

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

أ.م.د حسين جواد كاظم

جامعة البصرة-كلية الادارة والاقتصاد- قسم العلوم المالية والمصرفية

الباحث: سلام صدام مهر

جامعة البصرة-كلية الادارة والاقتصاد- قسم العلوم المالية والمصرفية

Tax on added value and possibility of its application in Iraq

Lecturer Dr Hussain Jwad Khadn

Assist. Lecturer Salam .S.M

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

أ.م.د. حسين جواد كاظم

الباحث: سلام صدام مهر

المستخلص

تتصف الضريبة على القيمة المضافة بصفات تتفوق بها على ما يماثلها من الضرائب غير المباشرة تؤهلها للقيام بأدوار لم تكن تستطيع أي ضريبة أخرى القيام بها ويدل على ذلك انتشارها واعتمادها المتزايد عالمياً. وتبرز أهمية اعتماد ضريبة القيمة المضافة في العراق لافتقاره إلى ضريبة عامة على الاستهلاك من جانب، والبحث عن إيرادات أخرى غير الإيرادات النفطية، والتي تتعرض للتقلب الشديد وبصورة مستمرة على وفق التطورات التي تحدث في سوق النفط العالمي من جانب آخر، كما أصبحت من أهم سمات النظم الضريبية الحديثة في الدول النامية والصناعية على حد سواء. ويتطرق البحث إلى المبررات والعقبات التي تدعونا إلى اعتماد ضريبة القيمة المضافة، والعقبات التي تقف أمام تطبيقها، والأخذ بها كضريبة عامة على الاستهلاك. وتم اقتراح نموذج مبسط لتطبيق هذه الضريبة في الهيكل الضريبي العراقي يأخذ بنظر الاعتبار خصوصية الإدارة الضريبية وبيئة الاقتصاد العراقي بشكل عام.

ABSTRACT

The Value Add Tax has many qualifies excels out the other taxes, and the financing role considers the main role which the VAT playing as well as other roles like controlling of consumption, expenditure and enhancing growth rates. In addition VAT became the main feature of the modern taxes systems weather in developed or developing countries. The paper dealt the main reasons behind depending VAT in Iraq and the main obstacles will be faced the tax administration if depend it. At last the paper suggested a simplified model to apply VAT on Iraqi tax system taking into account the privacy of tax administration and the environment of Iraq economy in general.

المقدمة :

لقد افرز الفن الضريبي في مسيرة تطور الضرائب على الأنفاق، أنواعاً كثيرة من الضرائب التي تتناول أنفاق الأفراد واستهلاكهم، فكان نظام الضرائب النوعية على الإنتاج، والاستهلاك، وما لبث أن تم الانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الاستهلاك، وفي ظل هذا النظام عرفت الضريبة على رقم الأعمال، والضريبة العامة على المبيعات التي تطورت حتى وصلت إلى مرحلة الضريبة على القيمة المضافة، لتصبح أكثر انسجاماً مع النظام العالمي الجديد القائم على اقتصاد السوق والمنافسة والانفتاح الاقتصادي بشكل عام. ويعد انتشار ضريبة القيمة المضافة من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الخمسين عاماً الأخيرة، ففي خمسينيات القرن الماضي لم يكن احد يسمع بها خارج فرنسا، أما الآن فهي مطبقة في اغلب دول العالم وتسهم في الجزء الأكبر من إجمالي الإيراد الضريبي في تلك الدول. ويقدر تعلق الأمر بالعراق فقد القت رعية الاقتصاد الوطني بظلالها على اختلال هيكل الإيرادات العامة بسبب ارتباطها بسوق النفط وتقلباته من جهة والانفتاح الاقتصادي الذي شهدتها العراق بعد عام 2003 وارتباطاته وخطته للاندماج في الاقتصاد العالمي عبر التكتلات الاقتصادية وإزالة الحواجز الكمركية وحرية انتقال رؤوس الأموال ناهيك عن الرغبة في تطوير النظام الضريبي لينسجم مع التطورات الاقتصادية العالمية من جهة أخرى. هذه العوامل مجتمعة بالإضافة إلى أسباب أخرى تتعلق بمميزات الضريبة على القيمة المضافة برزت الحاجة لإدخال هذه الضريبة كبديل عن منظومة الضرائب غير المباشرة في العراق

بحث مستل من رسالة الدبلوم العالي المعادلة للماجستير والموسومة ((ضريبة القيمة المضافة كبديل عن منظومة الضرائب غير المباشرة في العراق)) للطالب سلام صدام مهر / قسم الدراسات المالية / تخصص ضرائب - جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

منهجية البحث

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في أن منظومة الضرائب غير المباشرة غير مهيأة للتكيف مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها العراق بعد عام 2003، وأن الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة ذو أهمية للإصلاح الضريبي في العراق لأن تطبيق هذا النوع من الضرائب غير المباشرة أضحي المعيار الأساس الذي يؤشر على حداثة، ومتانة الهيكلية الاقتصادية، والضريبية، وعلى وجود أداة أساسية لا بد منها للتعامل مع الاقتصاد الدولي في ضوء العولمة، والانفتاح الاقتصادي. باعتبارها احد الوسائل التي يمكن اعتمادها لزيادة الإيرادات العامة للدولة وللتخفيف من المشاكل الناجمة عن رعية الاقتصاد الوطني والحد من عجز الموازنة وكونها تتلائم مع مختلف الانظمة والهيكل الاقتصادية.

أهداف البحث

- 1- التعريف المفصل بضرريبة القيمة المضافة من حيث جوانبها النظرية والعملية وتجاربها العالمية.
- 2- بيان إمكانية تطبيق مثل هذا النوع من الضرائب كبديل عن منظومة الضرائب غير المباشرة في العراق

أهمية البحث

- 1- محدودية الدراسات التي عرضت عملية التنظيم الفني للضرائب على القيمة المضافة في العراق.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

2- أن الإيرادات المرتفعة، والتكاليف المنخفضة لضريبة القيمة المضافة تُعد من أهم عوامل تبني مثل هذا النوع من الضرائب، كبديل عن منظومة الضرائب غير المباشرة في العراق .

3- يُعد الأخذ بضريبة القيمة المضافة خطوة ضرورية نحو الإصلاح الهيكلي للنظام الضريبي، ذلك لأنها أصبحت من أهم سمات النظم الضريبية في الدول الصناعية، والنامية على حد سواء.

4- صياغة الآليات المناسبة واللائمة لانجاح تطبيق ضريبة القيمة المضافة VAT في العراق.

فرضية البحث

(ان الانتشار الواسع لضريبة القيمة المضافة في مختلف الانظمة والهيكل الاقتصادية يجعل من تطبيقها في العراق ممكنا وفعالا كبديل عن منظومة الضرائب غير المباشرة)

منهج البحث

أعتمد البحث على أساليب التحليل الاقتصادي القائم على الاستقراء، والاستنتاج، والمقارنة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من المصادر، والبيانات الإحصائية للوصول إلى الاستنتاجات الملائمة قدر الإمكان.

ماهية الضريبة على القيمة المضافة .

أولاً- نبذة تاريخية عن ضريبة القيمة المضافة:

يبدو أن أول ظهور لفكرة الضريبة القيمة هو نهاية القرن التاسع عشر الميلادي نشأ الاقتراح الأول بإقامة الضريبة على القيمة المضافة من أجل تجاوز عيوب الطبيعة التراكمية للضريبة العامة على رقم الأعمال في عام 1891 (العام، 2005: 29). لكن الفضل الرئيس في إستنباط الضريبة على القيمة المضافة يعود إلى رجل الضرائب الفرنسي (لاور) الذي كتب مؤلفاً بهذا الاسم عام 1953، دعا فيه إلى فرض الضريبة على القيمة المضافة التي يضيفها المشروع للمنتج بطريقة غير مباشرة بوساطة خصم ضريبة من ضريبة، وذلك دونما ضرورة لحساب هذه القيمة المضافة الصافية عن طريق خصم رقم أعمال من رقم أعمال.

وطُبقت هذه الضريبة في فرنسا عام 1954 بعدما كانت فرنسا تأخذ بالضريبة العامة المتتابة على رقم الأعمال ما بين (1920-1936)، ثم أستبدلتها بضريبة المعاملات منذ ذلك العام عام وحتى الوقت الراهنتأخذ فرنسا بهذه الضريبة (علوان والزواني، 2008: 199). ثم بدأت الدول تطبيق هذه الضريبة منذ الستينيات بنسبة بدأت بـ(10%) وارتفعت في السبعينيات إلى (30%) ثم إلى (50%) في الثمانينيات.

لقد أصبحت الضريبة على القيمة المضافة إشارة مرور للدخول بالانظمة المانحة وشرطا في عضوية الاتحاد الاوربي، كما تطبقها ايضا كل من أستراليا والنرويج والسويد وبعض دول امريكا الاتينية، وقد بدأت انجلترا بتطبيق الضريبة عام 1973 لتحل محل الضريبة على المبيعات، وذلك تصحيحا للأثار السيئة على النشاط الاقتصادي الانجليزي (علوان والزواني، 2008: 200).

وقد قامت مجموعة من الدول العربية بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وكانت أولها هي المغرب، أذ قامت بتطبيقها عام 1986 ثم تلتها تونس ثم مصر، والجزائر، والسودان، والأردن، ولبنان، وتدرس دول مجلس التعاون الخليجي تبني الضريبة على القيمة المضافة أن الاتجاه المتزايد للأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة يعود إلى كونها أفضل الضرائب من ناحية وفرة الحصيلة، واكل تأثير على الأسعار من الضرائب التراكمية على رقم الأعمال، ولكونها أيضاً أكثر أنواع الضرائب تطوراً وسهولة في تنظيمها الفني، وتتلائم مع التطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي، و يبين الجدول رقم (1) بعض الدول الآخذة بنظام ضريبة القيمة المضافة.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

الجدول (1)

بعض الدول الآخذة بنظام الضريبة على القيمة المضافة

اسم الدولة	تاريخ استحداث ضريبة V.A.T	اسم الدولة	تاريخ استحداث ضريبة V.A.T
البانيا	1996	اكوادور	1970
الجزائر	1992	مصر	1991
الأرجنتين	1975	السلفادور	1992
ارمينيا	1992	استونيا	1992
استراليا	2000	اثيوبيا	2003
النمسا	1973	فيجي	1992
اذربيجان	1992	فلندا	1994
بنكلادش	1991	فرنسا	1948
برياوس	1997	غابون	1995
بلاروسيا	1992	غامبيا	2003
بلجيكا	1971	جورجيا	1992
بنن	1991	المانيا	1968
بوليفيا	1973	غانا	1998
بوتسوانا	2002	اليونان	1987
برازيل	1967	غواتيمالا	1983
بلغاريا	1994	غينيا	1996
بركينا فاسو	1993	هايتي	1982
كمبوديا	1999	هندوراس	1976
كاميرون	1999	هنغاريا	1988
كندا	1991	ايسلندة	1990
الراس الاخضر	2004	اندونيسيا	1985
جمهورية افريقيا الوسطى	2001	ايرلندة	1972
تشاد	2000	الكيان الصهيوني	1976
تشيلي	1975	ايطاليا	1973
الصين	1994	جمايكا	1991
كولومبيا	1975	اليابان	1989
الكونغو	1997	الاردن	2001

المصدر : ضريبة القيمة المضافة، التجارب والقضايا - شعار " مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية " وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا المتعلقة بضريبة القيمة المضافة ، روما، (15-16) آذار ، 2005، ص5.

ثانياً : مفهوم القيمة المضافة.

قبل التطرق إلى تعريف الضريبة على القيمة المضافة يجب التعرف على مفهوم القيمة المضافة من الناحية الاقتصادية، والمحاسبية.

فالقيمة المضافة في نظر الاقتصاديين، هي قيمة الإنتاج الإجمالي للمشروع مطروحا منها قيمة مستلزمات الإنتاج، واهلاكات الأصول الثابتة الناتج من إنتاجها.

وتُعرّف القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية أنها تتمثل في الفرق بين قيمة منتجاتها، وقيمة المواد المستخدمة للإنتاج الذي حققته الوحدة في مدة معينة من الزمن، أي أن القيمة المضافة هنا هي القيمة التي يضيفها المنتج إلى المشتريات، والمواد الأولية الداخلة في عملية الإنتاج، اما القيمة المضافة الصافية في تساوي:

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

فالقيمة المضافة الصافية = قيمة الناتج القومي - (قيمة السلع المشتراة من المشروعات الأخرى + اهلاكات الأصول الثابتة). (العكام، 2005: 43).

ويرتبط مفهوم القيمة المضافة في الفكر الاقتصادي بمفهوم الدخل القومي والناتج القومي. ومن الناحية المحاسبية فإن مفهوم القيمة المضافة يُعد مفهوماً ضيقاً جداً، ويقتصر مجال استخدامه على المحاسبة القومية فقط، ويتم احتساب القيمة المضافة على أساس أنها عبارة عن الفرق بين مجموع إيرادات التشغيل، ومجموع كل من المستلزمات السلعية، والخدمات والمشتريات بغرض البيع، والمصروفات التحويلية الجارية، كما يتم قياس صافي القيمة المضافة عن طريق طرح مقدار الاستهلاك من إجمالي القيمة المضافة. (علوان والزياتي، 2008: 128).

على مؤشرات هامة للأداء عن طريق نسبة رقم القيمة المضافة إلى أرقام رئيسة أخرى، مثل رأس المال، وتكلفة الأجور..... الخ. (علوان والزياتي، 2008: 155).

ثالثاً: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة .

على الرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة تحتل أهمية كبيرة في الهيكل الضريبي لمعظم دول العالم على اختلاف نظمها الاقتصادية، إلا أنها لم تحض باهتمام كبير للتعريف بها، ويرجع ذلك إلى فرضها تحت أسماء، وأوصاف كثيرة وغير واضحة طبقاً للمرحلة التي يتم تحصيلها عندها سواء كان ذلك عند مرحلة الإنتاج كضريبة أنتاج، أو عند المبيعات كضريبة مبيعات، أو عند المشتريات كضريبة مشتريات، أو بعدها كضريبة على القيمة المضافة. (عوض، 2007: 14).

وهناك الكثير من التعريفات لهذه الضريبة على أساس أنها تتدرج ضمن الضرائب غير المباشرة التي تفرض على مظاهر الثروة، أو على استخدام الدخل، أو كونها إحدى الضرائب التي تفرض على مظاهر الأنفاق، أو هي الضرائب التي تسهم في إيرادات السلطات العامة وينقل عبئها للغير .

فُعرفت على أنها (ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تُدفع للخزينة مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، تحتسب على سعر المبيع،" أو رقم الأعمال وتطال فقط القيمة المضافة وذلك عند قيام الخاضع للضريبة بعملية الحسم، تحصل لحساب الخزينة من قبل الموردين، ويقع عبئها على المستهلك). (القاعي، 2002: 22).

وعرّفها دليل إحصاءات مالية الحكومة على أنها " ضريبة على السلع، أو الخدمات تقوم المشروعات بتحصيلها على مراحل، ولكن المشتري النهائي هو الذي يتحمل عبئها الكامل في نهاية الأمر. (قدي، 2011: 129) وعرف مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة ذات وعاء واسع تفرض على المبيعات حتى نهاية مرحلة التصنيع على الأقل مع إجراء موازنات منتظمة للضريبة المحصلة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المستحقة على مخرجات الإنتاج مع استثناء السلع الرأسمالية (مؤتمر روما، 2005: 7) وفي ضوء ما تقدم نخلص إلى أن الضريبة على القيمة المضافة هي أحد أنواع الضرائب غير المباشرة، والتي تفرض على الزيادة التي تضاف إلى قيمة السلعة أو الخدمة عند إنتقالها من مرحلة إلى أخرى حتى وصولها إلى المستهلك النهائي.

ولتوضيح كيفية احتساب الضريبة على القيمة المضافة نفترض أن احد السلع تمر بخمس مراحل حتى تصل يد المستهلك، وان سعر الضريبة هو 10% على القيمة المضافة

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

مثال يوضح كيفية احتساب الضريبة على القيمة المضافة

رقم المرحلة	قيمة السلعة في بداية المرحلة (دينار)	قيمة السلعة في نهاية المرحلة (دينار)	القيمة المضافة في المرحلة (دينار)	مقدار الضريبة (دينار)
1	-	100	100	10
2	110	200	90	9
3	209	339	130	13
4	352	407	55	5.5
5	5,412	5,448	36	6.3
		المجموع		1,41

المصدر: اسماعيل خليل اسماعيل، 2001 المحاسبة الضريبية ص 83

رابعا: خصائص الضريبة على القيمة المضافة .

1- أنها ضريبة عامة: بمعنى أن الأصل في الضريبة على القيمة المضافة هو الخضوع، وإن الاستثناء هو الإعفاء، فهي عامة تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة وهذه الخاصية تؤدي إلى تلافي المشكلات التي تنتج من عدم دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة بالإضافة إلى خضوع بعضها دون البعض الآخر (السيد عوض، 2007: 16).

2- أنها ضريبة غير مباشرة: فهي غير مباشرة، لأنها لا تجب مباشرة بل تُستوفى من المؤسسات والأفراد الخاضعين لها، وتوصف بأنها تتناول الاستهلاك المحلي؛ لأنها تفرض وفق أسلوب دولة المقصد، أي تخضع السلعة، أو الخدمة فيها لضريبة الدولة التي تُستهلك فيها، وليس لضريبة الدولة التي أنتجتها (العكام، 2005: 50).

3- ضريبة دورية التحصيل: هذه الضريبة ملتزم بتوريدها المكلف بتحصيلها دوريا وبالتالي فهي تعد موردا متجددا تساعد في الأنفاق الحكومي، وبذلك تختلف عن الضرائب المباشرة التي تُؤرد سنويا، كما أن توريدها على مراحل متقاربة حوالي شهر في بعض البلدان، حتى ثلاثة شهور في بلدان أخرى لا يجعل عبئها كبيرا على المكلف، ويقلل بالتالي من فرص التهرب منها بعكس الضرائب المباشرة إذ أن طول مدة توريد الضريبة يزيد من فرصة التهرب منها. (السيد عوض، 2007: 17).

4- ضريبة تحقق الرقابة الذاتية: أن استخدام نظام الفاتورة في إظهار الضريبة على القيمة المضافة يجعلها ضريبة تندرج تحت مبدأ التقدير الذاتي (ذاتية التنفيذ) وذلك بسبب أن الشركات، أو المكلفين بالضريبة مجبرون على المطالبة بفواتير من الموردين، وذلك لإظهار الضريبة المدفوعة من قبلهم، والتي دخلت ضمن السعر المدفوع على المشتريات ليتمكن من خصم الضريبة الأمر الذي يجعل كذلك من عملية التهرب أمرا صعبا وذلك لتعدد نقاط فرض الضريبة، وجبايتها من عدة أطراف مقارنة بالضريبة ذات المرحلة الواحدة. (National Institute of Public Finance and Policy، 1994:40).

5- ضريبة إقليمية: أن الضريبة على القيمة المضافة تُطبق إقليميا داخل حدود الدولة، أما عمليات التصدير خارج إطار حدود الدولة فهي معفاة من الضريبة (أو خاضعة لمعدل صفر). (القاعي، 2002: 37)

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

6- **ضريبة تطبق مبدأ الخصم:** فكل خاضع للضريبة يحصل الضريبة على القيمة المضافة على ثمن مبيع السلعة أو على قيمة الخدمات التي يؤديها، ويخصم عند تأدية الضريبة للخرينة، الضريبة التي دفعها عند شراء والانتاج (القاعي: 2002، 38).

7- **ضريبة متعددة المراحل:** بمعنى أنها ضريبة تفرض على مراحل الإنتاج والتوزيع كافة، بدءاً من المنتج، ومروراً بتاجر الجملة، وحتى تصل إلى تاجر التجزئة حتى تصل للمستهلك النهائي، وهي قبل أن تصل إلى تاجر التجزئة تعتبر ضريبة ناقصة، وغير مكتملة. (السد عوض، 2007: 18).

8- **تمنع الأزواج الضريبي:** فهي تسمح للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم، و تسمح لبائع السلعة المسجل عند حساب الضريبة بأن يخصم الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته مما سبق سداده من هذه الضريبة على مشترياته (العام، 2005: 53).

9- **تؤمن إيراداتاً ضريبياً وفيراً ومنتظماً:** تؤمن ضريبة القيمة المضافة إيراداتاً ضريبياً منتظماً، إذ تؤدي عدة مرات في السنة، وتؤمن إيرادات وفيرة للخرينة. إذ برهنت تجارب الدول الغربية في إطار هذه الضريبة أهميتها في تأمين واردات هائلة للخرينة، وفي التعويض عن واردات الرسوم الكمركية (سيتم توضيح هذه الفقرة لاحقاً).

- **ضريبة القيمة المضافة في ضل تجارب عالمية**
أولاً: تجربة دول الاتحاد الأوربي.

تستحوذ ضريبة القيمة المضافة على حصة كبيرة من عائدات الضرائب في الاتحاد الأوربي وفي الاقتصاديات الأكثر تقدماً وبين الجدول رقم (2) أن ضريبة القيمة المضافة تمثل ما نسبته (30%) من الإيرادات الضريبية، وتعد ضريبة القيمة المضافة أكبر مصدر منفرد للإيرادات الضريبية ويشترط الاتحاد الأوربي على الدول التي تطلب الانضمام إلى عضوية الاتحاد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كشرط للعضوية (*).

جدول (2)

مصادر الإيرادات الضريبية في دول الاتحاد الأوربي 2008

الضريبة	نسبة الضرائب من إجمالي الإيرادات
ضريبة القيمة المضافة	30%
ضريبة الدخل	6،27%
ضريبة الشركات	1،10%
ضريبة المكوس	5،9%
ضرائب أخرى	8،22%

Source: Randall G. Holcombe، The Value Added Tax: Too Costly for the United States، Florida State University، WP/ No. 10-32، June 2010، p2.

عن طريق الجدول رقم (2) الذي يبين الأهمية النسبية لمكونات الهيكل الضريبي في دول الاتحاد الأوربي نلاحظ استحواد ضريبة القيمة المضافة على ما نسبته (30%) من مجموع الضرائب وتشكل هذه النسبة حوالي ربع إجمالي الإيرادات الضريبية. وهذا يوضح أن ضريبة القيمة المضافة أصبحت ضريبة أساسية في اغلب الأنظمة

(*).- لما أصبحت السوق الأوربية حقيقة اعتباراً من كانون الثاني لعام 1993 وزالت الحدود بين الدول الاعضاء في الاتحاد الأوربي فقد استوجب ان تتكيف ضريبة القيمة المضافة مع هذا الوضع الجديد. حيث تم وضع الترتيب الانتقالي لتطبيق نظام الضريبة الموحد والغاء السيطرة الضريبية للدول على حدودها. بحيث يتحمل الفرد عبء الضريبة على الصفقات التي يجريها، حتى لو كان هذا الفرد من غير مواطني الدولة، فمثلاً يتحمل المواطن الفرنسي ضريبة القيمة المضافة عند شرائه سلعة او خدمة من ألمانيا ولا يدفع عند عودته الى فرنسا مع مشتريات ضريبة قيمة مضافة لدولته.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

الضريبة لدول العالم لما تحققت من إيرادات مرتفعة على مستوى الإيرادات الضريبية بعدما كانت ضريبة الدخل، وضريبة الشركات هي الأساس الذي تعتمد عليه الدول ولا سيما الأوروبية منها في تحقيق تلك الإيرادات، وبين الجدولين (3) و(4) تفاصيل الإيرادات الضريبية وعبئها لكل دولة من دول الاتحاد الأوروبي منفردة.

ومن الجدير بالذكر أن لكل دولة عضو في الاتحاد الأوروبي ضريبة قيمة مضافة خاصة بها وهناك حاجة؛ لأن تقوم الدول الأعضاء باستبدال ضرائبها غير المباشرة العامة بنظام موحد لضريبة القيمة المضافة، وتشكل قاعدة التقييم لضريبة القيمة المضافة للدول الأعضاء واحدة من النقاط الحرجة من حيث اسهامها في موازنة الاتحاد الأوروبي، وقد أعطى الاتحاد الأوروبي الدول الأعضاء فيه الحق في أن يكون الحد الأدنى لضريبة القيمة المضافة (15%)، وتتراوح النسب الضريبية بين الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي بين (15% - 25%) وهناك بعض الاستثناءات وبعض النسب المخفضة لبعض السلع (صبري، 2003: 37).

جدول رقم (3)

نسبة VAT من إجمالي الإيرادات وأجمالي الضرائب والخصومات المباشرة وغير المباشرة (*) لعام 2011 مليون يورو

ت	البلد	ضريبة القيمة المضافة 1	الإيرادات العامة 2	% 2/1	اجمالي الضرائب 3	% 3/1	الخصومات المباشرة 4	% 4/1	اجمالي الضرائب 5	% 5/1
1	بلجيكا	26021	186692	9,13 %	11033 5	6,23 %	61991	42%	48343	8,53 %
2	بلغاريا	3352	13128	5,25 %	7667	7,43 %	1985	59%	5682	59%
3	ج التشيك	10994	63327	3,17 %	29764	9,36 %	11356	8,96 %	18408	7,59 %
4	الدنمارك	23870	133743	8,17 %	11221 1	2,21 %	71940	2,33 %	40850	4,58 %
5	المانيا	18992 0	116745 1	2,16 %	60007 0	6,31 %	30084 0	1,63 %	29923 0	5,63 %
6	استونيا	1363	6405	2,21 %	3305	2,41 %	1047	130%	2258	4,60 %
7	ايرلندا	9782	56109	4,17 %	38042	7,25 %	19945	49%	18097	54%
8	اليونان	15027	89338	8,16 %	45384	1,33 %	18281	4,55 %	27103	4,55 %
9	اسبانيا	57376	370010	5,15 %	20498 6	28%	10549 8	9,52 %	10848 1	9,52 %
10	فرنسا	14050 6	101248 2	8,13 %	53965 3	26%	23551 8	6,59 %	31007 4	3,45 %
11	ايطاليا	98557	737123	3,13 %	45996 5	4,21 %	23315 5	3,42 %	22682 4	5,43 %
12	قبرص	1517	7217	21%	4756	9,31 %	2108	6,71 %	2648	3,57 %
13	لاتيفيا	1368	7135	1,19 %	3839	6,35 %	1499	2,91 %	2345	3,58 %
14	ليتوانيا	2444	10448	3,23 %	5005	8,48 %	1360	179%	3661	8,66 %
15	لوكسمبورغ	2690	17832	15%	11145	1,24 %	6026	6,44 %	5119	5,52 %

(*) - تم استبعاد مساهمة الضمان الاجتماعي من إجمالي الإيرادات الضريبية من الجدول اعلاه لجمع الاوربي. دول الاتحاد

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

4.34 %	16923	%123	6902	7.35 %	23825	6.15 %	54271	8517	هنكاري	16
%56	928	1.60 %	864	%29	1793	9.19 %	2610	520	مالطا	17
8.57 %	72038	3.59 %	70168	2.29 %	14220 6	9.14 %	278835	41610	هولندا	18
5.53 %	43837	%60	39046	3.28 %	82690	1.16 %	145581	23447	النمسا	19
5.57 %	51873	5.57 %	26082	5.38 %	77564	8.20 %	143371	29843	بولندا	20
7.59 %	23857	9.83 %	16968	9.34 %	40826	2.18 %	77912	14235	البرتغال	21
6.65 %	17389	%145	7855	2.45 %	25244	6.25 %	44443	11412	رومانيا	22
5.58 %	5211	%106	2860	%38	8030	8.18 %	16157	3049	سلوفينيا	23
%63	7482	%125	3762	9.41 %	11244	1.20 %	23425	4711	سلوفاكيا	24
2.62 %	27205	%54	31314	9.28 %	58519	5.16 %	102665	16915	فنلندا	25
8.50 %	72122	5.50 %	72431	3.25 %	14455 3	2.18 %	200768	36610	السويد	26
9.53 %	23792 0	3.46 %	27715 9	9.24 %	51486 3	8.17 %	721096	12829 9	المملكة المتحدة	27
1.56 %		%76		3.32 %		3.18 %	المتوسط			

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على:

Taxation trends in European Union, Data for EU Member States, Iceland and Norway (Statistical books), Taxation and Customs Union, 2013 edition

جدول (4)

عبء الضرائب غير المباشرة و VAT في دول الاتحاد الأوربي للعام 2011 (مليون يورو)

ت	البلد	الناتج المحلي الإجمالي	ض غ م (%) من الناتج المحلي الإجمالي	VAT (%) من الناتج المحلي الإجمالي
1	بلجيكا	369759	%1.13	%7
2	بلغاريا	38544	%8.14	%7.8
3	ج التشيك	156404	%8.11	%7
4	الدنمارك	240337	%17	%9.9
5	المانيا	2590749	%5.11	%3.7
6	استونيا	15972	%2.14	%5.8
7	ايرلندا	159031	%4.11	%2.6
8	اليونان	208401	%13	%2.7
9	اسبانيا	1063745	%2.10	%4.5
10	فرنسا	1996225	%5.15	%7
11	ايطاليا	1579974	%4.14	%2.6
12	قيرص	17960	%7.14	%4.8
13	لاتيفيا	20174	%6.11	%8.6
14	ليتوانيا	30861	%9.11	%9.7
15	لوكسمبورغ	42623	%12	%3.6
16	هنكاري	99813	%17	%5.8
17	مالطا	6546	%2.14	%9.7
18	هولندا	601573	%12	%9.6
19	النمسا	301066	%6.14	%8.7
20	بولندا	370173	%14	%1.8

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

21	البرتغال	170982	%9,13	%3,8
22	رومانيا	131400	%2,13	%7,8
23	سلوفينيا	36199	%4,14	%4,8
24	سلوفاكيا	69203	%8,10	%8,6
25	فنلندا	189474	%4,14	%9,8
26	السويد	387898	%6,18	%4,9
	المملكة المتحدة	1749365	%6,13	%3,7
	المتوسط		%6,13	%8

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على

Taxation trends in European Union· Data for EU Member States· Iceland and Norway(Statistical books)· Taxation and Customs Union· 2013

ثانيا: تجربة دول آسيا وأفريقيا وأمريكا الجنوبية

تقوم أغلب دول آسيا، وأفريقيا، وأمريكا الجنوبية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة، وذلك لما لهذه الضريبة من قابلية في تحقيق إيرادات عالية تساعد في دعم الخزينة العامة لتمويل النفقات لهذه الدول، وكذلك بسبب انخفاض تكاليف تطبيقها، وسهولة أدارتها من الجهات المختصة، ولا سيما مع توجه هذه الدول نحو اعتماد آليات السوق، والاندماج في الاقتصاد العالمي، وسعيها لتعزيز مواردها بدل اعتمادها على مواردها الريعية. والجدول رقم (5) يبين الأهمية النسبية لضريبة القيمة المضافة في إجمالي الإيراد الضريبي، والضرائب غير المباشرة لعينة من هذه الدول.

جدول (5)

الأهمية النسبية لـ VAT من إجمالي الإيراد الضريبي والضرائب غير المباشرة في بعض دول أفريقيا واسيا وأمريكا الجنوبية

ت	البلد	السنة	نسبة ضرائب غ م إلى إجمالي الإيرادات	نسبة ضريبة vat إلى إجمالي الإيرادات	نسبة ضريبة vat إلى الضرائب غ م
1	تونس	2000	%7,49	%8,24	%9,49
2	الجزائر	1999	%2,24	%4,4	%2,18
3	المغرب	1999	%52	%6,18	%8,35
4	السودان	1999	%3,64	%6,10	%5,16
5	اوغندا	2000	%6,67	%4,28	%42
6	جنوب افريقيا	2000	%8,36	%8,22	%62
7	الكميرون	1999	%54	%2,22	%1,41
8	الصين	1999	9,83	%5,59	%9,70
9	منجوليا	2000	%4,43	%23	%53
10	باكستان	2001	%5,23	%4,9	%40
11	الارجنتين	2000	%5,47	%4,29	%9,61
12	تنشيلي	1999	%9,51	%7,35	%8,68
13	السلفادور	2000	%2,64	%9,51	%8,80

المصدر: أسامة مصطفى موسى صبري(مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين، دراسة مقارنة 2003)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين ، استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية.

من الجدول أعلاه نلاحظ في مجموع الدول العربية أن ضريبة القيمة المضافة تستحوذ على النصف من إيراد الضرائب غير المباشرة فقد شكلت نسبتها في تونس (9,49%) من إيراد الضرائب غير المباشرة بينما كانت نسبتها (8,24%) من إجمالي الإيرادات. أما في دول أفريقيا فقد كانت نسبتها مرتفعة، فقد بلغت نسبتها في جنوب افريقيا (62%) من إجمالي الضرائب غير المباشرة و(8,22%) من إجمالي الإيرادات. أما دول آسيا فقد كانت الصين

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

في الصدارة إذ استحوذت ضريبة القيمة المضافة على ما نسبته (59,5%) من إجمالي الإيرادات و(9,70%) من إيرادات الضرائب غير المباشرة، وتُعد هذه النسبة مرتفعة جداً وهي تثبت مكانة ضريبة القيمة المضافة بين باقي الضرائب، وهذا يدل على فاعلية هذه الضريبة في تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقها.

- مبررات وعقبات اعتماد الضريبة على القيمة المضافة في الاقتصاد العراقي

أولاً: المبررات التي تدعو إلى الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة.

بدأت مسيرة الإصلاحات الاقتصادية في العراق بعد عام 2003، وتسارعت وتيرتها في السنوات القليلة الماضية من أجل زيادة فاعلية الاقتصاد العراقي، ورفع معدلات النمو ولاحقاً التنمية فيه لا سيما مع كثرة المشاكل الاقتصادية التي يعيشها العراق بسبب مرحلة الحصار. فعندما تقرر الدول الانتقال من نظام الاقتصاد الموجه إلى نظام اقتصاد السوق، فإن هذا النظام يستلزم تطوير المنظومة الضريبية فيه سواء في الضرائب المباشرة، أم غير المباشرة، فلا يمكن النجاح في ذلك من دون إعادة النظر في هذه المنظومة، وقد أصبح من الضروري الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة فيها، وذلك لأسباب كثيرة سنحاول إيجاز أهمها:

1- الانتقال إلى اقتصاد السوق والحاجة الملحة إلى تنمية الصادرات العراقية والانتقال من حالة الريعية إلى تنويع الصادرات، لا سيما إذا ما علمنا أن (90%) من هيكل صادراتنا الحالية هي نفطية، وأن هذا النوع مهدد بالخطر سواء في الوقت الحالي أو في المستقبل بسبب الأوضاع التي يمر بها العراق، وكونه متعلق بالطلب الخارجي، والذي هو أيضاً غير مستقر، والحاجة ملحة أيضاً إلى زيادة درجة تكامل الاقتصاد مع غيره من اقتصاديات الدول التي تطبق هذه الضريبة، ولا يتم ذلك إلا بوجود نظام ضريبي متطور.

2- نقص الإيرادات الكمركية الناتجة من تخفيض التعريفات الكمركية عن كثير من السلع المستوردة من الخارج، أو بسبب تلاكأ العمل بقانون التعريفات الكمركية الجديد بسبب الأوضاع الاقتصادية، والأمنية التي يمر بها العراق، وكذلك عدم فاعلية ضريبة الإنتاج، وضريبة المبيعات والتي لم تحقق الدور الذي وجدت من أجله سواء على المستوى الاقتصادي، أو الاجتماعي، وبقيت مجرد أسماء لأنواع من الضرائب ظهرت مع ظهور التشريع لها.

3- القواعد التي تفرضها منظمة التجارة العالمية كشرط للانضمام إليها، والتي تؤدي إلى رفع القيود غير الكمركية، وتخفيض معدلات التعريفات الكمركية عن كثير من السلع المستوردة، علماً أن العراق هو الآن عضواً مراقباً في هذه المنظمة مما يتطلب اعتماد منظومة ضريبة بديلة تكون أكثر كفاءة من جهة، وتلائم التطورات الاقتصادية العالمية.

4- تنامي التكتلات الإقليمية في العالم، وتحول العالم إلى مجموعات من التكتلات الاقتصادية، الأمر الذي يحتم على العراق التفاعل مع ذلك عن طريق إقامته علاقات شراكة، وتكامل مع شركائه الاقتصاديين، وفي حال طبقت الكثير من الاتفاقيات الذي يسعى لها العراق، كاتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوربي ستسمح للسلع بالتدفق على وفق ذلك من دون تعريفات كمركية، كما أنه وجود إتفاقيات تجارة حرة مع الكثير من الدول المجاورة كتركيا، وغيرها من الدول، وهذا يفرض على العراق البحث عن ضريبة تعويضية للخسارة المحتملة الناشئة عن إلغاء التعريفات الكمركية مع هذه الدول.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

5- أن النجاحات التي حققتها ضريبة القيمة المضافة في الدول التي قامت بتطبيقها تجعل منها ضريبة تتطلع الدول التي لم تطبقها إلى التفكير جدياً في اعتمادها، والأخذ بها كضريبة عامة على الأنفاق لتحقيق مجموعة من الأهداف لا يمكن تحقيقها في ظل.

الضرائب غير المباشرة الأخرى، فعلى سبيل المثال شكلت ضريبة القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي (30%) من الإيرادات الضريبية لعام 2008، وفي الجزائر والتي تُعد من الدول العربية النفطية والتي تطبق الضريبة على القيمة المضافة فقد اسهمت هذه الضريبة بنسبة (28%) من الإيرادات الضريبية لعام 2004. (ابو زيدة، بلا: 282)

ثانياً: العقبات التي تعترض الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة في العراق.

إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يستلزم برنامج على مراحل مدروسة بعناية لضمان نجاح التطبيق من جهة، ومن جهة أخرى تشخيص العوائق التي تحول دون التطبيق في حالة عدم تشخيصها، وعلاجها، وهذه العوائق يمكن حصرها بالآتي:

1- انخفاض درجة الوعي الضريبي لدى المكلف العراقي:

إذ أن فرض مثل هذه الضريبة يحتاج إلى وعي ضريبي يتمتع به أفراد المجتمع والمكلفين بضريبة القيمة المضافة، فإن على هؤلاء المكلفين التزامات، وإجراءات يجب القيام بها عند تحصيلها، وتوريدها، وعند إجراء عملية الحسم فيها، وهي غير متوافرة حالياً.

2- الضغوط التضخمية الناتجة عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

أن مثل هذه الضريبة قد تؤدي إلى ارتفاع الأسعار، وخلق ضغوط تضخمية في الاقتصاد العراقي، مما ينعكس سلباً على ذوي الدخل المحدودة، ويمكن أن يؤدي إلى ركود اقتصادي، نتيجة قلة الاستهلاك الناتج من ارتفاع أسعار السلع، والخدمات، لا سيما وأن العراق من الدول متوسطة الدخل، وأن كثيراً من السلع، والخدمات لم يفرض عليها ضريبة أنفاق في السابق، لذلك لا بد من فرضها بأسعار معتدلة وتوسيع قائمة إعفاءات تلك الضريبة مع زيادة الأجور عند فرضها.

3- عدم وجود نظام محاسبي خاص بضريبة القيمة المضافة:

فهي تتطلب نظاماً محاسبياً مرافقاً لها قابلاً للتطبيق على جميع المكلفين بتحصيلها وتوريدها بسهولة ويسر، كما تتطلب نظاماً متكاملًا من حيث المفاهيم والقواعد المحاسبية المتعارف عليها بين المكلفين، والإدارة الضريبية يكون فيه للمحاسب القانوني دور مهم، فالضريبة على القيمة المضافة تتطلب الامساك بدفاتر منظمة تُقيد بها المعاملات كافة بطريقة تمكن الإدارة الضريبية المختصة من تحديد الضريبة بصورة صحيحة، فينبغي القيد بهذه الدفاتر يومياً مع توضيح لنوعية السلع المباعة، أو الخدمات المؤداة، وثمان بيع هذه السلع، أو بدل تلك الخدمات، وهذا غير موجود حالياً في العراق بعد في اغلب منشأته الاقتصادية.

4- عدم وجود نظام للفاتورة في العراق:

أن المنتجين، والتجار في العراق لم يألفوا هذا النظام حتى الآن، والأخذ بالضريبة على القيمة المضافة يتطلب قيام المكلفين بتحرير فواتير ضريبية مبيعاتهم ومعاملاتهم جميعها يوضح فيها مبلغ الضريبة المسدد، والثمان الصافي للسلع، والخدمات كل على حدة، وذلك للتأكد من قيمة الضريبة القابلة للحسم.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

5- الافتقار إلى إدارة ضريبية على معرفة بضريبة القيمة المضافة:

أن تحصيل الضريبة، وتوريدها يستلزم وجود إدارات ضريبية مؤهلة ومدربة، وبحاجة إلى وجود جهاز معلومات ضريبي مؤهل، وقاعدة بيانات ومعلومات عن المكلفين بهذه الضريبة، وربط معلوماتي مع الإدارات الضريبية الأخرى وخاصة الهيئة العامة للكمارك، وأنظمة ربط الكترونية، وعنصر بشري قادر على استخدامها، فهي تتطلب وجود جهاز ضريبي عالي الكفاءة قادر على حل المشكلات التي تواجه تطبيقها، وهذا الجهاز غير متوافر حالياً بهذه الصورة حسب اعتقادنا.

6- صعوبة حصر وتسجيل جميع الأنشطة:

يتطلب تطبيق ضريبة القيمة المضافة حصر الأنشطة التي تتعاطى مع ضريبة القيمة المضافة، خصوصاً أن هذه الضريبة لها رقم أعمال خاص حتى يكون المكلف بالضريبة خاضع لها، إذا ما علمنا أن حجم الأنشطة يكون كبير جداً وحصر هذا المجتمع يحتاج إلى كادر وظيفي له خبرة في هذا المجال.

- إنموذج مقترح لإدارة وتنظيم الضريبة على القيمة المضافة في العراق

أن ذكر المبررات التي تدعونا للأخذ بضريبة القيمة المضافة لا يعني هذا سهولة الأمر فيما يتعلق باستحداثها داخل العراق، لأن تصميم، وتنفيذ أي ضريبة داخل أي بلد يحتاج إلى تظافر الجهود مجتمعة، ونعني بها جميع الجهات التي تكون على ارتباط مباشر مع هذا الجانب، والتي تبدأ من الجهات التشريعية مروراً بالتنفيذية، وانتهاءً بالمكلف.

ومن خلال اطلاعنا على النظام الضريبي في العراق وعلى بعض التجارب الدولية التي تخص الضريبة على القيمة المضافة يمكن صياغة أنموذج مبسط لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق قائم على توليفة من الإجراءات التشريعية، والتنظيمية، والإدارية، وجوانب تخص الوعي الضريبي يمكن تبويبها بالآتي:

- نطاق فرض الضريبة على القيمة المضافة.
- الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة
- الأشخاص الخاضعون للضريبة.
- وعاء الضريبة على القيمة المضافة.
- معدل الضريبة على القيمة المضافة.
- الإعفاءات من الضريبة.
- تحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها.
- الإدارة الضريبية المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة.

1- نطاق فرض الضريبة على القيمة المضافة في العراق.

هناك طريقتان يتم إتباعهما في أغلب التشريعات لتحديد السلع والخدمات التي يتم فرض الضريبة عليها: (السيد عوض، 2007: 448)

الأولى: أن تفرض الضريبة على أنواع محددة من السلع، والخدمات وذلك عن طريق أدرجها في قوائم، أو جداول بحيث يصبح ما عدا ذلك من السلع والخدمات معفاة من الضريبة.

الثاني: أن تفرض الضريبة على السلع، والخدمات جميعها بصفة عامة ثم يقرر المشرع إعفاء بعض السلع والخدمات بنص معين واضح وذلك بموجب قوائم، ولاعتبارات معينة.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

أما في الأنموذج المقترح لضريبة القيمة المضافة فنرجح الأخذ بالطريقة الأولى من تحديد السلع، والخدمات التي ستفرض الضريبة عليها، وتكون ما عدا هذه السلع، والخدمات غير خاضعة للضريبة، ونقترح أن تكون محدودة جداً بحيث تقتصر على السلع الكمالية، وبعض السلع، والخدمات التي لا تمس حياة المواطن بصورة مباشرة، إذ أن الضريبة على القيمة المضافة تكون في بداية تطبيقها، ولا يمكن إخضاع أغلب السلع، والخدمات ما لم تعرف الانعكاسات التي ستولدها هذه الضريبة عند فرضها، ثم أن فرضها بصورة واسعة يحتاج إلى تكاليف، وكادر إداري كبير له خبرة في هذا الجانب، وهذا قد يضر بقاعدة الاقتصاد الضريبية من جهة، ومن جهة قد يكون غير متوافر في بداية تطبيق هذه الضريبة، ويمرور الزمن يمكن الإضافة التدريجية لبعض السلع، والخدمات إذا ما ثبت فاعلية التطبيق.

2- الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة في العراق.

أ- بالنسبة للسلع والخدمات المحلية: لا خلاف في أن تحقق الواقع المنشئة للضريبة تستحق في حال بيع السلعة أو أداء الخدمة وتتخذ الإجراءات الآتية.

- تحرير فاتورة البيع.
- دفع الثمن.
- تسليم البضاعة.

وفي الأنموذج المقترح تكون الفاتورة هي الأساس في إثبات عملية البيع، أو أداء الخدمة بعدها دليل مادي للإثبات بالنسبة للإدارة الضريبة من جانب، وللإلزام المكلفين بتحصيل الضريبة بتحرير الفاتورة لإثبات حقهم في حالة الحسم الضريبي، وتمكينهم من التعامل معها، والتعرف على كيفية عملها في بداية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ويكون دفع الثمن أو تسليم البضاعة الواقعة المنشئة للضريبة في حال تعذر إثبات عملية البيع عن طريق الفاتورة.

ب- بالنسبة للسلع المستوردة: تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وتستحق عليها في مرحلة الإخراج الكمركي عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة الكمركية، وتستحق بعدها مباشرة على وفق الإجراءات المقررة بشأنها، هذا فيما إذا كان المستورد يقوم بعملية الاستيراد لصالح جهات أخرى بحيث يقوم ببيع كامل ما تم استيراده مباشرة إلى الجهة التي تكلفه بالاستيراد، أما إذا كان المستورد يقوم ببيع ما تم استيراده على دفعات متفاوتة داخل السوق (البيع بالجملة) فتكون الواقعة المنشئة للضريبة هي عملية البيع، وتحرير الفاتورة والسبب في أختيارنا لهذا الاقتراح حتى لا تتحمل الجهات بضرائب على وحدات من السلع لم تتمكن من بيعها وقد تطول مدة الاحتفاظ بها في المخازن.

3- الأشخاص الخاضعون للضريبة على القيمة المضافة.

يكلف بالضريبة على القيمة المضافة في المراحل الأولى من تطبيقها كل من:

- المنتجون.
- المستوردون.
- تجار الجملة.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

أن اختيار لهؤلاء الأشخاص (المكلفون) لفرض الضريبة عليهم في بداية تطبيقها يعود إلى سهولة حصرهم من قبل الإدارة الضريبية؛ لأن أغلبهم مسجل لدى الهيئة العامة للضرائب؛ ولأن أرقام أعمالهم تتجاوز الحد الذي يمكن أن تحدده الجهات التشريعية، وسهولة إجراء الفحص والتحصيل.

أما تجار التجزئة فمن الصعوبة تكليفهم بالضريبة على القيمة المضافة في بداية مراحلها الأولى، وذلك لكثرة عددهم، وصعوبة حصرهم من قبل الإدارة الضريبية، ثم أن عملية الفحص والتحصيل تحتاج عدد كبير من الموظفين وإلى تكاليف عالية قد تفوق ما يتم تحصيله من ضريبة، وهذا يخالف مبدأ الاقتصاد في الضريبي المذكورة آنفاً وقد لا يصل رقم أعمالهم إلى الحد المعلن عنه ومن ثم يكونون غير مكلفين بالضريبة أصلاً.

4- وعاء الضريبة على القيمة المضافة المقترح:

القاعدة العامة أن وعاء الضريبة أو أساس فرض الضريبة على القيمة المضافة هو الذي يكون مستهدفاً لفرض الضريبة بالسعر المقرر قانوناً، وبهذا فإن وعاء الضريبة على القيمة المضافة يتكون من ثمن بيع السلعة، أو ثمن أداء الخدمة، وهذا الثمن يشمل جميع النفقات المتممة للبيع باستثناء الضريبة نفسها مخصوماً منها جميع النفقات. (علوان والزباني، 2008، 319).

أما ما يخص وعاء الضريبة على القيمة المضافة المقترح فيمكن التفرقة بين حالتين:

أ- بالنسبة للسلع المحلية: يكون وعاء الضريبة في هذه الحالة هي قيمة السلع، أو الخدمة والمثبتة في السجلات من خلال الفاتورة الضريبية بغض النظر إذا كان البيع نقداً، أم بالأجل، مع مراعاة فيما كان هناك مردودات مبيعات خلال الفترة التي يتم فيها تقدير الضريبة من قبل الجهات المختصة.

ب- بالنسبة للسلع المستوردة: يكون وعاء الضريبة المستحقة عليها هي قيمتها المقدرة بمعرفة الهيئة العامة للكمارك، أو أي جهة مختصة تعمل على تحديد قيمة الضريبة على القيمة المضافة، مع مراعاة ما تم اقتراحه في الواقعة المنشئة للضريبة من ضرورة التفريق بين نوعية المستوردين، والسلع المستوردة.

5- معدل الضريبة على القيمة المضافة:

سعر الضريبة يُعد المعيار الذي يتم على أساسه تحديد مقدار الضريبة الواجب سدادها للخزينة العامة، ويُعد معدل الضريبة على القيمة المضافة معدلاً نسبياً، والاتجاه السائد في معظم دول العالم هو اعتماد معدل وحيد للضريبة على القيمة المضافة، في حين تستخدم بعض الدول عدة معدلات للتمييز بين أهمية السلع، والخدمات بحيث يتم إعفاء، أو إخضاع السلع، والخدمات واسعة الاستهلاك لمعدلات منخفضة، في حين يتم تطبيق معدل مرتفع على السلع والخدمات الكمالية. (قدي، 2011: 135). والجدول رقم (6) و (7) يوضحان معدلات الضريبة على القيمة المضافة في بعض البلدان المطبقة لها وعدد المعدلات المعتمدة.

الجدول (6)

معدلات الضريبة على القيمة المضافة لبعض البلدان

البلد	معدل ضريبة القيمة	المضافة القياسي
استراليا	10.0%	
النمسا	20.0%	
بلجيكا	21.0%	
كندا	5.0%	
الصين	17.0%	
الدنمارك	25.0%	

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

فنلندا	22.0%
فرنسا	20.6%
المانيا	16.0%
ايسلندا	24.5%
ايرلندا	21.0%
نيوزلندا	12.5%
هولندا	17.5%
النرويج	24.0%
السويد	25.0%
سويسرا	7.6%
المملكة المتحدة	17.5%

Source: Randall G. Holcombe, 'The Value Added Tax: Too Costly for the United States', Florida State University, WP/ No. 10-32, June 2010, p5.

جدول (7)

طبيعة معدلات الضريبة على القيمة المضافة في العالم

معدل واحد	معدلان	ثلاثة معدلات	أربعة معدلات	خمسة معدلات	سنة معدلات
51%	30%	13%	5%	1%	صفر%

المصدر: الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بالضريبة على القيمة المضافة ، ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا، مارس 2005 ص

و فيما يتعلق بالسعر أن يقوم هيكل ضريبة القيمة المضافة المقترح التطبيق على نظام السعر الموحد، أي أن يكون هناك سعر واحد لجميع السلع والخدمات التي يتم تحديدها، وفرض الضريبة عليها، وأن يحدد هذا السعر بنسبة (5%) من قيمة السلع، والخدمات، وان يكون قابل للتغير مستقبلاً إذا تطلب الأمر ذلك، والسبب في اختيار السعر الموحد هو أن الأسعار المتعددة تتسبب في تعقيد الإجراءات الإدارية للإدارة، والمكلف وتحتاج إلى جهد، ووقت، وقد يساهم نظام تعدد الأسعار في أفضال أو عرقلة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة للأسباب المذكورة أعلاه.

كما أن اعتماد (5%) كسعر لضريبة القيمة المضافة في بداية تطبيقها يمكن أن يسهم في الآتي:

أ- يساعد على نجاح تجربة فرض الضريبة على القيمة المضافة، لأنه لا يتسبب بارتفاع كبير في الأسعار في بداية التطبيق

ب- أن فرض هذا السعر على بعض السلع شائعة الاستخدام يسهم في تكوين إيرادات ضريبية كبيرة، ومثال على ذلك لو تم فرض هذا السعر على إمدادات الغاز، أو البانزين المستخدم داخل العراق بصورة واسعة لأسهم بصورة فعالة في تحقيق إيرادات كبيرة تسهم في ردف الخزينة العامة للدولة دون أن تسبب أي تشوهات إقتصادية تُذكر .

ت- يتزامن فرض الضريبة على القيمة المضافة مع إلغاء بعض الضرائب غير المباشرة في العراق، ومنها ضريبة الإنتاج، وضريبة المبيعات، أما الضرائب الكمركية فلا يمكن رفعها عند فرض الضريبة على القيمة المضافة، وان فرض ضريبة بسعر مرتفع إلى جانب الرسوم الكمركية قد يتسبب برفع الأسعار مما يستوجب فرضها بسعر منخفض، أو قريب من سعر الرسم الكمركي.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

6- الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة:

تتدخل الظروف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية إلى تحديد أسعار الضريبة المفروضة داخل كل بلد، وهذه الظروف نفسها تسهم في تحديد السلع، والخدمات التي يتم إعفاؤها من الضرائب، ويمكن تحديد بعض السلع التي يمكن إعفاؤها عند تنفيذ الضريبة على القيمة المضافة في العراق ومنه على سبيل المثال لا الحصر:

أ- السلع الضرورية مثل الخبز، والخضار، والحليب، واللحوم والأسماك.

ب- السلع الرأسمالية التي تسهم في ردف عملية البناء التنموي مثل الآلات الصناعية، والزراعية.

ت- المحاصيل الزراعية لصعوبة فرض الضريبة عليها، ولغرض تشجيع الإنتاج الزراعي.

ث- الصادرات، وذلك من أجل تشجيع التصدير، والسماح للمصدرين من تقديم أنتاجهم في الأسواق الخارجية بسعر أقل حتى يتمكن من مواجهة المنافسة الأجنبية.

7- تحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها.

ترتبط عملية تحصيل الضريبة، وتوريدها إلى الخزينة العامة بمجموعة من الإجراءات الضرورية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالضريبة سواء كانوا طبيعيين، أو معنويين وتُعد هذه الإجراءات من صميم الضريبة على القيمة المضافة أي أنها ملازمة لعمل هذه الضريبة، ولا تكتمل بدونها ويمكن حصرها بالآتي:

▪ الفاتورة الضريبية.

▪ السجلات الضريبية.

▪ التقرير الضريبي.

أ- الفاتورة الضريبية.

نقترح أن تكون الفاتورة الضريبية الخاصة بضريبة القيمة المضافة صادرة من الجهات الرسمية (الحكومية) حصراً مثل وزارة المالية، أو الهيئة الخاصة بضريبة القيمة المضافة، أي أن تقوم هذه الجهات بطبع الفواتير، وتوزيعها على المكلفين وبحسب أرقام متسلسلة وان لا يعطى الحق للمكلف بطباعتها، وأن تكون من ثلاثة نسخ (أصل وصورتين) تخصص النسخة الأصلية منها للمشتري، أما الصورتين فتخص الأولى الإدارة الضريبية، والثانية للبائع، وأن تتصف بما تتصف به الوصولات الرسمية التي يحررها البائع إلى زبائنه مضافاً إليها تفاصيل الضريبة من حيث سعرها ومبلغها ويجب أن تشتمل الفاتورة من حيث المبدأ على الآتي:

❖ رقم الفاتورة، وتاريخها.

❖ اسم البائع، وعنوانه، ورقمه الضريبي.

❖ اسم المشتري، وعنوانه، ورقمه الضريبي أن وجد.

❖ نوع البضاعة.

❖ كمية البضاعة.

❖ سعر البضاعة بدون الضريبة.

❖ سعر الضريبة.

❖ مبلغ الضريبة.

❖ المبلغ الإجمالي متضمناً الضريبة.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

ونقترح أن يكون هناك سجل محاسبي خاص بالضريبة على القيمة المضافة يلزم المكلفون بها بمسكه فضلاً عن السجلات المحاسبية الأخرى يشتمل على الآتي:

- السلع المستوردة الخاضعة للضريبة.
- قيمة، وكمية المشتريات الخاضعة للضريبة.
- المبيعات الخاضعة للضريبة.
- مردودات المبيعات الخاضعة للضريبة.

ج- الإقرار الضريبي.

هو عبارة عن وثيقة يقوم المكلف المسجل بتقديمها إلى الجهات المعنية بجباية الضريبة في نهاية المدة الضريبية موضحاً فيه مقدار المبيعات، والمشتريات، ومقدار الضريبة أن وجدت مصحوبة بالسداد، ويحتوي على بعض الشروط الشكلية، والموضوعية من قبيل التوقيع، وأن يقدم وفق نموذج معتمد وأن يتضمن بيانات عن المبيعات والمشتريات وأن تتفق البيانات الموجودة في الإقرار مع ما موجود في السجلات.

والذي يهمننا في الأنموذج المقترح هي المدة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي، فقد أتفقت الدول على أن يقدم دورياً، ففي فرنسا، وتركيا تكون المدة التي يقدم عنها الإقرار هي شهر، وفي جنوب أفريقيا عشرين يوماً (السيد عوض، 2007: 144-145). أما في الأنموذج فنقترح أن تكون المدة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي هي شهر واحد كما معمول به في فرنسا، وكثير من دول العالم والسبب في هذا الاختيار هو أن يكون المكلف على اتصال مع الإدارة الضريبة في هذه الفترة القصيرة بحيث يشعر أن عليه التزام شهري يقوم خلاله بحساب الضريبة المتوجبة عليه وتوريدها، وتجعله أكثر خبرة، ومعرفة بكيفية حساب الضريبة.

8- الإدارة الضريبية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.

أن استحداث ضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى تحديث شامل للإدارة الضريبية ويُعد تحديد موقع إدارة ضريبة القيمة المضافة ضمن الإدارة الضريبية من أهم الأدوات التنظيمية التي تسهم في نجاح عملية التطبيق؛ لأن استحداث هذه الضريبة قد يتسبب في تعطيل عمل الإدارة القائمة نتيجة لعدم كفاية الاستعدادات.

وانطلاقاً من هذا التصور من الضروري أحداث هيئة عامة لضريبة القيمة المضافة لدى وزارة المالية على غرار الهيئة العامة للضرائب، ويتبع لها في المحافظات العراقية كافة هيئتان:

الأولى: فروعها في المحافظات جميعها، وذلك يتطلب إنشاء كادر وظيفي مدرب، ومؤهل، وبدعم أنظمة الإدارة الضريبية الحديثة التي تعتمد التقدير الذاتي في تحصيل الضريبة، ويتبع الآليات المتبعة نفسها في تحويل الضريبة إلى وزارة المالية عن طريق تسديدها إلى الخزينة العامة في المحافظة.

الثانية: لدى مديرية الكمارك العامة تُسمى هيئة ضريبة القيمة المضافة على الواردات تُحدد مهمتها بتحصيل الضريبة عند الاستيراد، وترتبط مباشرة بوزارة المالية، وأحداث فروع لهذه الهيئة في المحافظات العراقية تقوم بتحصيل ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة، ويتم تحويلها بنفس طريقة تحويل الإيرادات الكمركية إلى وزارة المالية.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

9- الأعلام الضريبية لقيمة المضافة:

يلعب الأعلام في المجتمع دوراً هاماً في كل الدول، والمجتمعات العالمية من حيث تعبئة الرأي بالأفكار، والمعلومات التي عن طريقها تتعبأ المجتمعات ذهنياً، ومن ثم عملياً، والتي يتبعها إتخاذ القرار ومن ثم التنفيذ، وبالشكل الذي يسهم إلى حد بعيد في إنجاح المادة محل الخبر. وإنطلاقاً من هذا المفهوم نقترح أن يكون هناك قسم خاص بالأعلام الضريبية لقيمة المضافة يتبنى التمهيد لتطبيق هذا الضريبة، ونشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع، وتعبئة المجتمع لتقبل هذه الضريبة عن طريق بيان أهم المميزات التي تمتاز بها، والفوائد المترتبة من فرضها باستخدام الوسائل المتاحة (المقروءة، والمسموعة، والمرئية)، وعقد الندوات والمشاركة في المعارض التي لها علاقة بـضريبة القيمة المضافة، والأعداد لعقد المؤتمرات الضريبية، والتعريف الدوري بهذه الضريبة عن طريق فتح قنوات اتصال بين إدارة الضريبة والمكلف، وذلك لفهم، وتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة، والافادة من المزايا التي تقدمها، وتبصير جمهور المكلفين بإيجابيات اعتماد هذا النوع من الضرائب وذلك قبل الشروع في تطبيق هذه الضريبة

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

يمكن تحديد جملة من الاستنتاجات توصلت لها الدراسة بالآتي:

- 1- تُعد الضريبة على القيمة المضافة نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة على الأثاق تلجأ إليها الدولة في سعيها إلى زيادة مواردها المالية، وهي تجربة نشأت وتطورت في الدول الصناعية الأكثر تقدماً، ومنها أنتقلت إلى الدول الأخرى الأقل تقدماً
- 2- إفتقار العراق إلى ضريبة عامة على الاستهلاك، وهي الضريبة التي أصبحت من أهم سمات النظم الضريبية الحديثة في الدول النامية، والصناعية على حد سواء لما تحققه من إيرادات مرتفعة على مستوى الإيرادات الضريبية.
- 3- أن التوجه نحو أقتصاد السوق، والانفتاح الذي شهده العراق بعد عام 2003 وضعف فاعلية الضرائب غير المباشرة يُعد من أهم المبررات التي تدعو إلى الأخذ بضرريبة القيمة المضافة.
- 4- أن استخدام VAT كبديل عن الضرائب غير المباشرة في العراق سيعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية بشكل أكثر فاعلية مما هو عليه في ظل آلية الضرائب الحالية (غير المباشرة) .

ثانياً: التوصيات

في ضوء الاستعراض السابق للضرائب غير المباشرة في العراق، وإمكانية تطبيق VAT توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات يمكن إيجازها بالنقاط الآتية:

- 1- ضرورة تنويع هيكل إيرادات الموازنة، وتجنب خطر الاعتماد الإيرادات النفطية كونها تتعرض للتقلب الشديد، وبصورة مستمرة تبعاً للتطورات التي تحدث في سوق النفط العالمي، الأمر الذي يجعل الإيرادات النفطية، والتي تشكل نسبة (90%) من إجمالي الإيرادات تحت رحمة تطورات سعر النفط في السوق العالمية للنفط الخام.
- 2- بغية التعرف على طبيعة المشاكل، وكيفية معالجتها بصورة مبسطة نقتراح أن يكون تطبيق VAT على مرحلتين، تشمل المرحلة الأولى المنتجون والمستوردون وتجار الجملة، أما المرحلة الثانية فتشمل تجار التجزئة، ومؤدي الخدمات.
- 3- وضع، وتطبيق خطة توعية ضريبية فاعلة تشمل أفراد المجتمع جميعهم بما فيهم المكلفين أفراد كانوا، أو مؤسسات يتم التركيز فيها على المعرفة بطرائق وآليات تطبيق، واحتساب وتسديد الضريبة على القيمة المضافة، وكذلك ترسيخ القناعة لدى المواطنين بعدالتها وأهميتها الاقتصادية، والاجتماعية.
- 4- أعداد كوادر متخصصة للعمل على ضريبة القيمة المضافة لا سيما جوانبها المحاسبية والإدارية، والاستعانة بشركات متخصصة في هذا المجال تعمل بالشراكة جنباً إلى جنب مع الكوادر المتخصصة في هذا المجال.
- 5- تهيئة البيئة اللازمة لأنجاح تنفيذ هذه الضريبة، ومنها وضع نظام للرقابة والمتابعة على سير تنفيذ هذه الضريبة، ووضع أنظمة للعقوبات والتشريعات الجزائية.
- 6- التطبيق بشكل تدريجي. ولمواد محددة واعتماد سعر نمطي وحيد للضريبة خلال الفترة الأولى للتطبيق بدلاً من معدلات متعددة للضريبة.
- 7- أشراك أساتذة الجامعات، وأعضاء الغرف التجارية، والصناعية، والنقابات المهنية في مناقشة قوانين الضريبة على القيمة المضافة قبل أقرارها.

الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق

المصادر

أولاً: الكتب

- 1- السيد عوض، خالد عبد العليم، الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية (القاهرة : ايتراك للنشر والتوزيع، 2007).
- 2- العكام، محمد خيرالله ، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملية (دمشق : هيئة الموسوعة العربية، 2005).
- 3- القاعي، فادي موبيز، الضريبة على القيمة المضافة (بيروت، دار النهار، 2002).
- 4- علوان ،قاسم نايف و الزياتي ،نجية ميلاد، ضريبة القيمة المضافة-المفاهيم-القياس-التطبيق (عمان:دار الثقافة،2008).
- 5- القدي، عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب (لبنان: دار جرير للنشر والتوزيع، 2011).
- 6- رمضان، خليل اسماعيل ،المحاسبة الضريبية (بغداد : دار الكتب للطباعة والنشر، 2001).

ثانياً: الدوريات العلمية

- 1- ابو زيدة، أحمد "الضغط الضريبي الجزائري" مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد4(الجزائر: بدون سنة).

ثالثاً: الرسائل والإطاريح الجامعية

- 1- صبري، أسامة مصطفى موسى" مدى عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين، 2003.
رابعاً: القوانين والانظمة
- 1- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982.

خامساً: المواقع الالكترونية:

- 1- جمهورية العراق / وزارة المالية. www.mof.gov.iq
- 2- دراسة قدمت من قبل خبراء من صندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، البنك الدولي، لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعنى بضريبة القيمة المضافة، الذي استضافته الحكومة الايطالية بروما بتاريخ 15-16/ مارس/ 2005. www.ltdweb.org.
- 3- الموقع الرسمي للاتحاد الاوربي. www.ec.europa.eu/taxtrends
- 4- الموقع الرسمي لوزارة التجارة. www.mot.gov.iq/arabi/index

سادساً: المصادر الأجنبية:

Books

- 1-Randall G.Holcombe، The VALUE ADDED Tax: Too Costly For The United States(USA:Florida university، 2010).

Electronic Resources

- 1- A. Bagchi and others "National Institute of public Finance and Policy، Reform of domestic trade taxes in india"National Institute of Public Finance and Policy،1994 (<http://www.nipfp.org.in/media/pdf/books/>)1994.
- 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.