراق، وزارة المالية.
- بيانات سنة (2020): جمهورية العراق، البنك المركزي العراقي.
- النسب من اعداد الباحث.

ونلاحظ من الجدول (20) ان متوسط نسبة نمو الايرادات الضريبية (20.7) %، وهو منخفض جداً، اما متوسط نسبة نمو الايرادات النفطية فقد بلغت (-1.183) %، اما بقية الايرادات الاخرى فقد بلغت نسبتها الى (292.482) %، وهي نسبة منخفضة جداً.

ويوضح الجدول (21) الضرائب غير المباشرة والتي تكون جزءاً من ضريبة القيمة المباشرة وبيان نسبتها الى اجمالي الايرادات العامة والنفقات العامة خلال المدة المشمولة بالبحث:

نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة الى اجمالي الإيرادات الضريبية، اجمالي الإيرادات وجمالي النفقات العامة في العراق للمدة من (2004\_2020)  
بالأسعار الجارية  
الجدول (21)

السنة	الضريبية المركبة (1)	ضريبية المبيعات (2)	اجمالي الضرائب غير المباشرة (3)	اجمالي الإيرادات الضريبية (4)	اجمالي الإيرادات العامة (5)	اجمالي النفقات العامة (6)	نسبة 3/1 %	نسبة 4/1 %	نسبة 5/1 %	نسبة 6/1 %	نسبة 3/2 %	نسبة 4/2 %	نسبة 5/2 %	نسبة 6/2 %	نسبة 4/3 %	نسبة 5/3 %	نسبة 6/3 %
2004	81020	45	81065	154837	32983846.6	31521427.9	99.944	52.326	0.246	0.257	0.056	0.029	0.0001	0.0001	52.355	0.246	0.257
2005	118176	74	118250	475087	40419256.9	30831141.7	99.937	24.875	0.292	0.383	0.063	0.016	0.0002	0.0002	24.89	0.293	0.384
2006	159868	1071	160939	467811	48929468.8	37494459	99.335	34.174	0.327	0.426	0.065	0.0229	0.0022	0.0029	34.403	0.329	0.429
2007	158633	1874	160507	599438	53801784.2	39308348.5	98.832	26.464	0.295	0.404	0.168	0.313	0.0035	0.0048	26.776	0.298	0.408
2008	287978	2273	290251	815502	78539704.9	67277196.6	99.217	35.313	0.367	0.428	0.783	0.279	0.0029	0.0034	35.592	0.37	0.431
2009	477117	2881	479998	1083038	52991439.3	55589721.1	99.4	44.054	0.9	0.858	0.6	0.266	0.0054	0.0056	44.32	0.906	0.863
2010	420802	1078	421880	1144144	69818850.5	70134201.8	99.744	36.779	0.603	0.6	0.256	0.094	0.0015	0.0015	36.873	0.604	0.602
2011	436815	801	437616	1311156	103892060.1	78757666.3	99.817	33.315	0.42	0.555	0.183	0.061	0.0008	0.001	33.376	0.421	0.556
2012	517865	1099	518964	1665907	119171990.7	105139575.7	99.788	31.086	0.435	0.493	0.212	0.066	0.0009	0.0021	31.152	0.435	0.494
2013	596643	2538	599181	1957014	113171990.7	119127556.2	99.576	30.487	0.527	0.501	0.424	0.13	0.0022	0.0015	30.617	0.529	0.503
2014	514636	1263	515899	1979896	105481,392	83556266	99.755	25.993	0.488	0.616	0.245	0.064	0.0012	0.002	26.057	0.489	0.617
2015	675421	3977	679398	2248121	107171990.7	133115536.7	99.415	30.043	0.630	0.509	0.585	0.176	0.003	0.002	30.220	0.633	0.002
2016	432629	12	432617	2002778	97790793	47984975.8	100.002	21.601	0.442	0.901	0.002	0.0005	1.000	2.000	21.600	0.442	0.901
2017	836206	6691	842897	2516346	108862589	182674807.4	98.206	33.230	0.768	0.457	0.793	0.380	0.006	0.003	34.496	0.774	0.461
2018	189837	4001	185836	1757435	88409596	37145585.1	102.152	10.801	0.214	0.511	2.152	0.227	0.004	0.010	10.574	0.210	0.500
2019	1239783	13394	1253177	3029914	119934386	317364639	98.931	40.918	1.033	0.390	1.068	0.442	0.011	0.004	1.068	1.044	0.394
2020	456532	14693	471225	998524	67956602.4	256965977.6	96.881	45.720	0.671	0.177	3.521	1.471	0.021	0.005	3.118	0.069	0.183
متوسط المدة							99.466	32.775	0.509	0.498	0.692	0.249	0.062	0.120	28.087	0.476	0.469

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:

- جمهورية العراق ، وزارة المالية.
- النسب من عمل الباحث .

## الفصل الثالث : نظرة استهراقية لتطبيق خريبة القيمة المضافة في العراق الإمكانات والمعوقات ...

والملاحظ عن الجدول (21) ان متوسط نسبة مساهمة الضريبة الجمركية الى اجمالي الضرائب غير المباشرة، الايرادات الضريبية، والايرادات العامة، والنفقات العامة خلال المدة المشمولة بالبحث، قد بلغت على التوالي % (99.466)، (32.775)، (0.509)، (0.498)، وهي نسب ضئيلة جداً على الرغم من ان البلد يعتمد بشكل كبير على السلع المستوردة مما يثير حالة من الاستغراب ويدلل على وجود هدر في الضرائب الجمركية مما تطلب حالة من الإصلاح بهدف زيادة الناتج المحلي.

وقد بلغت ضريبة المبيعات والتي هي جزء من ضريبة القيمة المضافة نسبة الى الضرائب غير المباشرة، والايرادات الضريبية، والايرادات العامة، والنفقات العامة (0.692) %، (0.249) %، (0.062) %، (0.120) على التوالي وهي تمثل نسباً منخفضة جداً، كما كانت نسب مساهمة الضرائب غير المباشرة الى الايرادات الضريبية (28.087) %، والى اجمالي الايرادات (0.476) %، والى اجمالي النفقات (0.469) %، وهي تكون منخفضة جدا وتتطلب اعادة النظر بهذا النوع من الضرائب.

ويوضح الجدول (22) نسب نمو الضرائب غير المباشرة في البلاد خلال المدة المشمولة بالبحث وكالاتي:

### الجدول (22)

نسبة نمو الضرائب غير المباشرة في العراق للمدة (2004\_2020) بالأسعار الجارية (مليون دينار)

السنة	الضريبة الجمركية (1)	ضريبة المبيعات (2)	اجمالي الضرائب غير المباشرة (3)	نسبة نمو (1) %	نسبة نمو (2) %	نسبة نمو (3) %
2004	81020	45	154,837	.....	.....	.....
2005	118176	74	475,087	45.86	64.444	45.871
2006	159868	1.071	467811	35.28	1347.297	36.101
2007	158633	1.874	599438	-0.773	74.977	-0.268
2008	287978	2.273	815502	81.537	21.291	80.834
2009	477117	2.881	1083038	65.678	26.749	65.373
2010	420802	1.078	1144144	-11.803	-62.582	-12.108
2011	436815	801	1311156	3.805	-25.696	3.73
2012	517865	1.099	1665907	18.555	37.203	18.589
2013	596643	2.538	1957014	15.212	130.937	15.457
2014	514636	1.263	1979896	-13.745	-50.236	-13.899
2015	675421	3.977	2248121	31.242	214.885	31.692
2016	432629	0.012	2002778	35.946	100.301	-36.323
2017	836206	6.691	2516346	93.284	55858.333	94.836
2018	189837	4.001	1757435	77.297	-159.796	-77.952
2019	1239783	13.394	3029914	553.077	-434.766	574.345
2020	456532	14.693	998524	136.823	209.698	137.602
متوسط المدة				41.69	1103.963	43.042

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من:  
- جمهورية العراق، وزارة المالية.  
- النسب من اعداد الباحث.

ويتضح من الجدول (22) ان متوسط نسبة نمو الضريبة الجمركية بلغ (41.69) %، وبلغ متوسط نسبة نمو ضريبة المبيعات (1103.963)، ونسبة (43.042) بالنسبة لنمو الضرائب غير المباشرة.

### **المبحث الثالث : نظرة استشرافية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق في ظل التحديات الاقتصادية**

ان ما يمكن ملاحظته لأول وهلة ان تطبيق ضريبة القيمة المضافة في البلاد لا يخلو من مشاكل ذات ابعاد قد تعترض فرض مثل هذه الضريبة اهمها الوعي الضريبي وتنوع مصادر التهرب الضريبي مع فقدان الحس والوعي الوطني لعدم تنميته من الجهات المعنية فضلاً عن مشاكل وتحديات اقتصادية يحاول البحث الوقوف عليها.

وللضرائب اثار اقتصادية متعددة<sup>(1)</sup> ، منها تعمل على توجيه الاستثمار والذي يكون مرتكز التنمية الاقتصادي التي تستند الى كمية الاستثمارات وتوزيعها بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي فضلاً عن تأثيرها على الانفاق الاستهلاكي ، اذ انها تعمل على توجيه الاستهلاك نحو السلع والخدمات التي تتسم بانخفاض الضريبة عليها على خلاف السلع غير الأساسية التي تتسم بمرونة الطلب العالية عليها ، كما ان الادخار ايضاً يتأثر بفرض الضرائب ، اذ ان الطبقات العالية في المجتمع تهدف الى تقرير ادخارها وتوجيهه صوب الاستهلاك لمواجهة الزيادة في اسعار السلع والخدمات من اجل المحافظة على مستويات المعيشة ، كما ان للضريبة ايضاً اثراً في الانتاج والركود الاقتصادي في البلاد.

ان طبيعة الاقتصاد العراقي وما يواجهه من تحديات يتطلب اجراء تغييرات او تعديلات في التشريع الضريبي في البلاد لجعله يتوزع مع اجراء استيعاب المتغيرات العالمية والمحلية مما يتطلب رسم سياسة خاصة له تتسجم مع المعطيات والظروف المستقبلية له.

ولغرض تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق يتعين البحث في المحاور الآتية:

#### **المطلب الأول: اجراءات فرض الضريبة:**

تحتاج كل ضريبة الى تصميم متكامل حتى تكون فعالة وتفي بالغرض الذي صممت من اجله ومنسجمة مع المفاهيم والاسس الاقتصادية والاجتماعية والسياسية على مستوى الدولة ككل، وايضاً تكون

(1) Simon Games, 'Tax Compliance, self -assessment and Tax Administration', University of Exeter, Clinton Alley, New Zealand, 2006, p 78.

رابطه طبعية بين المكلف والإدارة، وعلى المستوى المحلي فان الامر يتعلق بالتحديات الاقتصادية التي تواجه هذا التطبيق وهي<sup>(1)</sup>:

#### 1. المتطلبات الأساسية:

حتى تكون ضريبة القيمة المضافة ذا تطبيق صحيح ونجاح فان الامر يتطلب تحديد فترة من التخطيط، كما يتوجب النظر في جملة مؤشرات يتوجب اخذها بنظر التوجه للتطبيق وهي:

- سلامة السياسة الضريبية.
- السيطرة الكاملة على تدفق البضائع عند المداخل الحدودية.
- توفر سلطات ضريبية بإمكانها ادارة الضريبة بشكل كفوء وبأقل التكاليف.
- بساطة ووضوح القوانين المنتظمة لهذا النوع من الضريبة مع ملائمة الهيكل التنظيمي للإدارة وكفاية الموارد المتوفرة لها.
- تطبيق استراتيجيات للاذعان الضريبي تستند على خليط متوازن من برامج التوعية وبرامج المساعدة مع ايجاد برامج مساعدة للتطبيق.
- يمكن للمكلفين تنظيم السجلات الضريبية المفصلة عن كل معاملة بما من شأنه ايجاد المراقبة الى حد كبير مع فسخ المجال امام التدقيق والفحص الضريبي.

وعلى وفق ما تقدم فان التطبيق الدقيق يقود الى انشاء قاعدة تسجيل في ضريبة القيمة المضافة وبشكل سريع مما يقود الى إيجاد فهم واسع للمكلفين بواجباتهم وما هو المطلوب منهم بدقه وانتظام والتقليل من مستويات عدم الاذعان ومن ثم تقليص الكلف الإدارية مع تقنية المزيد من الإيرادات.

#### 2. تصميم ضريبة القيمة المضافة:

يضمن التصميم الجيد لهذه الضريبة إيرادات تلك الضريبة بالكامل ومن الجميع دون استثناء وهذا بطبيعته يقود الى سلسلة من التعامل التجاري عند بيع التجار لبضاعتهم المستوردة سواء تم البيع عن طريق الوسطاء ام المستهلكين النهائيين ، مما يمكن من تحديد معالم ضريبة القيمة المضافة وتنفيذ عملية التسجيل عنها، وعند عدم دفع ضريبة القيمة المضافة في الحدود فستكون رصيد المدخلات (عوائد

(1) عدي سالم، علي، سراء سالم، داؤد، ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في النظام الضريبي العراقي، مجلة تنمية الرافدين، العدد 118، المجلد 37، لسنة 2018، ص27.

الإنتاج) مساوية للصفر، وعندما تصبح ضريبة القيمة المضافة واجبة الدفع عن القيمة الكلية للمبيعات اما عند سداد هذه الضريبة عند الحدود تسجل رصيماً خاصاً بحساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن إيرادات المبيعات.

ان الاسس الاولى في التصميم الجيد للضريبة تكمن في صياغة التشريع القانوني الخاص بها والذي يتضمن ضرورة ادامته اوسع نطاق ممكن من وعاء الضريبة بهدف تحقيق اكبر حصيلة من الايرادات الضريبية ضمن نسب مقبولة، ويتوجب ايضاً ان يتضمن هذا التشريع الضريبي الامتيازات والاعفاءات الضريبية بشكل دقيق مع بيان ان تكون هذه الضريبة ضمن نسبة او مجموعة من النسب لفرض هذا النوع من الضريبة، مع تحديد الوعاء الضريبي بان يشمل جميع السلع والخدمات المنتجة في العراق وتحديد الاستثناءات بدقة عالية حتى تبعد عنها التأويلات والتفسيرات الخاطئة<sup>(1)</sup>.

### 3. اجراءات التطبيق:

ان هذه الاجراءات تحتاج ان تكون تفصيلية وبما ينسجم مع طبيعة النشاطات الاقتصادية في البلاد، وعلى وفق ذلك فان ضريبة القيمة المضافة ستأثر بشكل كبير على المؤسسات التجارية بما فيها الشركات التجارية الكبيرة او اصحاب الصناعات والحرف الصغيرة مما يتطلب وضع حد الزامي للتكليف عن ضريبة القيمة المضافة.

وان اولى هذه الاجراءات هو تحديد الاسلوب الخاص بنظام الضريبة ومقدار الوعاء الضريبي هل يشمل جميع المنتجات ام جزء محدوداً منها ؟ وهنا هل يكون فرض الضريبة على المنتجات كافة في بلد المنشأ ام يكون على اساس المكان المقصود والذي يكون مفضل عالمياً ؟ وبطبيعة الحال فان كلا الاسلوبين له مميزاته فضلاً عن عيوبه، الا ان الاسلوب الاول لا يخلو من عيوب كثيرة عند استعماله في العراق.

ان ضريبة القيمة المضافة ذات سمة استهراقية وعلى وفق مبدأ المكان المذكور انفاً فانه يستوجب فرض هذه الضريبة عن جميع مفردات الاستيراد ومن ثم استرجاع هذه الضريبة على الصادرات، وهذا يتطلب نظاماً يعمل على تنظيم قوائم المخرجات وفتح رصيد لضريبة المخرجات، مما يتطلب ان تكون

(1) Anum Saeed and other, 2012, validity of the value added tax in the SAARCRegion, the romanian econmic journal, year xv no.45.

هناك تفاصيل واسعة فيما يخص القوانين والتنظيم والمفردات التي تفرض عليها الضريبة حتى يمكن من تطبيق هذه الضريبة في البلاد<sup>(1)</sup>.

#### 4. الامور الاخرى المرتبطة بضريبة القيمة المضافة:

هناك جملة امور يمكن ايجازها وهي<sup>(2)</sup>:

##### 1\_ مسك السجلات والقوائم الرسمية:

ان مسك هذه السجلات سيوفر فرصة لاستحصال هذه الضريبة وايضاً ضرائب اخرى مثل ضريبة الدخل وغيرها وايضا تحديد الدخل الخاضع للضريبة عند معرفة تكاليف الانتاج، كما ان توفير البيانات من المكلفين سيعمل على توفير قاعدة بيانات واسعة تخدم هذه الاغراض، ومن ثم تعمل السلطة الضريبية على تعزيز هذا الامر من خلال اعتماد مبدأ التقرير الذاتي عند حساب ضريبة القيمة المضافة.

##### 2\_ حرية التكاليف:

وهذه المسألة يجب تحديدها بدقة، بمعنى هل هناك فسحة من الحرية في التسجيل الضريبي ام ان الموضوع يكون اجبارياً ويسري على الجميع؟ وبهذا يكون التسجيل ألياً في مجال هذه الضريبة، اذ ان هناك بعض البلدان وضعت حدوداً كبيرة ومفترطة في هذا المجال والتي سمحت من خلاله وجود سموات كبيرة لهذه الضريبة بسبب ان ادارتها الضريبية ليست بمقدورها السيطرة على عدد كثير من المكلفين في هذا المجال على خلاف الحد المرتفع والذي يعمل على زيادة الايرادات مقابل التكاليف المحدودة، وان دراسة الجدوى والمفاضلة فيما بين الايرادات والتكاليف تكون مسألة مهمة والتي على اساسها يمكن من تحديد حرية التكاليف الضريبي.

##### 3\_ ادارة ضريبة القيمة المضافة:

عند استحداث ضريبة القيمة المضافة في العراق فان ذلك سيعمل على تحديث الضرائب الاخرى وادارتها، الا ان هذا الامر قد يعمل على عرقلة عمل الإدارة القائمة بسبب عدم الاستعداد وعدم وجود الكادر المهني او ادواته الاخرى، وحتى يكون عمل هذه الادارات منتظماً في البلاد فانه يتوجب الاهتمام بالنواحي الآتية:

(1) Harvey rosen, 2008, puplic finsnce, mc GRAW – Hill, new york.

(2) عماد محمد، علي، ضريبة القيمة المضافة مفهومها وتنظيمها الفني، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 105، المجلد 24، لسنة 2017، ص 18.



- ان يكون تنفيذ ضريبة القيمة المضافة في البلاد من خلال الهيئة العامة للضرائب.
- ان توكل الى ادارة مختصة بضريبة القيمة المضافة.
- ادخال هيئة الجمارك في هذا الشأن لمعرفة بتفاصيل الأمور.

وان اغلب المهتمين بهذا الامر يؤكدون على مسالة ادارة ضريبة القيمة المضافة من خلال الهيئة العامة للضرائب على الرغم من التحفظات عليها، منها غياب التركيز المناسب على هذه الضريبة الا في حالة تحسين أداء هذه الهيئة من خلال انتهاج مبادئ التقدير الذاتي.

#### 4\_ الالتزام الطوعي للمكلفين بضريبة القيمة المضافة:

بمعنى ان المكلفين يلتزمون طواعية بضريبة القيمة المضافة وتأدية ما عليهم من التزامات وتحت اشراف مباشر من الكوادر الضريبية ضمن نظام التقدير الضريبي الذاتي ،اذ يعمل المكلفون على حساب ضريبة القيمة المضافة المترتبة بذمتهم وتقديمها للإدارة الضريبية مرافقه مع السجلات الضريبية لغرض فتح مستندات دقيقة تؤكد مبالغ الضريبة ، وان هذا النوع من الترابط والالتزام في البلدان الأجنبية يكون مرافقاً لضريبة القيمة المضافة دون بقية الضرائب الاخرى ، الى ان هذا الامر يجد فيه صعوبة في البلدان النامية التي تفتقر الى الاساليب المعرفية في مجال التقدير الذاتي ، الا ان وجود بعض المكلفين الذين لديهم هذه المعرفة يقود الى تخفيض العدد الكلي من المكلفين الذين يراود لهم بعض الاهتمام من قبل ادارة الضريبة وهذا بطبيعته يقود الى تخفيض التكاليف المترتبة على جباية هذه الضريبة ، الى انه مع فقدان نظام الالتزام الطوعي والتقدير الذاتي فان عملية جباية هذه الضرائب تكون مرهقة وتحتاج الى جهود متواصلة من الإدارة الضريبية وايضا بوجود الاتصال بين المكلفين والادارات الضريبية قد يقود الى الفساد

#### 5\_ اجراء التدقيق على ضريبة القيمة المضافة:

ان عمليات التدقيق للقيمة المضافة يعد من البرامج المهمة في هذا المجال ويتطلب برامج فعالة ودقيقه بهذا الشأن والهدف منه هو تخفيض عدم الاذعان الى هذه الضريبة وضعف مصداقية الادارات الضريبية، مما يتحتم تصميم برنامج تدقيقي محكم وشامل حتى يمكن استعماله لمواجهة حالات التهرب الضريبي ومنعه فضلاً عن اجراء تحديد المبالغ والايرادات الضريبية بدقة عالية مع فرض العقوبات المناسبة للمتلاعبين بالمقدرات والسجلات بهدف تضليل الإدارة الضريبية وتحويل وجهة نظرها الى واقع غير صحيح يختلف عن الواقع الفعلي من حيث المواد الخاضعة لضريبة القيمة المضافة.

وعلى وفق ما تقدم، فان البرنامج التدقيقي يوصل الى نجاحات متلاحقة عندما يتصف بالمواسفات الاتية<sup>(1)</sup>:

1. التغطية الواسعة لمجموعات المكلفين على وفق الاحجام والقطاعات والقضايا الاخرى بما من شأنه توسيع قاعدة تدقيق الحسابات لمستويات واسعة من المكلفين.
2. تدقيق حالات المطالبة باسترجاع الضرائب الخاطئة مع تدقيق الحالات عالية المخاطر بدقه عالية، مع تدقيق عشوائي للحالات التي تتسم بالأقل خطراً.
3. ايجاد حالات تنسيقية بين تدقيق ضريبة القيمة المضافة والضرائب الأخرى، وان التدقيق العالي للضريبة هو لغرض التخلص من حالات الفشل المرافقة والتي تحدث بسبب:
  - عدم وجود الكوادر الماهرة الخاصة بعملية التدقيق.
  - عدم اجراء التدقيق بما ينسجم مع الموضوعية والمهنية المؤسساتية للتدقيق.
  - احتمالية التواطؤ بين المكلفين والمدققين.
  - غياب الاستعدادات عند تنفيذ ضريبة القيمة المضافة وتأخر اكتشافها.
  - غياب الدعم السياسي للإدارة الضريبية بشكل عام.

وعلى هذا الأساس، فان ضريبة القيمة المضافة تحتاج الى دقة ومتابعة مراقبيها باستمرار الا انها في المقابل يكون لها فائدة كبيرة للبلاد من خلال زيادة الايرادات العامة لان هذه الضريبة لا تؤثر على الاسعار ، والادخار والاستثمار ، ويكون تطبيقها في النشاط المحلي من خلال عمليات البيع وهي التي تكون منشئة لضريبة القيمة المضافة سواء أكان البيع بالأجل ام بالأقساط وغيره من وسائل التعامل في المنتجات، كذلك تُمنع هذه الضريبة في مجالات الاستيراد وتخضع المنتجات المستوردة الى ضريبة القيمة المضافة عند الافراج الكمركي، وهذه الحقائق يتوجب الاهتمام بها والتعامل معها في البلاد عند اعتماد هذا النوع من الضرائب ، كما ان سريان هذه الضريبة يجب ان يكون للأشخاص الطبيعيين او المعنويين في داخل الدولة حتى وان كانوا اجانب وهذا يظهر بطبيعته تحدياً في مسألة الاشخاص الاجانب لصعوبة الإحاطة بنشاطاتهم في البلاد ولا سيما ان كان عملهم معتمداً على التجارة والتحويلات الإلكترونية، الامر الاخر المهم عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة في البلاد يتعلق بسعر الضريبة لأنه من السهل اعتماد السعر التصاعدي لصعوبة حصر السلع المستوردة لاعتماد البلاد كثيراً عليها والأفضل الاستعاضة بالنسب الضريبية لما تتمتع به من سهولة في التطبيق وانطوائه على اجراءات ادارية

(1) مرتضى حسين علوان، التميمي، دراسة مقارنة لضريبة القيمة المضافة في إيران ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة للفترة (2004-2014)، مجلة جامعة كربلاء، المجلد 15، العدد 1، لسنة 2017، ص13.

## الفصل الثالث : نظرة استهراقية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق الإمكادات والمعوقات ...

وتنظيمية بسيطة بالنسبة للمكلفين يمكنهم من خلاله دفع الضريبة ، اذ تفرض نسبة الضريبة على نوعية السلع بحسب تطبيقها العام بان تكون خدمة ام سلعة هل هي اساسية ام كمالية وغيرها.

### المطلب الثاني: تحديات تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة:

عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة فإنها ستواجه بعض العراقيل او العقبات او التحديات الا انه بوجود الإدارة التنظيمية الفعالة يمكن تجاوز هذه العقبات او تخفيض حدتها واثارها السلبية، ومن اهم هذه التحديات التي تواجه تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في البلاد هي:

#### 1. صعوبة تطبيقها في الدول الفيدرالية والاقاليم:

ان تطبيق وفرض ضريبة القيمة المضافة في البلاد يكون مكلفاً في الدول الموحدة والتي تدار مركزياً، الى ان هذه الحالة تكون أكثر تعقيداً في الدول غير المركزية والاقاليم لصعوبة السيطرة عليها بسبب عدم وجود فواصل كمركية بين المركز والاقاليم.

والصعوبات المتعلقة بتحديد مقدار مناسب من الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي في المركز والاقاليم، مما تظهر الكثير من المشاكل، وهنا مفتاح حل مطبق في مثل هذه البلدان وهي فرض ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك وتوزيع الايرادات يكون بالعدالة بين المركز والاقاليم<sup>(1)</sup>.

#### 2. القيود المفروضة على المنتجات:

في العراق لا توجد حدود فاصلة لحركة المنتجات بين محافظات المركز والاقاليم ومن هنا تبدأ مشكلة العدالة في توزيع ايرادات ضريبة القيمة المضافة بينهما، فلو تم بيع احدى المنتجات من تاجر من اقليم الشمال الى مشتري من محافظة القادسية، وكان عقد هذه الصفقة في محافظة النجف، فهل ان هذه العملية البيعية تسجل لصالح الشمال، ام للديوانية ام لمحافظة النجف؟

كذلك الحال بالنسبة للمنتجات النفطية ومشتقاتها والتي تنتشر اماكن وجودها في محافظات مختلفة ويستهلك في محافظات اخرى، وايضا الامر ذاته في الصناعات الإنشائية او الصناعات الكيماوية وغيرها، مما يتطلب ان يكون هناك تشريع ضريبي ينظم هذه العمليات<sup>(2)</sup>.

#### 3. مشكلات الوكلاء الخارجيين:

(1)Min, w., & Yanting, (2018, September). The Challenges and Countermeasures of Tax collection and Administration in China Under the Background of 'Internet'. In Fifth International Conference on public Management: International Collaboration for Innovated public Governance (ICPM) (PP.78-85).

(2) Cumbers, Andrew and birch, buplic sector spending and reagonal econmic development crowding out or adding value univercity of glasgo , center of advanced studies, UK, 2006, p85.

وهذا ايضا يكون تحدياً كبيراً، اذ ان السلع التجارية في العراق ولا سيما المعمرة تكون تحت تصرف وكيل تجاري مركزي وله فروع مختلفة في جميع انحاء البلاد، مما يعني انتقال هذه السلع بين المخزن المركزي والفروع الاخرى، او انه تتم عقد صفقات بيع بالجملة او حتى المفرد، وهذا يؤدي الى زيادة المبيعات في مكان وانخفاضها في اماكن اخرى، مما يخلق جانباً غير عادل بشأن توزيع الايرادات<sup>(1)</sup>.

ويرى البحث ان معالجة مثل هذه الامور والوصول الى عدالة في جانب هذه الضريبة يكون من خلال تحديد ضريبة القيمة المضافة عليها عند دخولها البلاد ان كانت مستوردة وفرض ضريبة قيمة مضافة عليها ان كانت مصنعة محلياً عند الاكتمال تلافياً لهذه المشاكل والعراقيل.

#### 4. المشكلات التوزيعية:

وتظهر هذه المشكلات في جانب توزيع الايرادات الناجمة عن هذه الضريبة فيما بين كل من الحكومات المركزية والمحلية، وكيفية تحديد نسب التوزيع، وايضاً كيفية مواجهة المشاكل المتعلقة بها من حيث التهرب الضريبي او التلاعب بالوثائق بأبراز ووثائق غير ممثلة لحركة التجارة بين المحافظات والاقليم، وبهذا فان العدد الاكثر سيكون ملقياً على المحافظات والاقليم لمحدودية قدرات الحكومات المحلية، وعليه ستحصل هذه الحكومات المحلية على ايرادات ضريبية من دون بذل جهود<sup>(2)</sup>.

#### 5. التجارة الإلكترونية:

وهنا يبرز التحدي الاكبر الذي يواجهه البلاد عند إخضاع هذا النوع من التجارة لضريبة القيمة المضافة لصعوبة الإحاطة بها لأنها تحتاج الى كفاءات ادارية عالية وماهرة وقدرات وادوات تكنولوجية فائقة ، كما ان التحدي الاخر يكمن في تحديد من المستفيد من ايرادات هذه الضريبة؟ ، هل يكون المدينة التي حدثت فيها هذه التجارة ، ام المركز؟، وما هي المنتجات الالكترونية التي تخضع لهذا النوع من الضريبة لان التجارة الإلكترونية تخضع الى اتفاقات دولية منها اتفاقية the general agreement on trade in service(Gats) والتي تختص بالخدمات وهناك اتفاقات تحصل في مجال السلع ، وهي تلغي فكرة المكان للنشاط التجاري ، كما ان عملية كشفها وتحديدتها يكون من الصعوبة بحكم العلاقة الضريبية او المركز الضريبي للأطراف المتعاقدة ، وحياناً تكون مهاجرة لدول تنخفض او تنعدم بها هذه الضريبة، لهذا فان الولايات المتحدة لم تفرض ضريبة على هذا النوع من الخدمات<sup>(3)</sup> ، وعند فرض ضريبة القيمة

(1) Alan A,tait, value added tax : international practice and problemes , international monetary Fund, Amazon.com,2000,p67.

(2) هيثم علي محمد العنبيكي، مصدر سابق، ص22.

(3) خالد بداع السهيلي، 2011، مصدر سابق، ص،41.

## الفصل الثالث : نظرة استشرافية لتطبيق خريبة القيمة المضافة في العراق الإمكانيات والمعوقات ...

المضافة على التجارة الإلكترونية فان الامر يتطلب اعتماد استراتيجيات ضريبية مختلفة في مجال كشف ومتابعة حركة الدخل مع ايجاد التعاون الدولي والاقليمي بهذا الشأن.

### 6. التجارة الدولية:

يكون فرض ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك المحلي ، ويكون فرضها باعتماد معدل ضريبي صفري للصادرات مع فرض ضريبة على الواردات ، فتكون النتيجة في اجمالي الضريبة المدفوعة عن السلعة على وفق مكان بيع السلعة النهائي في البلاد ، الا ان هذه تكون مشكلة في العراق لان فرض معدل صفري على الصادرات يعني توفير موارد واساليب تكون ملائمة للاسترجاع المدفوع ولزياده في حساب هذه الضريبة على مدخلات الانتاج للمصدرين ، مما يتطلب الامر مصاعب ادارية وفنية كبيرة تتعلق بتوفير التنظيم والوسائل ومسك السجلات والفواتير واعداد القوائم المالية والحسابات الختامية فضلاً عن جهاز ضريبي كفوء للمراقبة<sup>(1)</sup>.

### 7. التعاون مع الدول المجاورة:

تبرز مشكلة اساسية عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة في البلاد تتمثل بدول الجوار والتي يكون الاعتماد عليها كلياً في هذا المجال لأغراض التبادل التجاري ضمن اتفاقات خاصة، وان اغلب هذه الدول لم تطبق ضريبة القيمة المضافة مثل دول الخليج العربي وايران وسوريا وهذا يكون له اثر في مجال اعتماد هذه المواد المستوردة كمدخلات للعمليات التطبيقية في البلاد كما ان دول الجوار الاخرى ايضا تعتمد على مدخلات مأخوذة من العراق ، لهذا تكمن المشكلة في كيفية استرجاع ضريبة القيمة المضافة او كيفية اتمام عمليات الانتاج من دون دفع ضريبة ولاسيما عند وجود التجارات الحدودية المباشرة مع الدول المتجاورة لأنه سوف يتم الحصول منها على شراء المنتوجات والحصول على اعادة الضريبة ومن ثم استرجاع هذه السلع واعادة بيعها في السوق العراقية كأسلوب للتحويل ومن دون دفع ضريبة قيمة مضافة<sup>(2)</sup>.

### 8. الحاجة الى جهود كبيرة واستعدادات كبيرة:

(1) باسل مسعود، التدقيق والشؤون لأغراض الضريبة، رسالة ماجستير، غير منشورة، فلسطين، 2014.  
(2) الدراسات المعدة من شركة بيرننك بوينت الوكالة الامريكية للتنمية الدولية / المشروع الثاني لاصلاح إدارة اقتصاد العراق وهي مقدمة عن ضريبة القيمة المضافة في 2005/1/10 ، توصيات حول الهيكل التنظيمي لمركز الهيئة العامة للضرائب / العراق / 2005، ضريبة القيمة المضافة/ السياسات الضريبية والجانب القانوني 2005.

تبين الكثير من الأدبيات الحديثة سهولة وامكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق الا ان هذه الادبيات قد جانبت الحقيقة كثيرا ، اذ ان تطبيق هذه الضريبة يحتاج الى جهود كبيرة واستعدادات عالية وهذا ما أثبتته البحوث الدقيقة والتي اكدت على المنافع المتأتية من ضريبة القيمة المضافة الا انها تتحمل اعباء عالية ويتطلب فرضها جهودا كبيرة واستعدادات عالية في جوانب الإدارة والمحاسبة والفحص الضريبي والتشريع الضريبي ومراقبة الحدود والجمارك ومراقبة المنافذ الحدودية، وهذا بطبيعته يحتاج الى اموال طائلة قد تجعل من ضريبة القيمة المضافة والايادات المترتبة عليها غير مجدية الا عند وضع أطرٍ عامة لفرضها للتقليل من الجهود والتكاليف لغرض الحصول على ايرادات مناسبة<sup>(1)</sup>.

---

(1) Simon Games, Tax compliance, self-assessment and tax administration, university of exeter, clinton alley, New Zland,2008,p78.

# الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1. هناك اختلاف بين الدول المختلفة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة من حيث التفاصيل والقواعد والتطبيق والمعدلات والشمول، الا ان هناك قواسم مشتركة بين هذه الدول تكون على وفق النظام السياسي والمالي والاجتماعي.
2. من اهم التحديات والعقبات الإدارية الأساسية هي صعوبة تهيئة المكلفين وجعلهم قادرين على تقديم تقدير ضريبي مناسب عن كل مرحلة من مراحل الانتاج وبالدقة المطلوبة وعدم توافر نظام ضريبي كفوء وفاعل وحيادي وان ادارات الانظمة الضريبية للقيمة المضافة ليس بمقدورها مواكبة التغيرات التي تحدث في النظام الضريبي وعدم وجود نظام ضريبي محوسب ومتقدم يكون قادرا على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الانتاج او الخدمة.
3. ان تطبيق هذه الضريبة في البلاد يواجه جملة من المشاكل الفنية وهي المشاكل المتعلقة بالمكلفين والقوانين والتشريعات والاضرار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المباشرة على المبيعات.
4. المعوقات السياسية هي المتعلقة بقانون الضرائب وتعديلاته.
5. ان المشكلة الاساس هي قصور الانظمة الضريبية في البلاد والتي لا تعنى بضريبة القيمة المضافة وهذا ما اوجد عدم توازن ضريبي، كما ان عدم وجود التشريع الضريبي المناسب للظروف الاقتصادية في البلاد يجعل التحديات قائمة امام تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الجانب المحلي.
6. ان الحكومة لم تعمل على تنظيم الضرائب سواء المباشرة ام غير المباشرة في قانون واحد وانما كان فرضها في قوانين مختلفة، كما ان النظام الضريبي لم يحدد الاشخاص المكلفين في دفع الضرائب وهذا ناجم عن عدم الاهتمام بالإيرادات الضريبية والتركيز على الإيرادات النفطية، كما زادت السماحات الضريبية التي شملت كل المؤسسات والوزارات والاجهزة الحكومية وكذلك الاشخاص المقيمين في البلاد وغيرها وهذا جميعه يضعف الطاقة الضريبية في البلاد ويخفض كثيرا إيراداتها .
7. ان الضرائب المفروضة حالياً في ظل النظام الضريبي في البلاد هي الضرائب المباشرة (ضريبة العقار، وضريبة الدخل، وضريبة العرصات) والضرائب غير المباشرة (ضريبة المبيعات، والضريبة الجمركية).



ثانياً : التوصيات

1. يتوجب على العراق تطوير نظامه الاقتصادي لمواجهة الازمات الاقتصادية التي يواجهها بتوفير الایرادات العامة والتي تعد ضريبة القيمة المضافة احدى مقوماتها والتي تفرض على المكلفين باعتبارهم اعضاء متضامين في الدولة لتامين الخدمات العامة والاصلاح الاجتماعي والاقتصادي.
2. يتوجب مواجهة التحديات من خلال النظام الضريبي العراقي بإيجاد قانون ضريبي للقيمة المضافة مع قيام الهيئة العامة للضرائب بتوفير الكوادر الادارية الكفوءة والفاعلة مع توافر الاجهزة والمعدات اللازمة للقيام بهذا الجانب والتي تمكن الهيئة الضريبية من احتساب الضريبة بدقة عالية بعيداً عن التخمين الشخصي.
3. توصي الدراسة بتحضير الهيئة القائمة على تحصيل الضرائب وجعلهم قادرين على تقديم تقدير ضريبي مناسب عن كل مرحلة من مراحل الانتاج وبالدقة المطلوبة مع توفير نظام ضريبي كفوء وفاعل وحيادي.
4. معالجة المشاكل المتعلقة بالمكلفين والقوانين والتشريعات والاضرار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المباشرة على المبيعات.
5. معالجة المشاكل المتعلقة بالأنظمة الضريبية في البلاد والتي لا تعنى بضريبة القيمة المضافة مع ايجاد توازن ضريبي، وايجاد التشريع الضريبي المناسب للظروف الاقتصادية في البلاد.
6. تنظيم الضرائب المباشرة او غير المباشرة في قانون واحد، مع تحديد الاشخاص المكلفين في دفع الضرائب.

## المصادر والمراجع

أولاً : المصادر باللغة العربية

1\_ القرآن الكريم

2\_ الكتب المطبوعة

1. الوادي، محمود حسين حياوي، المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الاردن، ط3، 2015م.
2. العذاري، عدنان داوود محمد، الخالدي، عبد الجاسم عباس، الأثر القياسي للمؤشرات المالية في الاستقرار الاقتصادي، تجربة معاصرة دولية، دار الصفاء للنشر والتوزيع \_ عمان 2022.
3. العلي، رضا صاحب، المالية العامة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، 2002.
4. البطريق، يونس احمد، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ط3، 2010.
5. ال علي، عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الاردن، 2003.
6. الخطيب، خالد شحادة، احمد زهير شامية، اسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، عمان، الاردن، 2012.
7. طاقة، محمد، العزاوي، هدى، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للطباعة والنشر، ط2، عمان، الاردن، 2010.
8. احمد، خالد حسن، التنظيم القانوني لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ط1، 2019.
9. بركات، عبد الكريم صادق، دراز، حامد عبد المجيد، واخرون، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الاسكندرية، 2005م.
10. لطفي، امين السيد احمد، ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي، مكتبة شادي، 29 ش عبد الخالق ثروت، القاهرة، 1991م،
11. قدي، عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط1، 2011.
12. عبد الحميد، عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
13. العذاري، عدنان داوود محمد، الخالدي، عبد الجاسم عباس، الأثر القياسي للمؤشرات المالية في الاستقرار الاقتصادي، تجربة معاصرة دولية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان .

14. العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط2، دار الثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2011م.
15. الزبيدي، حسن لطيف كاظم، سلسلة محاضرات في السياسة المالية أقيمت على طلبة الدكتوراه في كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، 2015م.
16. علوان، قاسم نايف، الزباني، نجيه ميلاد، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم، التطبيق، القياس، دار الثقافة، عمان، 2008.
17. الساعدي، ذوالفقار علي رسن، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2015.
18. حداد، ايمن ارشيد، المحاسبة الضريبية (الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على الدخل)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
19. العمر، حسين، مبادئ المالية العامة، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، 2002.
20. قدي، عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جريز للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011.
21. علوان، قاسم نايف، الزباني، نجية ميلاد، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم، القياس، التطبيق، دار الثقافة، عمان، 2008.
22. القطاونة، عدي عادل عفانة، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
23. لطفي، عبد المنعم، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، 2016.
24. شريف، محمود رجاء، إثر الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية، لبنان، 2013.
25. قطيش، عبد الرؤوف، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً، دار الخلود للنشر والتوزيع، لبنان، 2002.
26. أوغرية، جورج، الضريبة على القيمة المضافة، ملحق القانون التطبيقي للضريبة، ترجمة: كامل مجيد. سعادة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، لبنان، 2002.
27. عبد القادر، محمود مصطفى، تحليل مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة، المجلس الوطني المصري - مبادرة دعم ريادة الأعمال وتنمية المنشآت، تنافسية المنشآت الصغيرة والمتوسطة ومشروع قانون ضريبة القيمة المضافة، 2016.
28. بركات، عبد الكريم صادق، دراز يونس احمد، وآخرون، المالية العامة، دار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، ط3، 2012.

29. العزاوي، محمد، طاقة، هدى، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
30. ابراهيم، احمد عبد الغفور، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
31. عوض الله، زينب حسين، مبادئ المالية العامة، جامعة الإسكندرية.
32. العكام، محمد خير، الضريبة على القيمة المضافة، الموسوعة العربية، القانون المالي، 2010، ص566.
33. حداد، ايمن ارشيد، المحاسبة الضريبية (الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على الدخل)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
34. العسوي، إبراهيم، الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات الى الضريبة على القيمة المضافة، معهد التخطيط القومي، القاهرة، العدد 1، 2014.
35. الحلاق، محمد، التشريع الضريبي، الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018.
36. البيلاوي، حازم، دليل الرجل العادي إلى تاريخ الفكر الاقتصادي، دار الشروق، القاهرة، ط2، 2005.
37. الفتلاوي، كامل علاوي، عبد الحسين جليل الغالبي، وآخرون، السياسات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2020.
38. العكام، محمد خير، المالية العامة1، الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018.
39. عواد، فتحي احمد ذياب، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار الرضوان للنشر والتوزيع، 2013م.
40. الاعسر، خديجة، اقتصاديات المالية العامة، جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، 2020.
41. جوارتيني، جيمس ، واستروب، ريجارد ، الاقتصاد الكلي الاختيار العام والخاص (الرياض دار المريخ للنشر) ، 1990.
42. العبيدي، سعيد علي، اقتصاديات المالية العامة، عمان، دار دجلة للنشر والتوزيع، ط1، 2011، ص39.
43. خصاونة، محمد ، المالية العامة (النظرية والتطبيق)، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، 2014، ص148.

### 3\_ البحوث والدراسات:

1. المجالس القومية المتخصصة، نظام الضرائب، الحاضر والمستقبل، سلسلة دراسات تصدر عن المجالس القومية المتخصصة، 1983م، مصر.

2. محمد حلو الخرسان، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
3. عبد الحمدي، شامل سامي عواد ، قراءة في اثار التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة، مجلة كلية المعارف الجامعة، المجلد13، العدد2، 2022.
4. دليل المحاسبين ، قانون الضريبة على القيمة المضافة، السودان، 2013، [www.gps-dir.com](http://www.gps-dir.com).
5. فضيلة، عابد ، الية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد2، 2010، ص18.
6. ناصر، أنور عباس ، الضرائب ودورها في تعزيز إيرادات الموازنة العامة في العراق (2003-2016) ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، العدد3، 2018، ص23.
7. عبد كاظم، فيان هادي ، الية تدقيق ضريبة المبيعات وتأثيرها على الاستدامة المالية (دراسة حالة شركات الاتصالات في العراق) ، جامعة النهرين ، كلية العلوم السياسية، مجلة الريادة للمال والاعمال ، المجلد3، العدد2، 2022، ص16.
8. الدراسات المعدة من شركة بيرننك بوينت الوكالة الامريكية للتنمية الدولية / المشروع الثاني لاصلاح إدارة اقتصاد العراق وهي مقدمة عن ضريبة القيمة المضافة في 2005/1/10 ، توصيات حول الهيكل التنظيمي لمركز الهيئة العامة للضرائب / العراق / 2005، ضريبة القيمة المضافة/ السياسات الضريبية والجانب القانوني 2005.
9. محمد، خالد الحديدي، ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سوريا، جامعة تشرين، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد28، العدد1، 2008، ص33.
10. محمد، عبد السلام البكري، الضريبة على القيمة المضافة وكيفية تطبيقها في مصر، رسالة ماجستير، غير منشورة، دليل المحاسبين العرب، ص72.
11. البياتي أبو زر عبد الكريم شاکر ، التهرب الضريبي في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد4، المجلد14، 2012، ص12.
12. الخرسان، محمد حلو، "تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة"، بحث مقدم الى مؤتمر الإصلاح الضريبي، وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، بغداد، 2007.

13. الخرسان، محمد حلو، "استخدام الوصفة المعملية للحد من التهرب الضريبي"، مجلة القادسية، العدد الرابع، جامعة القادسية، 2004.
14. الخرسان، محمد حلو، "تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع 2006، وزارة المالية، الدائرة /22/11/ - الدول المتقدمة" بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي، بغداد، 2009 .
15. العبودي، علي خلف نجم، الإطار المفاهيمي لضريبة القيمة المضافة المخطط المقترح للتطبيق في العراق، بحث تطبيقي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية في جامعة بغداد، 2006.
16. العنبيكي، هيثم علي محمد، أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية الإصلاح الضريبي في العراق (نموذج مقترح)، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد التاسع، العدد 26، 2014.
17. الوقائع العراقية، العدد 2980 اذار، المجلد 44.
18. جريدة الصباح، عدد رقم (271) في 2004/3/31.
19. الامر رقم (49) سلطة الائتلاف المؤقتة الخاص برسم الاستراتيجية الضريبية لعام 2004.
20. الامر 84 الصادر عن سلطة الائتلاف الموحد في عام 2004.
21. محمد، رمضان صديق "نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية"، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الأول، 2002.
22. الدليل الارشادي لأحكام النشاط الاقتصادي المتعلقة بضريبة القيمة المضافة .
23. إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، عدد1، سلسلة 11، معهد الدراسات المصرفية، 2018.
24. عابد، فضيلة، آلية احتساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها ومعوقات تطبيقها، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني 2018.
25. الخرسان، محمد حلو، دراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق، مجلة التقييم، مجلد 23، العدد6، 2010.
26. ضريبة القيمة المضافة في الخليج العربي ضمن برنامج إدارة المؤسسات (اوراكل) لتسهيل التزام الشركات.
27. الجبوري، محمود صالح عطية، الزياي، زهير حامد سلمان، سياسات المالية العراقية وتأثيراتها في التنمية الاقتصادية المالية، مجلة ديالى، العدد61، 2014م.

28. مركز دراية للدراسات والمعلومات، إدارة الدراسات والتطوير، ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.
29. الوكالة الامريكية للتنمية الدولية، المشروع الاقتصادي الحكومي (2)، الإصلاح الضريبي في العراق، شركة بيرننغ بوينت.
30. جريدة البورصة، ما هي الضريبة على القيمة المضافة وكيفية حسابها، 2015،  
<https://alborsanews.com>
31. الدليل الارشادي لأحكام النشاط الاقتصادي المتعلقة بـضريبة القيمة المضافة.
32. لويس، حبيقة، ضريبة القيمة المضافة: ماذا تضيف، مجلة المقاول، العدد 60، لبنان، أيلول، 2020.
33. شاكر، علي غانم، الضريبة على القيمة المضافة وامكانية تطبيقها في العراق نموذج مقترح للتطبيق في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة بابل، المجلد 10، العدد 4، لسنة 2017.
34. الجبوري، فؤاد عبد المحسن، التميمي، مرتضى حسين علوان، تقويم ضريبة الدخل في العراق ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة، مجلة جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 14، العدد 4، لسنة 2016.
35. التميمي، مرتضى حسين علوان، دراسة مقارنة لضريبة المبيعات في العراق وضريبة القيمة المضافة في إيران ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة للمدة (2004-2014)، مجلة جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد 1، 2017.
36. محمد، ايمان شاكر، تصميم إطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية في زيادة إيرادات الموازنة العامة، مجلة الجامعة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 1، العدد 13، لسنة 2018.
37. العنبيكي، هيثم علي محمد، أهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية الإصلاح الضريبي في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد التاسع، العدد 26، لسنة 2014.
38. سهر، حيدر عمران، شاكر، علي غانم "الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق نموذج مقترح للتطبيق في العراق" مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، المجلد 10، العدد 4، 2017، ص 446-484.
39. الوقائع العراقية، رقم العدد 3670، تاريخ العدد 19/5/1997.
40. الوقائع العراقية، العدد 4394، تاريخ العدد 18 كانون الثاني 2016.



41. عماد محمد، علي، ضريبة القيمة المضافة مفهومها وتنظيمها الفني، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 105، المجلد 24، لسنة 2017.
42. مرتضى حسين علوان، التميمي، دراسة مقارنة لضريبة القيمة المضافة في إيران ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة للمدة (2004-2014)، مجلة جامعة كربلاء، المجلد 15، العدد 1، لسنة 2017.
43. حبيقة، لويس " ضريبة القيمة المضافة: ماذا تضيف"، مجلة المقاول، العدد، 60، لبنان، أيلول، 2000.
44. حربي، رسول راضي، منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانات الذاتية وتحديات العولمة، بحث مقدم إلى، ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة، 2010.
45. الحمادي، خالد حمد محمد، الخميري، زيد احمد مبارك، إثر القيمة المضافة على الأداء الأمني (مبادرة الثقافة الأمنية نموذجاً)، إدارة مركز بحوث الشرطة، الشارقة، الامارات العربية المتحدة، ط1، 2016.
46. الكراسنة، إبراهيم، السياسة الضريبية والإصلاح، صندوق النقد الدولي، معهد السياسات الاقتصادية، دورة (إدارة وسياسة ضريبة القيمة المضافة)، أبو ظبي، الامارات، 2008.
47. محمد ، كمال احمد يوسف ، مشاكل قياس الضريبة على القيمة المضافة بالمنشآت الصناعية في السودان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 9، 2016، ص18.
48. عبد ، عامر عياش ، احمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، جامعة تكريت، كلية القانون، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 13، العدد 49، 2011، ص 52.
49. العتابي ، صادق جعفر كاظم ، اثر الضرائب الكمركية في دعم الموازنة العامة للدولة دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للكمارك العراقية، جامعة المثنى كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 3، 2018، ص 5.
50. المستوفي، حيدر عبد الحسين ، تفعيل دور الضرائب الكمركية (ضريبة الاستيراد) في العراق من اجل توسيع بنود الإيرادات العامة، الجامعة المستنصرية، كلية السياحة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 44، 2015، ص19.
51. الجاوي، طلال ، تطور النظام الضريبي في العراق، المحاضرة الثانية، كلية المستقبل الجامعة، قسم المحاسبة، 2013، ص 3.
52. علوان، حسين عباس ، استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق، بحث مقدم الى وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية في 15/10/2006، ص 6.

53. سونيا ارزوني وارتان، الدور الاقتصادي للضرائب الكمركية في العراق واولويات الأهداف مع إشارة للضرائب الكمركية، مجلة دراسات اقتصادية، بيت الحكمة، بغداد، العدد18، 2015.
54. حيدر، محمد علي يوسف، المعموري، علي محمد ثجيل ، الإفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق المعيار المحاسبي الدولي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب- قسم الشركات، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد العاشر، العدد30، 2015، ص22.
55. الهنداوي، حمدي احمد علي الهنداوي، تطوير النظام الضريبي المصري، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد3، العدد2، 2022، ص27.
56. السيد، اميرة حامد ، سلمان، سجي ،ضريبة القيمة المضافة واثارها المختلفة، دراسة استطلاعية في بيئة الاعمال السعودية، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الاعمال، [Asja@Ksu.edu.sal](mailto:Asja@Ksu.edu.sal)، ص20.

#### 4\_ الاطاريح والرسائل الجامعية:

1. الخرسان، محمد حلو، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة دكتوراه محاسبة، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2002.
2. عبد العزيز، عمر، موسى، محمود، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضرريبة الدخل، رسالة ماجستير، غير منشورة، فلسطين، 2006.
3. زيدان، فنجانة، لقاء، 2012، دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة 1995-2010 وسبل تفعيلها، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 2012.
4. السهيلي، خالد بداح، مستوى التحديات الضريبية التي تواجه بتطبيق التجارة من وجهة نظر مديري وفاهمي الضرائب، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2011.
5. عبد العزيز، عمر، موسى، محمود، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضرريبة الدخل، رسالة ماجستير، غير منشورة، فلسطين، 2006.
6. علوان، مرتضى حسين، دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وايراد لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة كربلاء، قسم المحاسبة.

7. مسعود، باسل، التدقيق والتسويات لأغراض الضريبة، رسالة ماجستير، غير منشورة، فلسطين، 2014.

#### 5\_ المنشورات والبيانات الحكومية:

1. بيانات المدة (2004\_2013): جمهورية العراق، وزارة المالية،<sup>2</sup>بيانات سنة (2014): جمهورية العراق، البنك المركزي العراقي.

2. السياسات الضريبية في دول الشرق الأوسط وشمال افريقيا.<sup>2</sup> صندوق النقد الدولي (معدلات ضريبة القيمة المضافة في مصر وحد التسجيل في بعض الدول العربية)2016.

3. بيانات (2004\_2013): جمهورية العراق، وزارة المالية ' بيانات سنة (2014): جمهورية العراق، البنك المركزي العراقي 'النشر

4. وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة، وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء خلال المدة (2003-2020).

5. بيانات البنك المركزي العراقي ووزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة خلال المدة (2003- 2020).

6. بيانات البنك المركزي العراقي، والجهاز المركزي للإحصاء للمدة (2004-2014).

7. البيانات الرسمية الصادرة عن الوزارة المالية المصرية للمدة (2016-2022).

8. البيانات الرسمية الصادرة عن وزارة المالية المصرية للمدة (2014\_2022).

9. البيانات الرسمية الصادرة من وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة خلال المدة (2003- 2020).

10. بيانات جمهورية العراق، وزارة المالية العراقية للمدة من (2004\_2014).

11. بيانات جمهورية العراق، وزارة المالية العراقية للمدة من (2004\_2014).

12. بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، دائرة التخطيط والمتابعة خلال المدة (2003- 2020).

13. بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة خلال المدة (2003-2020).

14. بيانات وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة خلال المدة (2003-2020).
15. التقرير القطري 19/291 الصادر عن صندوق النقد الدولي، سبتمبر، 2019.
16. صندوق النقد الدولي "السياسات الضريبية في دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا"<sup>2</sup> صندوق النقد العربي (إيرادات ضريبة القيمة المضافة في مصر وبقية البلدان العربية خلال المدة (2010-2015).
17. صندوق النقد الدولي في المملكة العربية السعودية 24/يوليو/2009.
18. الهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية لعام (2018).
19. وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب (القوانين العاملة في الهيئة العامة للضرائب).
20. وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة خلال المدة (2003-2020).
21. جريدة الوقائع العراقية، العدد (4038) في 26/3/2007.
22. الوقائع العراقية رقم العدد 4107 في 26/1/2009.
23. الوقائع العراقية، رقم العدد 2917، تاريخ العدد 1982.
24. الوقائع العراقية، رقم العدد 256، تاريخ العدد 1959.
25. الوقائع العراقية رقم العدد 4148 في 15/3/2010.
26. قرارات مجلس الوزراء العراقية لسنة 2010.
27. العدد (35) من الجريدة الرسمية الصادرة في (7/سبتمبر) عام 2016، مصر.

**English References:****A: Books**

1. Tripathi, R., Sinha, A.& Agarwal, S (2011) The effect of value added taxes on the Indian society, India.
2. Anun saeed, 2012 validity of the value added tax in the saarc Region the Romanian Economy Journal no.
3. bell Clive, development policy as public finance, united states by oxford university, New York, 2003.
4. Carroll, R., Cline, R., Neubig, T (2010) The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax.
5. Alan, Schenk, Oviler Oldman, Value Added Tax: A comparative Approach in Theory and Practice, Brill Academic Pub, USA. 2001.
6. Simon Games, Tax compliance, Self-assessment and Tax administration. University of Exeter, canton Alley, New Zealand, 2006.
7. Simon Games, Tax compliance, Self-assessment and Tax aclministration. University of Exeter, canton Alley, New Zealand, 2006.
8. Alan Schenk, Oliver oldman .value added tax: a comparative approach in theory and practice. Ist edition, trausnational pu b inc ,2001.
9. Alan Schenk, Oliver oldman .value added tax: a comparative approach in theory and practice. Ist edition, trausnational pu b inc ,2001.
10. Alan Schenk, Oliver oldman .value added tax: a comparative approach in theory and practice. Ist edition, trausnational pu b inc ,2001.
11. Casan agrate Jantscher, Problems of Adminstrating a value – added tax in developing cuntries, IMF, WP/ 861986.15%.
12. Anum Saeed and other, 2012, validity of the value added tax in the SAARCREagion, the romanian econmic journal, year xv no.45.
13. Harvey rosen, 2008, puplic finsnce, mc GRAW – Hill, new York
14. Cumbers, Andrew and birch, buplic sector spending and reagonal econmic development crowding out or adding value univercity of glasco , center of advanced studies, UK, 2006, p85.
15. Alan A,tait, value added tax : international practice and problemes , international monetary Fund, Amazon.com,2000,p67.
16. Simon Games, Tax compliance, self-assesment and tax adminstration, univercity of exeter, clinton alley, New Zland,2008,p78.

**B: Researches and reports:**

1. IMF, 2018, the value added tax experiences and issue, paper prepared for the international tax Dialogue conference on the VAT, Rome.
2. Agarwal swet, and other, 2011, the effect of value added taxes on the Indian society, journal of accounting and taxation vol. 3(2).
3. Tait, Alan. 1990. "VAT Revenue, Inflation and Foreign Trade Balances," In Value Added Taxation in Developing Countries, ed. Malcolm Gillis. International Bank for Reconstruction.
4. Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young - October 2010.
5. Euro Stat 'the statistical book "Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States 'Iceland and Norway"2014 (<http://www.ec.europa.eu/taxation>) ,2014.
6. Min, w., & Yanting, (2018, September). The Challenges and Countermeasures of Tax collection and Administration in China Under the Background of 'Internet'. In Fifth International Conference on public Management: International Collaboration for Innovated public Governance (ICPM).

### Abstract

The research attempts to reach a basic goal centered on the possibility of applying value-added tax on some commodities to enhance the general revenues of the budget, especially with regard to enhancing tax revenues from them. as a basis for planning.

The value-added tax is a relatively recent tax tool imposed on goods, services and sales, and it constitutes about one-fifth of the total tax revenues worldwide. Its use was in (166) countries of the world out of a total of (193) countries, which reflects its financial and planning importance. Hence, the importance of research from By finding links between the independent variable represented by the value-added tax in the country with some selected countries and adopting it as a basis for comparison with benefiting from its experiences in this field for the purpose of determining a basic base for building this type of tax that serves the Iraqi economy and its advancement when legislating a value-added tax. Among the most important results that could be reached, there is a difference between different countries in the application of value added tax in terms of details, rules, application, rates and coverage, but there are common denominators in these countries that are according to the political, financial and social system, and one of the most important challenges and basic administrative obstacles is the difficulty of creating The taxpayers are able to provide an appropriate tax estimate for each stage of production, with the required accuracy, and the lack of an efficient, effective and impartial tax system, and that the departments of value-added tax systems are not able to keep pace with the changes that occur in the tax system, and the absence of a computerized and advanced tax system capable of implementing value tax Added at every stage of production or service.

In light of this, a set of recommendations and proposals were developed that serve the objectives of the study.

Republic of Iraq

Ministry of Higher Education and  
Scientific Research

AL- Qadisiya University

Administration and Economics College

Department of Economics



**((THE POSSIBILITY OF APPLYING VALUE-ADDED  
TAX ON SOME COMMODITIES AND ITS ROLE IN  
ENHANCING TAX REVENUES IN IRAQ))**

Thesis of submitted

To the Board of the Faculty of Management and Economics  
University of Qadisiya

It is part of the requirements for a Master's Degree in  
Economics sciences.

by the student:

**HAIDER ALI KADHIM ABBOUD**

Supervised by:

**ASST.PROF .DR. BAQER KARJI AL-JUBOURI**

1443 A.H

2022 A.D