

## Compared to the sales tax in Iraq and VAT in Iran and their role in financing the state public budget for the duration of the study (2014-2004)

دراسة مقارنة لضريبة المبيعات في العراق وضريبة القيمة المضافة في إيران ودورهما في تمويل الموازنة العامة للدولة للمدة (2004-2014)

الباحث/ مرتضى حسين علوان التميمي أ.م.د. فؤاد عبد المحسن الجبوري  
كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة كربلاء

بحث مستل..

### المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان المعالم الأساسية لكل من ضريبة المبيعات المطبقة في العراق وضريبة القيمة المضافة المطبقة في إيران وتأثير كل منهما في تمويل الموازنة العامة في كل من البلدين. وقد تم الوصول إلى عدد من الإستنتاجات أهمها: إنخفاض نسبة مساهمة ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (2014-2004) إذ بلغت (0.002%) من مجموع التمويل. بينما بلغت نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة في تمويل الموازنة العامة في إيران للمدة نفسها (3.932)%.

كما تم التوصل إلى عدد من التوصيات أهمها: ضرورة إلغاء ضريبة المبيعات في العراق والعمل على فرض ضريبة القيمة المضافة لكونها أكثر ملاءمة لكلا الطرفين (الحكومة والمكلف) في مجال السعر والوعاء والمدة والجباية فضلاً عن الحد من التهرب الضريبي في ظلها كون المكلف هو دافع الضريبة وجايبها في ذات الوقت.

### ABSTRACT

The aim of the study is to investigate the basic characteristics of sale taxes that are applied in Iraq, and the added taxes that are applied in Iran, Furthermore, the Study focuses on the impact of each on the Financing the general budget in both countries. Some conclusions have been given. There is a decrease in the share of sale taxes in Financing the general budget in Iraq for the period 2004-2014, which reached to %0.002 from the overall budget. In addition, the share of the added taxes in Iran to the same period reached %3.932. The research has given some recommendations. It is necessary to cancel the sale taxes in Iraq and apply the added taxes instead. This is done because it is appropriate for the both parties: government and tax-payer in terms of Prince,period , levy, in addition to tax evasion because the tax payer is the person who pays and collects the tax at the same time.

### مقدمة الدراسة: Introduction to the Study

تُعد الموازنة العامة البرنامج المالي للدولة لمدة زمنية مستقبلية غالباً ما تكون سنة مالية واحدة متضمنة تقديراً مفصلاً للإيرادات والنفقات العامة. وبهذا تكون الموازنة كاشفة بوضوح عن اتجاهات الحكومة وخططها المستقبلية التي تبغي تنفيذها. وغالباً ما ينتج عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة فائض أو عجز نتيجة إما لزيادة الإيرادات على النفقات أو لزيادة النفقات على الإيرادات وكلاهما غير مستحسن فبالأولى يُظهر عدم إستثمار الحكومة للأموال الفائضة والإفادة منها في تنمية الاقتصاد الوطني، أو عدم موضوعية تقديرات الموازنة العامة، وفي الحالة الثانية قد تضطر الحكومة إلى إصدار نقدي جديد أو الاقتراض أو تقليص النفقات وغيرها من الوسائل الأخرى لكي تتمكن من تغطية العجز الحاصل لديها. وفي العراق يعد النفط الخام المصدر الرئيس للموارد الذي تعتمد عليها الحكومة في تمويل موازنتها العامة، إذ يبلغ متوسط مساهمته (97%) من إجمالي إيرادات الموازنة العامة للمدة (2014-2004). ونتيجة لانخفاض أسعار النفط في السنوات الأخيرة لذا عمدت الحكومة إلى تقليص النفقات بشقيها الجارية والاستثمارية بشكل كبير، الأمر الذي انعكس سلباً على تنمية البلد بشكل عام في مختلف الجوانب الاقتصادية، الاجتماعية، الثقافية وغير ذلك. لذا أصبح لزاماً على الحكومة العراقية العمل على تنويع مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة. ومن أهم مصادر تمويل الموازنة هي الإيرادات الضريبية، التي تُعدّ من مصادر التمويل الداخلية الأقل عرضة للمخاطر من مصادر التمويل الخارجية مثل النفط الذي يتأثر بتقلبات الأسعار صعوداً أو نزولاً، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة درجة عدم التأكد، ومن ثم زيادة فجوة التوقع بين الإيرادات التقديرية والإيرادات الفعلية. لذا من هذا المنطلق تم الشروع في هذه الدراسة التي تهدف إلى تعزيز الإيرادات الضريبية بالشكل الذي يتم معه تقليل الإعتماد على الإيرادات النفطية في تمويل الموازنة العامة الاتحادية. ولتحقيق ذلك تم إجراء مقارنة بين ضريبة المبيعات المطبقة في العراق وضريبة القيمة المضافة المطبقة في إيران، إذ ليس من الصحيح أن نبدأ من الصفر في إصلاح النظام الضريبي في العراق متجاهلين تجارب البلدان الأخرى. بل ينبغي علينا الاستفادة من تجارب مختلف البلدان بما يتناسب مع وضع البلد. وهذا يختصر علينا الكثير من الوقت.

### 1. مشكلة الدراسة: **The Problem of the Study**

لقد أظهرت موازنات العراق للسنوات السابقة عجزاً مخططاً (النفقات المقدرة أكبر من الإيرادات المقدرة)، ولأن العراق يعتمد على الإيرادات النفطية بشكل كبير في تمويل موازناته العامة التي بلغ متوسط مساهمتها 97% من الإيرادات العامة للمدة (2004-2014)، فإن استمرار انخفاض أسعار النفط عالمياً قد يؤدي إلى أن يكون ذلك العجز حقيقياً، وما يترتب على ذلك من إخفاق في تحقيق أهداف الحكومة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والسياسية وبقيّة الأهداف الإستراتيجية. لذا تكمن مشكلة الدراسة في الآثار السلبية المترتبة في عدم تنوع إيرادات الموازنة العامة ومنها الإيرادات الضريبية التي لم تتجاوز نسبة متوسط مساهمتها (1.336%) من الإيرادات العامة للمدة (2004-2014) لعدة أسباب أهمها ضعف النظام الضريبي في العراق وعدم إجراء أي تعديلات جوهرية عليه.

### 2. أهمية الدراسة: **The Importance of the Study**

تستمد الدراسة أهميتها من إنها تعالج موضوعاً مهماً ذا علاقة أساسية بتمويل الموازنة العامة للدولة، إذ إن إيرادات الضرائب تعد أحد أهم مصادر التمويل في موازنات الدول المتقدمة والكثير من الدول النامية، أما في العراق فإن مساهمة الضرائب في تمويل الموازنة العامة قليل جداً بالرغم من إمكانية مساهمتها بالشكل الذي يقلل من خطر انخفاض سعر النفط الخام المصدر الذي يؤثر بشكل مباشر على إيرادات الحكومة كونه المورد الأساس في تمويل الموازنة العامة.

### 3. أهداف الدراسة: **The Objectives of the Study**

تهدف الدراسة إلى ما يأتي :

- أ. بيان المعالم الأساسية لكل من ضريبة المبيعات المطبقة في العراق وضريبة القيمة المضافة في إيران.
- ب. بيان نسبة مساهمة ضريبة المبيعات المطبقة في العراق في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق، و نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة في إيران.
- ت. تقويم النظام الضريبي في العراق، لتعزيز الإيرادات الضريبية بالشكل الذي يتم معه تقليل الاعتماد على الإيرادات النفطية في تمويل الموازنة العامة.

### 5. منهج الدراسة: **The Methodology of the Study**

أولاً: الجانب النظري: تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في إجراء هذه الدراسة، فضلاً عن اعتماد المنهج الاستقرائي للوصول إلى نتائج الدراسة.  
ثانياً: الجانب التطبيقي: تم اعتماد التحليل من خلال مقارنة ضريبة المبيعات المطبقة في العراق وضريبة القيمة المضافة المطبقة في إيران.

### الجانب النظري

#### مدخل إلى الضريبة والموازنة العامة

تحتل الضرائب في العصر الحديث مكانة مهمة باعتبارها من أهم مصادر تمويل الموازنة العامة لكثير من الدول، و أداة فاعلة جداً لتوجيه الموارد الاقتصادية في البلد، فمن خلالها تستطيع الحكومة أن تشجع الإستثمار في قطاع معين دون آخر، عن طريق تخفيض سعر الضريبة أو تقليص الوعاء الضريبي على القطاع الذي ترغب بالإستثمار فيه، وزيادة سعر الضريبة أو توسيع الوعاء الضريبي على القطاع الذي لا ترغب بالإستثمار فيه. وهذا الأمر بدوره يساعد على تحقيق ونجاح خطط التنمية في البلد، فضلاً عن دورها في تحقيق الإستقرار الإقتصادي في البلد. فضلاً عن دورها في الحد من الحالات الإجتماعية غير المرغوب بها، وتحقيق العدالة الإجتماعية التي تتمثل في إعادة توزيع الدخل بين أفراد البلد.

### 1.1 مفهوم الضريبة: **The Concept of Tax**

تعددت تعريف الضريبة التي أوردتها الكتاب والباحثين في كتاباتهم إلا إنها متقاربة فيما بينها منها الآتي:

- أ. عرفها جيز (GEESE) بأنها أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بصورة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة (جمال الدين، 2009: 3).
  - ب. عرفت بأنها: مساهمة إلزامية تفرض من قبل السلطة العامة بهدف تغطية تكاليف أنشطتها، دون أن تعود على دافعها بعائد خاص، وتستخدم من أجل الصالح العام. (Larry, Quarshie, 2009: 13).
- ويمكن تعريف الضريبة بأنها فريضة إجبارية غير جزائية تجبها الحكومة جبراً من المكلفين بشكل محدد مسبقاً، بدون مقابل مباشر لتحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية مختلفة تعود إلى المواطنين بالنفع العام غير المباشر.

## 2.1 قواعد الضريبة: Tax Basis

### أ. قاعدة العدالة: Equity Base

تتطلب هذه القاعدة من القدرة التكاليفية لدافع الضريبة للمساهمة في الأعباء العامة، إذ تكون مساهمة المكلف متناسبة مع دخله ولا تلحق الضرر به، فالمكلف الذي يحصل على دخل وفير تفرض عليه ضريبة أعلى للمساهمة في تحمل الاعباء العامة، والمكلف الذي يكون دخله قليل تفرض عليه ضريبة أقل أو يعفى منها. وقد أخذت أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة بفكرة قاعدة العدالة وتطبيق الضريبة التصاعدية، وإقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى من الدخل المُعفى من الضريبة (الخطيب وطافش، 2008: 28).

### ب. قاعدة اليقين: Certainty Base

يقصد بهذه القاعدة أن تكون لدى المكلفين بدفع الضرائب معرفة بمسؤوليتهم الضريبية ومتى وأين تدفع الضرائب. وهذا يتعلق ببساطة النظام الضريبي وسهولة فهمه من قبل المكلفين بدفع الضريبة وقدرتهم على حساب الضرائب المستحقة عليهم. (PALIL, 2010:2)

### ت. قاعدة الملاءمة: Relevance Base

تعني هذه القاعدة إن تكون الضريبة ملائمة للمكلف من حيث الوعاء والسعر والوقت والكيفية التي تجبى بها. ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، كأن تجبى ضريبة الرواتب والأجور من المكلفين في أوقات حصولهم عليها، وتجبى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية، وتعد قاعدة الملاءمة من أكثر القواعد إحتراماً في الأنظمة الضريبية المعاصرة. (الخطيب، طافش، 2008: 28-29)

### ث. قاعدة الإقتصاد في التحصيل: Economy base in the collection

يقصد بهذه القاعدة تأمين سهولة التطبيق ومرونته، وأن تتجنب إدارة الضريبة المعوقات المختلفة التي قد تزيد من نفقات تحصيل الضرائب، فينبغي أن يكون الإيراد المتحصل من الضريبة أعلى من النفقات التي تنفق في تحصيله. (الجنابي، بدون: 142)

## 3.1 أنواع الضرائب: Types of Taxes

هناك نوعين رئيسيين من الضرائب هما الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة:

### 1.3.1 الضرائب المباشرة: Direct taxes وتقسم إلى: (عبد الحميد، 2014: 10)

#### أ. الضرائب على الدخل: Taxes on income

هي تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاءً لها، أي إنَّ المادة الخاضعة للضريبة هي الدخل الذي يتولد لدى الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين.

#### ب. الضرائب على رأس المال: Taxes on capital

هي تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاءً لها، ويقصد برأس المال هو ما بحوزة المكلف من قيم إستعمالية في لحظة زمنية معينة، فقد يكون رأس المال مادياً كالنقود والموجودات الثابتة أو حقوق معنوية كالأسهم والسندات، وتتخذ هذه الضرائب أنواعاً مختلفة مثل الضريبة العادية على رأس المال تفرض على قيمة ثروة المكلف، أو الضريبة على التراكات التي تفرض على أملاك الفرد في لحظة زمنية معينة هي لحظة الوفاة.

### 2.3.1 الضرائب غير المباشرة: Indirect taxes وتقسم إلى: (تكروري، 2014: 103)

#### أ. الضرائب على الإستهلاك: Taxes on consumption

هي الضرائب التي تفرض على المكلف عندما يقوم بإنفاق دخله على السلع المختلفة والخدمات -غالباً ما تكون تلك السلع كمالية مثل العطور والمجوهرات وغيرها- ويتحمل العبء الأكبر من هذه الضريبة الطبقة الثرية التي بإستطاعتها شراء السلع باهظة الثمن. وقد تفرض هذه الضريبة لإعتبارات إقتصادية كحماية الإنتاج الوطني من المنتجات الاجنبية، أو لأسباب إجتماعية مثل الصحة والأمن.

#### ب. الضرائب على التداول: Taxes on trading

هي الضرائب التي تفرض على تداول الثروة بين الأحياء، مثل الضريبة المفروضة على بيع العقار أو الأراضي، والإيجار وغيرها.

#### ت. ضريبة القيمة المضافة: value added tax (VAT)

تعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة تفرض على الإنفاق أو الإستهلاك، و على ما تتم إضافته من قيمة لدى كل مرحلة من مراحل الإنتاج(التداول السلعي أو تقديم الخدمات). ويتحمل هذه الضريبة المستهلك النهائي للسلعة أو المستفيد الأخير من الخدمة فهي ضريبة تحويلية. (أحمد، 2004: 27).

وتختلف ضريبة القيمة المضافة عن ضريبة المبيعات في إنَّ الأولى يتم جمع حصيلتها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، والثانية ضريبة تفرض على الإستهلاك ويتم جمع حصيلتها في مرحلة واحدة. وكلا الضريبتين لديها القدرة أن تحقق إيرادات عالية. (Sherlock, Keightley, 2015: 4).

#### 4.1 مفهوم الموازنة العامة: The Concept Public Budget

وردت عدة تعاريف مختلفة للموازنة العامة والتي سنستعرض بعضها كالتالي:

- أ. **الموازنة العامة:** هي عملية سنوية تقوم على أساس التخطيط، التنسيق والتحكم في استخدام الموارد لتحقيق الأهداف المنشودة بكفاءة، ووسيلة أساسية لعملية إتخاذ القرار من قبل المسؤولين على مختلف المستويات من تخطيط، إدارة وتنفيذ البرامج التي وضعت للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والإستخدام الأكثر فعالية للموارد المتاحة. (Sheikha, 2015: 56)
  - ب. **الموازنة العامة:** هي عملية سنوية تتركز على التخطيط والتنسيق ورقابة إستعمال الأموال لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة. يقوم بها الموظفون الرسميون على مختلف المستويات الإدارية بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والإستخدام الأمثل للمواد المتاحة. (سلوم والمهايني، 2007: 96).
- مما سبق يمكن تعريف الموازنة العامة بأنها برنامج مالي يتم فيه تقدير الإيرادات والنفقات العامة للدولة لمدة مالية قادمة عادة ما تكون سنة تعتمدها الحكومة من خلالها تحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

#### 5.1 مبادئ الموازنة العامة: The principles of the public budget

يتم اعداد الموازنة العامة للدولة استناداً الى خمسة مبادئ أساسية هي: (الشهري، 1436: 58 - 59)

##### أ. مبدأ سنوية الموازنة: The budget Yearly principle

وفق هذا المبدأ يتم تقدير إيرادات ونفقات الموازنة العامة لسنة كاملة، وذلك لصعوبة إعداد تقديرات دقيقة للإيرادات والنفقات العامة لمدة تزيد عن سنة نتيجة تقلب حجم الإيرادات والنفقات، كما إنَّ زيادة المدة عن سنة يؤدي إلى ضعف رقابة السلطة التشريعية، بينما قصر المدة يؤدي إلى إرهاق الموظفين.

##### ب. مبدأ وحدة الموازنة: The budget unity Principle

يعني هذا المبدأ أن تُدرج الحكومة كافة الإيرادات والنفقات العامة في وثيقة واحدة لتسهيل التعرف على المركز المالي للدولة من خلال الإطلاع على الإيرادات والنفقات التي تضمنتها الموازنة العامة الواحدة وكذلك تسهيل مهمة الرقابة التشريعية عليها.

##### ت. مبدأ عمومية الموازنة: The budget Principle generality

يقضي هذا المبدأ أن تُدرج في الموازنة العامة كافة الإيرادات والنفقات العامة مهما قلت أو كثرت دون إجراء مقاصة بين إيرادات ونفقات مصلحة ما. ميزة هذا المبدأ إنه يسهل مهمة الباحثين لدراسة بنود الموازنة، ويسهل مهمة السلطة التشريعية للوقوف على طبيعة وحجم كل إيراد ونفقة، وكذلك يؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي ومنع الإسراف والتبذير، لأن إدراج جميع إيرادات ونفقات هيئة أو مؤسسة ما يعتبر بمثابة رقابة داخلية على هذه الهيئة أو المؤسسة في مرحلة تنفيذ الموازنة أو عند عرض حساباتها الختامية. (لطي، 1989: 261)

##### ث. مبدأ عدم التخصيص: Principle of non-allocation

يعني هذا المبدأ أن تغطي جميع نفقات الحكومة بجميع إيراداتها دون تخصيص إيراد معين لنفقة معينة، وهذا يحقق فكرة المساواة بين إدارات الحكومة، كما إنَّ هناك إستثناءات لهذا المبدأ مثل تخصيص بعض القروض الخارجية لمشاريع معينة، أو تخصيص إيراد معين لسد أقساط قروض معينة. (المهايني، والخطيب، بدون، 383).

##### ج. مبدأ توازن الموازنة: The principle of the budget balance

يراد من هذا المبدأ التوازن بين نفقات الحكومة وإيراداتها في الموازنة العامة إذ إنَّ أصحاب النظرية الكلاسيكية كانوا ينظرون نظرة شك وريبة تجاه كل فائض (زيادة إيرادات الحكومة على نفقاتها) أو عجز (زيادة نفقات الحكومة على إيراداتها)، فهم لا يحبذون سياسة العجز على إعتبار أنه أما أن يُعطى عن طريق الإقتراض أو عن طريق الإصدار النقدي الجديد وهذا يخلف أثراً سيئاً على الإقتصاد الوطني، كما أنهم لا يحبذون سياسة الفائض لأنها قد تشجع على الإسراف والتبذير، وبما إنه في العصر الحديث كثر تدخل الحكومة في الحياة الإقتصادية والإجتماعية فمن الأولى إستهداف تحقيق التوازن العام في الحياة الإقتصادية والإجتماعية للإلمة بدلاً من إستهداف تحقيق التوازن الحسابي بين إيرادات الحكومة ونفقاتها. (أحمد، 2012: 116)

#### 6.1 تمييز الموازنة عما يشابهها من مفاهيم: Other Similar Concepts Distinguishing Public Budget from

هناك عدة مفاهيم مشابهة لمفهوم الموازنة العامة مع وجود بعض الإختلافات ؛ والآن نذكر بعض هذه المفاهيم وإختلافها عن الموازنة العامة:

##### 1. الموازنة العامة والموازنة النقدية: The public budget and cash the budget

الموازنة النقدية هي بيان يتضمن تقديراً لموارد المجتمع وأوجه إستخدامات هذه الموارد خلال فترة مقبلة غالباً ما تكون سنة، ومن هنا نرى إنَّ كلا الموازنتين تتضمن تقديرات وليس أرقاماً فعلية. على الرغم من التشابه الكبير بين الموازنة العامة والموازنة النقدية إلا إنَّ هناك إختلافات بينهما، فالموازنة العامة تختص بالنشاط الحكومي فقط، بينما الموازنة النقدية فإنها تختص بالنشاط الحكومي وكذلك النشاط الخاص. (لطي، 1989: 251)

## 2. الموازنة العامة والموازنة القومية: budget The public budget and nationalist the

يقصد بالموازنة القومية التقدير الكمي المتوقع للنشاط الإقتصادي الكلي (العام والخاص) في تعاملاته الداخلية والخارجية لمدة سنة قادمة، وتتفق الموازنة القومية مع الموازنة العامة في إن كلاهما يكون لسنة مالية قادمة إلا إن الإختلاف يظهر في إن الموازنة القومية تقديراً كمياً على العكس من إن الموازنة العامة تقديراً رقمياً متوقعاً للإيراد والإنفاق العام للحكومة فقط دون القطاع الخاص. (البدراني، 2010: 146).

## 3. الموازنة العامة والميزانية العمومية: The public budget and balance sheet

الميزانية العمومية مصطلح يستخدم من قبل المؤسسات والمنشآت والشركات التجارية والصناعية وتبين المركز المالي للشركة من خلال عرض قيمة الأصول والالتزامات للشركة في لحظة معينة، ومن هنا يتضح الفرق بين الميزانية العمومية والموازنة العامة فالأولى تعد لمدة محددة قد تكون حالية أو سابقة وتختص بالشركات والمنشآت الخاصة أو العامة بينما الموازنة العامة تحضر لمدة مالية قادمة وتختص بالحكومة. (الزهاوي، 2008: 29)

## 4. الموازنة العامة والحساب الختامي: The public budget and final account

يمثل الحساب الختامي عرضاً لنتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهو بهذا الوصف يختلف عن الموازنة العامة في أن الحساب الختامي يكون للسنة المالية السابقة على العكس من الموازنة العامة التي تكون للسنة المالية القادمة، أي أن الحساب الختامي لا يتضمن تقديرات مستقبلية وإنما فقط نتائج تحقق التقديرات السابقة في الموازنة العامة للدولة. (البدراني، 2010: 147).

## الجانب التطبيقي

### تحليل ضريبة المبيعات المطبقة في العراق وضريبة القيمة المضافة المطبقة في إيران

بعد بيان مفاهيم الضريبة، وقواعدها، وأنواعها، وبعد بيان مفهوم الموازنة العامة، مبادئها، تمييزها عن غيرها من الموازونات، وغير ذلك، سيتم تحليل ضريبة المبيعات المطبقة في العراق وضريبة القيمة المضافة المطبقة في إيران، فضلاً عن بيان مدى مساهمتهما في تمويل الموازنة العامة في كل من البلدين للمدة (2004-2014).

جدول (1.2): يبين نسبة مساهمة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الضرائب غير المباشرة و إجمالي الإيرادات الضريبية و إجمالي الإيرادات العامة في العراق للمدة من (2004 – 2014) بالأسعار الجارية (مليون دينار)

السنة	ضريبة المبيعات (1)	إجمالي الضرائب غير المباشرة (2)	إجمالي الإيرادات الضريبية (3)	إجمالي الإيرادات العامة (4)	نسبة 2/1 %	نسبة 3/1 %	نسبة 4/1 %
2004	45	81,065	154,837	32,983,846.6	0.056	0.029	0.0001
2005	74	118,250	475,087	40,419,256.9	0.063	0.016	0.0002
2006	1,071	160,939	467,811	48,929,468.8	0.665	0.229	0.0022
2007	1,874	160,507	599,438	53,801,784.2	1.168	0.313	0.0035
2008	2,273	290,251	815,502	78,539,704.9	0.783	0.279	0.0029
2009	2,881	479,998	1,083,038	52,991,439.3	0.6	0.266	0.0054
2010	1,078	421,880	1,144,144	69,818,850.5	0.256	0.094	0.0015
2011	801	437,616	1,311,156	103,892,060.1	0.183	0.061	0.0008
2012	1,099	518,964	1,665,907	119,171,990.7	0.212	0.066	0.0009
2013	2,538	599,181	1,957,014	113,171,990.7	0.424	0.13	0.0022
2014	1,263	515,899	1,979,896	105,481,392	0.245	0.064	0.0012
متوسط المدة					0.423	0.141	0.002

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من جمهورية العراق، وزارة المالية.

جدول (2.2): يبين نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الضرائب غير المباشرة و إجمالي الإيرادات الضريبية وإجمالي الإيرادات العامة في إيران للمدة من (2004-2014) بالأسعار الجارية (مليار ريال)

السنة	ضريبة القيمة المضافة (1)	إجمالي الضرائب غير المباشرة (2)	إجمالي الإيرادات الضريبية (3)	إجمالي الإيرادات العامة (4)	نسبة 2/1 %	نسبة 3/1 %	نسبة 4/1 %
2004	9,558.7	42,646	84,851.7	437,590.20	22.414	11.265	2.184
2005	14,590.7	50,544.8	134,574.4	737,866.50	28.867	10.842	1.977
2006	15,845.2	73,013.7	178,306.3	587,596.80	21.702	8.887	2.697
2007	16,248.5	72,663.5	198,122.2	691,827.70	22.361	8.201	2.349
2008	15,018	68,560.7	218,204.2	939,122.80	21.905	6.883	1.599
2009	40,633.2	107,476.2	302,631.8	967,901	37.807	13.427	4.198
2010	57,949.8	159,949.8	354,643.5	1,271,330.70	36.23	16.34	4.558
2011	68,945.8	167,376.8	408,521.8	1,697,225.10	41.192	16.877	4.062
2012	71,558.4	186,682.6	460,264.5	1,644,177.10	38.332	15.547	4.352
2013	126,297.5	234,822.5	569,693.3	2,360,485.50	53.784	22.169	5.35
2014	233,309.3	345,043.1	713,842.3	2,350,084.60	67.617	32.684	9.928
متوسط المدة					35.656	25.949	3.932

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من الجمهورية الإسلامية الإيرانية، مركز أمار إيران.

يتبين من الجدول رقم (1.2) إن متوسط مساهمة ضريبة المبيعات في العراق إلى إجمالي الضرائب غير المباشرة، وإجمالي الإيرادات الضريبية، وإجمالي الإيرادات العامة بلغ (0.423) %، (0.141) %، (0.002) %، على التوالي وهي نسب منخفضة جداً تدل على وجود قصور كبير في قرار المبيعات، مما تتطلب إعادة النظر في هذا القرار أو بالأحرى إلغاءه فالضريبة لا تفرض ولا تلغى الا بقانون. بينما نجد في الجدول رقم (2.2) إن متوسط مساهمة ضريبة القيمة المضافة في إيران إجمالي الضرائب غير المباشرة، وإجمالي الإيرادات الضريبية، وإجمالي الإيرادات العامة بلغ (35.656) %، (25.949) %، (3.952) % (4.351) % على التوالي وهي نسب جيدة بالنسبة للنسبتين الأوليتين، ولكن منخفضة بالنسبة إلى النسبتين الأخيريتين ولعل السبب في ذلك هو انخفاض سعرها المفروض على السلع والخدمات والبالغ (1.5) % فقط. والمخطط رقم (1.2) يوضح نسبة مساهمة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الضرائب غير المباشرة و إجمالي الإيرادات الضريبية وإجمالي الإيرادات العامة في العراق للمدة (2004-2014).

### ضريبة المبيعات

تم فرض ضريبة المبيعات في العراق بموجب القرار رقم (36) لسنة (1997) الذي جاء فيه:

أولاً: تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة (10%) عشر من المئة على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى.

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

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

رابعاً: تتحمل ادارة المرفق السياحي المسؤولة عن جباية الضريبة المبالغ المترتبة عن الضريبة والفائدة المصرفية على الحساب المكشوف عند عدم جبايتها.

يتضح من هذا القرار إن المشرع العراقي قد حد من ضريبة المبيعات فجعلها تقتصر فقط على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى (المرافق السياحية) وبسبب (10%) فقط، بدلاً من أن يفرضها على مبيعات الأنشطة الأخرى مثل (التجارية، الصناعية والخدمية) فضلاً عن فنادق ومطاعم الدرجات الأخرى، وهذا هو سبب انخفاض حصيلة هذه الضريبة طوال المدة (2004-2014) كما رأينا سابقاً، فلو فرضت على مبيعات الأنشطة الأخرى وبنسبة كأن تكون (2%) لكانت حصيلتها أكثر بكثير مما هي عليه الآن.

ويتضح أيضاً من هذا القرار في الفقرة (ثانياً) إن المشرع العراقي قد جعل جباية هذه الضريبة شهرياً وأوكل مهمة جبايتها إلى إدارة المرافق السياحية وتحويلها إلى وزارة المالية خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه. وهذا أمر جيد بأن تكون جبايتها شهرياً بدلاً من أن تكون سنوياً من أجل إنفاقها والإفادة من حصيلتها مبكراً في تمويل نفقات الدولة، غير

إنَّ إيكال مهمة جبايتها إلى (إدارة المرافق السياحية) كان غير موفق لأن هذا خارج وظيفتها وهي غير تابعة أصلاً لوزارة المالية بل لوزارة الثقافة، وكان ينبغي إيكال مهمة جبايتها إلى (الهيئة العامة للضرائب) مباشرة لأن من مهامها جباية الضرائب من المكلفين بدفعها، ويستفاد من هذا أيضاً أنه يُمكن (الهيئة العامة للضرائب) من تشخيص حالات التهرب الضريبي التي قد تحصل في ضريبة المبيعات مباشرة والعمل على مكافحته والحد منه، وهذا لا يتحقق عند جباية حصيلة ضريبة المبيعات من قبل (إدارة المرافق السياحية)، والأمر الآخر ماذا لو تأخر المكلف عن دفع الضريبة؟ هل تستطيع (إدارة المرافق السياحية) أن تفرض عليه غرامات تأخيرية؟ بالتأكيد لا لأنه ليس من صلاحياتها ولم تخول بذلك في هذا القرار. فضلاً عن أنها غير تابعة لوزارة المالية أصلاً، بل لوزارة الثقافة. فكان من الطبيعي أن يقوم المُشرع العراقي بتحميلها دفع الفائدة المصرفية إلى المصارف التجارية عن مبالغ ضريبة المبيعات المجبة والتي لم تحول إلى وزارة المالية لأي سبب كان خلال المدة المحددة آنفاً، وأيضاً دفع مبالغ الضريبة المترتبة والفائدة المصرفية في حالة عدم استيفائها للضريبة أصلاً.

وفي المادة 33 من قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2015 تم إضافة فقرة فيما تخص ضريبة المبيعات وهي: **فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الأنترنت بنسبة (20%) من قيمة الكارت ونسبة (15%) على شراء السيارات بكافة أنواعها وتذاكر السفر (300%) على السكان والمشروبات الكحولية وعلى وزارة المالية إصدار التعليمات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الفقرة في عموم العراق.** ومن ثم عملت الحكومة على تغيير أغلب النسب أعلاه في المادة 24 من قانون الموازنة 2016 وفق الآتي:

**كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الأنترنت بنسبة 20%**، **السيارات بأنواعها 5%**، **التبوغ والسكانر والمشروبات الكحولية 100%**. مع إضافة ضريبة المبيعات على تذاكر السفر الخارجي في المطارات العراقية بسعر (25000) دينار عن كل تذكرة.

يتضح هنا إنَّ المُشرع العراقي إستمر على فرض ضريبة المبيعات بنسبة (20%) على بطاقات تعبئة الرصيد الخاصة بالهاتف النقال وشبكات الأنترنت، وهي نسبة عالية جداً حُمّلت على المستهلك مباشرة، على الرغم من إنَّ المُشرع العراقي كان بإمكانه أن يعدل ضريبة دخل الشركات في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 في العراق بدلاً من فرض ضريبة المبيعات هذه على شركات الاتصالات وشبكات الأنترنت ومن ثم عدم نقل عبئها على المستهلك. ونسب ضريبة المبيعات عادة لا تكون بهذا الإرتفاع إلا على السلع غير المرغوب بها، وأما تكون مثل (2%) أو (5%) وهكذا نسب منخفضة لأنها تحمل على المستهلك. ويتضح أيضاً إنَّ المُشرع العراقي فرض ضريبة المبيعات على شراء السيارات وتذاكر السفر بنسبة (15%) ومن ثم تخفيضها إلى 5% وهي أفضل من سابقتها. وفرضها على السكان والمشروبات الكحولية بنسبة (300%) ثم خفضها إلى (100%). وهي جيدة فيما يخص السكان، أما المشروبات الكحولية فأود الإشارة هنا إلى إنَّ المُشرع العراقي خالف الشريعة الإسلامية المقدسة التي هي أساس للتشريع في العراق كما جاء في البند (أ) من الفقرة الأولى من المادة الثانية من الدستور العراقي التي نصها (أولاً: - الإسلام دين الدولة الرسمي، وهو مصدرٌ أساس للتشريع: أ - لا يجوز سن قانونٍ يتعارض مع ثوابت احكام الاسلام). لذا لزاماً حذف هذه الفقرة الخاصة بالمشروبات الكحولية للسبب أعلاه.

### ضريبة القيمة المضافة

قد مر علينا سابقاً تعريف ضريبة القيمة المضافة بأنها: ضريبة تفرض على الإنفاق أو الإستهلاك، وتفرض على ما تتم إضافته من قيمة لدى كل مرحلة من مراحل الإنتاج، التداول السليعي أو تقديم الخدمات. ويتحمل هذه الضريبة المستهلك النهائي للسلعة أو المستفيد الأخير من الخدمة فهي ضريبة تحويلية.

و سنناقش ضريبة القيمة المضافة في إيران من خلال أهم ما جاء في القانون الذي ينظمها:

#### أولاً: التعاريف

وردت عدة تعاريف في قانون ضريبة القيمة المضافة أهمها:

#### 1) التجهيز بالسلع وتقديم الخدمات داخل إيران إضافة إلى الاستيراد والتصدير خاضعة لأحكام هذا القانون.

يتضح إنَّ المُشرع الإيراني أخضع كافة تجهيز السلع وتقديم الخدمات داخل البلد إضافة إلى السلع المستوردة والمصدرة إلى هذه الضريبة (ضريبة القيمة المضافة)، إلا ما استثنى في الإعفاءات الخاصة بهذا القانون كما سنرى قريباً، ولم يقتصر على عدد من السلع دون الأخرى ولا مرفق دون آخر، وبهذا هو وسع من وعاء هذه الضريبة بشكل كبير شاملة لكافة فئات المستهلكين سواء كانوا من الطبقة الفقيرة، المتوسطة أو الغنية مع مراعاته بإعفاء السلع الأساسية وتخفيض نسبة الضريبة كما سنرى لاحقاً.

#### 2) القيمة المضافة هي الفرق بين قيمة السلع والخدمات المقدمة خلال فترة معينة من الزمن، وقيمة السلع والخدمات التي تم شراؤها أو الحصول عليها في نفس تلك المدة.

هنا عرف المُشرع الإيراني القيمة المضافة بأنها الفرق بين قيمة السلع والخدمات المقدمة خلال فترة معينة من الزمن، وقيمة السلع والخدمات التي تم شراؤها أو الحصول عليها في نفس تلك المدة. أي لو فرضنا أنه تم شراء سلعة (x) معينة ب (100) دينار من قبل (A) وبدوره قام ببيعها إلى (B) ب (110) دينار، فالفرق هنا (10) دينار وهي القيمة المضافة على السلعة (x).

(3) تجهيز السلع يشير إلى البضائع المتداولة بأي صيغة من صيغ الصفقات. المُشرّع الإيراني هنا لم يهمل أمر صيغ الصفقات لكي يمنع التجنب الضريبي (التجنب القانوني) لهذه الضريبة بإستغلال ثغرة قانونية معينة كأن يعتمد المكلف على تبادل سلعة أو خدمة بأخرى (أسلوب المقايضة) باعتبارها صفقة غير نقدية قد لا تخضع للضريبة، فلو لم يذكر هذه المادة في هذا القانون لأمكن أن تحدث منازعات بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة حول تحقق الضريبة على المكلف عند إتباع أسلوب معين لتبادل السلع والخدمات دون آخر. وبهذا حد من المنازعات أو الاجتهادات الشخصية التي يمكن أن تحدث بهذا الخصوص.

(4) في حالة تبادل السلع والخدمات الخاضعة لهذا القانون، توريد السلع أو تقديم الخدمات من قبل أي طرف من اطراف الصفقة يعتبر خاضعاً لهذه الضريبة ويخضع لها بشكل مستقل.

في هذه المادة حدد المُشرّع الإيراني إن كلا طرفي معاملة تبادل السلع والخدمات الخاضعة لهذا القانون يكون خاضعاً للضريبة بشكل مستقل مثل بائع السلعة ومشتري السلعة أو مقدم الخدمة والمنفعة من الخدمة مثل الخدمات الإستشارية. وهذا من خصائص ضريبة القيمة المضافة التي تفرض على كلا طرفي المعاملة ويستقر عبؤها على المستهلك الأخير.

(5) جاء في المادة (10) من قانون ضريبة القيمة المضافة الآتي: (كل سنة شمسية (من 21 مارس من كل عام حتى 20 مارس من العام المقبل) مقسمة إلى أربع مدد ضريبية وكل مدة 3 أشهر. وفي حالة ان نشاط المكلف بدفع الضرائب يبدأ أو ينتهي ضمن سياق مدة ضريبية معينة، فتعتبر مدة نشاطه خلال تلك الثلاثة أشهر بأنها مدته الضريبية. ووزير الشؤون الاقتصادية والمالية مخول بتقليص المدة الضريبية لأية مجموعة من دافعي الضرائب لشهر أو شهرين، ويجب على الإدارة الضريبية الوطنية الإيرانية (INTA) ان تقر بذلك.

هنا حدد المُشرّع الإيراني المدة الضريبية التي تجب فيها ضريبة القيمة المضافة فجعلها ربع سنوية أي كل (ثلاثة أشهر) وهي مدة معقولة وتعتبر جيدة لكلا الجانبين (الدولة، والمكلف بدفع الضريبة) فهي جيدة للجانب الأول من خلال تحصيلها المبكر لمبالغ الضريبة وإنفاقها في المجالات المناسبة لها، وكذلك تشخيصها المبكر لحالات التهرب الضريبي أو التجنب الضريبي غير المرغوب به من قبل الدولة ومكافحتها مباشرة بدلاً من الإنتظار لمدة سنة كاملة وإضاعة الكثير من الأموال فيما لو تهرب المكلف أو تجنب دفع الضريبة. أما من جانب المكلف بدفع الضريبة فهي أفضل له من ناحية الشعور بعبء الضريبة فيما لو كانت تجب شهرياً منه، وكذلك إمكانية إستثماره لأمواله أو إنفاقها فيما يحتاج إليه دون مزاحمة الضريبة له فيما لو كانت تجب شهرياً. ولم يكتفِ المُشرّع الإيراني بذلك بل راعى مدة نشاط المكلف فيما إذا كان يبدأ أو ينتهي نشاطه ضمن سياق مدة ضريبية معينة غير المدة الضريبة المحددة كل ثلاث أشهر بدءاً من تاريخ بداية السنة الشمسية. فلو فرضنا إن نشاط المكلف يبدأ في الأول من شهر نيسان لكانت ضريبة القيمة المضافة تجب منه في الواحد والثلاثين من شهر حزيران أي (ثلاث أشهر) وهذه تعتبر مدته الضريبية. كما خول وزير الشؤون الاقتصادية والمالية تقليص المدة الضريبية لأي مجموعة من المكلفين بدفع الضرائب لشهر أو شهرين، وألزم الإدارة الضريبية الوطنية الإيرانية (INTA) أن تقر بذلك.

(6) حدد المُشرّع الإيراني في المادة (11) وقت تحقق الضريبة (الواقعة المنشئة للضريبة) على النحو الآتي:

(أ) في حالة توريد السلع:

- تاريخ الفواتير وتاريخ تسليم البضائع أو تاريخ تحقق الصفقة، أيهما أسبق.
- بالنسبة للحالات المذكورة في الملاحظة في المادة (4) من هذا القانون، يلاحظ تاريخ تسجيل الموجودات في دفاتر الحسابات، أو تاريخ بدء الاستخدام.
- الصفقات الخاضعة لأحكام المادة (9) من هذا القانون.

(ب) في حال توفير الخدمات:

- تاريخ الفاتورة، أو تاريخ تقديم الخدمة، أيهما أسبق
- في حالة المعاملات الخاضعة لأحكام المادة (9) من هذا القانون، يعتمد تاريخ الصرف.
- (أ) في حال الاستيراد والتصدير: في حال التصدير، تاريخ التصدير (فيما يتعلق بالمبالغ المستردة) وفي حالة الاستيراد، وتاريخ التخليص الجمركي للبضائع.
- ملاحظة: في حالة استخدام آلات الصرافة، فان تاريخ حدوث الضريبة يكون التاريخ الذي دخلت فيه الصفقة الى الجهاز.

ثانياً: الإعفاءات:

- حدد المُشرّع الإيراني في المادة (12) والمادة (13) من قانون ضريبة القيمة المضافة بعض الإعفاءات الخاصة بتوريد وإستيراد وتوفير السلع والخدمات الآتية:
1. المنتجات الزراعية غير المصنعة.
  2. الثروة الحيوانية، والطيور الحية، الكائنات المائية، النحل ودودة القز.
  3. جميع أنواع الأسمدة والمبيدات والبذور والشتلات.
  4. الدقيق المستخدم في المخابز، الخبز، واللحوم ومكعبات السكر والسكر العادي والأرز والحبوب وفول الصويا، والحليب والجبن والزيت النباتي وحليب الأطفال.
  5. الكتب والصحافة، دفاتر المذكرات/الكراريس، وكل نوع من الأوراق المستخدمة في الطباعة والكتابة والنشر.



6. السلع المجانية التي تزود بها الوزارات الهيئات الحكومية وغير الحكومية والمؤسسات العامة بناء على موافقة مجلس الوزراء وتلك التبرعات الممنوحة للمدارس الإسلامية بناء على موافقة من قبل المسؤول عن المدرسة.
7. البضائع المستوردة – التي تدخل البلد من قبل المسافرين كاستعمال شخصي وتعتمد على مقدار الاستثناءات/الاعفاء المدرج ضمن تعليمات الاستيراد والتصدير. أي كمية تدخل يجب ان تخضع الى الضريبة حسب التعليمات الواردة في قانون قيمة الضريبة المضافة.
8. الممتلكات الثابتة
9. كل الانواع المدرجة ضمن مهنة الطب، الاجهزة الطبية، الخدمات الطبية (سواء للإنسان او الحيوان او النبات) وخدمات اعادة تأهيل الرعاية والدعم الطبي.
10. الخدمات الخاضعة لضريبة دخل الاجور والرواتب على النحو المحدد في قانون الضرائب المباشرة.
11. المصارف وخدمات الائتمان التي تقدمها البنوك بإذن من مؤسسات الائتمان والتعاونيات والاموال دون فوائد.
12. خدمات نقل المسافرين سواء برأ او بحراً او جواً.
13. السجاد المصنع يدوياً.
14. الخدمات البحثية والتدريبية كما ينص القانون الداخلي للبلد الذي اقره مجلس الوزراء خلال ستة اشهر بعد تمرير قانون ضريبة القيمة المضافة بناء على اقتراح مشترك من وزارة العلوم، البحث والتكنولوجيا، ووزارة الثقافة ووزارة العمل والشؤون الاجتماعية.
15. الدواب كالأغنام والمواشي والدواجن مما يستخدم كغذاء.
16. اجهزة الرادار ووسائل التحكم الجوي في المطارات والتي ادرجت ضمن قائمة اقرها مجلس الوزراء خلال ستة اشهر بعد اقرار القانون، وذلك بالاتفاق مع وزارة النقل والطرق ووزارة الشؤون الاقتصادية والمالية.
17. البضائع المستخدمة بشكل خاص كوسائل دفاعية عن امن البلد (الوسائل العسكرية والانضباطية) والاغراض الامنية وذلك وفق قائمة تعد وتقر بالاشتراك مع وزارة الدفاع والقوة الجوية ووزارة الشؤون الاقتصادية والمالية. ويوافق عليها مجلس الوزراء. القوائم التي ذكرت اعلاه سوف يتم تطبيقها في المدة الضريبية الاولى بعد اقرارها من قبل مجلس الوزراء.

المادة 13: تصدير السلع والخدمات خارج البلد، بصفة رسمية غير خاضعة للضريبة في هذا القانون والضرائب المدفوعة مسبقاً يجب أن يتم استردادها بناء على تقديم فاتورة التصدير الصادرة عن الجمارك (فيما يتعلق بالسلع) وتعزز بالوثائق والشهادات. ملاحظة: الضرائب المدفوعة على بضائع المسافرين من جنسيات أجنبية في وقت المغادرة من جمهورية إيران الإسلامية، يجب ان يتم استردادها باستخدام الإيرادات المحصلة الحالية، بناء على تقديم وثائق ثبوتية، وإذا كان تاريخ الشراء غير موجود فلا يجب البحث عنه لأكثر من شهرين قبل موعد المغادرة. الإرشادات التنفيذية لهذه الملاحظة ستكون جاهزة من قبل مصلحة الضرائب الوطنية الإيرانية والتي وافق عليها وزير الشؤون الاقتصادية والمالية.

يتضح مما سبق إنَّ المُشرِّع الإيراني قد عمد إلى إعفاء السلع والخدمات الأساسية من ضريبة القيمة المضافة، إذ أعفى المنتجات الزراعية غير المصنعة بهدف تشجيعها، وأعفى الثروة الحيوانية، وعمد إلى تحديد السلع الغذائية الضرورية للمواطن والتي هي (الدقيق المستخدم في المخابز، الخبز، واللحوم، ومكعبات السكر، والسكر العادي، والأرز، والحبوب، وفول الصويا، والحليب والجبن والزيت النباتي وحليب الأطفال). ولم يجعلها في عنوان عام كأن يقول (السلع الغذائية الرئيسية أو الضرورية) فتكون محلاً للإجتهد الشخصي. وعمد أيضاً إلى إعفاء البضائع المستوردة – التي تدخل البلد من قبل المسافرين للاستعمال الشخصي وتعتمد على مقدار الاستثناءات/الاعفاء المدرج ضمن تعليمات الاستيراد والتصدير، فالأمتعة الخاصة بالمسافر لإستعماله الشخصي غير خاضعة لضريبة القيمة المضافة مثل الكمبيوتر الشخصي (اللاب توب)، وكذلك عمد إلى إعفاء الممتلكات الثابتة مثل (المباني) من هذه الضريبة كونها تخضع لضريبة الأملاك منعاً للإزدواج الضريبي. وقام أيضاً بإعفاء كل الانواع المدرجة ضمن مهنة الطب، الاجهزة الطبية، الخدمات الطبية (سواء للإنسان او الحيوان او النبات) وخدمات اعادة تأهيل الرعاية والدعم الطبي، وهذا أمر مهم للتخفيف عن كاهل المواطنين ولأهمية الجانب الطبي بشكل عام. وهنا المُشرِّع الإيراني قد أعفى الخدمات الخاضعة لضريبة دخل الاجور والرواتب على النحو المحدد في قانون الضرائب المباشرة منعاً للإزدواج الضريبي.

ثالثاً: قاعدة، ومعدل حساب الضريبة:

المادة 14: القاعدة المستخدمة في حساب الضريبة تعتمد أسعار السلع أو الخدمات المحددة في الفاتورة. وفي حال عدم وجود فاتورة او لم يتم تجهيزها أو إذا ثبت أن القيمة المذكورة في الفاتورة ليست صحيحة وفقاً لوثائق الإثبات، فالسعر السائد للسلع والخدمات منذ تاريخ بدء الضرائب يجب أن يستخدم كأساس لحساب الضريبة.

ملاحظة: لا يتم تضمين ما يلي في قاعدة حساب الضريبة:

أ. التخفيضات - الخصم

ب. الضرائب الخاضعة لهذا القانون والمدفوعة مسبقاً من قبل الجهة الموردة للسلع أو عارض الخدمات.

ج- الضرائب والرسوم غير المباشرة الأخرى المطبقة على السلع والخدمات في وقت العرض أو التوريد.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني قد منع تضمين التخفيضات والخصوم التي يمنحها البائع إلى المشتري عند حساب الضريبة، كما منع تضمين الضريبة المدفوعة (ضريبة القيمة المضافة) من قبل البائع أو مقدم الخدمات مسبقاً. فـضريبة القيمة المضافة لا تحمل على سعر السلعة وإنما يجيبها البائع أو مقدم الخدمات مباشرة من المشتري أو المستلم كما سنرى قريباً، وهذه هي طبيعة ضريبة القيمة المضافة على العكس من ضريبة المبيعات التي يتم تحميلها على سعر السلعة أو الخدمة. وكذلك منع تضمين الضرائب والرسوم الأخرى المطبقة على السلع والخدمات في وقت العرض أو التوريد.

المادة 15: قاعدة حساب الضريبة المستحقة على استيراد السلع هي قيمة (C.I.F) من البضاعة (سعر الشراء إضافة إلى رسوم الشحن وأقساط التأمين)، فضلاً عن رسوم الاستيراد والرسوم الأخرى (الرسوم الجمركية وأرباح العمل) كما جاء في الوثائق الجمركية.

هنا نجد إنَّ المُشرِّعَ الإيراني لم يُهمل أمر حساب الضريبة على الواردات، ففي هذه المادة لم يسمح المُشرِّعَ الإيراني بإهمال رسوم الشحن وأقساط التأمين فضلاً عن الرسوم الكمركية والرسوم الأخرى عند حساب الضريبة بل أعتمد على قيمة السلعة الإجمالية أي كل ما ينفق على السلعة لحين تصبح جاهزة لدخول البلد وهنا تفرض ضريبة القيمة المضافة كما أنه لم يعتمد قيمة (F.O.B) التي لا تتضمن رسوم الشحن وأقساط التأمين. ومن ثمَّ الحصييلة الضريبية في ظل قيمة (C.I.F) أكثر مما لو كانت في ظل قيمة (F.O.B).

ملاحظة: القاعدة الضريبية لاستيراد الخدمات هي قيمة الاستيراد المعتمدة (النقدية أو غير النقدية) بالعملة الإيرانية (الريال).

المادة 16: معدل ضريبة القيمة المضافة هو (1.5%).

ملاحظة: معدل الضريبة المطبقة على السلع الخاصة على النحو الآتي:

1- أي نوع من السجائر ومنتجات التبغ، (12%).

2- أي نوع من البنزين ووقود الطائرات، (20%).

يتضح إنَّ المُشرِّعَ الإيراني قد قرر معدل ضريبي منخفض جداً هو (1.5%) لكون ضريبة القيمة المضافة ضريبة متتالية تفرض على كل المستهلكين للسلع والخدمات الخاضعة لهذه الضريبة، وبهذا هي ذات وعاء ضريبي واسع جداً مما يتيح للدولة الحصول على إيرادات كبيرة بمعدل ضريبي منخفض تراعي فيه الدولة الطاقة الضريبية والعبء الضريبي على المكلفين بدفع الضرائب وهذا أمر بالغ الأهمية عند فرض أي ضريبة أو زيادة أسعار الضرائب أو توسيع الوعاء الضريبي لأي ضريبة.

كما إنَّ المُشرِّعَ الإيراني رفع من معدل الضريبة على السلع الخاصة لأسباب إجتماعية وإقتصادية فرغ معدل الضريبة على السجائر ومنتجات التبغ إلى (12%) وعلى البنزين ووقود الطائرات إلى (20%).

المادة 17: الضرائب المدفوعة من قبل دافعي الضرائب وقت شراء السلع والخدمات للأنشطة الاقتصادية، وفقاً لأحكام هذا القانون، تخصم من الضرائب التي جمعت منهم أو يتم إعادتها لهم وحسبما يستدعي الحال. "خط الإنتاج" تعتبر الآلات والمعدات كسلع مستخدمة في الأنشطة الاقتصادية.

يتضح إنَّ المُشرِّعَ الإيراني سمح بإعادة المبالغ التي تستوفيها الإدارة الضريبية من المكلفين بدفع ضريبة القيمة المضافة زيادة عن ما هو مستحق عليهم فعلاً أو خصمها من الضرائب التي جمعت منهم، وهذا هو من طبيعة ضريبة القيمة المضافة التي قد يدفع المكلف أكثر مما هو مستحق عليه فعلاً وهذا أحد العقبات في طريق تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق التي تحتاج إلى تعامل مستمر بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع هذه الضريبة وإعادة الأموال التي دفعت زيادة عن ما هو مستحق فعلاً على المكلف مما يتطلب جهاز مصرفي متطور يعتمد على الأساليب الإلكترونية في إيداع وسحب الأموال وغيرها كثيراً وهذا لا يتوفر في العراق لشديد الأسف كما أسلفنا سابقاً ضمن معوقات الإصلاح الضريبي. ولتوضيح كيفية دفع المكلف لضريبة القيمة المضافة بأكثر مما هي عليه فعلاً نورد المثال الرقمي الآتي (البسطامي، 2006: 32-33) و(ضياء، 2011):

مثال / نفترض إنَّ مصنعاً ينتج السلعة (x) وأن تكلفة هذه السلعة 10,000 دينار، باع المصنع إلى تاجر الجملة 100 وحدة من السلعة (x) بإضافة هامش ربح 10% من كلفة السلعة، وبعد إضافة الضريبة البالغة 1.5% كما هو مطبق في إيران فإن قيمة الضريبة ستكون كالآتي:

$$100 * 10,000 \text{ دينار} * 110\% = 1,100,000 \text{ دينار}$$

1,100,000 دينار \* 1.5% = 16,500 دينار ضريبة القيمة المضافة. (التي سيدفعها المصنع إلى الإدارة الضريبية بعد تحصيلها مباشرة من تاجر الجملة).

$$1,116,500 = 16,500 + 1,100,000 \text{ دينار (ما يدفعه تاجر الجملة إلى المصنع).}$$

ولنفترض إنَّ تاجر الجملة يحقق نسبة ربح 10% من تكلفة السلعة (x) وبيع منها 30 وحدة منها إلى تاجر التجزئة فتكون قيمة الضريبة كالآتي:

$$1,100,000 / 100 = 11,000 \text{ كلفة الوحدة الواحدة من سلعة } x$$

$$30 * 11,000 * 110\% = 363,000 \text{ دينار.}$$

363,000 \* 1.5% = 5,445 دينار ضريبة القيمة المضافة (التي سيدفعها تاجر الجملة إلى الإدارة الضريبية بعد تحصيلها مباشرة من تاجر التجزئة).

$$368,445 = 5,445 + 363,000 \text{ دينار مجموع ما يدفعه تاجر التجزئة إلى تاجر الجملة.}$$

ولنفترض إنَّ تاجر التجزئة باع 15 وحدة من سلعة x إلى المستهلك بإضافة هامش ربح 10%. فتكون قيمة الضريبة كالآتي:

$$363,000 / 30 = 12,100 \text{ دينار كلفة الوحدة الواحدة من السلعة (x).}$$

$$15 * 12,100 * 110\% = 199,650 \text{ دينار}$$

199,650 \* 1.5% = 2,994.75 مقدار ضريبة القيمة المضافة. (التي سيدفعها تاجر التجزئة إلى الإدارة الضريبية بعد تحصيلها مباشرة من المستهلك).

ولنفترض فقط هذه المبيعات حصلت في الربع الأول من السنة للمصنع، تاجر الجملة، وتاجر التجزئة فسكنون حساباتهم الضريبية كالآتي:

التفاصيل	حساب المصنع	حساب تاجر الجملة	حساب تاجر التجزئة	المجموع
الضرائب المدفوعة	16,500	16,500	5,445	38,445
الضرائب المحصلة	(16,500)	(5,445)	(2,994.75)	(24,939.75)
المطلوب إرجاعه للمكلف من قبل الإدارة الضريبية	0	11,055	2,450.25	13,505.25

وهكذا فإن المكلف يدفع أكثر مما هو عليه فعلاً، ويتم إرجاع الزيادة إليه من قبل الإدارة الضريبية، كما يحصل أيضاً أن يدفع المكلف أقل مما هو عليه فعلاً ويتم دفع المتبقي إلى الإدارة الضريبية وهذا يتحقق عند فرض بيع كامل البضاعة من قبل تاجر الجملة وتاجر التجزئة ويكون ذلك وفق الآتي:

لو فرضنا أن تاجر الجملة باع كل الوحدات التي لديه من السلعة x إلى تاجر التجزئة:  
 $1,210,000 = 110\% * 11,000 * 100$  دينار  
 $18,150 = 1.5\% * 1,210,000$   
 ولو فرضنا أن تاجر التجزئة باع كل الوحدات التي لديه من السلعة x إلى المستهلك:  
 $12,100 = 100 / 1,210,100$  كلفة الوحدة الواحدة  
 $1,331,000 = 110\% * 12,100 * 100$  دينار.  
 $19,965 = 1.5\% * 1,331,000$  دينار.

ولنفترض فقط هذه المبيعات حصلت في الربع الأول من السنة، فيكون حساب المصنع، تاجر الجملة وتاجر التجزئة لدى الضريبة كالآتي:

التفاصيل	حساب المصنع	حساب تاجر الجملة	حساب تاجر التجزئة	المجموع
الضرائب المدفوعة	16,500	16,500	18,150	51,150
الضرائب المحصلة	(16,500)	(18,150)	(19,965)	(54,615)
المستحق للإدارة الضريبية	0	1,650	1,815	3,465

وهكذا أتضح كيف يمكن أن يدفع المكلف أكثر أو أقل مما هو عليه و ما المقصود من منع المُشرّع الإيراني من تضمين مبلغ الضريبة المدفوع مسبقاً عند حساب الضريبة يعني أنّ تاجر الجملة لا يحمل مبلغ الضريبة الذي دفعه إلى المصنع إلى كلفة الوحدة الواحدة من السلعة (x) فـضريبة القيمة المضافة ضريبة غير تراكمية على العكس من ضريبة المبيعات كما أشرنا إلى ذلك مسبقاً، ولذا هي أقل عبئاً على المكلف من ضريبة المبيعات.

كما أتضح مدى صعوبة تطبيق هذه الضريبة في العراق التي تحتاج إلى جهاز مصرفي متطور يعتمد المعاملات الإلكترونية وإذا ما طبقت هذه الضريبة في العراق في ظل وضع المصارف الحالي سوف تحدث فوضى في هذا المجال. كما تحتاج إلى قسم خاص في الهيئة العامة للضرائب لتنظيم وجباية هذه الضريبة من المكلفين الذين تكون أعدادهم بالملايين. وهذا لا يعني أن تتفاحس الحكومة عن فرض هذه الضريبة بحجة الصعوبات أتفة الذكر، بل عليها القيام عاجلاً بإصلاح الجهاز المصرفي والإدارة الضريبية وإدخال الأساليب الإلكترونية المتطورة في كلا المفصلين المهمين في الدولة.

**ملاحظة 1:** في حالة المدفوعات الفائضة عن الضريبة المستحقة من المدة الضريبية من قبل دافعي الضرائب والخاضعة لأحكام هذه المادة، يؤخذ المبلغ الزائد لحساب الضرائب من أموال دافعي الضرائب لفترات مقبلة أو يتم استردادها من الإيرادات المحصلة الحالية ينبغي على دافعي الضرائب المطالبة بذلك.

يتضح هنا إنّ المُشرّع الإيراني سمح للمكلف الذي دفع مبلغ زيادة عن المفروض عليه فعلاً تخفيضها من الضريبة التي تستحق عليه في المدة المقبلة، أو أن ترجع له من الإيرادات الضريبية المحصلة الحالية، حسب رغبة المكلف. وهذا أمر مهم فقد يرغب المكلف الذي دفع مبلغ يزيد عما هو عليه بأن تخفض فيه الضريبة اللاحقة، وهذا ينفع الدولة من خلال إستحصلها إيرادات ضريبية مقدماً وإستثمارها فيما تراه مناسباً.

**ملاحظة 2:** في حالة قيام دافعي الضرائب بتوريد السلع أو الخدمات المغفأة أو التي لا تخضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون، فالرسوم والضرائب المدفوعة لشراء السلع والخدمات أتفة الذكر التي تصل إلى مرحلة الإعفاء لن تكون قابلة للاسترداد.

كما إنّ المُشرّع الإيراني منع إسترداد المبالغ المدفوعة عن السلع والخدمات التي تم إعفاؤها في هذا القانون إلى دافعيها سابقاً (أي قبل إقرار القانون). وهذا أمر مهم بأن لا يكون تطبيق قانون الضرائب بأثر رجعي.

ملاحظة 3: في حالة مشاركة دافعي الضرائب في توريد السلع الخاضعة للضريبة وغير خاضعة للضريبة والخدمات في وقت واحد، فالضرائب المدفوعة على السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة فقط ستدخل في الحساب الضريبي لدافعي الضرائب. وهذا واضح جداً فالمكلفين الذي يبيعون سلعاً أو يقدمون خدمات ما قد يكون بعضها خاضعاً للضريبة، والبعض الآخر غير خاضع للضريبة في هذا القانون، فهنا تجبى الضرائب فقط عن السلع والخدمات التي تكون خاضعة للضريبة في هذا القانون. وأوضح ما يكون هذا الأمر لدى تجار التجزئة المختصين بالمواد الغذائية التي يكون بعضها معفي والبعض الآخر غير معفي.

ملاحظة 6: المبلغ الزائد الذي يجبي من دافعي الضرائب وفقاً لأحكام هذا القانون، إن لم يسترد في غضون ثلاثة أشهر من تاريخ طلب الاسترداد المقدم من قبل دافعي الضرائب، فيجب دفع تعويض بمعدل 2% شهرياً على القيمة المستردة ونسبة معينة على التأخير.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني قد ألزم بدفع تعويض بمعدل 2% شهرياً على القيمة المستردة ونسبة معينة على التأخير إذا تأخرت الإدارة الضريبية في إرجاع أموال المكلف التي دفعها زيادة عن ما هو مستحق عليه فعلاً، في غضون ثلاثة أشهر، وبهذا المُشرِّع الإيراني أنصف المكلف فكما يفرض غرامة تأخيرية على المكلف إذا ما تأخر بدفع الضريبة المستحقة عليه أوجب له تعويضاً إذا ما تم التأخر في إرجاع أمواله إليه، وهذا مهم جداً لزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين وشعورهم بأنهم مكرمين من قبل الدولة وتحترمهم غاية الاحترام.

### ثالثاً: واجبات والتزامات المكلفين بدفع الضريبة:

أورد المُشرِّع الإيراني عدة التزامات على المكلفين بدفع الضرائب والتي اهمها ما يلي:

المادة 18: دافعي الضرائب الخاضعين لهذا القانون يجب تسجيلهم ضمن ضريبة القيمة المضافة VAT وتكون لهم استثمارات، وتقديم المعلومات المطلوبة الى إدارة الضرائب الوطنية الإيرانية (INTA)، وفقاً لترتيبات يتم تحديدها والاعلان عنها من قبل الإدارة المذكورة.

المادة 21: يلزم المكلفين بدفع الضرائب بتقديم الإقرار الضريبي في كل مدة ضريبية وفقاً للنموذج والارشادات التوجيهية لإدخالها الى إدارة الضرائب الوطنية الإيرانية، خلال 15 يوم بعد نهاية المدة الضريبية وبعد خصم الضرائب المخصومة والمدفوعة على أساس أحكام هذا القانون، ودفع مبالغ الضرائب المتعلقة والتي يتم تحديدها من قبل وزارة الشؤون الاقتصادية والمالية (الخزانة العامة) والتي تعلن عنها إدارة الضرائب الوطنية الإيرانية (INTA) في الموعد النهائي المحدد.

ملاحظة 1: يجب أن تكون مدة النشاط التجاري لدافعي الضرائب أقل من المدة الضريبية، والالتزامات الناشئة ضمن هذه المادة يجب ان تطبق على مدة أقصر.

ملاحظة 2: الأشخاص الحقيقيين والقانونيين ممن لهم نشاط او مكان عمل أكثر من واحد، يقدمون إقرارات ضريبية منفصلة ويدفعون الضريبة المستحقة عن كل مكان عمل أو نشاط على حدة.

المادة 22 - إذا فشل دافعي الضرائب بالامتثال للالتزامات المنصوص عليها في هذا القانون أو خالفوا أحكامه، يجب أن يقوموا بدفع مبلغ الضريبة المستحقة وغرامات التأخير، وتكون مبالغ الغرامة على النحو الآتي:

1. إخفاق التسجيل في المهلة المحددة، 75٪ من مبلغ الضريبة المستحقة حتى تاريخ تسجيلها أو التعرف على دافعي الضرائب.
2. عدم إصدار الفواتير، التساوي في القيمة الضريبية المستحقة.
3. وجود قائمة أسعار غير صحيحة في الفواتير، أي ما يعادل الفرق مع الضريبة المستحقة.
4. الفشل في تعبئة أو استكمال المعلومات المطلوبة في الفواتير وفقاً للنموذج والتوجيهات، 25٪ من الضريبة المستحقة.
5. الفشل في ملء ملف الإقرار بعد التسجيل أو التحديد، 50٪ من الضريبة المستحقة.
6. الفشل في تقديم وإصدار الدفاتر والسجلات أو الوثائق، 25٪ من الضريبة المستحقة.

المادة 23: التأخر في دفع الضرائب الخاضعة لهذا القانون في حدود الزمن المنصوص عليه، يترتب على ذلك عقوبة تساوي 2٪ شهرياً على مبلغ الضريبة غير المسددة وبما يتناسب مع وقت التأخير.

يتضح إنَّ المُشرِّع الإيراني فرض عدة غرامات على المكلفين بدفع الضرائب إذا أخلوا بالامتثال للالتزامات المنصوص عليها في هذا القانون إضافة إلى دفع مبلغ الضريبة المستحق، وهو أمر مهم جداً لردع المخالفين والحد من التهرب الضريبي. بعد إنَّ فرض المُشرِّع عدة التزامات على المكلفين بدفع الضريبة، ينتقل لبيان واجبات وصلاحيات هيئة ضريبة القيمة المضافة.

### رابعاً: هيئة ضريبة القيمة المضافة:

المادة 24: يجب على الإدارة الضريبية الوطنية الإيرانية (INTA) أن تقدم اقتراحاً حول التنظيم اللازم الى الرئيس عبر اقتراح من وزير الشؤون الاقتصادية والمالية. ويمكن لإدارة الضرائب الوطنية الإيرانية أن تفتح مكاتب في المحافظات وفقاً للإمكانيات الاقتصادية لكل محافظة (منطقة) ودون التقيد بالإجراءات المدنية.

ملاحظة: إدارة الضرائب الوطنية الإيرانية (INTA) مخولة بتحديد وتوظيف الموارد البشرية الخبيرة واللازمة لتنفيذ هذا القانون من الموارد البشرية الموجودة لدى INTA وفقاً للمنظمة المعتمدة واختيار وتوظيف ما تبقى من الموارد البشرية اللازمة عن طريق التوظيف الخاص بالاختبارات. ويحق للإدارة الضريبية الوطنية الإيرانية توظيف ما يصل إلى 10٪ ضمن طاقتها من خريجي الجامعات، دون اعلان أو اختبار.

يتبين هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني سمح لهيئة ضريبة القيمة المضافة بتوظيف ما يصل إلى 10٪ ضمن طاقتها من خريجي الجامعات دون إعلان أو اختبار. وهذا أمر مهم لإكرام الطلاب الجامعيين لتنفيذ القانون من قبل المتخصصين.

المادة 28: تحسين الثقافة الضريبية لدافعي الضرائب، وتقديم الخدمات الاستشارية الصحيحة المتعلقة بالشؤون الضريبية كما تنص القوانين والضوابط الضريبية وأيضاً من أجل توفير الخدمات النيابية اللازمة لدافعي الضرائب، يجب إنشاء منظمة تسمى "الجمعية الرسمية لمستشاري الضرائب في إيران" تعمل على توظيف الموارد البشرية المؤهلة للعمل في هذا الصدد. كما يجب على جميع الجهات الحكومية ذات الصلة التعاون مع الأعضاء في هذه الجمعية وفقاً للواجبات القانونية والأنظمة الضريبية، بناءً على تقديمهم أوراق العضوية سارية المفعول. ويتم إعداد عقد التأسيس لهذه الجمعية في غضون 6 أشهر من تاريخ الموافقة على هذا القانون وأن يوافق عليه مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزارة الاقتصاد والشؤون المالية.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني أبدى إهتماماً واضحاً جداً بالثقافة الضريبية أو الوعي الضريبي، ذلك من خلال إلزام الدولة بإنشاء منظمة تسمى "الجمعية الرسمية لمستشاري الضرائب في إيران" تعمل على توظيف الموارد البشرية المؤهلة في هذا الصدد، وهذا أمر بالغ الأهمية ونابع من أهمية تحسين الثقافة الضريبية لدى المكلف لكي يشعر بمسؤوليته الهامة تجاه الدولة من خلال دفع ما عليه من مستحقات ضريبية وعدم التهرب منها أو تجديها. وهذا ما ينبغي فعله بالعراق كذلك لتدني الوعي الضريبي في العراق كما أسلفنا سابقاً.

المادة 29: عندما يتم إخطار المطالبة الضريبية أو أي إخطار لاسترداد الضريبة الزائدة إلى دافعي الضرائب، وإذا كان دافع الضرائب غير راضٍ فيمكنه تقديم طعن إلى مكتب الضرائب المعني في غضون عشرين يوماً من تاريخ استلام الإخطار لتسوية النزاعات، وإذا تمت تسوية النزاع سيتم رفض القضية. إذا لم يطعن دافعي الضرائب بالوقت المحدد، تعتبر المبالغ المذكورة في إشعار المطالبة الضريبية أو الزائدة إشعار استرداد الضريبة نهائية، باستثناء الحالات التي تكون فيها الطعون المذكورة عن خدمة متبادلة.

إذا طعن دافعي الضرائب ضمن المهلة المنصوص عليها في هذه المادة، ولكن لم تتم تسوية النزاع، وإذا كانت الإخطارات خاضعة لهذه المادة هي عن خدمة استبدال، فسوف تحال القضية إلى مجلس تسوية المنازعات الضريبية، الخاضعة لقانون الضرائب المباشرة في غضون 20 يوماً بعد انتهاء المهلة أو تاريخ استلام الاستئناف. يتضح هنا إنَّ المنازعات الضريبية التي لم تتم تسويتها بين المكلف وإدارة الضرائب تحال إلى مجلس المنازعات الضريبية. وهذا أمر مهم جداً بأن يخصص مجلس خاص بتسوية المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضرائب.

#### خامساً: الأنظمة والقوانين الأخرى:

المادة 35: الإدارة الوطنية الإيرانية للضرائب (INTA) عليها أن تعد وتضع الخطط اللازمة (غالباً الخطط الخمسية) للتنمية والاعداد والتدريب والتوجيه لموظفي الضرائب وتعزيز الثقافة الضريبية من خلال وسائل الإعلام [العامة] أو وسائل أخرى مناسبة في جميع أنحاء البلاد.

كما يحق للإدارة المذكورة حيازة الأصول الرأسمالية (بما في ذلك الاماكن، والمعدات المكتبية اللازمة). ومطلوب من الحكومة تخصيص الموازنة اللازمة لذلك وإصدار التصاريح اللازمة لتنفيذ هذه المادة في قانون الموازنة العامة السنوية للبلاد. يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني ألزم الإدارة الوطنية الإيرانية للضرائب بإعداد الخطط اللازمة (غالباً الخطط الخمسية) للتنمية والاعداد والتدريب والتوجيه لموظفي الضرائب. وهذا أمر بالغ الأهمية فأمر جباية الضرائب من قبل موظفي الإدارة الضريبية ليس بالسهل بل يحتاج إلى تهميتهم وإعدادهم وتوجيههم وطريقة تعاملهم مع المكلفين بدفع الضرائب بشكل لا يشعرهم بالضغط والإكراه ومن ثم محاولة التهرب من الضريبة بأساليب مختلفة، كذلك تعزيز الثقافة الضريبية من خلال وسائل الإعلام [العامة] أو وسائل أخرى مناسبة في جميع أنحاء البلاد، وتحسين الثقافة الضريبية ينبغي أن يكون بشكل مستمر ولا يمكن إهماله.

المادة 36: يتم الإعلان عن موازنة إدارة الضرائب الوطنية الإيرانية (INTA) ومكاتبها في المحافظات ضمن موازنتها المحددة في قانون الموازنة ويكون تابع إلى الإدارة المذكورة كلياً للإتفاق على النفقات الجارية واستملاك الأصول الرأسمالية من المقر الرئيسي للمكاتب الإقليمية التابعة للإدارة.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني ألزم بأن تكون الأموال المخصصة في الموازنة للإدارة الضريبية الإيرانية خاصة بها 100%، للإتفاق على النفقات الجارية واستملاك الأصول الرأسمالية. أي لا يحق للوزارة التي تنتمي لها الإدارة الضريبية بأن تخفض من المبلغ المرصود لها بالموازنة، وهذا مهم جداً أن تمارس الإدارة الضريبية عملها بنحو من الإستقلالية.

المادة 37: تودع واحد في الالف من إيرادات الضرائب، الرسوم والغرامات الموجبة بهذا القانون وتودع في حساب خاص في الخزانة العامة التابعة للإدارة الوطنية الإيرانية للضرائب (INTA) ويجب أن تخصص الإدارة المذكورة مبلغ مساوي لذلك في مشروع قانون الموازنة السنوية للإتفاق على التدريب، وتوفير الحوافز والمكافآت للمستهلكين ودافعي الضرائب. والرسوم المدفوعة وفقاً لأحكام هذه المادة ليست خاضعة للضريبة أو أية إجراءات أخرى.

ينتخب عضو اللجنة الاقتصادية في البرلمان من قبل أعضاء البرلمان ويتم تعيينه للإشراف على أنشطة مصلحة الضرائب الوطنية الإيرانية. ويجب على وزير الشؤون الاقتصادية والمالية تقديم تقرير سنوي حول كمية وكيفية توزيع الأموال الموجبة بهذه المادة إلى اللجنة الاقتصادية في البرلمان.

يتضح هنا إنَّ المُشرِّع الإيراني أبدى إهتماماً واضحاً بتدريب وتوفير الحوافز والمكافآت للمستهلكين والمكلفين بدفع الضرائب. كما أنه ألقى الرسوم التي تدفع وفق هذه المادة من الضريبة أو أية إجراءات أخرى. وألزم بإنتخاب عضو اللجنة الاقتصادية في البرلمان من قبل البرلمان وتعيينه للإشراف على أنشطة مصلحة إدارة الضرائب الوطنية الإيرانية. وألزم وزير الشؤون الاقتصادية بتقديم تقرير سنوي حول كمية وكيفية توزيع الأموال الموجبة بهذه المادة إلى اللجنة الاقتصادية في البرلمان. وهذا يدل على مدى إهتمام المُشرِّع الإيراني بنشاط وأداء إدارة الضرائب الوطنية الإيرانية وهذا غاية في الأهمية.

#### 4. الإستنتاجات والتوصيات

##### 1.4 الإستنتاجات:

1. إنخفاض متوسط نسبة مساهمة ضريبة المبيعات في العراق في تمويل الموازنة العامة للدولة للمدة (2004-2014) إذ بلغ (0.002)%. بينما بلغ متوسط مساهمة ضريبة القيمة المضافة في إيران في تمويل الموازنة العامة للدولة للمدة (2004-2014) (3.932)%.
2. أتضح إن المشرع العراقي جعل سعر ضريبة المبيعات مرتفعاً (10)%, وضيق من وعاء الضريبة التي أقتصرها على فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة الأولى، وأهمل مبيعات الأنشطة الأخرى مثل (التجارية، الصناعية والخدمية) فضلاً عن فنادق ومطاعم الدرجات الأخرى، وبهذا جعل من ضريبة المبيعات غير ملائمة لكلا الطرفين الحكومة والمكلف بدفع الضريبة. وهذا هو من أسباب إنخفاض حصيلة هذه الضريبة طوال المدة (2004-2014) كما رأينا سابقاً، فلو فُرضت على مبيعات الأنشطة الأخرى وبنسبة كان تكون (2)% لكانت حصيلتها أكثر بكثير مما هي عليه الآن.
3. أتضح إن المشرع الإيراني قد أعتمد أسعار مختلفة للسلع والخدمات، وللسكاكر ومنتجات التبغ، والبنزين ووقود الطائرات فجعلها (1.5)%, و(10)%, و(20)% على التوالي وبهذا وسع من نطاق فرض الضريبة وجعلها ملائمة لكلا الطرفين الحكومة والمكلف بدفع الضريبة. ومن ثم تحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية.
4. أتضح إن المشرع العراقي جعل جباية ضريبة المبيعات شهرية، بينما المشرع الإيراني جعل جباية ضريبة القيمة المضافة ربع سنوية فضلاً عن إمكانية إختيار المكلف بدفع الضريبة مدته الضريبية المناسبة له، ومن ثم كان المشرع الإيراني أكثر مراعاة لظروف المكلف بدفع الضريبة من المشرع العراقي، وهذا يتفق مع قاعدة العدالة الضريبية.
5. صعوبة تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق في الوقت الحاضر لعدم وجود مقومات تدعم فرض هذه الضريبة والتي أهمها وجود نظام مصرفي متطور يعتمد الأساليب الإلكترونية في تعاملاته المالية وهذا يفتقر إليه العراق، فضلاً عن ضعف الوعي الضريبي في البلد.
6. إمكانية أن يحصل أن يدفع المكلف بدفع ضريبة القيمة المضافة في إيران أكثر أو أقل مما هو عليه ومن ثم يتم إرجاع الزيادة أو خصمها من الضرائب اللاحقة للمكلف، أو المطالبة بالتبقي عليه. بينما لا يحصل في ضريبة المبيعات.
7. إهتمام المشرع الإيراني بتعزيز الثقافة الضريبية للمكلفين بدفع الضرائب من خلال تأسيس " الجمعية الرسمية لمستشاري الضرائب في إيران". بينما لم يكن هناك إهتمام للمشرع العراقي بتعزيز الثقافة الضريبية في العراق.

##### 2.4 التوصيات:

1. ضرورة إلغاء ضريبة المبيعات في العراق والعمل على فرض ضريبة القيمة المضافة لكونها ملائمة أكثر للحكومة وللمكلف بدفعها من ضريبة المبيعات المطبقة في العراق من حيث السعر والوعاء والمدة والجباية فضلاً عن إن التهرب الضريبي في ظلها يكون أقل من ضريبة المبيعات لكون المكلف هو الجابي وهو الدافع في ذات الوقت.
2. ضرورة أن تكون أسعار ضريبة القيمة المضافة متباينة لتحقيق منافع إقتصادية وإجتماعية في أن واحد مثل فرض سعر أعلى على السكاكر ومنتجات التبغ من السلع الأخرى.
3. ضرورة جعل جباية ضريبة القيمة المضافة ربع سنوية فضلاً عن إمكانية إختيار المكلف بدفع الضريبة مدته الضريبية المناسبة له، من أجل مراعاة ظروف المكلف بدفع الضريبة وهذا يتفق مع قاعدة العدالة الضريبية.
4. ضرورة إصلاح النظام المصرفي في العراق، مثل إدخال الأساليب الإلكترونية في تعاملاته المختلفة وفتح الصرافات الآلية في الشوارع والأماكن العامة، نتيجة حاجة المواطنين لذلك، فضلاً عن حاجة الهيئة العامة للضرائب لتسهيل عملها وتقليل عدد المراجعين إليها خصوصاً إذا ما تم فرض ضريبة القيمة المضافة التي بطبيعتها تحتاج إلى تعاملات مالية كبيرة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفعها نتيجة عدد الخاضعين الكبير جداً لهذه الضريبة.
5. ضرورة تعزيز الثقافة الضريبية للمكلفين بدفع الضرائب عن طريق تأسيس مجلس مستشاري الضرائب في العراق يتبع لوزارة المالية.

#### المصادر

##### المصادر باللغة العربية:

1. أحمد، رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الأولى، شركة العاتك لصناعة الكتاب، درب الأثران، القاهرة، 2012.
2. آل طعمة، حيدر حسين، القطاع المصرفي في العراق وتحديات الإصلاح والتطوير، مركز الدراسات الإستراتيجية، جامعة كربلاء، 2015.
3. البدراني، قيس حسن عواد، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 2010.
4. تكرروري، هاشم عبد الرحمن، الأسس الفلسفية للضرائب، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، 2014.
5. جمال الدين، العاقر، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الإقتصادي – دراسة حالة بلدان المغرب العربي -، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009.

6. الجنابي، طاهر، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، (بدون سنة).
7. الجوراني، عدنان فرحان، (2011/12/18)، الإصلاح الضريبي.. المفهوم والأسباب والأهداف، تم الإسترداد من الحوار المتمدن: [www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=287956](http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=287956).
8. الخطيب، خالد شحادة، وطافش، نادية فريد، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
9. الراوي، عروبة معين عايش، العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب-، دبلوم عالي، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق، 2008.
10. الزهاوي، سيروان عدنان ميزرا، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الطبعة الأولى، الدائرة الإعلامية في مجلس النواب، بغداد، العراق، 2008.
11. زيدان، لقاء فنجان ثامر، دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة 1995 – 2010 وسبل تفعيلها، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم الإقتصاد، 2012.
12. سلوم، حسن عبد الكريم، والمهائني، محمد خالد، الموازنة العامة للدولة بين الأعداد والتنفيذ والرقابة – دراسة ميدانية للموازنة العامة العراقية -، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 64، 2007.
13. الشهري، ماجد، إقتصاديات المالية العامة، تم الإسترداد من Top4Top: [http://up.top4top.net/downloadf-top4top\\_b71c377b331-pdf.html](http://up.top4top.net/downloadf-top4top_b71c377b331-pdf.html).
14. عبد الحميد، عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة – دراسة حالة الجزائر خلال المدة (2001-2012)، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس – سطيف-1، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2014.
15. الكرعوي، حسين علي عبد، تحليل واقع السياسة الضريبية في العراق وسبل النهوض بها للمدة (1970-2008)، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم الإقتصاد، 2010.
16. لطفي، علي، إقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين الشمس، 44 ش القصر. القاهرة، 1988.
17. المهائني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، مركز التعليم المفتوح، قسم المحاسبة، بدون.

#### المصادر باللغة الإنجليزية:

1. Kamil,nurlis islamiah, The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Compliance: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung), Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.2, 2015.
2. Larry, Patrick, and Quarshie, stone, The role value added tax in the economic development of Ghana – a case study of vat service, ho municipality, Master Thesis, university of science and technology, the institute of distance learning, business administration, Kumasi, 2009.
3. Palil, Mohd Rizal, Tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia, PhD thesis, The University of Birmingham, Birmingham Business School, Department of Accounting and Finance, 2010.
4. Sheikha, Nusrat Saber, The role of tax revenue in addressing the budget deficit in Iraq, European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, Vol.3, No, 5, May 2015
5. Sheikha, Nusrat Saber, The role of tax revenue in addressing the budget deficit in Iraq, European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, Vol.3, No, 5, May 2015.