



Value Added Tax and its applicability in Iraq

Proposed model for application in Iraq

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

نموذج مقترح للتطبيق في العراق

*م.م. علي غانم شاكر

*م.م. حيدر عمران سهر

Abstract The research aims at showing the extent to which the value added tax in Iraq can be applied in terms of the Iraqi tax institution or the Iraqi society, based on the hypothesis that the tax administration in Iraq can apply the value added tax and that the employees in this department are qualified for this. Through the system of accounting for the files of companies registered in the companies section, The conclusions indicated that the introduction of VAT in Iraq can be considered a tax reform well in order to provide a tax resource to replace customs duties..

*جامعة القادسية / كلية الإدارة والاقتصاد

مستخلص:- يهدف البحث لبيان مدى إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق من ناحية المؤسسة الضريبية العراقية أو المجتمع العراقي معتمدا على فرضيته القائلة (إن الإدارة الضريبية في العراق يمكن لها تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وان العاملين في هذه الإدارة مؤهلين لذلك) **أجري** البحث في الهيئة العامة للضرائب من خلال منظومة التحاسب لملفات الشركات المسجلة في قسم الشركات وقد أشارت الاستنتاجات إن إدخال الضريبة على القيمة المضافة في العراق يمكن اعتباره إصلاحا ضريبيا جيدا من اجل توفير مورد ضريبي يمول الخزينة العامة للدول

المقدمة : ان التطورات الاقتصادية في العالم تفرض على بلدنا احد خيارين. اما الترقب والانتظار، والذي يعني التخلف عن اللحاق بمسيرة التغيرات الاقتصادية والثقافية والاجتماعية، أو مواكبتها عبر تحديث الانظمة والتشريعات والقوانين التي تنظم العمل والنشاط الاقتصادي العام وتعيد هيكليته. وتحاول هذه الدراسة الوقوف عند خيار ضريبي جديد باشرت العديد من المؤسسات الضريبية الدولية على تطبيقه وهو (ضريبة القيمة المضافة) لتحل بصورة تدريجية محل الرسوم الكمركية التي اصبحت تشكل احد المصادر الاساسية لموارد الضرائب. تتمثل السمات الاساسية لهذه الضريبة في كونها ذات وعاء واسع تفرض على مراحل الانتاج المتعددة، وخصم الضرائب على مدخلات الانتاج من الضرائب على مخرجات الانتاج، وهي السمة الاهم. ويعني ذلك ان التجار الملزمين بتحصيل الضريبة عن جميع مبيعاتهم، يحق لهم المطالبة بخصم ما تحملوه من ضرائب على مشترياتهم. وبالطبع، فأن الدول التي اعتمدت تلك الضريبة تمكنت من تحصيل ضرائب على الناتج المحلي يفوق تلك المحصلة في الدول التي لم تعتمدھا، ما يعني ان ضريبة القيمة المضافة استطاعت التعويض عن الضرائب العادية الاخرى التي زالت لأسباب اقتصادية او قانونية وساهمت في زيادة الحصيلة الضريبية. ويمكن وصف مزايا هذه الضريبة بسهولة وفاعلية تحصيلها مما يساعد في انتعاش موارد الدولة. وتعتبر من انجح الانظمة الضريبية المتبعة في مختلف انحاء العالم من ناحية الفاعلية والكفاءة، لذا نعتقد ان بلادنا بحاجة الى مثل هذا النوع من الضرائب وذلك بهدف تخفيف العبء عن كاهل المواطن من خلال تخفيض السعر الضريبي وزيادة الحصيلة من خلال توسيع القاعدة الضريبية لتشمل اكبر عدد من المكلفين والذين هم خارج طائلة التحاسب الضريبي في الوقت الحاضر عبر إدخال المجتمع غير الرسمي الى الاقتصاد الرسمي لان الحسم الضريبي يشجع المكلفين الشرعيين الى الظهور وتقديم حساباتهم للدولة والمساهمة تالياً في بناء الاقتصاد الوطني.

1.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

تميز اقتصاد العراق بكونه اقتصاداً "ريعيًا" فبالرغم من كثرة موارده الطبيعية والبشرية ألا انه يعاني من عدم تنوع مصادر إيراداته مما يعرضه إلى التدهور والانهييار خلال الأزمات، فلم تأخذ الضرائب دورها الحقيقي في توجيه الاقتصاد إلى درجات عالية من النمو إذ أن اثرها محدود في رفد الموازنة العامة للدولة بالإيرادات

كونها تشكل نسبة ضئيلة من إيرادات الدولة ومن ثم يحتاج العراق إلى تحسين هذه النسبة وجعلها مؤثرة في الإنفاق العام من خلال إعادة النظر بالنظام الضريبي بغرض تحديثه وزيادة فاعليته، ومن هنا تبرز الضريبة على القيمة المضافة كأحد الوسائل التي يمكن اعتمادها لزيادة الإيرادات والحد من عجز الموازنة وتشجيع الاستثمار، خاصة وإن العراق من الدول القليلة التي لم تفرض ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax ، والمطبقة في أكثر من مائة وست وثلاثون دولة.

ثانياً: أهمية البحث

تتصف ضريبة القيمة المضافة بغزارة مواردها وشموليتها وعدالة تطبيقها.. ويمكن أن يحل هذا النوع من الضرائب محل ضريبة الإنتاج وأحياناً "ضريبة المبيعات. ويسعى هذا البحث إلى إمكانية تطبيق هذا النوع من الضرائب في العراق والوقوف على أهم النتائج التي يتم التوصل إليها ووضع نموذج لتطبيقها بشكل يحقق الأهداف من فرضها، خصوصاً وأن هيئة العامة للضرائب في العراق ومنذ مدة طويلة بإمكانية تفكر بمدى إمكانية تطبيقها في العراق كما هو الحال في الدول المتقدمة.

ثالثاً: هدف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها بما يلي :

- 1- استعراض الإجراءات التي يمكن من خلالها فرض و تنفيذ ضريبة القيمة المضافة في العراق
- 2- استعراض الاطار النظري لضريبة القيمة المضافة .
- 3- التطرق إلى ملامح وتطبيق ضريبة القيمة المضافة في بلدان العالم .
- 4- توضيح الية وطريقة احتساب القيمة المضافة .

رابعاً: فرضيات البحث

- 1 - إن الإدارة الضريبية في العراق يمكن لها تطبيق الضريبة على القيمة المضافة. وإن العاملين في هذه الإدارة مؤهلين لذلك.
- 2 - إن تطبيقها يتطلب وضع برنامج متكامل يضمن الدخول الناجح لهذه الضريبة.
- 3 - إن تعاون مؤسسات الدولة والمجتمع وعموم المكلفين مع الإدارة الضريبية يساهم بشكل فاعل في نجاح تطبيقها.
- 4- إن سلامة تطبيق هذه الضريبة لها اثر إيجابي على حجم الإيرادات.

خامساً: عينة البحث إن الاطار المكاني للبحث هو الهيئة العامة للضرائب من خلال منظومة التحاسب لضريبة الدخل.. وقد تم اختيار مجموعة من ملفات الشركات المسجلة في قسم الشركات كعينة للبحث لإعتماد أسلوب التقدير الذاتي في إنجاز التحاسب الضريبي لهذه الشريحة من المكلفين في العراق.

أولاً - مفهوم ضريبة القيمة المضافة :Concepts of Valua Added Tax

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة عامة على الاستهلاك، تفرض على جميع الاموال والخدمات المستهلكة داخل اراضي الدولة، سواء كانت مصنعة محلياً او مستوردة، باستثناء الاصناف المعفاة من هذه الضريبة. انها ضريبة غير مباشرة اجاز القانون فرضها لصالح الخزينة من قبل المؤسسات الخاضعة قانوناً لهذه الضريبة (افراد او شركات). تطال هذه الضريبة كل عملية تسليم اموال او تقديم خدمات لقاء عوض وكل عملية استيراد سواء كان الذي قام بعملية الاستيراد خاضعاً للضريبة او غير خاضع لها. ويقصد بعملية تسليم اموال او تقديم خدمات العمل الذي بموجبه يتمكن المستفيد من التصرف بالمال او الخدمة تصرف المالك بملكه. ويتحمل المستهلك النهائي هذه الضريبة ضمن سعر المال المسلم اليه او الخدمة المقدمة له (الضريبة على القيمة المضافة/ الدليل العام، 2002: 5) وهي ضريبة تفرض على اجمالي الاستهلاك النهائي (bell , 2003 : 141).

كما انها(ضريبة تفرض على مبيعات السلع والخدمات المنتجة محلياً او المستوردة الا ما استثنى بنص خاص) (قانون ضريبة المبيعات الاردني المؤقت رقم 23 لسنة 2003). فالضريبة على القيمة المضافة (ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، تدفع للخزينة مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، تحتسب على سعر المبيع (او رقم الأعمال) وتطال فقط القيمة المضافة، وذلك عند قيام الخاضع للضريبة بعملية الحسم، تُحصل لحساب الخزينة من قبل الموردين، ويقع عبئها على المستهلك (القاعي، 2002: 22).

ويقصد بالقيمة المضافة وفقاً لأحكام المادة السابعة من مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة الايراني لسنة 2006 هو (الفرق بين قيمة البضائع والخدمات المقدمة وقيمة البضائع والخدمات المستخدمة او المقتناة خلال فترة معينة). وهي ايضاً كناية عن الثروة التي يضيفها الفرد او المؤسسة على سلعة او خدمة من جراء مزاولة نشاط اقتصادي. من هذا المنظار، تعرف القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية بأنها الفرق بين قيمة السلع المنتجة، وقيمة المواد التي دخلت في انتاجها وهو ما يعرف بالاستهلاك الوسيط في عملية الانتاج. ويمكن تلخيصها بالمعادلة الآتية :-

القيمة المضافة = قيمة الانتاج - قيمة الاستهلاك الوسيط

من الناحية المحاسبية فهي تعني الفرق بين ما تنتجه الوحدة الاقتصادية خلال سنة مضافاً إليه الهامش التجاري، وبين استهلاك المواد والخدمات الموردة من الغير (الاستهلاك الوسيط).

القيمة المضافة = الانتاج السنوي + الهامش التجاري - الاستهلاك الوسيط (حسين وسعيد، 2004: 104) .

اما من الناحية الضريبية، فيمكن النظر الى القيمة المضافة على انها تمثل الفرق بين حصيلة مبيع سلعة معينة وتكلفة شراء المواد والخدمات الداخلة في انتاجها او تسويقها بالنسبة للمنتج. وهي ايضا الفرق بين حصيلة مبيع سلعة معينة وتكلفة الحصول عليها بالنسبة للتاجر.

القيمة المضافة = عائد او ثمن المبيع - تكلفة شراء عناصر الانتاج والتسويق او تكلفة الحصول عليها بالنسبة للتاجر.

ثانياً - آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

إن التشريعات المعتمدة لنظام الضريبة على القيمة المضافة تفرض الضريبة على كل عملية في اية مرحلة من مراحل الانتاج والتسليم. يكون فرض الضريبة بإدخال الخاضع لها قيمتها في ثمن الاموال والخدمات التي يسلمها او يقدمها الى زبائنه.

ليس للضريبة على القيمة المضافة اثر تراكمي لأنه يحق للخاضعين لها ان يحسموا الضريبة التي دفعت من قبلهم على مشترياتهم (اي الضريبة التي دفعها الخاضع لها) من اصل الضريبة التي يفرضونها هم على بيع سلعهم وخدماتهم من زبائنهم (اي الضريبة المحصلة من الزبائن). يبين الفرق بين الضريبة المحصلة من الزبائن والضريبة المدفوعة من الخاضع للضريبة ضمن فترة محددة اذا كان يتوجب على الخاضع للضريبة تسديد هذا الفرق الى الادارة الضريبية ام يقتضي استرجاعه منها كفائض من الضريبة المدفوعة او تدوير هذا الفرق الى الفترة اللاحقة.

- اذا كانت الضريبة المحصلة اكبر من الضريبة المدفوعة سينتج عنه ضريبة متوجبة لحساب الادارة الضريبية.

- اذا كانت الضريبة المدفوعة اكبر من الضريبة المحصلة فسينتج عنه فائض ضريبة قابل للحسم او الاسترداد.

فيما يخص عمليات الاستيراد، يتوجب على كل شخص، مسجل او غير مسجل لدى الادارة الضريبية، دفع الضريبة على القيمة المضافة عن استيراد الاموال والخدمات في حال كانت خاضعة للضريبة.

تحصل الضريبة على القيمة المضافة من قبل إدارة الجمارك عند نقطة الاستيراد، وتفرض على اساس القيمة الجمركية مضافا اليها جميع الرسوم الجمركية المتوجبة (الضريبة على القيمة المضافة/ الدليل العام، 2002: 5).

ثالثا : عقبات تنفيذ ضريبة القيمة المضافة

ان انشاء نظام ضريبي فعال في الدول النامية يواجه العديد من التحديات اهمها:-

1- ان تركيبة النظم الاقتصادية لهذه الدول تجعل من الصعوبة فرض وجمع ضرائب محددة.

2- ضعف ادارة هذه الضريبة نتيجة لعدم وجود اشخاص مؤهلين لهذا العمل وغياب او ضعف البيانات اللازمة لاحتساب الضريبة و ضعف في كفاءة الاشخاص الذين يعملون في قطاع الضريبة بسبب قلة وجود الحوافز لعملهم وتدني مستوى الاجور لديهم وعدم الانفاق على تدريبهم وتأهيلهم.

3- ان بعض الدول النامية تتصف بوجود مؤسسات صغيرة، وحصة متواضعة للأجور من الدخل القومي، وكذلك الى ضعف الانفاق. كذلك تتصف الدول النامية بعدم العدالة في توزيع الدخل حيث ان ذوي الدخل العالية هم اصحاب النفوذ وبالتالي يعمدون إلى مقاومة اي تغيير في النظام الضريبي في حال تأثر دخولهم بذلك، (الكراسنة، 2006 : 3-4). إذ إن التطبيق الصحيح لضريبة القيمة المضافة سيجعل عملية التهرب من الضريبة على الدخل اكثر صعوبة وأكبر كلفة على مرتكبيها. (درويش ، 2002: 60) إذ بالإمكان إكتشاف التلاعب عند مقارنة التصريح السنوي لضريبة الدخل مع مجموع التصريحات الدورية العائدة للضريبة على القيمة المضافة (ابو سعد، 2004 : 24)، ومن الناحية الادارية فإن هذه الضريبة تدخل مبدأ الرقابة الذاتية فيما بين المسجلين مما يسهل عمل الادارة الضريبية ويقلص إمكانية التهرب من الضريبة (درويش، 2002: 26).

اما في العراق فيبدو ان مجال تطبيق هذه الضريبة لا يخلو من مشاكل ذات ابعاد مختلفة قد تعترض فرض مثل هذه الضريبة، منها ضعف الوعي الضريبي وانتشار صور التهرب الضريبي وعدم تجسيد البعد الوطني للضريبة، فضلاً عن مشاكل مختلفة بعضها يتعلق بقدرة المحاسبة على ايجاد الحلول للمشاكل المتوقعة والتي يعتمد حلها بشكل اساس على المحاسبة، (كماش، 2002: 178-179).

- ان الاسباب الموجبة لاعتماد الضريبة على القيمة المضافة يمكن اختصارها بسببين اساسيين:-

1- الزيادة الكبيرة التي ستحققها هذه الضريبة من موارد للخرينة واسهامها بالتالي في تخفيض العجز وتعزيز الاستقرار الاقتصادي والمالي.

2- ان اعتمادها يسهل على البلد مواكبة التطورات العالمية الجارية بغية التحضير للاندماج والحقاق باتفاقيات الشراكة مع اوروبا، ومع منظمة التجارة العالمية.

رابعاً - الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة:

تمثل ضريبة القيمة المضافة حالياً عنصراً أساسياً من عناصر النظام الضريبي في أكثر من 130 بلداً تمر بمراحل مختلفة من التنمية الاقتصادية، وتسهم بحوالي (25 %) من الإيرادات الضريبية في العالم (هاريسون وكريلف، 2006: 4).

ويعيش في العالم حالياً 4 مليارات شخص، أي أن (70%) من سكان العالم في دول تطبق ضريبة القيمة المضافة (الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2005: 2) وتحقق إيرادات حدود (18) ترليون دولار من العائدات الضريبية والتي تشكل ربع الإيرادات الكلية لتلك الحكومات (مراد، 2004: 1).

ويعرض الجدول (1) ضرائب القيمة المضافة المطبقة حالياً في العالم وبعض سماتها الرئيسية من حيث أسماء البلدان المطبقة لهذه الضريبة وسنة تطبيقها (استحداثها) ومعدلات الضريبة. وقد نشأت ضريبة القيمة المضافة في بادئ الأمر لمواجهة الاحتياجات المتزايدة إلى الإيرادات، وبدا اعتماد هذه الضريبة التي أدخلت لأول مرة في فرنسا عام 1948 ببطأ، غير أن وتيرة اعتمادها سرعان ما اكتسبت سرعة متزايدة كما يتضح من الجدول (2) الذي يبين الانتشار الإقليمي لهذه الضريبة.

وقد ساعد اعتماد ضريبة القيمة المضافة كأحد شروط الانضمام إلى عضوية الاتحاد الأوروبي على انتشارها في البلدان المتقدمة في تلك المنطقة (بما في ذلك البلدان غير الأعضاء مثل النرويج وسويسرا). وتعتمد هذه الضريبة الآن في جميع البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي باستثناء الولايات المتحدة.

وشهدت التسعينيات طفرة في معدل اعتماد تلك الضريبة، إذ اعتمدتها جميع بلدان التحول الاقتصادي تقريباً (الأمر الذي يعكس حاجتها إلى تغيير مصادر إيراداتها التقليدية)، وعدد كبير من البلدان النامية، لاسيما في إفريقيا جنوب

فالضريبة على القيمة المضافة محبذة في اطار العولمة كما في اطار الشراكة مع اوروبا بديلا عن الرسوم الكمركية، وذلك في اطار العمل على تنشيط التبادل التجاري بين الدول الى ابعد الحدود (الحص، 2003 :1).

وتجدر الاشارة الى ان الهند قد طبقت ضريبة القيمة المضافة في ابريل 2005 تحت تسمية (ضريبة السلع والخدمات) لتحل محل ضريبة المبيعات والضرائب المحلية الاخرى (معلومات، 2005 : 1). اما الشرق الاوسط، فالوضع الان في تغير كما يتضح من الجداول ادناه:-

ضرائب القيمة المضافة المطبقة في العالم

البلد	تاريخ الاستحد	المعدل المعياري	معدلات موجبة أخرى	تاريخ الاستحد	المعدل المعياري	معدلات موجبة أخرى
ألبانيا	1996	20	إكوادور	1970	12	5؛
الجزائر	1992	17	مصر	1991	10	20؛
الأرجنتين	1975	21	السلفادور	1992	13	30
أرمينيا	1992	20	إستونيا	2003	15	5
أستراليا	2000	10	إثيوبيا	1992	12.5	
النمسا	1992	18	فيجي	1994	22	
أذربيجان	1991	15	فنلندا	1948	19.6	
بنغلاديش	1997	15	فرنسا	1995	18	
	1992	18		2003	10	
	1971	21		1992	20	
	1991	18		1968	16	8؛
		7.5				

17	12.5	1998	غابون	10	14.9	1973	بربادوس
2.1؛	18	1987		6؛ 12	10	2002	بيلاروس
5.5	12	1983	غامبيا		20.5	1967	بلجيكا
10	18	1996	جورجيا		20	1994	بنن
15	10	1982	ألمانيا		18	1993	بوليفيا
	12	1976	غانا		10	1999	بوتسوانا
7	25	1988		22	18.7	1999	البرازيل/2
	24.5	1990	اليونان		7	1991	بلغاريا
	10	1985	غواتيمالا		15	2004	بوركينافاسو
8؛ 4	21	1972	غينيا		18	2001	كمبوديا
	17	1976	هايتي				الكامبيرون
	20	1973	هندوراس		18	2000	كندا
	15	1991	هنغاريا		19	1975	الرأس الأخضر
	5	1989	آيسلندا		17	1994	جمهورية إفريقيا
15	16	2001	إندونيسيا		16	1975	الوسطى
5؛	15	1992	آيرلندا		18	1997	تشاد
15	16	1990	إسرائيل		13	1975	تشيلي
14	10	1977	إيطاليا		20	1960	الصين/3
5	20	1992	إيطاليا		22	1998	كولومبيا
4.3؛	18	1992	إيطاليا		15	1992	جمهورية الكونغو
13.5	10	2002	إيطاليا	6؛ 4	19	1993	كوستاريكا
9			جامايكا		25	1967	كوت ديفوار
4؛			اليابان/4	13	12	1983	كرواتيا
10			الأردن	7؛ 10؛			قبرص
12.5			الأردن	20؛ 35			الجمهورية
			كازاخستان	8			التشيكية
4			كينيا	5			الدانمرك
			كوريا	11.1			الجمهورية
13			كوريا	10			الدومينيكية
			جمهورية	5			
			قيرغيزستان				
			لاتفيا				
5			لبنان				
10	18	1992	روسيا	5؛ 15	14	2003	ليسوتو
	18	2001	رواندا	5؛ 9	18	1992	ليتوانيا
	10	1994			15	1970	

	17	1980	ساموا	6؛	3؛	18	2000	لكسمبرغ
7	18	2005			12	20	1994	مقدونيا
8	17	2003	السنغال		5	17.5	1989	مدغشقر
	5	1994	صربيا			18	1991	ملاوي
	19	1993	الجبـل		10	18	1995	مالي
	20	1999	الأسود			14	1995	مالطا
	14	1991	سنغافورة		5	15	1998	موريتانيا
8.5	16	1986	الجمهورية			15	1980	موريشيوس
	15	1998	السلوفاكية			20	1992	المكسيك
7؛ 4	10	2000	سلوفينيا		10	15	1998	مولدوفا
10	25	1969	جنـوب		8	10	1986	منغوليا
	7.6	1995	إفريقيا	10؛	7؛	5	2000	المغرب
8	20	1986	إسبانيا		14		1997	موزامبيق
6؛	20	1992	سري لانكا			12.5	1969	ناميبيا
12	18	1998	السودان			14	1999	نيبال
2.4؛	15	1990	سورينام			19	1986	هولندا
3.6	18	1988	السويد		6	5	1970	جزر الأنتيل
	18	1985	سويسرا		3	24	1994	الهولندية
	20	1992	تايلاند			10	1999	نيوزيلندا
	17.5	1973	طاجيكستا	10؛	7؛	10	1993	نيكاراغوا
6؛	10	1999	ن		12	19	1973	النيجر
10؛	17	1976	تنزانيا			10	1988	نيجيريا
29	17.5	1995	تايلند			22	1993	النرويج
8؛ 1	15	2004	توغو			19	1986	باكستان
			ترينيداد	18؛	2؛	12.5	1992	بنما
			وتوباغو			20	1998	بابوا غينيا
			تونس			10		الجديدة
5			تركيا/5					باراغواي
14			تركمانستا					بيرو
20؛			ن					الفلبين
5			أوغندا					بولندا
			أوكرانيا	7؛	3؛			

البرتغال	5؛ 12	المملكة
رومانيا	9	المتحدة
أوزبكستان	15	أوروغواي
فانواتو		فيتنام
		الضفة
		وغزة
		زامبيا
		زيمبابوي

المصادر: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD Corporate Taxes 2004-2003, Worldwide Summaries, 2004); (PricewaterhouseCoopers).

- 1/ معدلات مستبعد منها الضريبة، أي محددة كنسبة من السعر الصافي من الضريبة.
- 2/ المعدلان الفعليان 7.5% و 13.6% ينطبقان على المعاملات بين المكلفين المسجلين بين الدول المختلفة.
- 3/ المعدلان 4% و 6%، على التوالي، ينطبقان على صغار المنتجين وصغار التجار الذين يحققون أرقام أعمال في حدود النطاقات المقررة. ولا يمكن للمكلفين بضريبة القيمة المضافة الخاضعين لهذين المعدلين المطالبة برد الضريبة المدفوعة على مشترياتهم، إلا أن بقية المكلفين العاديين يمكنهم المطالبة برد ضريبة القيمة المضافة المدفوعة بهذين المعدلين وفقا لإجراءات خاصة.
- 4/ بما في ذلك ضريبة محلية مقدارها 1%.
- 5/ المعدلان 26% و 40% ينطبقان على السلع الكمالية

جدول (2)

الانتشار الإقليمي لضريبة القيمة المضافة

إفريقيا جنوب الصحراء	آسيا والميط الهادئ	مجموعة الخمسة عشر بلدا الأوروبية (بالإضافة	أوروبا الوسطى وبلدان الاتحاد السوفيتي	شمال أفريقيا والشرق	الأمريكتان	الجزر الصغرى
						3/ة

		إلى النرويج (وسويسرا)	السابق	الأو سط			
المجموع 2/	33 (43)	18 (24)	17(17)	27 (28)	9 (21)	23 (26)	9 (27)
1996 حتى الآن	-	18	7	صفر	6	2	1
1986- 1995	13	9	5	21	5	6	6
1976- 1985	1	2	صفر	صفر	2	6	صفر
1966- 1975	صفر	صفر	11	صفر	صفر	10	صفر
قبل 1965	1	صفر	1	صفر	صفر	صفر	صفر

المصدر: من الجدول 1.

- 1/ تحدد المناطق وفقا لما جاء في دراسة Ebrill and others, 2001، باستثناء صربيا والجبل الأسود المدرجة ضمن أوروبا الوسطى.
- 2/ الأرقام بين الأقواس هي عدد البلدان في كل منطقة.
- 3/ الاقتصادات الجزرية التي يقل عدد سكانها عن مليون نسمة، فضلا عن سان مارينو.

• التحاسب عن ضريبة القيمة المضافة:

ان تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتطلب تعديلا في التصميم المحاسبي العام ليتناسب ومتطلبات ضبط حسابات تلك الضريبة التي تطال اعمال الاستثمار في الوحدة الاقتصادية وتوجب تخصيص حساب لكل نوع من العمليات وفقا لتبويبها الضريبي. وبما ان الضريبة على القيمة المضافة تطال عاملين اساسيين من اعمال الاستثمار في الوحدة الاقتصادية هما عملية الشراء وعملية البيع، لذا كان لابد من

فرض الاجراءات الشكلية والمحاسبية التي تساعد على تسجيلها وضبط قيودها وتسهيل مراقبة دفعها عند استحقاقها، وذلك بإصدار الفواتير وممسك الدفاتر الالزامية من قبل الخاضعين لها فضلا" عن تخصيص الحسابات للأفراد التي تسمح بالشفافية المطلوبة. لذلك سنبحث في احتساب الضريبة على القيمة المضافة من حيث الواقعة المنشئة لها، ووعائها، ومعدلاتها والنتائج المحاسبية لاحتساب الضريبة وتصفياتها، وكما يأتي:

أولا : الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة في كل حدث او تصرف يؤدي الى تحقق الشروط القانونية لنشوء دين الخزينة، كتسليم المال الذي يجعل الضريبة على القيمة المضافة تستحق عند القيام بالعمليات المتعلقة بهذا المال.(ابوسع، 2002: 73). وان تلك الواقعة (*) تختلف باختلاف نوع العملية (تسليم المال، او تقديم الخدمة او الاستيراد).

1- توجب الاداء:

هو حق الخزينة بفرض الضريبة. وهذا الحق يحدد المدة التي تمت خلالها العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة التي يتوجب التصريح عنها، حيث ان توجب ادائها يكون ضمن مهلة محددة في القانون. وعادة ما يراعى عند تشريع قانون ضريبة القيمة المضافة بأن تستحق الضريبة عند حصول عملية تسليم المال او تقديم خدمة وذلك بالنسبة الى الخاضعين للضريبة مهما اختلف اساس تكليفهم في ضريبة الدخل (حقيقي، مقطوع و مقدر) ويتوجب ادائها ضمن مهلة التصريح الدوري التي يحددها قانون ضريبة القيمة المضافة وعندما يكون الثمن قد جرى تدوينه في فواتير او جرى قبضه، كليا او جزئيا قبل تسليم الاموال او تقديم الخدمات، تستحق الضريبة، تبعا للحالات، عند اصدار الفاتورة او عند القبض وذلك على اساس قيمة الفاتورة او المبلغ المقبوض، ويتوجب ادائها ضمن مهلة التصريح الدوري فيما يتعلق بالسلع المستوردة. تستحق الضريبة ويتوجب ادائها عند توجب الرسم الجمركي وذلك بالنسبة الى الخاضعين وغير الخاضعين من المستوردين (القاعي، 2002: 119). وتبرز اهمية هذا التمييز بين الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة واستحقاقها من ناحيتين:-

(*) الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة: هو الحدث الذي يصبح بموجبه الاداء على القيمة المضافة مستوجبا ويتكون عادة مع تسليم البضاعة. وعند التوريد يتكون من اخراج البضاعة من الموانئ. وبالنسبة الى البيوعات يتكون مع تسليم البضاعة، وبالنسبة الى الخدمات فيتكون حدث الانشاء من انجاز الخدمة او قبض الثمن كليا او جزئيا في صورة حدوث ذلك قبل انجاز الخدمة. (الاداء على القيمة المضافة، الجمهورية التونسية، موقع التصريح عن بعد، 7). منشور على الانترنت تحت عنوان [www. Impots . finances .gov](http://www.Impots.finances.gov) .

1- معرفة القانون الواجب التطبيق عند حصول تنازع في الزمان بين القوانين الضريبية في حالة تعديلها بحيث يطبق القانون الذي كان نافذا عند حصول الواقعة المنشئة.

2- سريان الغرامات في حالة التخلف عن تأدية قيمة الضريبة في تاريخ الاستحقاق (ابو سعد، 2002: 73). بناءا عليه كان تاريخ استحقاق الضريبة على القيمة المضافة يتحدد وفقا لاحد المعايير التالية:

أ- تأريخ تسلم المال او تقديم الخدمة.

ب- قبض الثمن كليا او جزئيا قبل تاريخ تسليم المال او تقديم الخدمات.

ج- اصدار فاتورة قبل تسليم الاموال او تقديم الخدمة وقبل قبض الثمن.

وفي حالة اجتماع هذه الوقائع يؤخذ بتاريخ الواقعة الاسبق من اجل تحديد تأريخ استحقاق الضريبة (ابو سعد، 2002: 74-75).

2- وعاء الضريبة:

لما كانت الضريبة على القيمة المضافة تقدر على اساس ثمن بيع السلعة او ثمن أداء الخدمة، لذا عادة ما يراعى عند تشريع القوانين التالي:

أ- تعتمد كأساس لفرض الضريبة، قيمة البذل المقابل لعملية تسليم الاموال او تقديم الخدمات. ويشمل هذا البذل كل ما حصل عليه الخاضع للضريبة او سوف يحصل عليه لقاء الاموال التي يسلمها او الخدمات التي يقدمها (ابو شقرا، 2004: 74).

ان اساس الضريبة (وعاؤها) فيما يختص بالتسليمات او الخدمات هو القيمة المعدة للدفع دون الاخذ في الاعتبار الضريبة على القيمة المضافة. وعليه، فان اساس فرض الضريبة يتضمن، مبدئيا"، كل ما يقبضه او يستلمه البائع او مقدم الخدمة دون القيمة المضافة، ففي حال التبادل فإن اساس الضريبة يضم قيمة المال أو الخدمة المستلمة بمثابة دفعة، وعند الإقتضاء، القيمة المدفوعة لتسديد الحساب برمته. ويحتوي الأساس، أيضا"، على الرسوم النوعية والرسوم غير المباشرة التي هي على عاتق البائع والإعانات الممنوحة من أجل التصدير والرسوم المماثلة المحتسبة على اساس السعر ((خارج الرسوم)) وتكاليف النقل والتأمين التي تقع على عاتق العميل. وفي بعض الحالات التي يسمح بها القانون فان وعاء الضريبة ليس قيمة المبيع بل القيمة المقطوعة التي تحددها ادارة الضرائب (مثال ذلك المنتجات النفطية)، واحيانا ايضا فان القيمة المضافة وحدها هي التي تخضع للرسوم كإعادة بيع الاملاك المبنية (الموجودات الثابتة)، (اوغيره، 2002 : 97 - 100)، والاموال المستعملة والتي يقصد بها الاموال المادية التي تم استعمالها فعليا" والقابلة للإستعمال بالحالة التي هي عليها عند الشراء أو بعد تصليحها، بإستثناء عمليات

التجديد أو التحويل. وعلى سبيل المثال تعتبر اموالاً مستعملة، الأعمال الفنية والأنتيكة والسجاد والقطع النقدية والميداليات والسيارات المستعملة والخردوات الالكترونية. (الدليل العام، 2007: 47).

ب- اما فيما يخص التسليمات المجانية او التسليمات الذاتية الخاضعة للرسوم، فان وعاء الضريبة يتألف من السعر العادي لبيع الاموال والخدمات المماثلة في المكان والزمان الذي يظهر فيها العامل المحرك.. وفي غياب ذلك فان الوعاء يتمثل بسعر الكلفة.

ج- وفيما يتعلق بالاستيراد، فان رسوم الكمارك لا تستوفى على اساس القيمة المصرح بها بل ان الوعاء هو القيمة المسجلة لدى مصلحة الجمارك، اي القيمة العادية للبضائع المدفوعة نقدا عند كتابة التصريحات يضاف اليها مصاريف النقل والتخزين حتى الحدود والتأمين والعمولات والسمسرة والرسوم الجمركية... الخ.. إذ ان القيمة الخاضعة للضريبة باتت تحتوي على كافة المصاريف اللاحقة والثانوية حتى المكان الاول المقصود داخل البلد (اوغريه، 2002: 97-100)، اي تعتمد كأساس لفرض الضريبة على القيمة المضافة، القيمة الجمركية التي تحدد وفقا لقواعد تقويم البضائع في الجمرک مضافا اليها كل الرسوم الجمركية في حال توجبها، وكافة الرسوم المتحققة معها، وذلك باستثناء الضريبة على القيمة المضافة (القاعي، 2002: 60).

اما بالنسبة للسلع المعاد استيرادها مع اضافة عمل او اجراء اصلاحات عليها في الخارج، فان اساس فرض الضريبة يتألف من قيمة المواد الاضافية والخدمات المنفذة على هذه السلع في الخارج والتي تمثل القيمة المضافة على السلع المعاد استيرادها وفقا لما هو معمول به في التشريع الجمركي، مضافا اليه الرسوم الجمركية في حال توجبها والرسوم والضرائب المفروضة عند الاستيراد وجميع النفقات العائدة لعملية الاستيراد لغاية وصول السلع الى البلد.

اما بالنسبة للبضائع المعاد استيرادها دون اجراء اي عمل او اضافة اية قيمة عليها، فتعفى من الضريبة على القيمة المضافة ضمن الشروط المحددة في التشريع الجمركي للإعفاء من الرسوم الجمركية.

اما السلع المستوردة بموجب نظام معلق للرسوم الجمركية فيتألف اساس فرض الضريبة على السلع المستوردة بعد وضعها في نظام معلق للرسوم الجمركية، من قيمة السلع حسب حالتها عند اخراجها من النظام المعلق للرسوم الجمركية، بما في ذلك قيمة الخدمات المنفذة عليها، بالإضافة الى قيمة جميع العناصر التي تدخل في اساس فرض الضريبة عند الاستيراد (ابو شقرا، مصدر سابق، 80). وتعتبر هذه

الحالة من الحالات الخاصة إذ لا تتوجب الضريبة على القيمة المضافة عند الاستيراد في حال وضعت الاموال المستوردة في احد الانظمة المعلقة للرسوم الكمركية، والذي بموجبه تعلق الضريبة على القيمة المضافة لحين إستيراد (إدخال) الاموال الى البلد المستورد وتوجب الرسوم الكمركية (الدليل العام، 2007: 19).

3- الاسعار (معدلات الضريبة)

يحدد القانون معدل الضريبة في بعض النظم، وفي الحالات الاخرى لا تعدو هذه الخطوة كونها عملية اتخاذ للقرار، لكنه قرار ذو صبغة سياسية، ويجب ان تسبقه مداولة سياسية. كما يتعين التوصل الى توازن بين تحديد معدل ضريبة:-

أ- ينتج نفس مستوى الدخل المطلوب لتغطية تكاليف الخدمات المزمع تقديمها.

ب- يأخذ في عين الاعتبار قدرة دافع الضرائب على الدفع. وإذا كان معدل الضريبة المحدد مرتفعاً للغاية فإنه سيؤدي الى انتشار عدم الرضا والمقاومة بين صفوف دافعي الضرائب. وإذا كان المعدل منخفضاً للغاية فإن الدخل الناتج عنه قد لا يكفي لتلبية حاجات الحكومة المحلية بل وقد لا يبرر تكاليف التقدير والجباية. والقرار بشأن معدل الضريبة هو على الأرجح اهم القرارات المتخذة والمتعلقة بالضريبة إذ ان تحديد سعر الضريبة على القيمة المضافة يجب ان يقوم على اساس العدالة، وهذا ما تؤمن به عامة الشعب ويقره العديد من رجال السياسة. وبناء على ذلك اقتضى الامر ازالة الرسوم من المنتجات الضرورية، وزيادتها، في المقابل، على الاصناف الكمالية.. واعتماد النسب المتنوعة والمختلفة بخصوص السلع التي تعتبر بين هذين المستويين (اوغريه، 2002: 100).

تعتمد عادة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة معدلات مخفضة او عادية او عالية حسب القوانين المرعية في البلدان التي تعتمد الضريبة على القيمة المضافة لتغذية موارد الخزينة (القاعي، 2002: 61).

ففي فرنسا، مثلاً تعتمد حالياً اسعار الضريبة على القيمة المضافة الآتية:-

- النسبة المخفضة جداً وتعادل (2,10%) وتطال بعض العروض المسرحية، بيع الحيوانات الحية، الادوية المدفوعة من الضمان الاجتماعي وتراخيص استخدام اجهزة التلفزة. (ابو سعد، 2004: 98).

- النسب المخفضة وهي بمعدل (5، 5%) وتطبق على المنتجات المعدة للتغذية كالمنتجات من المصادر الزراعية ومن الصيد البحري والتربية السمكية وتربية الطيور والدواجن غير المحولة (كالبيض واللحوم والطيور والأسماك والثمار والخضار والحبوب الخ....). والمنتجات المخصصة للتغذية الحيوانية، والمنتجات المستخدمة في الزراعة كالأسمدة على انواعها، والادوية، والاجهزة

والمساعدات الفنية للمعوقين، والمصنوعات والخدمات التي تدخل ضمن النشاطات الزراعية، وبعض الخدمات المدعومة كالخدمات الفندقية (شقق سكنية وفنادق عائلية موجودة في بعض المؤسسات).

- النسب العادية، وتساوي (20,60 %) وهذا السعر يطبق على كافة المبيعات والخدمات التي لا تخضع للنسب المخفضة وهي ليست معفاة من الرسوم. إضافة الى المشروبات الروحية والحلويات والشوكولا.

جدول (3) معدلات الضريبة على القيمة المضافة المطبقة في بعض بلدان الاتحاد الأوروبي

البلد	النسبة المخفضة %				النسبة العادية %			
	1994	1995	1998	2001	1994	1996	1998	2001
ألمانيا	7	7	10,7	15,7	20	20	20	-
اللوكسمبورغ	6,3	6,3	6,3	6,3	15	15	15	15
إسبانيا	6,4	7,4	7,4	7,4	16	16	16	16
البرتغال	5	5	12,5	12,5	17	17	17	17
المملكة المتحدة	8	8	8	-	17,5	17,5	17,5	17,5
اليونان	8	8	8	8	18	18	19,4	19,4
إيطاليا	9,4	10,4	10,4	10,4	19,16	19,16	19,16	19,16
النمسا	10	10	10	10	20	20	20	20
بلجيكا	12,6	12,6	12,6	15	21	21	21	-
أيرلندا	12,5	12,5	12,5	12,5	21	21	21	21
فنلندا	12,5	12,6	12,6	12,6	22,17	22,17	22,17	22,17
الدنمارك	-	-	-	-	25	25	25	25
السويد	12	12	12	12	25,21	25,21	25,21	25,21

(المصدر القاعي، 2002: 64).

* تعتمد جزر الكناري الإسبانية نسبة 4,5 %، تشيكا نسبة 20% و 22%، رومانيا 9 و 18% بلغاريا 22%.

** تعتمد سويسرا 2 و 3% و 5،6% ، هايتي 10%، كندا 15%، ساحل العاج 11،1 و 20%، جنوب افريقيا 14%، المكسيك 10 و 15%، فنزويلا 16،5 و 25%، تشيلي 18%، الفلبين 10%، كوريا 2 و 3،5% و 10%، اندونيسيا 10،5%، و 20 و 35% (القاعي، مصدر سابق: 64).

4- نطاق تطبيق الضريبة

تطبق الضريبة على جميع الاشخاص الخاضعين لها، كما تطبق ايضا على الاشخاص الذين يقومون بعمليات معفاة من الضريبة تتيج لهم حق الحسم او الاسترداد (كالعمليات المتعلقة بالتصدير والاعمال المشابهة)، وتطبق ايضا على الاشخاص الخاضعين، الذين يقومون بعمليات تسليم المجوهرات، ويفرضون الضريبة على هذه العمليات على اساس هامش الربح، والذين لا يتمتعون بحق الحسم (القاعي، مصدر سابق: 65)، فلا يحق للأشخاص الذين يقومون بعمليات تسليم مجوهرات والذين يفرضون الضريبة على هذه العمليات على اساس هامش الربح ان يحسموا من قيمة الضريبة المتوجبة عليهم قيمة الضريبة التي دفعوها على الاموال والخدمات المكتسبة من أجل القيام بهذه العمليات. (الدليل العام، 2007: 49).

• المتطلبات اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق

يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الامثل على معرفة كاملة بايديولوجيات المجتمع وكافة اوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والاهداف التي يسعى الى تحقيقها. وعلى تفهم متعمق بالاسس العلمية لرسم السياسة الضريبية (ابو حشيش، 2004: 17).

ان الطرق العملية والاجراءات الصحيحة هي المفتاح الى الادارة الناجحة لضريبة القيمة المضافة فهي كأي ضريبة اخرى تعتمد على اسلوب إدارتها بشكل اساسي. ان اعداد التشريع الواضح والكامل والدقيق والاجراءات التنفيذية، ضرورية اذا اردنا تحقيق ادارة فاعلة لضريبة القيمة المضافة. على سبيل المثال ان ادخال تلك الضريبة بصورة ناجحة وحديثة في المجتمع المصري كان يتعين تهيئة المناخ الرافض للضريبة في ذلك المجتمع والاعتماد على مقومات اهمها العمل على ايجاد تشريع واضح ومرن يحقق الاهداف ويتلائم مع الاوضاع الاقتصادية للبلاد. والعمل على تهيئة مجتمع اعمال ليكون منظما (يمسك دفاتر وسجلات منتظمة) والعمل على ايجاد جهاز اداري قادر على:-

1- الاستيعاب الكامل لاستخدامات التكنولوجيا في كافة مراحل العمل.

2- استخدام الاسلوب العلمي في الادارة.

- 3- غرس الثقة في المجتمع بالضريبة والتحول بمؤسسة الضريبة من مصلحة جباية الى مصلحة تؤدي خدمة للمجتمع.
- 4- العمل نحو ايجاد رأي عام مساند ومؤيد للضريبة .

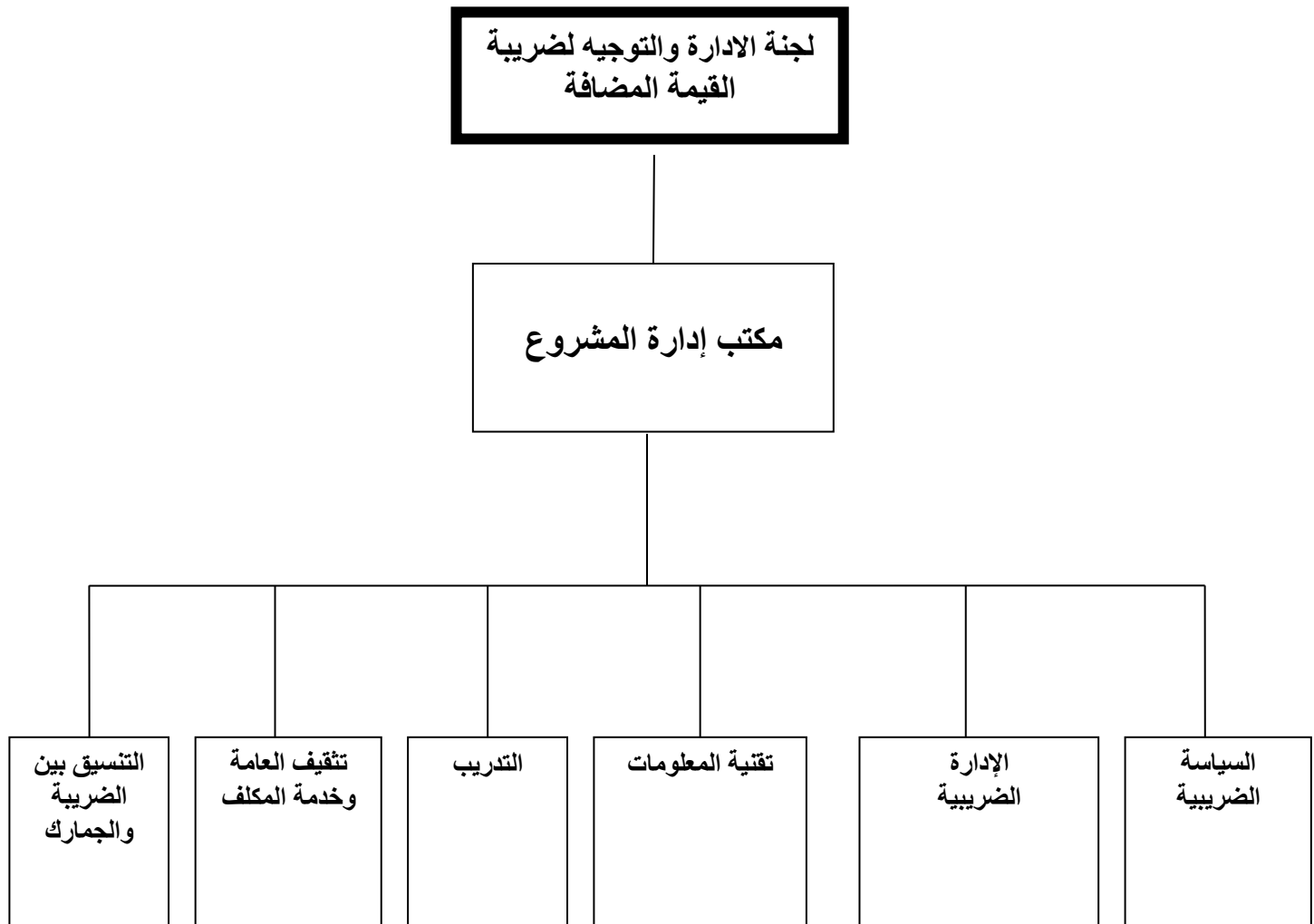
إن من اهم العناصر الاساسية لنجاح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق هو القيام بالإصلاح الضريبي الذي يهدف الى تحديث الادارة الضريبية وتحسين الخدمة المقدمة للمواطنين، وذلك من خلال تطوير التشريع الضريبي، اعادة هيكلة / تنظيم الادارة الضريبية وفقا لفئات المكلفين ونوع الخدمات المقدمة، ادخال المكننة واساليب العمل الجديدة، قبول التصاريح من خلال البريد والدفع من خلال المصارف التجارية، والتواصل مع المواطن من خلال نشر المعلومات وإنشاء وحدات متخصصة بخدمات المكلفين (دليل مديرية المالية العامة اللبنانية، 2004: 8)

أولاً: الهيكل التنظيمي للتطبيق

في الوقت الذي يتحتم علينا ان ندرس التجارب العالمية ونوليها اهتماما كلما اقتضت الحاجة لتصميم نظام مثالي، يحتاج العراق ان يطور لنفسه نموذج يلائم واقعته السياسي والثقافي والاقتصادي بالشكل الامثل (سايمون، 2006: 6) إذ ان برنامج الاصلاح المالي غالبا ما تصاحبه جهود لتحسين واعادة هيكلة النظام الضريبي.

فللهولة الاولى، سيلقى العبء الكبير للعمل على كاهل مجموعة العمل للسياسة الضريبية التي ستكلف بصياغة مسودة التشريع حول القوانين والانظمة الضريبية الجديدة. وتتطلب التغيرات القانونية ادخال معايير محاسبية حديثة فضلاً عن وسائل مكملة تتعلق بحقوق وواجبات المكلفين وموظفي الضريبة. بالرغم من ذلك، يجب ان لا يكون عمل المجموعة معزولاً عن المجاميع الاخرى. ومن المهم ان يكون لمدراء الضريبة المدخلات الكافية لإعداد مسودة التشريع لضمان عدم وجود اي اعباء ادارية غير ضرورية تتعلق بهيئة الضرائب او بالمكلفين بينما يمكن اعداد بعض العمل التحضيري من قبل مجموعات العمل الاخرى. وسيبدأ العمل الجاد عند اكتمال التشريع، لكن بتاريخ نفاذ لاحق.

شكل (1)



الشكل من أعداد الباحثان

وندرج ادناه المهام الرئيسة التي تتطلب اهتماما من قبل مجموعات العمل المختلفة: -

1- مجموعة السياسات الضريبية:-

ان الاصلاح الضريبي في العراق لابد ان ينطلق من اصلاح التشريعات الضريبية لأنها تمثل الاساس القانوني لالتزام المكلفين بدفع الضريبة مختارين وعن طيب خاطر وهو ما يعزز الثقة بين السلطة المالية والمكلفين. وان اية محاولة لإصلاح النظام الضريبي في اي بلد لابد ان تنطلق من اصلاح التشريعات الضريبية التي

تمثل الاساس القانوني لفرض وتعديل وجباية اية ضريبة. فالعيوب التي تصيب نصوص القوانين الضريبية تكون مدعاة لتأويلات وتفسيرات مختلفة تؤدي الى كثرة النزاعات، وبالنتيجة زيادة حالات التهرب الضريبي.

2- مجموعة الادارة الضريبية:

- تحدد الهيكل التنظيمي لإدارة ضريبة القيمة المضافة.
- اعداد نماذج وتعليمات حول التسجيل وتقارير ضريبة القيمة المضافة او اي امور اخرى.
- اعداد مستلزمات مسك السجلات الخاصة بالمكلفين بضمنها مستلزمات قائمة حساب (فاتورة) ضريبة القيمة المضافة.
- استحداث اجراءات عملياتية داخلية للتسجيل وتنظيم التقارير الضريبية والتدقيق والجباية والرديات.
- اعداد الادلة والكتيبات الخاصة بتوعية المكلفين.
- تسجيل المكلفين.

3- مجموعة تقنية المعلومات:

- اعداد وتطوير استراتيجيات تقنية المعلومات لضريبة القيمة المضافة كنظام مستقل او متكامل إذ يتم استخدام نظام ضرائب ممكن جاهز للعمل (مراد، 2004 : 14).
- اعداد مسودة للمواصفات الفنية للتسجيل والغائه ومعالجة التقارير والدفع والفائدة والغرامات والرديات وصلات بيانات طرف ثالث (الجمارك، مكتب تسجيل العمل....الخ).
- تطوير البرمجيات والاجهزة الضرورية واعداد حزمة التدريب لمستخدمي النظام ومسودة دليل المستخدم وتطوير مواصفات الاجهزة واقتناء الاجهزة وتشغيلها، (إذ ان عملية التدريب المستمر اصبحت منهجا اساسيا لكافة الاجهزة والمؤسسات التي ترغب في تنفيذ اعمالها وتحقيق اهدافها بكفاية وفاعلية (بن سعود، 2004 : 6)، وسيتضمن تطبيق نظام تقنية المعلومات الاختبار الداخلي واختبار المستخدم وتدريبه والنصب فضلاً عن الصيانة المستمرة للنظام.

ثانيا - التدريب: ان التدريب هو نوع خاص من التعليم الذي يركز على كيفية قيام الفرد بالوظيفة. وان التدريب هو خليط من التدريس والتطبيق، فهو تجربة لها علاقة، ولها عناصر تطبيقية وعملية اكثر من الاشكال الاخرى للتعليم، وقد يكون التدريب اثناء الوظيفة (وهذا يعني ان المتدرب ينجز المهام الفعلية في موقع العمل) او خارج الوظيفة (وهذا يعني ان المتدرب لا ينجز المهمة فعلياً في موقع العمل)، وترتبط العبارة (بالتعليم) على انها العملية الاساسية والتطوير على انها النتيجة حيث

يهدف التطور المهني المستمر الى تطوير ما بعد التأهيل والحفاظ على الكفاءة المهنية، اذ يتطلب تطوير القدرات من خلال برامج تعليمية اما رسمية او قابلة للتنوع و احيانا يشار اليها على انها تعليم مهني مستمر او نشاط تعليمي غير رسمي (معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين، 2003: 11-16).

ثالثا - تنسيق الجمارك والضريبة:

يتجمع نحو 60% الى 70% من ضريبة القيمة المضافة في حدود العراق بسبب قلة وسائل (منشآت) الانتاج المحلية. وهذا سيلقي بالعبء الثقيل على كاهل هيئة الجمارك العراقية وكذلك على هيئة الضرائب العراقية التي يجب ان تضمن بأن السلع التي يتم استيرادها الى البلاد لا (تختفي) وتباع خلال سلسلة خالية من الضريبة بنفس الطريقة. فيما يتعلق بمبدأ الاتجاه فأً السلع المصدرة تكون ذات نسبة صفرية وتقع على الجمارك مسؤولية التحقق من مطابقة المواصفات المدونة مع السلع المصدرة فعلا والمشمولة بالنسبة الصفرية. ولهذا ليس هناك شيء اخر اكثر اهمية من التعاون والتنسيق بين الهيئتين من خلال:-

- اصدار رقم المكلف التعريفي المفرد لكي يستخدم من قبل هيئتي الضرائب والجمارك على حد سواء.

- تطوير نظام تبادل المعلومات.

- الاخذ بنظر الاعتبار نظام تأجيل دفع ضريبة القيمة المضافة على الصادرات.

- توثيق الواردات / الصادرات التي يجب تعديلها

ان اهم الوظائف في الإدارة الضريبية هي:-

- خدمة المكلفين

- تسجيل المكلفين

- ملئ التصاريح وتقديمها

- معالجة التصاريح والمدفوعات

- التدقيق

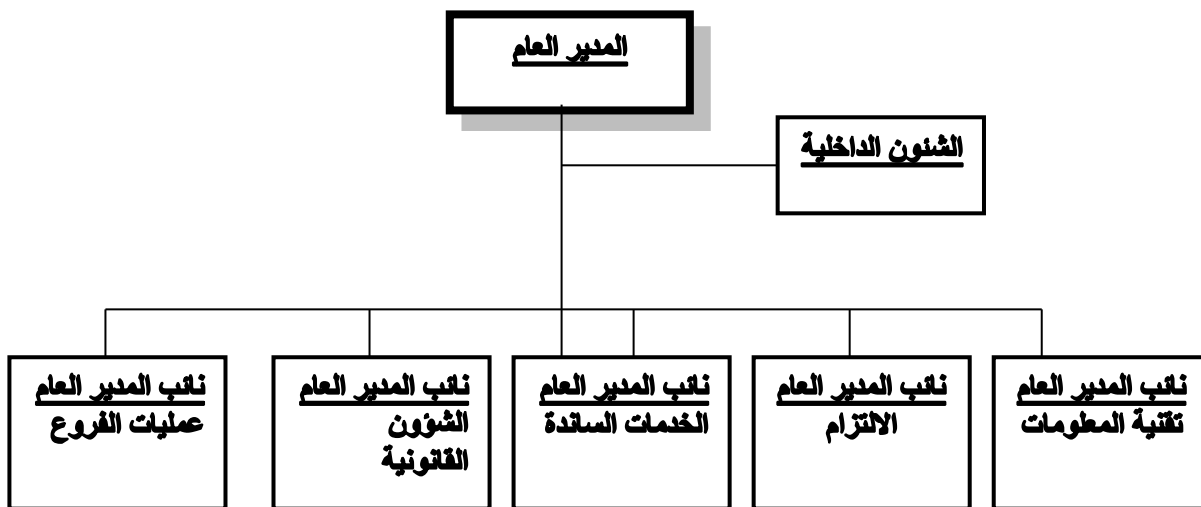
- الجباية

تتضمن الوظائف المهمة الاخرى التحقيقات الجرمية والاستئناف والمواضيع التشريعية والخدمات الساندة (الموارد البشرية والتدريب والادارة المالية وادارة المنشآت) او وظائف البنية التحتية مثل تقنية المعلومات. ويسمح الفصل الواضح لتلك الوظائف بمستوى افضل للتخصص والاستخدام الكفأً للكوادر ومستوى عال من السيطرة الادارية. وعندما يسمح التقدم في مجال تقنية المعلومات بتحسينات ملحوظة في الانتاجية، ستكون الحاجة الى هيكل تنظيمي واضح على اساس الوظيفة من

القمة ومركز الهيئة الى القاعدة (فروع الهيئة) حيث تتناسب المعلومات في كلا الاتجاهين، حيوية للتشغيل الفعال والكفوء للإدارة الضريبية. ومن المهم ان يكون لكل هيكل مرونة كافية للأخذ بعين الاعتبار الشروع بضريبة جديدة مثل ضريبة القيمة المضافة بموجب الهيكل التنظيمي على اساس الوظيفة، لان الشروع (او الغاء) أي ضريبة سيتطلب تعديل ادنى لتنظيم مركز الهيئة. فمثلا، ان الشروع في ضريبة القيمة المضافة سيتطلب ادخال متخصصين في ضريبة القيمة المضافة ضمن وحدة الشؤون التشريعية وقطاع الالتزام (التدقيق). ويوضح المخطط ادناه (شكل 2) التنظيم المقترح للهيكل ويحدد (القطاعات) الرئيسية التي تحتاجها المنظمة لإدارة النظام الضريبي بكفاءة ما يمكن حيث اخذ الهيكل بنظر الاعتبار التنفيذ المستقبلي لنظام المعلومات الضريبية الممكن المتكامل جنبا الى جنب مع البدء بتطبيق ضرائب جديدة ستكون لهيئة الضرائب العراقية السلطة الادارية عليها.

شكل (2)

الهيكل التنظيمي المقترح لإدارة الضريبة على القيمة المضافة



الشكل من أعداد الباحثان

المبحث الثالث - الجانب العملي دراسة ميدانية لعينة من السلع الممكن إخضاعها لضريبة القيمة المضافة مع بعض الأمثلة:

ان السلع التي يقترح الباحثان إخضاعها مستقبلا لضريبة القيمة المضافة في العراق هي تلك التي تؤثر سلبا على حياة الانسان والاضرار بصحته، فضلاً عن السلع

الكمالية وغير الضرورية لحياته، لذا تقترح ان يكون الخاضعون لضريبة القيمة المضافة المكلفون قانوناً بتسديد مبلغ الضريبة الا انهم في الواقع يستطيعون اضافة مبلغ الضريبة على القيمة المضافة الى ثمن بيع السلع او الى اجور الخدمات المقدمة بحيث يقع عبئها النهائي على المستهلك (المشتري للسلعة او مؤدي الخدمة) ، إذ يقوم البائع بدور الجابي الذي يدفع الضريبة للدولة ثم يسترجعها من المستهلك ضمن سعر السلعة او الخدمة المسلمة اليه، وهؤلاء المكلفون هم:

أ- تجار المشروبات الروحية.

ب- تجار التبغ ومصنوعاته.

ج- تجار الذهب.

د- المستوردون للسلع من الخارج المتمثلة ببعض الاجهزة الكهربائية والسلع الكمالية.

هـ - المقاولون للأعمال العقارية وغيرها.

و- مقدمو الخدمات.

• أمثلة توضيحية

ندرج ادناه امثلة توضيحية عن كيفية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العراق تم اقتباس فكرتها من دليل التسجيل والمحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة في الجمهورية اللبنانية وتصرفت بها الباحثان بما تعتقد انه يلائم الوضع العراقي، آخذين الاعتبار العملية من حيث استكمال الادارة الضريبية لكافة المتطلبات اللازمة لتطبيقها في العراق من ناحية تصميم النظام الضريبي، كأن يكون وعاء الضريبة على القيمة المضافة جميع السلع المذكورة اعلاه، تامة الصنع والمستوردة.. فضلاً عن عمليات تصدير النفط ومشتقاته. ويكون المكلفون بأداء الضريبة، الاشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتعاملون بتلك السلع الخاضعة للضريبة والذين يبلغ رقم اعمالهم حد التسجيل على وفق ما يحدده قانون ضريبة القيمة المضافة. ويقترح الباحثان ان يكون حد التسجيل مرتفعاً بهدف التخفيض من كلفة جباية وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة، وذلك بإعفاء صغار المكلفين لحد معين (عتبة معينة)، حيث يقتصر تطبيقها على كبار المكلفين ذوي رقم الاعمال المرتفع، على اساس ان هؤلاء هم القادرون على اداء التزاماتهم الضريبية ومسك دفاتر محاسبية منتظمة.

وبالنظر لتشابه المعالجات المحاسبية للدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة، لذا نقترح الاستناد الى الامثلة ادناه عند تطبيقها في العراق حيث تم اختيار مجموعة من ملفات الشركات المسجلة في قسم الشركات كعينة للبحث لإعتماد أسلوب التقدير

الذاتي في انجاز التحاسب الضريبي لهذه الشريحة من المكلفين في السنوات السابقة. كما تم اختيار عدد من المكلفين (شركات وافراد) لتنفيذ نموذج تطبيق هذه الضريبة واقعيا، ومن خلال الامثلة ادناه سوف يتضح مقدار الضريبة على القيمة المضافة التي تسدد لخزينة الدولة في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية من قبل المكلفين بها (اي الذين تداولوا بهذه السلعة) ومبالغ الضريبة التي حسمها كل واحد منهم (مع معدل الضريبة المقترح اعتماده والبالغ 10%) فمع استحداث الضريبة على القيمة المضافة يتعين على الخاضع لها مسك حسابات هذه الضريبة لجميع العمليات التي يقوم بها، وخاصة للمشتريات والمبيعات والخدمات، وذلك مع وجوب التقيد التام بالأصول والاجراءات المحاسبية لاسيما القيود المحاسبية للمسجلين في الضريبة على القيمة المضافة وكما يأتي:

أولا : كيفية احتساب الضريبة على القيمة المضافة:-

توجد طريقتان لاحتساب الضريبة على القيمة المضافة، ويمكن للمكلف استعمال الطريقة التي يختارها والتي يجب ان تظهر قيمة الضريبة المتوجبة في سجلاته بوضوح:-

1- الطريقة الاولى:- احتساب الضريبة ضمن سعر السلعة او الخدمة.

عند استخدام هذه الطريقة، يجب ان يوضح الخاضع للضريبة للمستهلك ان سعر السلعة المعروض او بدل الخدمة، يتضمن مبلغ الضريبة. كما يجب ان يكون سعر المبيع الصافي ومبلغ الضريبة منفصلين في الفاتورة المعطاة للزبون، وكذلك في القيود والدفاتر المحاسبية. ويتم احتساب الضريبة كما يأتي:-

مبلغ الضريبة = السعر الصافي (السعر ناقص الحسم) × معدل الضريبة مقسوما على (معدل الضريبة + 100)

مثال:- بافتراض ان معدل الضريبة على القيمة المضافة 10%. وان شخصا اشترى جهاز كهربائي (غسالة) بقيمة (200000) دينار (بضمه مبلغ الضريبة) واستفاد من حسم 5%. تحتسب الضريبة كما يلي:-

المبلغ الواجب الدفع من قبل المشتري 200000 دينار

ناقص الحسم (200000 × 5%) 10000 دينار

المبلغ الصافي 190000 دينار

الضريبة على القيمة المضافة = 190000 × (10/ 110) = 17273 دينار (يمثل مبلغ الضريبة المدفوع من قبل المشتري).

2- الطريقة الثانية:- احتساب الضريبة خارج سعر السلعة او الخدمة.

يفصل في هذه الطريقة ما بين سعر السلعة الاساسي ومبلغ الضريبة المتوجبة عليها، ويظهر هذا التفصيل في الفاتورة، والدفاتر المحاسبية، ويتم احتساب الضريبة بالطريقة الآتية:-

مبلغ الضريبة = السعر الصافي (السعر ناقص الحسم) × معدل الضريبة مقسوما على 100

مثال: بافتراض ان معدل الضريبة على القيمة المضافة 10%.. وان شخصا اشترى جهاز كهربائي بقيمة (250000) دينار واستفاد من حسم 5%. فيكون احتساب الضريبة كما يأتي:-

المبلغ الواجب الدفع من قبل المشتري	250000
ناقص الحسم	12500
المبلغ الصافي (قبل الضريبة)	237500
زائد 10 % (الضريبة على القيمة المضافة)	23750
	(237500) ×
المبلغ الاجمالي	261250

ثانيا: الضريبة المدفوعة على المصاريف:

ان المصاريف التي تنفقها المؤسسة لأجل مزاوله نشاطها الخاضع للضريبة يتوجب تادية ضريبة عنها ويمكن استردادها، وتدخل هذه الضريبة في حساب الذمم المدينة من الضريبة على القيمة المضافة.

مثال: بتاريخ 25 / 7 / 2010 استعانت شركة الامل بمكتب رائد (الخاضع للضريبة) لتقديم خدمات استشارية لها بقيمة 25000000 دينار، قبل الضريبة لذا يتوجب عليها مبلغ (2500000) دينار ضريبة على القيمة المضافة، ويكون القيد المحاسبي كما يأتي:-

من ح/ خدمات استشارية	25000000
من ح/ الضريبة على القيمة المضافة القابلة للحسم	2500000
الى ح/ مـــــورد الخـــــدمات الاستشارية	27500000

ثالثا : مشتريات السلع والخدمات:

عند القيام بشراء السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة:-

إذا كان الشخص خاضع لتلك الضريبة سوف يتوجب اداء الضريبة كما يأتي:-

1- إذا كانت تلك المشتريات تخص النشاط الخاضع للضريبة: سيحق للمشتري حسم قيمة الضريبة على هذه المشتريات شرط ان تكون تلك الضريبة ظاهرة في فاتورة المشتريات.

مثال: المكلف نديم خاضعا (مسجلا) في ضريبة القيمة المضافة قام بتاريخ 6/20/2009 بشراء بضاعة بقيمة (50000000) دينار، من دون الضريبة، سيكون القيد المحاسبي:-

50000000	من ح/ المشتريات
5000000	من ح/ الضريبة على القيمة المضافة القابلة للحسم
55000000	الى ح/الموردين

2:- إذا كانت مشتريات السلع والمواد الخاضعة للضريبة من قبل شخص خاضع للضريبة وتخص نشاط معفى من الضريبة دون حق الحسم سيتوجب على المشتري ضريبة، ولكن لا يحق له حسمها لأن المشتريات تخص نشاط معفى من الضريبة دون حق الحسم.

مثال: المكلف زيد خاضعا (مسجلا) في ضريبة القيمة المضافة قام بتاريخ 6/20/2011 بشراء مواد اولية تدخل في انتاج سلعة معفاة من الضريبة بقيمة (50000000) دينار، زائدا ضريبة قيمة مضافة (5000000) دينار، سيكون القيد المحاسبي:-

55000000	من ح/ المشتريات
55000000	الى ح/ المورد

رابعا : السلع والبضائع المرتجعة:

في حالة اعادة جزء من البضاعة المشتراة، يصدر البائع اشعارا بالحسم، يذكر فيه رقم وتاريخ الفاتورة التي سبق له اصدارها عند اتمام عملية البيع، ويرد للمشتري الضريبة على القيمة المضافة، سواء كان المشتري مسجلا في الضريبة على القيمة المضافة ام غير مسجل فيها. وينزل المبلغ من مجموع المبيعات.

مثال: بتاريخ 2008 / 2/5 اشترت لقاء بضاعة بقيمة 55000000 دينار قبل الضريبة ودفعت 5500000 دينار ضريبة على القيمة المضافة، ثم قامت بتاريخ 2008 / 3/27 بإرجاع قسم منها بقيمة 10000000 دينار (قبل الضريبة). لذا يكون القيد المحاسبي كما يأتي:-

من ح/ مردودات المبيعات الخاضعة للضريبة	10000000
من ح/ الضريبة على القيمة المضافة المحصلة	1000000
الى ح/ الزائن	11000000

خامسا : الاصول الثابتة :

أ- **شراء الأصول الثابتة:** إن شراء الأصول الثابتة من شخص خاضع للضريبة يوجب فرض ضريبة على القيمة المضافة.
مثال:- في 2009 / 2/15 تم شراء سيارة لغرض استعمالها في نقل بضاعة خاضعة للضريبة من تاجر خاضع للضريبة بقيمة 15500000 دينار قبل الضريبة يكون القيد المحاسبي كما يلي:-

من ح/ الاصول الثابتة	15500000
من ح/ الضريبة على القيمة المضافة القابلة للحسم	1550000
الى ح/ البنك	17050000

مثال : في 2008 / 4/15 تم شراء سيارة لغرض استعمالها في نقل بضاعة خاضعة للضريبة وبضاعة غير خاضعة للضريبة من تاجر خاضع للضريبة بقيمة 15500000 دينار قبل الضريبة.

في نهاية الفصل، يتوجب احتساب نسبة مجموع المبيعات الخاضعة للضريبة من مجموع المبيعات وتكون الضريبة القابلة للحسم كما يلي :

لنفترض ان نسبة المبيعات الخاضعة للضريبة تساوي 25% من مجموع المبيعات.

$$\text{نسبة الضريبة القابلة للحسم} = 15500000 \times 25\% = 3875000$$

اما الباقي من الثمن (ثمن السيارة) فيجب اضافته الى كلفة الاصول الثابتة والاعباء حسب نوع النفقة.

سادسا : استيراد السلع والخدمات :

عند استيراد المواد الأولية او البضاعة او الاصول الثابتة او الخدمات لاستهلاكها داخل اراضي الدولة، يتوجب دفع الضريبة لدى الجمارك عند نقطة الدخول الى البلد وذلك على مجموع قيمة البضاعة المعتمدة لاستيفاء الرسم الجمركي زائدا مصاريف الشحن وكافة المصاريف المضافة الى سعر السلعة الجمركي زائدا الرسوم الجمركية. وان قيمة الضريبة على القيمة المضافة المدفوعة يجب ان تظهر بوضوح في المستندات ليتمكن الخاضع للضريبة من حسمها.

مثال: بتاريخ 22 / 7 / 2012 قامت شركة المدائن باستيراد بضاعة بقيمة 44000000 دينار (قبل الضريبة). وبلغ مجموع الرسوم الجمركية 2200000 دينار وقيمة الضريبة على القيمة المضافة 4620000 دينار تكون المعالجة المحاسبية كما يأتي :-

46200000	من ح/ المشتريات (*)
4620000	من ح/ الضريبة على القيمة المضافة (**)
6820000	الى ح/ البنك (***)
44000000	الى ح/ المورد (****)

مثال تطبيقي(1): يوضح كيفية تحصيل وتأدية الضريبة على ثلاث مراحل تمثل المستورد، تاجر الجملة، تاجر المفرق(المفرد).

نوع العملية	الـثمن قبل	الـثمن بعد	الضريبة المدفوعة	الضريبة المتوجبة للـخزينة
	الـضريـة	الـضريـة	الـمدـة	الـضريـة
	بـة	بـة	بـة	بـة
				10%
1-استيراد السلع	100000	110000	-	10000
	00			0
				الضريبة المتوجبة دفعها من قبل المستورد عند الاستيراد : 10000

(*) سعر الشراء فقط المتمثل بقيمة الاستيراد اضافة الى مبلغ الرسوم الجمركية.

(**) مقدار الضريبة على القيمة المضافة .

(***) مجموع مبلغ الرسوم الجمركية ومقدار الضريبة على القيمة المضافة.

(****) يحتوي على مبلغ الاستيراد فقط .

(مضافا اليه الرسوم الجمركية)				(محصول لـ من قبل ادارة الجمارك)	
2- المستورد يبيع السلع الى تاجر الجملة	1200 00	132000	10000	الضريبة المحصلة 12000: الضريبة المدفوعة 10000: الضريبة المتوجبة على المستورد : 2000	1200 0
(= +100000 20000 هـامش ربح المستورد)					
تاجر الجملة يبيع السلع الى تاجر المفرد	1270 00	139700	12000	الضريبة المحصلة 12700: الضريبة المدفوعة 12000: الضريبة المتوجبة على تاجر الجملة : 700	1270 0
(= 120000 + 7000 هـامش ربح تاجر الجملة)					
تاجر المفرق يبيع السلع الى المستهلك	1350 00	148500	12700	الضريبة المحصلة : 13500 الضريبة المدفوعة : 12700 الضريبة المتوجبة على تاجر المفرق 800	1350 0
(= +127000)					

8000 هامش ربح				
تاجر المفرد)				

يتبين من هذا المثال التطبيقي ان:

- مجموع الضريبة المدفوعة الى الادارة الضريبية في كل المراحل
(10000+2000+700+800=13500) يساوي قيمة الضريبة المدفوعة من قبل
المستهلك النهائي على سعر السلعة النهائي والتي يتحملها ولا يمكنه حسمها.

- لقد بلغت نسبة الضريبة على السلعة $13500 / 135000 = 10\%$ وهي النسبة
المقررة اساسا لهذه الضريبة ولذلك يتبين بانه ليس للضريبة على القيمة المضافة اثر
تراكمي، إذ يحق للشخص الخاضع للضريبة حسم الضريبة المدفوعة على مشترياته
وبالتالي لن يدخلها ضمن كلفة السلع.

مثال تطبيقي(2): يوضح كيفية تحصيل وتأدية الضريبة على ثلاث مراحل تمثل
المنتج، تاجر الجملة، تاجر المفرق (المفرد)، وان الضريبة على القيمة المضافة هي
عبء يتحمله المستهلك.

بافتراض ان المكلف احمد قام ببيع بضاعة منتجة من قبله بسعر 20 مليون دينار
الى بائع الجملة المكلف احمد الذي قام ببيعها الى بائع المفرق (المفرد) بسعر 26
مليون دينار وبيعت الى المستهلك النهائي بسعر 36 مليون دينار . لذا فان الضريبة
على القيمة المضافة التي ستدفع الى الادارة الضريبية في كل المراحل ستساوي قيمة
الضريبة المدفوعة من قبل المستهلك النهائي والتي سيتحملها بمفرده ولا يمكنه
حسمها، وكما يلي :

التفاصيل	بائع الجملة	بائع المفرد	المستهلك
سعر البيع	200000 00	260000 00	360000 00
ضريبة القيمة المضافة (10%)	200000 0	260000 0	360000 0
القيمة المدفوعة	220000 00	286000 00	396000 00

من هذا

يتبين

المثال التطبيقي إن:

- سعر البيع عند المنتج يتضمن قيمة البضاعة المباعة مضافا اليها قيمة الضريبة
المتوجب دفعها من قبل بائع الجملة اي:

$$20000000 + 2000000 = 22000000 \text{ دينار.}$$

— سعر البيع عند بائع الجملة يحتوي على سعر الشراء مضافاً إليه ضريبة القيمة المضافة والقيمة المضافة على ثمن السلعة أي :

$$20000000 + 2000000 + 4000000 = 26000000 \text{ دينار.}$$

— يحتوي سعر البيع عند البائع بالمفرق (المفرد) على سعر الشراء مضافاً إليه ضريبة القيمة المضافة والقيمة المضافة على ثمن السلعة أي:

$$26000000 + 2600000 + 7400000 = 36000000 \text{ دينار.}$$

— سعر الشراء عند المستهلك يتضمن سعر السلعة مضافاً إليه الضريبة على القيمة المضافة أي:

$$36000000 = 3600000 + 39600000 \text{ دينار}$$

وبالتالي يكون المستهلك قد تحمل كامل الضريبة على القيم المضافة. علماً بأن هذه الضريبة المتوجبة والبالغة (3600000) دينار يمكن احتسابها بنسبة (10%) على القيمة المضافة المخلوقة للسلعة في مراحل الدورة الاقتصادية، أي لدى المنتج وتاجر الجملة والمفرد، فتكون الضريبة المتوجبة على المكلفين كالتالي:

$$\text{الضريبة المتوجبة} = \text{القيمة المضافة المخلوقة} \times \text{نسبة ضريبة القيمة المضافة (10\%)}$$

$$1- \text{الضريبة المتوجبة على المنتج} = (20000000 - \text{صفر}) \times 10\% = 2000000 \text{ دينار.}$$

$$2- \text{الضريبة المتوجبة على يائع الجملة} = (26000000 - 20000000) \times 10\% = 600000 \text{ دينار.}$$

$$3- \text{الضريبة المتوجبة على بائع المفرد} = (36000000 - 26000000) \times 10\% = 1000000 \text{ دينار.}$$

لذا فإن مجموع الضريبة على القيمة المضافة في كل المراحل الاقتصادية تبلغ:

$$(2000000 + 600000 + 1000000 = 3600000 \text{ دينار.})$$

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المجموع (3600000) دينار يعادل الضريبة على القيمة المضافة التي دفعها المستهلك النهائي لبائع المفرد عند شراء سلعته، وهذا يعني أن الخزينة لم تنتظر تاريخ دفع الضريبة من قبل المستهلك، إنما قامت بتحصيلها على مراحل من قبل الوسطاء الآخرين قبل هذا التاريخ، وهذا من شأنه أن يؤمن للخزينة سيولة أكبر. أما بالنسبة للوسطاء الآخرين كالمنتج وتاجر الجملة والمفرد، فهم أيضاً

استفادوا من سيولة أكبر، إذ إن الضرائب التي يحصلونها من زبائنهم عند البيع، يســتفيدون منها حــتى تاريخ دفعها للـخزينة.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات

تتضمن هذه الفقرة عرضاً لأهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان من خلال الدراسة التطبيقية التي بنيت على التقديم النظري لها وتشتمل هذه الاستنتاجات على ما يلي :

1- الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على استهلاك السلع وتأدية الخدمات داخل بلد معين يتم استيفاؤها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية باستثناء الاصناف المعفاة من هذه الضريبة .

2- الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة يقع عبئها على المستهلك وليس لها اثر تراكمي .

3- انها ضريبة حيادية اذ ليس فيها ازدواجية فمبدئها الاساسي هو اعفاء عمليات التصدير من الضريبة على القيمة المضافة واخضاع عمليات الاستيراد لها، إذ يستحيل ان تخضع سلع مصدرة الى الخارج، لضريبة داخل البلد المصدّر ولضريبة اخرى في البلد المستورد وذلك لاعفاء عمليات التصدير من هذه الضريبة فهي تعتمد في اطار الدولة اقليمية الضريبة.

4- يشكل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العراق موضوع جدل في الاوساط الاقتصادية، إذ يعتبرها البعض ضريبة عادلة تشمل النشاطات الاقتصادية كافة وتحمي حق الدولة، في حين يرى البعض الاخر انها صعبة التحقيق وانها تؤثر على الانتاج المحلي والقطاعات الانتاجية ..مما يطرح مدى امكانية تطبيقها في العراق؟.

5 - ان ادخال الضريبة على القيمة المضافة في العراق يمكن اعتباره اصلاحاً ضريبياً جيداً من اجل توفير مورد ضريبي يحل محل الرسوم الكمركية التي تستوفيها الدولة من المستوردين للبضائع عبر منافذها الحدودية.. فهي تؤمن ايراداً ضريبياً وفيراً ومنتظماً.

6- ان هناك الكثير من الصعوبات التي تحول دون تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العراق، اهمها :

أ- ان انشاء النظام الضريبي الفعال في الدول النامية يواجه العديد من التحديات، لذا فان الادخال الناجح لهذه الضريبة يحتاج الى سنتين من التحضيرات على الأقل بدءاً "من الادارة الضريبية الى القطاع الخاص والمستهلكين بصورة عامة.

ب- ان الهدف من فرض الضريبة على القيمة المضافة في الدول الصناعية التي اعتمدتها كان لتأمين إيرادات ضريبية على الاستهلاك الذي يعود إنتاجه في الغالب إلى الدولة ذاتها، وهو امر لا يلائم الواقع العراقي الذي يفتقد الى البنية الصناعية الضخمة ويعتمد في استهلاكه على الانتاج المستورد من الدول الاخرى .

7- ان ضعف الوعي الضريبي وانخفاض مستوى تعليم المكلفين من حيث مامهم بالقراءة والكتابة بحيث لا يمكنهم القيام بإجراءات التقدير وعدم معرفتهم بالتشريعات الضريبية والتسجيل المحاسبي المحدد لذلك،

8- ان بعض الدول تفرض معدلات مختلفة النسب في الضريبة على القيمة المضافة باختلاف السلع والخدمات المستهلكة لأسباب مرتبطة بتاريخ ادراج وتطبيق مفهوم هذه الضريبة وان هناك مجموعة من الدول الاخرى التي تفرض معدلا "واحدا من نسبة الضريبة على القيمة المضافة رغم اختلاف السلع والخدمات المستهلكة ولو اختلف هذا المعدل او تفاوتت هذه النسبة بين دولة واخرى.

ثانياً- التوصيات

إن اهم التوصيات التي يمكن ان تساهم في تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق ما يلي :

1-:" التهيئة منذ الوقت الحالي لغرض التحضير الى التطبيق الناجح لتلك الضريبة في المستقبل، ولغرض اطلاع المكلفين والمحاسبين عليها قبل فترة زمنية ملائمة بهدف حسن تطبيقها وتلافيا لهدر الوقت

3-ا:" المبادرة منذ الان الى:

أ- القيام بالإصلاح الضريبي الذي يهدف الى تحديث الادارة الضريبية بأن تأخذ ادارة الضريبة على القيمة المضافة بأحدث اسس الادارة من حيث التنظيم والتخطيط واعداد الطاقات البشرية ورفع مستواها الفني والعلمي والاخذ بالتكنولوجيا الحديثة والمعلوماتية المتطور. وتطوير التشريع الضريبي من خلال اعداد قانون الضريبة على القيمة المضافة بطريقة تجعله مرنا ويتلائم مع الاوضاع الاقتصادية للعراق اضافة الى اتصافه بالبساطة وسهولة الفهم والوضوح.. ولعل استخدام الالفاظ الشائعة في مجال الضرائب يسهل تطبيق قوانينها ويجعلها اكثر وضوحا واقلها اثارا للمنازعات بين السلطة المالية المتمثلة بالإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة . فضلا عن

اصدار النصوص القانونية التي تجرم التهرب من هذه الضريبة من خلال تشديد العقوبات التي تقع على المخالفين لأحكام قانونها.

ب- اختيار الوقت الملائم لتطبيق تلك الضريبة بما لا يؤدي الى زيادة مشكلة الركود الاقتصادي التي يعاني منها اقتصادنا الوطني، كما ينبغي مراعاة التدرج في تطبيقها عن طريق البدء بمرحلة معينة (ككبار المكلفين) ثم توسيع تطبيقها بعد نجاح تلك المرحلة الى صغار المكلفين الذين يجب ان يعفون لحد معين (عتبة معينة).

ت- إنشاء هيكل تنظيمي على اساس الوظيفة (تنظيم الادارة الضريبية وفقا لفئات المكلفين ونوع الخدمات المقدمة) كونه من الخطوات المهمة لإصلاح الإدارة الضريبية والذي سيسمح لها باستخدام أسلوب متكامل في التعامل مع المكلفين.

ث- اعتماد معدل واحد للضريبة على القيمة المضافة (الى جانب المعدل الصفري الذي لا يسري إلا على الصادرات) فضلاً عن ضرورة اعفاء السلع والخدمات الضرورية لحياة الانسان من الخضوع لتلك الضريبة بما يؤدي الى تيسير فهم الضريبة ويقلل من محاولات التهرب الضريبي والمنازعات بين الادارة الضريبية والمكلفين.

ج- توفير الموارد المالية اللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة مع ضرورة وجود نظام دقيق لتسجيل المكلفين بها من خلال اصدار رقم تعريفى خاص لكل مكلف لتسهيل وضبط التشغيل الالى للنظام الضريبي، فضلاً عن وجود النظام الكفوء للتشغيل الالى للبيانات بحيث يتيح توفير البيانات الدقيقة في الاوقات الملائمة.

ح- وجود نظام للتدقيق والمقارنة بين المعلومات التي يصرح بها المكلف وتلك التي تحصل عليها الادارة الضريبية من مصادر اخرى بهدف اكتشاف حالات التهرب الضريبي .

خ- قبول التصاريح الضريبية الدورية للمكلفين من خلال البريد، على ان تكون هذه التصاريح معدة على شكل نماذج مبسطة تحتوي على البيانات الضرورية التي تسهل عملية احتساب وجباية الضريبة.

د- الاستعانة بخبرة صندوق النقد الدولي في مجال تطبيق هذه الضريبة.. وقد اثبتت التجربة اللبنانية نجاح تطبيقها من خلال الاستعانة به فضلاً عن ضرورة الاطلاع على تجارب البلدان المطبقة لها من خلال الزيارات الميدانية

لن تلك البلدان واهمية وجود الدراسات العلمية والتطبيقية واتخاذ الخطوات التمهيدية قبل فرضها.

هـ- عداد قانون الضريبة على القيمة المضافة متضمنا" الايضاحات اللازمة حول استحقاق الضريبة وتخصيلها وتحديد الاموال والاشياء المعفاة منها، مع ضرورة اعتماد معدل ضريبي واحد، لضمان سهولة ودقة التطبيق ومنعاً للاجتهاد في التفسير وان تكون طريقة ائتمان الضريبة شاملة بقدر الامكان وان تدفع الرديات بوقتها الصحيح الى المكلفين اصحاب الحساب الدائن.

و- اعداد برنامج محكم للتدقيق والرقابة لحماية المستهلك من ان يدفع ضريبة على سلع وخدمات هي اصلا معفاة منها بموجب القانون الضريبي، مع اهمية التشدد في تنفيذ العقوبات بحق المخالفين لذلك القانون من خلال فرض الجزاءات القانونية المالية كالغرامات والملاحقات القانونية التي يصل بعضها للحبس او السجن بحق من يُخضع السلع والخدمات المعفاة للضريبة، وان تعتمد برامج التدقيق على التبادل الفعال للمعلومات عن ضريبة القيمة المضافة وضرائب الدخل (والضرائب الاخرى) من خلال تشخيص وتطوير مجالات التنسيق وتبادل المعلومات بين نظام ضريبة القيمة المضافة ونظام ضريبة الدخل، إذ يمكن ان يوفر معلومات قيمة كمدخلات لاحساب الدخل الضريبي ستساهم في تحسين اداء الادارة الضريبية في مجال ضريبة الدخل.

ز- اعداد السجلات والمستندات المحاسبية ونماذج الفواتير والتصاريح اللازمة لتطبيقها، واقامة ورش العمل المكثفة للتدريب على مسكها، فضلا"عن طرق احتساب الضريبة ووسائل التصريح عنها.

المصادر أولاً: القوانين والتعليمات

1- المملكة الاردنية الهاشمية، قانون الضريبة على المبيعات الاردني المؤقت رقم 23 لسنة 2003 /

دائرة الضرائب العامة على المبيعات / منشور على موقع الانترنت تحت عنوان www.vat.go.v.jo

4- ايران، مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة الايراني لسنة 2006 / iran value added tax bill 1

iran vat project office نقلها عن الانكليزية عبدالحسين، سالم ناجي، كراس صادر عن الهيئة

العامة للضرائب، 2006.

5- لبنان، قانون الضريبة على القيمة المضافة، قانون رقم 379 تاريخ 14

كانون الاول 2001 والمراسيم المتعلقة به قرار رقم 2002/1 تاريخ 31 /

1 / 2002م الصادر عن المجلس الدستوري (القرار الذي ابطال بعض مواد

القانون رقم 379).

6- معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين، 2003.

- 7- الدراسات المعدة من شركة بيرنك بوينت bearing point، الوكالة الامريكية للتنمية الدولية / المشروع الثاني لاصلاح ادارة اقتصاد العراق وهي:-
- مقدمة عن ضريبة القيمة المضافة في 10 / ت 1 / 2004.
- توصيات حول الهيكل التنظيمي لمركز الهيئة العامة للضرائب / العراق / 2005.
- ضريبة القيمة المضافة / السياسة الضريبية والجانب القانوني، 2005.

ثانيا : الكتب

- 1- ابو حشيش، خليل عواد، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية - حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان - الاردن، ط1، 2004.
- 2- ابو سعد، وسيم نقولا، الضريبة على القيمة المضافة، مطبعة صادر، بيروت - لبنان، 2002.
- 3- حسين، مجيد علي، وسعيد، عفاف عبدالجبار، مقدمة في التحليل الاقتصادي الكلي، داروائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن، 2004.
- 4- درويش، محمد كامل، ضريبة القيمة المضافة، دار الحلبي الحقوقية، بيروت - لبنان، ط1، 2002.
- 5- اوغريه، جورج، الضريبة على القيمة المضافة مع ملحق القانون اللبناني والمراسيم التطبيقية للضريبة، ترجمة : سعادة، كامل مجيد، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت - لبنان، ط1، 2002.
- 6- القاعي، فادي موبيز، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهار للنشر، بيروت - لبنان، ط1، نيسان 2002.
- 7- ابو شقرا، اسامة كامل - اصول تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة، شركة هاي برس - هشام الشلاح، بيروت - لبنان، ط2، اب 2004.

ثالثا : البحوث والمؤتمرات العلمية

- 1- الكراسنة، ابراهيم، السياسة الضريبية والاصلاح، صندوق النقد العربي . معهد السياسات الاقتصادية، دورة ((ادارة وسياسة ضريبة القيمة المضافة))، ابو ظبي - الامارات، للمدة من 8-11/ 2006/5.
- 2- هاريسون ، جراهام و كريلوف، راسل، دراسة بعنوان رد ضريبة القيمة المضافة عرض عام لتجارب البلدان، ورقة عمل صادرة عن صندوق النقد الدولي، صندوق النقد الدولي، 2006.
- 3- مراد، خالد صلاح الدين، الضريبة على القيمة المضافة، كراس صادر عن وزارة المالية / الهيئة العامة للضرائب / جمهورية العراق، 2004.

4- سايمون، بيتر، المبادئ الأساسية لتداول الصرف، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، بغداد، للمدة من 21-22/11/2006.

5- ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا / وثيقة اعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة في روما، 2005.

رابعاً: الأطاريح والرسائل

1- كماش، كريم سالم، واقع السياسة الضريبية في العراق وافاقها المستقبلية، رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات السياسية والدولية، الجامعة المستنصرية، بغداد - العراق، 2002.

خامساً: المجلات والصحف

1- بن سعود، عبدالله، التدريب والتعليم منهجان اساسيان لتحقيق اهداف دواوين المحاسبة، جريدة الوطن، تشرين الاول 2004، [www. Alwatan – news.com](http://www.Alwatan-news.com).

2- دليل الانضمام الى فريق عمل وزارة المالية /مديرية المالية العامة، الصادر عن- الجمهورية اللبنانية - وزارة المالية - المعهد المالي (معهد باسل فليحان المالي والاقتصادي) ومجلس الخدمة المدنية، اذار 2007.

سادساً: الانترنت

1- الحص، سليم / بديهيات اقتصادية / الخيمة العربية / صحيفة السفير اللبنانية / منشورة على الانترنت تحت عنوان www.akhar.khayma.com بتاريخ 8/2/2003.

2- معلومات / منشورة على موقع الانترنت تحت عنوان www.alhindelvom.com.

3- [www. Impots . finances . gov](http://www.Impots.finances.gov).

سابعاً: الكتب الاجنبية

- 1- bell clive, development policy as public finance, united states by oxford university, new york, 2003.
- 2- rather than a tax on single stage; production level or use level ,in vat values added at various stages in production and distribuion processes by irms are taxed.(uppal , 1996 ;34)
- 3- ebrill, liam & keen , michael& bodin, Jean- paul& summers , victoria , the modern vat, international monetary fund, washington , d.c2001.
- 4- International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD 2004); Corporate Taxes -, Worldwide Summaries.