



الاشكاليات القانونية لضريبة المبيعات في العراق

د. زينب منذر جاسم محمد

جامعة الموصل - كلية الحقوق

Legal problems of sales tax in Iraq

Dr. Zainab Munther Jassim Muhammad
Mosul University - College of Law

المستخلص: تعد ضريبة المبيعات من الضرائب التي تعمل بها معظم دول العالم لما لها من اثر في رفد الخزينة العامة للدولة وهي تتحقق نتيجة استخدام المكلف دخله في تداول السلع والخدمات التي يحتاج اليها لامور حياته ، وان هذه الضريبة رغم خصائصها المتميزة الا ان تطبيقها في العراق لم يحظى بذلك الاهتمام الذي حضيت به ضريبة الدخل حيث شهد تاريخ هذه الضريبة تراخيا من المشرع العراقي في تفعيلها ولم يتنبه الى اهميتها الا مؤخرا عندما بدأ العمل بها وفق تنظيم قانوني غير متكامل اعترته العديد من الاشكاليات واهمها مشكلة المشروعية ، ومن هنا جاء اهتمامنا بهذه الضريبة فحاولنا من خلال هذا البحث تسليط الضوء على هذه الاشكاليات ومحاولة ايجاد الحلول الناجعة لها. **الكلمات المفتاحية:** المبيعات، ضريبة، اشكاليات.

Abstract

The sales tax is one of the taxes that most countries of the world operate in because of its impact on supplementing the public treasury of the state, and it is achieved as a result of the taxpayer using his income in trading goods and services that he needs for his life matters, and that this tax despite its distinguished characteristics, but its application in Iraq did not have this The interest that the income tax received, as the history of this tax witnessed laxity on the part of the Iraqi legislator in activating it, and he did not notice its importance until recently when he started working on it according to an incomplete legal organization that was plagued by many problems, the most important of which is the problem of legality. Hence, our interest in this tax came, so we tried through this

The research sheds light on these problems and tries to find effective solutions to them.

Keywords: sales, tax, problems

المقدمة

تأتي أهمية البحث في موضوع الإشكاليات القانونية لضريبة المبيعات في العراق من الدور المهم الذي ستلعبه هذه الضريبة في تعظيم الإيرادات العامة للدولة وخاصة ان الاقتصاد العراقي يعاني تشوها سببته احادية الريع النفطي، ولهذا فان هذه الضريبة إذا أحسن استغلالها سوف تشكل مصدرا مهما للإيرادات بسبب التطور الذي شهده الاقتصاد العراقي من دخول عمليات الاستثمار الاجنبي وفتح باب الاستيراد للسلع والخدمات المختلفة فضلا عن تطور خدمات الاتصالات في العراق التي تعد من اهم مصادر هذه الضريبة.

مشكلة البحث: يثير البحث جملة اشكاليات منها :

- الطبيعة الخاصة لضريبة المبيعات حيث خرج المشرع العراقي في تحديدها عن ما هو معمول في الدول التي تطبق هذه الضريبة .
- فكرة مشروعية هذه الضريبة وما اثارته من جدل اذ انها افترقت في بداية الامر الى سند قانوني وبعد توفره اثار الجدل حول ديمومته، فضلا عن غياب الاطار القانوني المتكامل لجميع المسائل المتعلقة بها .
- مشكلة الطعن الضريبي في القرارات المتعلقة بضريبة المبيعات وتحديد الجهة المختصة بالنظر فيها .

فرضيات البحث: يناقش البحث الفرضيات الآتية :

- معالجة الاسلوب الانتقائي لضريبة المبيعات في العراق والعودة بها الى صيغة العمومية من خلال اخضاع جميع السلع للضريبة .
- امكانية الاخذ بفكرة المشروعية بالنسبة لضريبة المبيعات من خلال نظام قانوني متكامل يتصف بالديمومة والثبات.
- ترشيح جهات مختصة لنظر الطعون الضريبية الخاصة بضريبة المبيعات تمر عبر مرحلتين ادارية وقضائية .

منهج البحث: اعتمد البحث في هذا الموضوع على المنهج الاستقرائي والتحليلي الذي يقوم على استقراء النصوص القانونية المتعلقة بهذه الضريبة وتحليلها لبيان اوجه الخلل والضعف فيها، كما



اعتمد الاسلوب المقارن لاعتماداً على مناقشة النصوص المتعلقة بهذه الضريبة في دولتي الاردن ومصر ومقارنتها بالنموذج العراقي .

هيكلية البحث: تم تناول موضوع الاشكاليات القانونية لضريبة المبيعات ضمن مطلبين تناول الاول الإطار المفاهيمي لضريبة المبيعات حيث عرف بها ووضح خصائصها واهميتها، اما الثاني فقد عرض لثلاث اشكاليات اساسية تتعلق بتطبيق هذه الضريبة في العراق وهي المشروعية وانتقائية الضريبة والطعن في القرارات المتعلقة بها.

المطلب الأول/ التعريف بضريبة المبيعات: ان التعرف على ضريبة المبيعات يتطلب منا الوقوف على الاطار المفاهيمي لها ويكون ذلك بتحديد مفهومها ومقوماتها من خلال التعريف بها وتوضيح موقف المشرع العراقي من كل ذلك، ثم بيان اهم خصائص هذه الضريبة في العراق وتوضيح اهميتها من خلال بيان الاهداف التي تسعى الى تحقيقها ضمن فروع ثلاث كالآتي :

الفرع الأول/ مفهوم ضريبة المبيعات: ضريبة المبيعات هي من أنواع الضرائب غير المباشرة وتحديدًا ضرائب الاستهلاك التي تفرض على الدخل بمناسبة استهلاكه وإنفاقه حيث يعد المستهلك هو الممول الفعلي لها فيما يتولى المكلف القانوني تحصيلها وسدادها إلى الإدارة الضريبية، وتطلق عليها تسميات متعددة لأنها من الضرائب العالمية التي تطبق في العديد من دول العالم فهي تعود على الخزينة العامة بإيرادات كبيرة^(١). وقد عرفت ضريبة المبيعات من جوانب متعددة فهي من الناحية الاقتصادية: ضريبة تفرض على سوق المنتجات ويتحملها الفرد عند شراء السلعة أو الخدمة وتعتمد على مرونة العرض في الأسواق^(٢) .

ومن الناحية المحاسبية عرفت بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات بنسبة مئوية معينة سواء كانت السلع الصناعية مستوردة أو محلية وعلى مجموعة الخدمات المقدمة^(٣). أما من الجانب المالي فقد عرفت بأنها فريضة مالية نقدية جبرية تفرض عند نقطة بيع الخدمات والسلع المستوردة والمنتجة محلياً التي تخضع لها وفقاً لأحكام القانون باستثناء ما يعفى منها بنص القانون، ويتحمل عبئ هذه الضريبة المشتري النهائي دون مراعاة لظروفة الشخصية

(١) تعددت تسميات ضريبة المبيعات حيث تسمى في الدول الأوروبية ودول المغرب العربي بـ(ضريبة القيمة المضافة)، أما في ألمانيا فتسمى بضريبة العائدات السنوية، وتسمى في نيوزلندا بضريبة السلع والخدمات، اما التسمية المعتمدة في العراق ومصر وعدد من الدول العربية فهي ضريبة المبيعات، محمود حسين الوادي، كفاح طالب إبراهيم، الأصول العلمية والعملية للضريبة العامة على المبيعات، ط ١، ٢٠١٠، دار المسيرة للطباعة والنشر / عمان، الاردن، ص ١٣.

(٢) أسعد محمد علي وهاب العواد، عبد الأمير صيار خشيف، دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة للدولة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، مجلد ١٣، عدد ٥٤، ٢٠١٧، ص ٨٧.

(٣) د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ج ١، ط ١، مطبعة الإرشاد، بغداد، ١٩٦٦، ص ٢٨٢.

ويحصلها البائع النهائي نيابة عن السلطة المالية ويسلمها لها بشكل دوري غير سنوي وفقاً لأحكام القانون.^(١) وقد عرفت قانوناً بانها تلك الضريبة التي تفرض على السلع المصنعة محلياً او المستوردة والخدمات المحلية او المستوردة وتستوفى من المستهلك بشكل غير مباشر على شكل زيادة في سعر السلعة او الخدمة بمقدار الضريبة المفروضة ويقوم الشخص المكلف بتحصيلها من المشتري وتوريدها الى الادارة الضريبية ضمن المواعيد المحددة في القانون.^(٢)

ومن وقد حرصت بعض التشريعات على تعريفها ضمن نصوص قانونية ومنها المشرع الأردني الذي عرفها بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع الصناعية المستوردة والمصنعة محلياً وعلى مجموعة من الخدمات.^(٣) ولم يورد المشرع العراقي تعريفاً لضريبة المبيعات وأن تبرير هذا الأمر هو أن النقص الواضح في الأحكام القانونية المنظمة لهذه الضريبة إذا أنها أولاً نظمت بموجب نصوص قوانين الموازنات الاتحادية على امتداد السنوات الأخيرة وقد كانت هذه النصوص مقتصرة على إخضاع سلع معينة لها مع الإحالة بالنسبة للتنظيم القانوني إلى قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ والتي هي احالة منقوصة تستوجب المعالجة كما سنرى لاحقاً، وقد اجتهد البعض في إيجاد تعريف محدد لها وعرفها بأنها: فريضة نقدية إجبارية تفرض على السلع والخدمات عند تحقق واقعتها المنشئة وفقاً لما يقره القانون باستثناء ما ينص على إعفائه من هذه السلع والخدمات، وغالباً ما يتحمل عبئها النهائي المشتري والمستفيد من الخدمة وليس البائع أو مقدم الخدمة وهو المكلف القانوني بها.^(٤)

ويبدو واضحاً من خلال ما تقدم أن جميع التعاريف ركزت على عناصر هذه الضريبة وهي صفتها كضريبة غير مباشرة ووعائها وهو سلعة أو خدمة مؤداة وأن المستهلك هو المكلف الفعلي فيها، ولهذا فهي تغطي متطلبات التعريف بهذه الضريبة كصيغة من صيغ الضرائب المعمول بها في معظم دول العالم. اما عن المكلف في ضريبة المبيعات فإن طبيعة هذه الضريبة كضريبة غير مباشرة لا يقف مفهوم التكاليف الضريبي فيها عند حد ما يقتضيه القانون وإنما جعلت بالإمكان انتقال عبئها إلى شخص آخر لا ينص القانون على تحمله عبئها، ومن هنا نميز بالنسبة

(١) علي كريم راضي فيروز، تأثير ضريبة المبيعات على ربحية شركات الاتصالات "دراسة تطبيقية في شركتي اسياسيل وزين العراق للاتصالات، بحث دبلوم عالي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٨، ص ١٨.

(٢) محمود حسين الوادي، كفاح طالب ابراهيم، مصدر سابق، ص ١٦.

(٣) المادة (٢) من قانون ضريبة المبيعات الأردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

(٤) علياء عبد الجبار يونس، التنظيم القانوني لضريبة المبيعات "دراسة مقارنة"، بحث دبلوم عام غير منشور، كلية الحقوق/ جامعة الموصل، ٢٠٢١، ص ٦.



للمكلف في ضريبة المبيعات والضرائب غير المباشرة بشكل عام بين من يحمل العبء الضريبي قانوناً وبين من يحملة فعلاً وأن المكلف في ضريبة المبيعات هو إما: (١)

- المستهلك: وهو كل شخص يتعاقد مع شخص أو جهة أخرى للحصول على حاجاته الشخصية أو العائلية أو أية حاجة أخرى.

- المكلف (الممول): هو كل من يخضع للضريبة التي يفرضها القانون ويلزمه المشرع بتحصيل وتوريد الضريبة إلى السلطة المالية.

وحقيقة الأمر أن هذه المصطلحات جميعها تستخدم للدلالة على من يقع عليه عبء ضريبة المبيعات وهي رغم الاختلاف في مضمونها إلا أنها تشير إلى ذات الشخص في حال اتحد المكلف القانوني والمكلف الفعلي في شخص واحد، ولم يعرف المشرع الضريبي في العراق المكلف في ضريبة المبيعات ولكن ما يمكن أن يسعفنا بهذا الخصوص ما ورد ضمن تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم ٥ لسنة ٢٠١٥ التي عرفت المكلف بأنه: الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بدفع ضريبة المبيعات والمسؤول عن جبايتها وتسديدها إلى الهيئة العامة للضرائب، (٢) كما عرفته الضوابط الخاصة بضريبة المبيعات التي فرضت على خدمات الهاتف النقال وشبكات الإنترنت بأنه: «الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقدم الخدمة وهو المسؤول عن جبايتها وتسديدها إلى الهيئة العامة للضرائب» (٣) وأن هذا التعريف الأخير يقتصر في تحديد المكلف على مقدم خدمة الاتصالات وهو يتفق مع طبيعة هذه الخدمة حيث لا ينطوي عمل المكلف فيها على بيع سلع معينة وإنما مجرد تزويد الجمهور بخدمات الهاتف النقال .

ويبدو مما تقدم أن المشرع في قوانين الموازنة والتوجه المفسر المتمثل في تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات وضريبة الهاتف النقال جاء مقتصرًا في التعريف على المكلف القانوني دون المكلف الفعلي الذي يتحمل عبئ الضريبة الحقيقي حيث ان التعاريف أخذت بعين الاعتبار أن الضريبة محملة على ثمن السلعة وكمحصلة نهائية بأن من يقوم بتسديدها بالنهاية هو المكلف القانوني ولهذا لا نرى أن في هذا التعريف نقص أو غموض يستوجب التعديل بالإضافة أو التغيير سيما أن هذا التوجه هو ذاته اعتمده التشريعات الأخرى كالتشريع المصري. (٤) ولهذا فإنه يمكن تحديد المكلف في ضريبة المبيعات وفق النموذج العراقي في ما يلي :

(١) أمير فرج يوسف، قانون حماية المستهلك بدول الخليج، ط ١، دار الكتب والدراسات العربية، الإسكندرية، ٢٠١٦، ص ١٣٢.

(٢) المادة (١) من تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم ٥ لسنة ٢٠١٥.

(٣) الفقرة أولاً من كتاب الهيئة العامة للضرائب بالعدد ٥٥٧/٥ في ٢٤/٢/٢٠١٩.

(٤) جاء تعريف المشرع بنفس الفكرة مضيفاً إليها حد التسجيل، ينظر نص المادة (١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠.

١- مؤدي الخدمة : وهو كل شخص طبيعي او معنوي يقوم بتوريد او اداء خدمة خاضعة للضريبة فيقدم من خلالها منفعة للغير وهو في القانون العراقي يشمل فنادق الدرجتين الممتازة والاولى .

٢- المستورد :وهو كل شخص طبيعي او معنوي يقوم باستيراد سلع او خدمات خاضعة للضريبة الا اذا كان الاستيراد للاستخدام الشخصي .

٣- التاجر :يقصد به الشخص الذي يبيع السلع على حالها

٤- صانع السلعة (المنتج) الزمه المشرع العراقي بسداد مبلغ الضريبة الى السلطة المالية بعد جبايته من المستهلكين (١).

كما لا تثير معرفة الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات خلافاً في تحديدها فهي سواء كان الأمر يتعلق بالسلعة أو بخدمة معينة تدور حول فكرة المعاوضة و قد حددها المشرع العراقي في ضريبة المبيعات بحدثين يقعان على السلعة او الخدمة الاول هو والثاني هو تقديم الخدمة وتستحق الضريبة في هاتين الحالتين عند إصدار الفاتورة أو أداء الخدمة أو سداد الثمن أيها أسبق سواء كان كاملاً أو دفعة تحت الحساب أو كان السداد بأجل معين أو غير ذلك من الأشكال، (٢) وقد كانت التشريعات الأخرى ومنها التشريعين الأردني والمصري اكثر دقة في تحديد الواقعة المنشئة في ضريبة المبيعات حيث تعتمد على نوع السلعة او الخدمة وطريقة التصرف بها وكما يأتي :

اولا :السلع المصنعة والخدمات المحلية الخاضعة للضريبة ،تتحقق الواقعة المنشئة باحد الاحداث الاتية :

١- بيع السلعة :اي انتقال ملكيتها او اداء الخدمة من البائع الى المشتري ، ويعد بيعا في حكم القانون ايهما اسبق اصدار الفاتورة من قبل المكلف للمشتري او تسليم السلعة او تأدية الخدمة من المكلف للمشتري ،او اداء ثمن السلعة او مقابل الخدمة سواء تم السداد كاملا او جزء منه او دفعة تحت الحساب او تصفية حساب او بالاجل او غير ذلك من اشكال اداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة.

(١) المادة(ثالثا/ب) من تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم (٥) لسنة (٢٠١٥) في العراق ، و اضاف المشرع الاردني صانع السلعة الخاضعة للضريبة الخاصة والمنتج الصانع للسلع الخاضعة للضريبة العامة الى اصناف المكلفين في ضريبة المبيعات ،للتفصيل ينظر :عمر عبد الله بني ارشد ، موسوعة الضرائب على المبيعات وضريبة الدخل ،ط١، دار صفاء للتوزيع والنشر ،عمان ،٢٠١٣ ، ص٨٨-٩٢ .

(٢) إيمان شاكر محمد، لبث أمين مرزوك، تصميم إطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية في زيادة إيرادات الموازنة العامة، مجلة الدنانير، العدد ٢٠١٨/١٣، ص ٢٨٩؛ عصام ابو الفتوح، الضريبة العامة على المبيعات-مراحل التطبيق(الاولى،الثانية،الثالثة)تشريع -اجراءات-علاج مشاكل التطبيق ،ط١،دار الحرية للنشر والتوزيع،القااهرة،٢٠٠١،ص٤٤ .



٢- استعمال السلعة او الاستفادة من الخدمة في اغراض خاصة او شخصية بمعرفة المكلف او التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية مثلا اذا قام من يصنع السلعة بتخصيصها لاستعمال نويه او تبرع بها .

ثانيا : السلع المستوردة : تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة عند الافراج عن السلعة في الجمارك حيث يعد هذا الحدث واقعة منشئة لكل من ضريبة المبيعات والضريبة الكمركية .
ويبدو واضحا ان هذه التشريعات وسعت من نطاق الاعمال التي تعد واقعة منشئة للضريبة في حين قصرها المشرع العراقي على حالتي بيع السلعة او اداء الخدمة فقط وهذا الامر يجد تبريره من حداثة الاحكام المتعلقة بضريبة المبيعات في العراق ولهذا ربما نجد لاحقا وقائع مختلفة تتناسب مع توسيع وعاء هذه الضريبة .

الفرع الثاني/ خصائص ضريبة المبيعات: سبق وأن أشرنا إلى أن ضريبة المبيعات هي من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على الدخل عند إنفاقه أو استهلاكه وأن المتحمل الحقيقي لها هو المستهلك النهائي، فهي تعتمد على قدرة المكلف القانوني في نقل عبئها إلى شخص آخر وأن هذا الوصف الأساسي يلحق بهذه الضريبة ولا تكاد تعريفاتها جميعاً تخلو من الإشارة إليه، لكن التساؤل يثور حول الخصائص الذاتية لهذه الضريبة التي تجعلها مميزة عن غيرها من الضرائب وخاصة ضريبة الدخل والتي يمكن إجمالها فيما يأتي:^(١)

أولاً: العمومية: يقصد بهذه الخاصية أن ضريبة المبيعات تخضع لها جميع السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص خاص وهذا الأمر يدفع عن المشرع وصف عدم الدقة في تحديد ما يخضع لهذه الضريبة من سلع وخدمات كما أنه يجعل منها ضريبة عادلة من ناحية المنافسة بين السلع المستوردة والسلع المحلية لأن السلع المستوردة أسعارها محددة وثابتة عادة سواء كانت مرتفعة أو منخفضة بحسب نوع السلعة أو توجه الدولة الاقتصادي بخصوصها، وان هذه الصفة ابتعد عنها المشرع العراقي بعض الشيء عندما خالف قاعدة العمومية الامر الذي اثار مشكلة حول عمومية وعاء ضريبة المبيعات في العراق والتي تعد من المشاكل التي سيتم التطرق اليها ضمن المطلب الثاني من هذا البحث .

ثانياً: الدورية: ضريبة المبيعات هي من الضرائب المتجددة التي لا تخضع لفكرة السنوية ذلك أنها تورد إلى السلطة المالية خلال فترات متقاربة قد تتحدد بشهر في دول معينة أو ثلاثة أشهر

(١) د. خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة العامة على المبيعات (مشكلات وحلول)، ايتراك للطباعة والنشر ، بدون مكان، ٢٠٠٨، ص ١٢-١٦.

في دول أخرى ومنها العراق^(١)، أو قد يكون توريدها حسب طبيعة السلعة، وهذه الخاصية خففت من عبئ ضريبة المبيعات عن المكلف وقللت من فرص التهرب منها على عكس الضرائب المباشرة.

ثالثاً: العينية: تعد ضريبة المبيعات من الضرائب العينية، فهي لا تراعي ظروف من يتحملها أو مقدرته التكلفة فهي تتناول السلعة أو الخدمة والإيراد المتحقق منها كما أنها تساوي بين السلع المصنعة محلياً وتلك المستوردة بغض النظر عن ظروف إنتاجها، ومع هذا فقد تظهر عليها بعض مظاهر الشخصية عندما تعفى بعض السلع من الخضوع للضريبة، وهذه الخاصية لم تظهر بشكل مباشر في النموذج العراقي لهذه الضريبة كون المشرع انتقى سلع معينة دون غيرها وترك الباقي الامر الذي يعني انه تركها ضمن نطاق الاعفاء.

رابعاً: الإقليمية: تطبق ضريبة المبيعات فكرة الإقليمية لأنها تفرض على السلع والخدمات المحلية وكذلك المستوردة عند إعادة بيعها داخل البلاد وبغض النظر عن محل إقامة أو جنسية منتج السلعة أو من يؤدي الخدمة، وهنا تظهر فكرة سيادة الدولة واضحة فهذه الضريبة تفرض من جانب الدولة داخل حدود إقليمها ولا تمتد إلى خارجه إلا بالاتفاق وبشرط المعاملة بالمثل.

خامساً: النسبية وتعدد الأسعار: تفرض ضريبة المبيعات بنسبة مئوية على السلع والخدمات المختلفة وهي تفرض بأسعار متعددة فهي لا تأخذ بنسبة معينة أو موحدة لجميع السلع والخدمات التي تفرضها عليها وإنما يختلف سعرها من سلعة لأخرى ومن خدمة لأخرى تبعاً لطبيعة كل منها وأهميتها ورجبة الدولة في توجيه النشاط الاقتصادي نحو تشجيع سلع أو خدمات معينة من عدمه وتتراوح أسعارها بين (١٠-٢٠%) في معظم دول العالم وقد تأخذ الدولة بنسب اكبر في سلع معينة كما هو الحال في العراق بالنسبة لسلعة الكحول التي وصلت نسبة الضريبة عليها إلى ٣٠٠% من قيمتها في أول الأمر وانتهت بـ ١٠٠% من قيمتها^(٢). كما أن المشرع يعتمد إلى تحديد سعر عام لكافة السلع والخدمات مثلاً ١٠%، مع الاحتفاظ للسلع الضرورية بأسعار منخفضة ٣-٥% أو قد تجعلها نسبة الصفر، أما السلع الكمالية فتفرض عليها ضريبة بسعر مرتفع ٢٠-٢٥%^(٣) وهذا التوجه يفيد أنه في إطار التعدد يكون لدى المشرع معايير الخاصة

(١) حدد المشرع العراقي فترة ثلاثة اشهر لتوريد ضريبة المبيعات الى الهيئة العامة للضرائب، ينظر المواد (ثالثاً- رابعاً) تعليمات رقم ٥ لسنة ٢٠١٥ بشأن فرض وجباية ضريبة المبيعات في العراق .

(٢) ينظر ضوابط الهيئة العامة للضرائب الخاصة للمهن والاعمال التجارية للعام ٢٠٢٠ (٢٠٢١ التقديرية)، الهيئة العامة للضرائب، قسم الاعمال التجارية والمهن، ص ٩ .

(٣) د. خالد عبد العليم السيد عوض، مصدر سابق، ص ١٥ .



- للتدرج أو توحيد أسعار ضريبة المبيعات وقد اعتمدت التشريعات الأخرى كالمشرع المصري والأردني أسلوب التدرج حيث تم اعتماد الضريبة بعدة أسعار تبدأ^(١) كما يأتي :
- ١- **ضريبة الصفر** : استخدمها كلا المشرعين لدعم العديد من السلع محلية الصنع المصدرة للخارج والتي الغاية منها تشجيع الإنتاج المحلي.
 - ٢- **السعر المنخفض**: فرضه كلا المشرعين بحدود تصل إلى ٥% لغايات اجتماعية كالسلع والخدمات المحلية أو خدمات الذاتية كتأليف الكتب وغيرها.
 - ٣- **الأسعار العامة** تفرض على جميع السلع والخدمات عدا ما يخضع للأسعار الأول.
 - ٤- **الأسعار الخاصة**: تتعلق بسلع معينة دون غيرها وهذه تتعلق بسلع تستورد بموافقة الوزير في مصر أما في الأردن فهي تتعلق بالسلع الترفيهية والكمالية التي تهم اصحاب الدخل المرتفعة كالتحف والاثريات والعطور وما شابه .
 - ٥- **السعر المرتفع**: اخذ به المشرع المصري دون الاردني وهو يتعلق بالسلع الترفيهية والكمالية و كالذهب والعطور،^(٢) وهذه السلع ادخلها المشرع الاردني في نطاق الاسعار الخاصة كما ورد اعلاه. وحقيقة الامر ان المشرع العراقي يبدو انه اعتد بالتدرج ايضا عندما ميز عند تقريره لسعر الضريبة بين انواع مختلفة من السلع والخدمات حيث قرر اسعارا متعددة تبدأ من ٨% وتنتهي الى ١٠٠% لكنه اختلف عن التشريعين المصري والاردني في عدم الاخذ بضريبة الصفر وهذا الامر ربما يجد تبريره في عدم وجود قدرات تصديرية للاقتصاد العراقي كون هذه الضريبة تفرض على السلع المصدرة تشجيعا للإنتاج المحلي ، اما عن الاعفاءات فلا مجال للحديث عنها كون الاسلوب الانتقائي الذي اخذ به المشرع بالنسبة لوعاء الضريبة من السلع جعل العديد من السلع معفاة ضمنا من الخضوع لها .
- سادساً: المرونة**: تتسم ضريبة المبيعات بالمرونة عند التطبيق ذلك أن للدولة التحكم في سعرها أو في الإعفاءات الواردة على بعض السلع والخدمات بحسب توجهها الاقتصادي أو حاجتها إلى الإيراد، فهي تستطيع زيادة السعر في حالة نقص الإيراد أو تقليله كما أنها تستطيع أن ترفع الإعفاء عن بعض السلع والخدمات فضلاً عن التحكم في إجراءات التسجيل مما يسمح بزيادة وعاء الضريبة أو عدد المكفّلين بها.^(٣)

(١) علياء عبد الجبار، مصدر سابق، ص ٨٢-٨٤؛ محمود حسين الوادي، مصدر سابق، ص ١٧.

(٢) المادة ٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ النافذ .

(٣) هذا الأمر لا يجب على الدولة أن تمارسه على درجة عالية تجعل نسبة الضرائب أكبر من نسبة النمو الاقتصادي لما لذلك الأمر من إضرار باقتصاد الدولة، للتفصيل ينظر: د. محمود حسين الوادي، كفاح طالب إبراهيم، مصدر سابق، ص ١٨.

سابعاً: **السهولة**: تفرض ضريبة المبيعات بإجراءات سهلة ميسرة مما يسهل التعامل بين المكلف وإدارة الضريبة، وأهم أوجه التيسير في هذه الضريبة أنها تفرض بإحدى صيغتين^(١):
- **الضريبة القيمة Ad-Valorem rate**: في هذه الصيغة تفرض الضريبة بنسبة معينة على قيمة السلعة أو الخدمة أي سعرها.

- **الضريبة النوعية specific rate**: في هذه الصيغة تفرض بمبلغ ثابت على كل وحدة من السلعة (كالطن - الكغم) وبغض النظر عن قيمتها.

وقد اخذ **المشرع العراقي بهاتين الصيغتين** حيث اعتد بالصيغة الاولاي الضريبة القيمة فقد اخذ بها عندما فرض الضريبة بموجب التعليمات رقم ٥ لسنة ٢٠١٥ على اقيام بعض السلع مثل مبيعات خدمات الهاتف النقال ومبيعات المشروبات الكحولية بنسب معينة ،اما بالنسبة للضريبة النوعية فقد فرضت على انواع محددة من السلع والخدمات ومنها خدمات فنادق ومطاعم الدرجتين الاولى والممتازة وجميع انواع البضائع في المولات وخدمات صالونات الحلاقة الرجالية والنسائية^(٢) هذا بالإضافة إلى سهولة ووضوح الإجراءات المتعلقة بها كالإقرارات المطلوب تقديمها وإجراءات الرقابة ورد الضريبة التي تكون سهلة وميسرة.

ثامناً: **ضريبة المبيعات تطبق مبدأ الخصم والأساس الفعلي**: هذه الخاصية تمثل جوهر الضريبة على المبيعات وهي تعني أن الضريبة لا تفرض بشكل تراكمي أي تستوفي في كل مرحلة من مراحل البيع وتعد جزءاً من الكلفة وإنما تفرض لمرة واحدة فقط عند عملية البيع للسلعة أو تقديم الخدمة وهذا الأمر يفعل الرقابة الذاتية في هذه الضريبة ويقلل من فرص التهرب منها، وهي تعتمد على ما تم قبضه فعلاً مقابل بيع السلعة أو أداء الخدمة الذي يتم إثباته بالفواتير التي يجرها البائع للمشتري. أما إذا كانت عملية البيع بالتقسيط أو الأجل في هذه الحالة تعتمد بعض التشريعات أسلوب الأساس الفعلي بالنسبة ما تم تحصيله فعلاً من الأقساط التي تمثل ثمن السلعة أو الخدمة على أن يقدم البائع ما يثبت خطة التقسيط بينه وبين المشتري من خلال العقد المبرم بينهما وسند قبض الجزء المحصل من الثمن.^(٣)

(١) د. خالد عبد العليم السيد عوض، مصدر سابق، ص ١٥؛ علياء عبد الجبار، مصدر سابق، ص ٨.
(٢) عباس مفرج فحل، ضريبة المبيعات في العراق توجه حديث للإصلاح النظام الضريبي وتعزيز موارد الدولة، مجلة العلوم الاجتماعية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية المانيا - برلين، العدد ١٢، جانفي، ٢٠٢٠، ص ٧.

(٣) أجاز قانون القيمة المصنعة السعودي توريد مقدار الأقساط المحصلة فقط في حالة كان البائع يسعمل بنظام البيع بالتقسيط أو الدفعات تحت الحساب وغيرها، وقد ميز الجانب العملي في مصلحة الضرائب المصرية بين عمليات البيع الأجل التي يكون البنك طرف ثالث فيها وبين تلك التي تقتصر على البائع والمشتري حيث أخرجت فوائد البيع بالتقسيط في نطاق الضريبة واعتبرتها كلفة في الحالة الأولى، في حين عدتها جزء من القيمة في الحالة الثانية، للتفصيل ينظر المادة (١٠/ ف ٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة (٢٠١٦) النافذ، كما تضمن القانون



تاسعاً: **ضريبة المبيعات متعددة المراحل**: تفرض ضريبة المبيعات في كافة مراحل إنتاج وتوزيع السلعة بداية من المنتج مروراً بتاجر الجملة حتى تصل إلى تاجر التجزئة ومنه إلى المستهلك النهائي وهل قبل أن تصل إلى هذا الأخير تعد ضريبة ناقصة وغير مكتملة، لهذا نجد أن أغلب دول العالم تصل في تطبيق هذه الضريبة لهذه المرحلة الأخيرة وتحققها بشكل مكتمل ولهذا توصف أنها عادلة ولا تميز بين المكلفين.^(١)

الفرع الثالث/ أهمية الضريبة على المبيعات

أولاً: تبرز أهمية الضريبة على المبيعات من خلال الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في جوانب عدة تتمثل فيما يأتي:

١- **الأهداف المالية**: تعد ضريبة المبيعات من الضرائب التي أثبتت قدرتها على تحقيق الهدف المالي فهي تتميز بوفرة الحصيلة الضريبية لكبر حجم وعائنها كونها تفرض على كافة السلع والخدمات وتحقق للدولة مورد مالي حقيقي تستخدمه لتمويل نفقاتها العامة المتزايدة وسد عجز الموازنة العامة بأسلوب سهل وغير مكلف، وهذا الأمر يؤدي إلى تقليل اللجوء إلى الاقتراض ويخفف عبء الدين العام كما أنه يغني الدولة عن اللجوء إلى الإصدار النقدي الذي يؤدي إلى التضخم.^(٢)

٢- **الأهداف الاقتصادية**: تلعب ضريبة المبيعات دوراً مهماً في العديد من الجوانب الاقتصادية فهي تنظم عملية استهلاك بعض السلع والخدمات من خلال فرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع كالسلع المستوردة الأمر الذي يجعل المستهلك يتوجه إلى السلع الوطنية، وهذا الأمر يعد في الوقت ذاته إجراء لحماية المنتج الوطني ويزيد من قدرته التنافسية، كما أنه يوجه عناصر الإنتاج نحو صناعات ومهن معينة هي السلع التي تقل نسبة الضريبة عليها، كما أن الدولة تستخدم ضريبة المبيعات في خفض معدلات التضخم لأنها تحد من استهلاك السلع غير الضرورية برفع معدل الضريبة عليها.^(٣)

٣- **الأهداف الاجتماعية**: ضريبة المبيعات كغيرها من الضرائب تحقق غايات اجتماعية، فهي تسعى إلى تحقيق العدالة الاجتماعية في الجوانب الآتية:^(٤)

المصري حالة البيع بالمقايضة حيث اعتبر مبلغ السلعة الخاضع للضريبة هو السعر المقدر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل، (م ١٠ / ف ٤) من القانون نفسه .

(١) د. خالد عبد العليم السيد عوض، مصدر سابق، ص ١٤ .
(٢) ليث أمين مرزوك الألويسي، تفعيل دولار ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية في العراق "دراسة مقارنة مع تجارب بعض الدول العربية"، بحث دبلوم عالي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد، ٢٠١٠، ص ٣٤؛ علياء عبد الجبار، مصدر سابق، ص ٢٦؛ د. عصام أبو الفتوح، مصدر سابق، ص ١٣-١٤ .

(٣) علياء عبد الجبار، مصدر سابق، ص ٢٧ .

(٤) عمر عبد الله بني ارشد، مصدر سابق، ص ٢٠ .

- تطبيق مبدأ عمومية الضريبة من خلال فرض ضريبة المبيعات على جميع المكلفين بدون تمييز بينهم في المعاملة الضريبية.

- فكرة الإعفاء الضريبي التي يستخدمها المشرع بالنسبة للسلع والخدمات الضرورية حيث يراعي المشرع تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي بالنسبة لذوي الدخل المحدود فيعفى السلع الضرورية أو الأساسية من الخضوع للضريبة أو يخضعها لسعر ضريبي منخفض أو حتى يعاملها معاملة الضريبة الصفرية ، وهذا يعني أن ضريبة المبيعات هي نوع من أنواع الضريبة التصاعدية حيث تتدرج فيها الأسعار الضريبية حسب أهمية السلعة أو الخدمة المقدمة للأفراد.

المطلب الثاني/ اشكاليات ضريبة المبيعات في العراق: يثير النموذج العراقي لضريبة المبيعات اشكاليات متعددة ، وتعد مشكلة مشروعية هذه الضريبة من اهم المشكلات التي تواجه من يتناولها بالدراسة والتحليل بسبب اختلاف اساسها القانوني بين القرارات الادارية والتعليمات التنفيذية والقوانين ذات الطبيعة المؤقتة ، كما اثار تحديد وعاء هذه الضريبة والطبيعة الانتقائية له اشكالية جعلته خارج فكرة عمومية الضريبة، واخيرا فان ضمان حقوق المكلفين يرتبط بالمشكلة الاخيرة وهي تحديد جهة الطعن بالقرارات المتعلقة بها حيث نجد ان المشرع لم يحدد جهة معينة للنظر في طعون هذه الضريبة الامر الذي ادى الى تنازع الاختصاص بين لجان الطعن الضريبي ومحكمة القضاء الاداري بهذا الخصوص ، وفيما يلي نستعرض هذه الاشكاليات محاولين ايجاد حلول سليمة تحفظ حقوق كل من المكلفين والخزينة العامة من خلال فروع ثلاث كالاتي :

الفرع الأول/ اشكالية المشروعية في ضريبة المبيعات: أثار موضوع مشروعية ضريبة المبيعات جدلاً بالنسبة للنموذج العراقي حيث وضع المشرع العراقي والحكومة نفسها موضع الانتقاد إذ كانت آلية فرض هذه الضريبة مثيرة للنقاش والجدل رغم أن العمل بها جاء ضمن مرحلتين زمنيتين متباعدتين هما:

- **المرحلة الأولى:** جاءت عملية فرض الضريبة في هذه المرحلة خارجة تماماً عن فكرة قانونية الضريبة التي تفترض أن الضريبة لا يجب أن تفرض أو تلغى أو تعدل أو يعفى منها إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية هذه الفكرة التي شككت مبدأ عام يحكم من خلاله على مشروعية أية ضريبة يمكن أن تفرض على الوعاء أو أي شخص حيث كان تفعيل هذه الضريبة ضمن قرار صدر عن مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ بتاريخ ١٩٩٧/٦/١ وقد كان مضمون هذا القرار فرض ضريبة مبيعات على الخدمات التي تقدمها الفنادق المطاعم في الدرجتين الممتازة والأولى بنسبة (١٠%) من أقيام جميع الخدمات التي



تقدمها هذه الفنادق والمطاعم وكما يبدو واضحاً أن هذه الضريبة لم تقرض مستوفية الشكلية القانونية التي تطلبها فكرة قانونية الضريبة حيث جاءت من جانب جهة تنفيذية هي (مجلس الوزراء المنحل) في حينه، وقد استمر العمل بهذا القرار بعد أحداث ٢٠٠٣ في العراق التي شهدت تغيير النظام السياسي ومجيء سلطة الائتلاف المؤقتة التي أكدت العمل به ضمن الأمر الخاص بسلطة الائتلاف رقم ٣٧ لسنة ٢٠٠٣،^(١)

وقد صدرت موازنة العام ٢٠٠٤ التي صيغت من قبل وزارتي المالية والتخطيط وفرضت معها ضرائب جديدة على الكحول والسجائر بنسبة ١٥% فضلاً عن شمول فنادق النجوم الأربع والخمس بالضريبة التي نص عليها القرار المذكور ، وإن هذه الموازنة لا يمكن القول أنها أخرجت القرار رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ من نطاق عدم المشروعية لأنها لم تكن صادرة بقانون صادر عن جهة تشريعية وإنما كانت وثيقة تخويل للالتزام والإنفاق المالي الذي تقوم به الحكومة المؤقتة في العراق وترسخ للإطار المالي للأعوام ٢٠٠٤ - ٢٠٠٦ فهي ذاتها كانت تقتقر إلى صفة المشروعية .

المرحلة الثانية: تم تفعيل ضريبة المبيعات بشكل واسع ضمن نطاق قوانين الموازنة الاتحادية منذ العام ٢٠١٥ وقد تضمنت هذه النصوص فرض ضريبة المبيعات على عدد من السلع والخدمات المستوردة والمحلية والتي تم تحديدها بشكل انتقائي في بادئ الامر ضمن موازنة ٢٠١٥ وما بعدها ثم تطور الامر ليشمل عدد واسع من السلع والخدمات حيث فتحت هذه القوانين الباب للعمل فعلياً بهذه الضريبة رغم انها تميزت ببعض الاختلاف في التطبيق عما شهدته الدول الأخرى ، ولكن من الجانب القانوني كان موقف المشرع العراقي هذا عرضة للانتقاد لانه وان ادخل هذه الضريبة ضمن نطاق مبدأ القانونية عندما جاء بها ضمن نصوص قوانين الموازنة العامة الاتحادية وهي لاشك في مشروعيتها كونها صادرة عن السلطة التشريعية ولا غبار على صحتها من هذه الناحية ، ولكن ما اثار الجدل بهذا الخصوص هو الطبيعة المؤقتة لهذه القوانين كونها كما نعلم تصدر لمدة سنة ومع انتهاء هذه السنة ينتهي العمل بالاحكام التي سطرت لها نصوصها ويبقى مصير هذه الاحكام رهنا بما تقضي به موازنة السنة اللاحقة واردة المشرع^(٢)،

(١) نشر هذا الأمر في الوقائع العراقية بالعدد ٣٩٨٠ بتاريخ ٢٠٠٣/٣/١ .
(٢) هذا الأمر دفع البعض الى تمييز بين هذه النصوص وما فرضته من ضريبة واطلق عليها اسم ضريبة المبيعات المؤقتة استناداً الى طبيعة القانون الذي ارتبطت به وبين الضريبة التي فرضت بقرار مجلس قيادة الثورة المنحل واطلق عليه تسمية ضريبة المبيعات الدائمة استناداً الى طبيعة القرار الذي استندت اليه ، وهذا التكييف صحيح اذا ارتبط بالطبيعة الزمنية لسند الضريبة لكن في حقيقة الامر الوضع لا يختلف بالنسبة للصيغتين لانهما اصبح يعمل بهما بشكل دائم فنصوص الموازنة العامة حرصت على التكرار حتى بالنسبة لما تضمنه قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ وهذا يعني توفر الصفة الدائمة لهما معا ، للتفصيل ينظر :لجنة صالح حمه طاهر ،ضريبة المبيعات ودورها في

ورغم تنبه المشرع العراقي لهذا الأمر وسعيه الى معالجة هذا الخلل بتكرار النصوص المتعلقة بضريبة المبيعات بشكل سنوي الا ان هذا الأمر يعد عيبا يحتاج الى معالجة قانونية تتمثل في اصدار قانون دائم لضريبة المبيعات لان اي اغفال في الاشارة الى بعض السلع والخدمات يثير التساؤل حول مصير الضريبة المفروضة كما حدث في موازنة العام ٢٠١٩ عندما اغفلت الاشارة الى فرض ضريبة على المشروبات الكحولية والسكائر واستيراد السيارات والفنادق والمطاعم فهل ينتهي العمل بالضريبة بالنسبة لها ام لا اذ ان اخضاعها بمقتضى التعليمات التنفيذية وضوابط الاستقطاع المباشر لا يغني عن النص القانوني .

وقد حاول المشرع العراقي معالجة هذا الوضع عندما أحال قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٨ وما بعده إلى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ فيما يتعلق بالمخالفات المرتكبة بخصوص ضريبة المبيعات^(١)، وهذا الأمر يفيد ان هذا القانون جعل من ضريبة الدخل القانون العام الذي يرجع إليه فيما يتعلق بالمخالفات ورغم وضوح قصد المشرع من هذا النص الا انه فسر تفسيراً واسعاً عندما عد قانون ضريبة الدخل القانون العام الذي يرجع اليه في تنظيم احكام هذه الضريبة بشكل عام وفيما لم يرد فيه نص كالمخالفات والعقوبات والجوانب الإجرائية حيث يعتمد في تسعير الضريبة وتفصيل السلع والخدمات على التعليمات والضوابط السنوية الصادرة بخصوص ضريبة الدخل في العراق وهذا خلط واضح يستوجب الفصل إذ أن الاختلاف بين طبيعة الضريبتين يستوجب إيجاد نصوص خاصة للعمل بكل منها، فهذه ضريبة غير مباشرة وعائها سلعة أو خدمة بينما تلك ضريبة مباشرة وعائها الدخل الصافي المتحقق للمكلف، ومن هنا نرى بان الحل الواقعي هو تشريع قانون خاص بضريبة المبيعات يعالج جميع المسائل المتعلقة بهذه الضريبة وينهي الجدل بخصوصها .

الفرع الثاني/ اشكالية الانتقائية في تحديد الضريبة: سبق الإشارة عند بيان خصائص ضريبة المبيعات إلى أن هذه الضريبة هي من الضرائب العامة، وهذا الأمر يعني أن الأصل فيها هو خضوع جميع السلع لها إلا ما يستثنيه المشرع بنص خاص، اما عن الخدمات فالأصل فيها انتقاء خدمات محددة بالذات والنص على اخضاعها للضريبة ، وأن العمل بضريبة المبيعات بهذه الصيغة له فوائد عدة أهمها تحقيق العدالة التنافسية بين السلع المستوردة والسلع المحلية كما سبقت الاشارة ، وعند الرجوع إلى النموذج العراقي نجد أن فكرة العمومية هذه غير موجودة ذلك

تمويل الموازنة العامة ،مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ، المجلد الثاني عشر ،العدد الاول ،الجزء الثاني ،٢٠٢٢،ص٣٠٨ .

(١) نصت المواد (١٩/اولا/١٨-أ/اولا) من قوانين الموازنة الاتحادية للأعوام (٢٠١٨-٢٠٢١) على "....ويخضع المخالفين للاحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢".



أن المشرع العراقي عمد إلى اختيار سلع محددة بالذات وفرض عليها ضريبة المبيعات الأمر الذي جعلها من النوع الخاص وتقوم على فكرة الانتقائية في اختيارها^(١)، وان تحليل هذه المشكلة يتطلب منا التعرف على وعاء ضريبة المبيعات في العراق والتطورات التي مر بها كالآتي :

اولا :وعاء ضريبة المبيعات: إن البحث في وعاء ضريبة المبيعات في العراق يتطلب منا توضيح أهم الأسس التي يقوم عليها مفهومه ثم توضيح نهج المشرع العراقي في تحديد وعاء هذه الضريبة وهذا سيكون ضمن فقرتين كالآتي:

١- مكونات الوعاء في ضريبة المبيعات

الوعاء الضريبي بشكل عام هو القيمة الخاضعة للضريبة والتي يتم على أساسها احتساب الضريبة، وبالنسبة لضريبة المبيعات فإن وعائها ينصب على نوعين من العناصر هما:

أ- **السلعة:** وهي كل مال مادي قابل للتعامل فيه.^(٢) وتعرفها قوانين حماية المستهلك بأنها: مجموع المنافع التي يحصل عليها المستهلك لاشباع احتياجاته، وهي تشمل المنافع المادية التي تأتي من الخصائص المكونة للسلعة والمنافع النفسية التي يحصل عليها من اقتناء إياها.^(٣) وقد عرفها الاقتصادي (كارل ماركس) بأنها: أي سلعة أو خدمة تتجه اليد العاملة البشرية وتعرض كمنتج للبيع في السوق عموماً.^(٤) وهي تشمل كل منتج سواء كان صناعي أو زراعي أو حيواني أو تمويلي بما في ذلك العناصر الأولية والمواد والمكونات الداخلة في المنتج ومكوناته بكل مراحلها،^(٥) وإن هذا التفسير للسلعة هو ذاته الذي أخذت به قوانين ضريبة المبيعات.^(٦)

وأن السلع كوعاء لضريبة المبيعات تكون على نوعين هما:^(٧)

(١) عباس مفرح فحل، مصدر سابق، ص ٨ .

(٢) فايز السيد للمساوي، أشرف فايز للمساوي، التعليق على قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩٠ وفقاً لحدث تعديلات القانون ٩ لسنة ٢٠٠٥، ط٥ مزيدة ومنقحة، ج ١، بلا مكان، ٢٠١٠، ص ٧٢.

(٣) أمير فرج يوسف، مصدر سابق، ص ١٥٩.

(٤) المصدر نفسه، نفس الصفحة .

(٥) عرف قانون حماية المستهلك العراقي رقم (١) لسنة (٢٠١٠) السلعة بأنها: «كل منتج صناعي أو زراعي أو تحويلي أو نصف مصنع أو مادة أولية أو أي منتج آخر ويمكن حسابه أو تقديره بالعدد أو الوزن أو الكيل أو القياس يكون معداً للاستهلاك»، المادة الأولى/ ثانياً، وهو ذات التعريف الذي أخذت به قوانين حماية المستهلك في الدول الأخرى.

(٦) أشار قانون ضريبة المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة (١٩٩٤) المعدل النافذ في المادة (١) إلى تعريف السلعة بأنها: «كل مادة طبيعية أو منتج حيواني أو زراعي أو صناعي بما في ذلك الطاقة الكهربائية»؛ وقد عرفها قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة (٢٠١٦) بأنها: «كل شيء مادي أياً كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية...»، المادة الأولى المتعلقة بالتعريفات .

(٧) عصام أبو الفتوح، مصدر سابق، ص ٣٨.

- **السلع المصنعة:** هي تلك السلع التي تجري عليها عمليات التصنيع من خلال تحويل المادة الخام سواء كانت عضوية أو غير عضوية، وسواء كان هذا التحويل يتم بوسائل يدوية أو آلية أو غيرها من الوسائل الأخرى ويؤدي إلى خلق منتج جديد أو تغيير في حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها،^(١) فضلاً عن استخراج الخامات الطبيعية كالنفط والغاز والفوسفات وغيرها.
- **السلع المستوردة:** يقصد بها السلع الواردة من الخارج والتي تقرر التشريعات فرض الضريبة عليها للمساواة بينها وبين المنتج الوطني والمنتج الأجنبي وعدم جواز تمييزها عن بعضها، فطالما المنتج الوطني يخضع للضريبة الأولى أن يخضع لها أيضاً المنتج الأجنبي.
- **ب- الخدمة:** تعرف الخدمة بأنها منفعة مدركة بالحواس قائمة بحد ذاتها أو مرتبطة بشيء مادي ملموس، وهي تكون قابلة للتبادل ولا يترتب عليها حق في الملكية مثل الخدمات التي تقدمها الجامعات والمستشفيات الأهلية وشركات الاتصالات وشركات الطيران، فهذه تتبع خدماتها كخدمة التعليم والصحة والاتصالات ولا تتبع أجهزة أو عقارات أو أسرة في المستشفيات.^(٢) وعرفت أيضاً بأنها : جميع الاعمال التي تم القيام بها ولا تقع ضمن تصنيف السلع، أي كل ما يتم تداوله ولا يعد سلعة^(٣)، وانها عمل أو أداء غير ملموس يقدمه طرف إلى آخر من دون أن ينتج عن ذلك ملكية شيء ما، وهي في مجملها خدمات غير ملموسة كالخدمات الصحية والتعليمية والمصرفية والبريدية، والخدمات تكون على أنواع مختلفة هي^(٤):
- خدمات حسب الزبون كخدمات المستهلكين التي تقوم لأشباع حاجات شخصه مثل التأمين على الحياة، وخدمات المنشآت التي تقدم لمنشآت الأعمال كالخدمات الإدارية.
- الخدمات التي تعتمد على الإنسان في تقديمها كخدمات الطبيب، وقد تحتاج البعض منها إلى معدات غالية الثمن كخدمة الطيار الذي يقود الطائرة، ومنها ما يتطلب حضور المستفيد فيما لا يتطلب البعض الآخر ذلك، ومنها ما يحتاج إلى خبرة مهنية ومنها ما لا يحتاج إلى ذلك.^(٥)

(١) أدخل المشرع المصري في مفهوم التصنيع أعمال تركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ في الصناعات الطرود والزجاجات أو أية عينة أخرى باستثناء عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالها وتغليف السلع التي يقوم بها تاجر التجزئة عند البيع، للتفصيل ينظر: فايز المساوي، أشرف المساوي، مصدر سابق، ص ٧٢.

(٢) أمير فرج يوسف، مصدر سابق، ص ١٦١.

(٣) مبروك محمد نصير، الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، ط١، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠١٧، ص ٤٣.

(٤) أمير فرج يوسف، مصدر سابق، ص ١٦١.

(٥) المصدر نفسه، ص ١٦٢.



ومن خلال ما تقدم يمكن أن نستخلص أن الخدمة هي عمل تقوم به جهة متخصصة لمصلحة المستفيد والمستهلك على أن يكون ذلك لقاء أجر متفق عليه أو محدد مسبقاً بموجب تسعيرة معلنة، وبالمفهوم القانوني فإن الخدمة تشمل كل صفقة تتم مقابل ثمن أو كل ما لا ينطبق عليه لفظ سلعة ، فإذا لم يتحقق هذا المفهوم للخدمة لا يمكن الخضوع للضريبة^(١) .

وبعد أن بينا مفهوم كل من السلعة والخدمة اللتان تشكلان وعاء ضريبة المبيعات ينبغي توضيح آلية التعامل الضريبي مع كل منها، فالسلع الأصل فيها أنها تخضع جميعها للضريبة كأصل عام إلا ما استثنى بنص خاص أو دخل في نطاق الضريبة الصفرية، أما عن الخدمات فهي لا يخضع منها للضريبة إلا ما يحدده القانون حصراً كما هو الحال في التشريعين المصري والاردني^(٢)، ولدى الرجوع إلى النصوص القانونية التي جاءت بها قوانين الموازنة العراقية والتعليمات التنفيذية رقم (٥) لسنة ٢٠١٥ الخاصة بضريبة المبيعات في العراق نجد أن المشرع العراقي تعامل مع السلع والخدمات كالآتي:

بالنسبة للسلع: اقتصرت الضريبة المفروضة في بداية الامر على السلع المستوردة دون السلع المحلية الصنع وهذا الأمر يستثنى من النصوص التي فرضت هذه الضريبة في نطاق قوانين الموازنة الاتحادية للعام (٢٠١٥) المادة (٣٣) وما بعدها حيث ميزت هذه النصوص بين ثلاث أنواع من السلع المستوردة على وجه التحديد وهي:

- السكائر .
- المشروبات الكحولية.
- السيارات المستوردة.

كما أضافت موازنات الأعوام اللاحقة حتى عام ٢٠١٩ كافة السلع المباعة في المولات والمحلات التجارية والأسواق عدا مفردات البطاقة التموينية^(٣)، كما أضيف لاحقاً الوقود المستورد الذي يباع مباشرة عن طريق محطات الوقود وقد نص قانون الموازنة الاتحادية للعام ٢٠٢١ على إصدار

(١) عمار السيد عبد الباسط، اثر الضريبة العامة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، ط١، مكتبة الوفاء القانونية، ٢٠١١

(٢) لخذ قانون الضريبة على المبيعات المصري رقم ١١ لسنة ١٩٩١ السابق بهذا التوجه ومن بعده القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ، حيث اخضع جميع السلع المحلية والمستوردة للضريبة في حين فرض الضريبة على الخدمات بموجب جداول خاصة مرفقة بالقانون، المصدر نفسه، ص٣٨ .

(٣) نصت الفقرة (ثالثاً) من المادة ١٩ من قانون الموازنة الاتحادية لعام ٢٠١٨ على "المجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية فرض ضريبة مبيعات بنسب يحددها المجلس على السلع والخدمات والمحلات التجارية والأسواق والمحلات وصالونات الحلاقة ومراكز التجميل " وقد تم الغاء هذا النص ضمن موازنة ٢٠١٩ لعدم تحقيق الاهداف المرجوة منه بسبب عدم تعاون المواطنين وفشل جهود الهيئة العامة للضرائب بهذا الخصوص وفي عام ٢٠٢٠ اعيد فرض الضريبة على هذه الخدمات بموجب موازنة العام ٢٠٢١

طواع ضريبية بمعايير ومواصفات دولية بالنسبة للضرائب على السكائر والتبوغ والمشروبات الكحولية والروحية لتجبي من مستوردي تلك السلع وحدد قيمة هذه الطواع ١٠٠% بالنسبة للسكائر و ٢٠٠% بالنسبة للمشروبات الكحولية،^(١) كما أن الضوابط التقديرية الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب لعام ٢٠١٩ أدخلت أنماط مختلفة من السلع المستوردة والمحلية وقد جاء هذا الأمر استناداً إلى نصوص موازنة العام ٢٠١٨،^(٢) التي أباحت للسلطة التنفيذية إصدار تعليمات جديدة بهذا الخصوص وفعلاً كانت هذه الضوابط التي جاءت بالإضافة.^(٣) وإن أهم ما يثير الاهتمام بالنسبة لهذه السلع أن المشرع ركز فيها على السلع المستوردة دون السلع المحلية خلافاً للتشريعات الأخرى التي فرضت الضريبة على هذه الفئة وفعلت الأحكام المتعلقة بها، وربما يجد موقف المشرع العراقي هذا تبريره من واقع الفشل الذي يعيشه القطاع الصناعي في العراق وعدم وجود صناعة قوية أو قد تكون له غاية بعيدة هي تشجيع الصناعة الوطنية، ولكن مع هذا تضمنت التعليمات التنفيذية لضريبة المبيعات في العراق ما يشير إلى إمكانية فرض الضريبة على السلع المحلية.^(٤)

أما عن الخدمات فقد حصرها المشرع العراقي أيضاً في نطاق محدد يشمل ما يأتي:^(٥)

- خدمات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الإنترنت.
- خدمات الفنادق والمطاعم كافة حسب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧.
- صالونات الحلاقة الرجالية والنسائية ومراكز التجميل.

كما أضافت الضوابط التقديرية للهيئة العامة للضرائب أنشطة أخرى تقدم خدمات متعددة للأفراد مثل خدمات مكاتب السفر والسياحة ومكاتب الحج والعمرة ومكاتب الصيرفة وخدمات الحراسة وغيرها من الخدمات الأخرى.^(٦) من خلال ما تقدم نلاحظ أن موقف المشرع العراقي كان انتقائياً بالنسبة للضريبة على السلع حيث أنه استبعد أولاً السلع محلية الصنع، وأن هذا التوجه يبدو فيه موقفه واقعياً ويتفق مع طبيعة الأوضاع في العراق وأن توجه الضوابط التقديرية لإخضاع بعض هذه السلع للضريبة لا يغير من هذه الفكرة كونه في نطاق ضيق ويقتصر على بعض السلع؛ أما عن السلع المستوردة نجد أن المشرع في بداية الأمر تخير سلع محددة وفرض عليها ضرائب

(١) ينظر البند ثالثاً/أ من المادة ١٨ من قانون الموازنة العامة الاتحادية للعام ٢٠٢١ .

(٢) المادة (٢٤) من الموازنة العامة الاتحادية للعراق للعام ٢٠١٨.

(٣) ينظر: الضوابط السنوية الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب الخاصة بالمهين والاعمال التجارية للعام ٢٠١٩، ص ١٠، ٩.

(٤) ينظر نص المادة (٤/ثالثاً) من ضوابط تقدير ضريبة المبيعات في العراق رقم (٥) لسنة (٢٠١٥).

(٥) ينظر المواد (٢٣) من موازنة العام ٢٠١٧، (١٩/ثالثاً) من موازنة العام ٢٠١٨، ٢٤ من موازنة العام ٢٠١٦.

(٦) علياء عبد الجبار يونس، مصدر سابق، ص ٧٤.



مرتفعة الأمر الذي أوحى بأن المشرع كان يهدف إلى تقليل استيراد مثل هذه البضائع حتى أن البعض وصفها بأنها أقرب إلى العقوبات منها إلى الضريبة^(١)، لكن على ما يبدو أنه عاد وتنبه إلى الأمر وخفض من قيمة الضريبة إلا أنها أيضاً بقيت ضمن الحدود العليا لسعر ضريبة المبيعات في العراق، وحقيقة الأمر ان موقف المشرع العراقي لا يمكن وصفه بالعقوبة وإنما هو يمكن تبريره بأن المشروبات الكحولية سلعة كمالية وانها ليست من المتطلبات الضرورية لحياة المواطن العراقي كما ان هذه السلع تتسم بارتفاع قيمة الأرباح المتحققة من مبيعاتها ذلك أنها من السلع الغالية نسبياً بالنسبة للاقتصاد العراقي، وفي المرحلة اللاحقة تنبه إلى أهمية حصيلة هذه الضرائب فأضاف أصناف عديدة من السلع والخدمات على امتداد موازنات الأعوام ٢٠١٥-٢٠٢١ وهذا جعله قريباً من فكرة العمومية حيث أنه شمل بهذه الضريبة نسبة كبيرة من السلع والخدمات جاءت على ذكرها الجداول التي أعدت ضمن ضوابط فرض وتقدير ضريبة الدخل للعام ٢٠١٩/٢٠٢١، لكن ما يؤخذ على هذا التعدد أنه انقسم فيه الأمر بين القانون والتعليمات وهذا أخرج الضريبة عن فكرة المشروعية المطلوبة في فرض الضريبة التي أقرها الدستور بموجب نص المادة (٢٨) التي اشترطت ان يكون فرض الضريبة او الغاءها او تعديلها او حتى الاعفاء منها بقانون وليس بناء على قانون ومن هنا فان فرضها بموجب تعليمات تنفيذية او ضوابط معينة هو امر غير جائز .

ومن خلال ما تقدم يمكن أن نلاحظ تناثر وتباعد الإطار القانوني لضريبة المبيعات من حيث تحديد وعاءها حيث يفترض بالمشرع العراقي صياغة قانون خاص يشتمل على جداول ملحقة تدرج فيها كل السلع والخدمات التي تشكل وعاءً للضريبة وتجنب هذا التنظيم المتناثر والمتشتت لهذا الوعاء وليس إدراج السلع الخاضعة لهذه الضريبة ضمن ضوابط عامة تشمل ضريبة الدخل وضريبة المبيعات أسوة بالتشريعات الأخرى التي أخذت بهذا الأمر .

الفرع الثالث/ اشكالية الطعن في ضريبة المبيعات: ضريبة المبيعات شأنها شأن الضرائب الأخرى يحتمل فيها ان لا يقتنع المكلف بقرارات التقدير الصادرة بحق المكلف او الاجراءات التي تتخذ بحقه من الادارة الضريبية، وان التساؤل الذي يثور هنا اذا كانت هناك امكانية للطعن في هذه القرارات شأنها شأن القرارات الصادرة عن الادارة الضريبية في الضرائب الأخرى فما هي الجهة المختصة التي يرفع امامها الطعن ؟

(١) مرتضى حسين علوان التميمي ، فؤاد عبد المحسن الجبوري ،دراسة مقارنة لضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة في ايران ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة للدمدة (٢٠٠٤-٢٠١٤)، مجلة جامعة كربلاء العلمية – المجلد الخامس عشر ، العدد الاول /انساني، ٢٠١٧، ص٧.

في البداية ينبغي الإشارة الى امكانية الطعن في قرارات ضريبة المبيعات وسندنا في ذلك الى قانونين :

- الاول هو قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ على اعتبار انه القانون العام الذي يرجع اليه فيما لم يرد به نص في قوانين الضرائب الاخرى ، والاعتماد على الاحالة التي تضمنتها قوانين الموازنة العامة للاعوام ٢٠١٥-٢٠٢١ والتي تعد محل نظر بالنسبة لنا حيث عدت هذا القانون هو المرجع فيما يتعلق بمخالفات ضريبة المبيعات^(١).

- الثاني هو قانون مجلس شورى الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل النافذ الذي عد محكمة القضاء الاداري صاحبة الاختصاص في نظر طعون ضريبة المبيعات على اعتبار ان القانون لم يحدد جهة معينة للنظر في هذه الطعون.^(٢)

وان الاختلاف بين القانونين يكمن في ان قانون ضريبة الدخل يتضمن اسلوب اداري هو التظلم الاداري واساليب ذات طابع مختلط هي والاستئناف والتمييز التي هي بالاصل لجان ادريّة ذات اختصاص قضائي يتم اللجوء اليها اولا قبل اللجوء الى القضاء الاداري عند الطعن وهذا ما استقر عليه الوضع بسبب تذبذب ارادة المشرع بين الرفض والقبول لموضوع تدخل القضاء في منازعات ضريبة الدخل فهو وان استقر مؤخرا على السماح للقضاء بنظر هذه المنازعات الان الواقع العملي يشهد ترسيخا لعمل لجان الطعن حتى الوقت الحالي كون النص الذي يقر بعملها لا يزال ساري المفعول ، وان تدخل القضاء الاداري اقتصر على المسائل التي تخرج من نطاق اختصاص هذه اللجان فقط^(٣). اما عن قانون مجلس شورى الدولة فهو يتضمن تصريح مباشر من المشرع بتدخل القضاء في نظر منازعات ضريبة المبيعات طالما انه لم يحدد القانون جهة معينة للنظر فيها وهذا يعني الفقر على الاساليب الادارية وتجاوزها بهذا الخصوص.

ولدى المفاضلة بين هذين الاسلوبين نجد ان هناك ملاحظات على كل منهما ، فبالنسبة لقانون ضريبة الدخل يؤخذ على تطبيقه عدم دقة الاحالة التي تضمنتها قوانين الموازنة العامة الاتحادية ذلك انها تعلقت بمخالفات ضريبة المبيعات حصرا ولم يعمم النص مسالة الرجوع الى احكام قانون

(١) ينظر نصوص المواد (١٩/اولا/١٨-أ/اولا/١٨-أ/اولا/١٨-أ) من قوانين الموازنة الاتحادية للاعوام ٢٠١٨-٢٠١٩-٢٠٢١ على التوالي.

(٢) ينظر المادة ٧/ رابعا من قانون مجلس شورى الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل النافذ .
(٣) جاء هذا الامر بموجب قانون التعديل الاول لقانون رفع والغاء جميع النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من نظر الدعاوى الذي استثنى القرارات والقضايا الضريبية رقم ٣ لسنة ٢٠١٥ حيث سمح هذا القانون للقضاء بنظر المنازعات الضريبية ؛ ينظر :لقاء عبد السادة جالي ،الامن القانوني في المجال الضريبي ،رسالة ماجستير كلية القانون /جامعة بغداد، ٢٠٢٠، ص٣١.



ضريبة الدخل بشكل عام كما هو الحال بالنسبة لقوانين اخرى كقانون فرض الضريبة على دخل الشركات النفطية العاملة في العراق رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠^(١)، هذا بالإضافة الى ان القرار رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ الخاص بالضريبة على فنادق الدرجتين الاولى والممتازة هو الاخر لم يحدد مرجعا للطعن في القرارات المتعلقة بالضريبة وهذا يعني عدم عقد الاختصاص لقانون ضريبة الدخل بهذا الخصوص في الحالتين ، وكان الاجدر بالمشرع العراقي ان يجعل الاحالة وفق هذا المضمون حتى يكون بالامكان الرجوع الى احكامه بخصوص ضريبة المبيعات وان كان العمل حاليا يجري على الاحالة بشكل عام دون الانتباه الى هذا الامر . اما عن قانون مجلس شوري الدولة رقم ٦٥ وما تضمنته الفقرة رابعا من المادة السابعة والتي جعلت محكمة القضاء الاداري هي المحكمة المختصة بنظر الطعون التي لم يحدد القانون مرجعا للطعن فيها فان الرجوع اليه يبدو منطقيا ازاء عدم وضوح نصوص قوانين الموازنة العامة المتعلقة بضريبة المبيعات وبالتالي يمكن القول بان الاختصاص يكون معقودا لهذه المحكمة بقوة القانون ، ولكن ما يؤخذ على هذا التوجه هو عدم توفر الخبرة والدراية الكافية لدى اعضاء المحكمة على الاغلب اذ يجب ان تتوفر لديهم خبرة في الامور المالية على الاقل ، فضلا عن ما يمكن ان يسببه الرجوع الى هذه المحكمة من اثار سلبية اذا ما تراكمت الاعتراضات المتعلقة بضريبة المبيعات اذ ان اللجان الادارية تلعب دور في فترة هذه الطعون وانهاء بعضها قبل ان تصل الى المحكمة . وبالنسبة لنا وازاء عدم وضوح الجانب العملي المتمثل في موقف السلطة المالية بهذا الخصوص يظهر امامنا حلين يمكن ان يعتمد عليها المشرع العراقي هي:

١- اللجوء الى قضاء متخصص ضريبي حتى لو كان متفرعا من القضاء الاداري من خلال انشاء محاكم ضريبية متخصصة اسوة بمحكمة قضاء الموظفين التي هي جزء من القضاء الاداري في العراق^(٢)، تكون مهمتها النظر في الطعون الضريبية المتعلقة بكافة انواع الضرائب في العراق وهذا الحل في نظر البعض يضمن حقوق المكلف والسلطة المالية على حد سواء ويحقق الاستقرار للمبادئ والنظريات المتعلقة بالقانون الضريبي لأن القرار هنا يصدر من اشخاص متخصصين يعملون على تفسير نصوص القانون الضريبي ورفع الغموض والتناقض فيها الامر الذي يؤدي الى اطمئنان المكلفين واستقرار الثقة في

(١) نصت المادة ٢ من هذا القانون على "تسري أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل في كل ما لم يرد به نص في هذا القانون."

(٢) احمد حمزة ثامر ، التنظيم القانوني لمحكمة القضاء الاداري ، مجلة مركز بابل للدراسات الانسانية ، المجلد ٩، العدد ٣، ٢٠١٩، ص ١٥٣.

المعاملات الضريبية^(١)، وان هذا الحل يحتاج الى سن قواعد قانونية تسمح بانشاء قضاء ضريبي متخصص وهو بعيد المنال لعدم توافر الظروف الملائمة في الوقت الحالي.

٢- منح الاختصاص في نظر الطعون الضريبية في ضريبة المبيعات والضرائب بشكل عام لمحكمة القضاء الاداري مع انشاء لجان ادارية متخصصة ترفع امامها الطعون الضريبية قبل ورودها الى هذه المحكمة ويمكن بهذا الصدد الاستعانة بلجان الطعن الضريبي في قانون ضريبة الدخل ولكن بعد تعديل نص الاحالة التي تضمنتها قوانين الموازنة الاتحادية لتكون عامة وتشمل كل جوانب التنظيم القانوني لضريبة المبيعات التي لم يرد بشأنها نص حتى تكون ازاء تطبيق صحيح لنصوص القانون وضرورة تعطيل الاختصاص القضائي لهذه اللجان لوجود محكمة القضاء الاداري التي ستحل محلها في ممارسة هذا الاختصاص وهذا الحل يمكن الاعتماد عليه حالياً لحين توافر الظروف الملائمة لاعتماد الحل الاول .

٣- وهناك حل ثالث يجمع بين الحلين السابقين يمثّل في اعتماد اسلوب اللجان الادارية التي يتم انشاءها كمرحلة اولى يلجأ اليها المكلفين لتختص بالبت في الطعون الضريبية وجعل القضاء الضريبي مرحلة ثانية تحال اليه الطعون التي لا يكتفي فيها المكلف بقرارات تلك اللجان وتستوجب الاحالة اليه ، وان هذا الحل نجده مفعل في العديد من الدول العربية ومنها الاردن ومصر حيث منح المشرع الاردني الاختصاص في نظر قضايا ضريبة المبيعات لمحكمة متخصصة ضريبياً هي محكمة البداية الضريبية^(٢)، وكذلك المشرع المصري الذي منح هذا الاختصاص لمحكمة القضاء الاداري^(٣)، لكن كلا القانونين اوجدا مرحلة ادارية تمر فيها الطعون المتعلقة بضريبة المبيعات بلجان متخصصة يتم انشاءها وفق احكام قانون ضريبة المبيعات كما هو الحال في الاردن^(٤) او لجان متخصصة مهامها موحدة بالنسبة لجميع الضرائب كما هو الحال في مصر^(٥)، لكن العمل بهذا الحل في العراق ايضا غير ممكن حالياً لعدم توفر الظروف الملائمة لتفعيله فهو يحتاج قانون ينشئ قضاء ضريبي

(١) حيدر نجيب احمد فائق ، قانونية اختصاص المحاكم العراقية لنظر وحل نزاعات الادارة الضريبية ،مقال متاح على الانترنت على الرابط الالكتروني <https://law.uodiyala.edu.iq/uploads>، تاريخ الزيارة ١١/٩/٢٠٢١ .

(٢) ينظر المادة ٥٧ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ .

(٣) ينظر المادة ٦٥ من قانون الاجراءات الضريبية الموحد المصري رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ .

(٤) تم انشاء لجنة متخصصة تسمى هيئة الاعتراض تتولى البت في جميع الاعتراضات المقدمة وفقاً لاحكام قانون ضريبة المبيعات الاردني ،ينظر المادة (٤٨/أ-ب) من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

(٥) تتولى المرحلة الادارية في مصر لجان متخصصة انشأت بمقتضى احكام قانون الاجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ مهمتها البت في كافة الاعتراضات التي تتعلق بكل انواع الضرائب في مصر وتمثل هذه اللجان في اللجان الداخلية ولجان الطعن المختصة ،ينظر نصوص المواد (٥٦-٦٥) من هذا القانون .



متخصص وقانون لضريبة المبيعات يصرح بجهة الطعن فضلا عن تعديل اساسي لنصوص ضريبة الدخل المتعلقة بالطعن الضريبي .

الخاتمة

اولا : الاستنتاجات

- ١- يتصف الاطار القانوني لضريبة المبيعات بالقصور كونه يعتمد على نصوص قانونية ذات طبيعة مؤقتة وقرارات وتعليمات صادرة عن جهات تنفيذية لاتملك حق فرض الضريبة ، الامر الذي جعل بعض النصوص المتعلقة بهذه الضريبة خارج اطار فكرة المشروعية .
- ٢- اعتمد المشرع العراقي في تقديره لاسعار ضريبة المبيعات على فكرة التدرج الذي اخذت به التشريعات الاخرى حيث اخذ بالسعر العام والسعر المرتفع فيحين لم يأخذ بضرعية الصفرية .
- ٣- اعتمد المشرع العراقي اسلوب انتقائي في تحديده السلع الخاضعة لضريبة المبيعات خروجا عن القاعدة العامة التي تقر بعمومية هذه الضريبة وخضوع جميع السلع للضريبة الا ما يعفى بنص القانون او يخضع لضريبة الصفرية .
- ٤- اكتفى المشرع العراقي فيما يتعلق بتنظيم الاحكام القانونية لضريبة المبيعات بالاحالة الى احكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ والتي تعد في احالة ناقصة لانها اقتصرت على الاحكام المتعلقة بمخالفات ضريبة المبيعات وفق صريح النصوص القانونية المتعاقبة لقوانين الموازنة .
- ٥- يعد القضاء الضريبي المتخصص هو الاسلوب الامثل لنظر الطعون الضريبية المتعلقة بضرعية المبيعات ولكن يفضل ان يسبق اللجوء اليه وجود لجان ادارية مهمتها البت في هذه الطعون لتخفيف العبئ عن القضاء الضريبي .

ثانيا: التوصيات

- ١- اصدار قانون خاص بضرعية المبيعات يضع نظاما قانونيا متكاملا لهذه الضريبة.
- ٢- الاخذ بعمومية ضريبة المبيعات من خلال فرض الضريبة بشكل عام على جميع السلع والخدمات وتفعيل الضريبة الصفرية والاعفاءات الضريبية .
- ٣- منح القضاء الاداري مبدئيا صلاحية النظر في الطعون الضريبية المتعلقة بضرعية المبيعات مع الاستعانة بلجان الطعن الضريبي في قانون ضريبة الدخل لتسهيل عمل محكمة القضاء الاداري لحين ايجاد قضاء ضريبي متخصص .

٤- تعديل نصوص قانون الموازنة الاتحادية التي تتعلق بالاحالة الى قانون ضريبة الدخل لتكون احالة عامة تجعل هذا القانون المرجع العام فيما لم يرد به نص بالنسبة لقضايا ضريبة المبيعات .

المصادر والمراجع

أولاً: القوانين

- ١- قانون مجلس شوري الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل النافذ .
- ٢- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل
- ٣- قانون ضريبة المبيعات الأردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.
- ٤- قانون حماية المستهلك العراقي رقم (١) لسنة (٢٠١٠)
- ٥- كقانون فرض الضريبة على دخل الشركات النفطية العاملة في العراق رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠
- ٦- قانون التعديل الاول لقانون الغاء منع المحاكم من نضر الدعاوى الضريبية في العراق لسنة ٢٠٠٥ المرقم ٣ لسنة ٢٠١٥ .
- ٧- قوانين الموازنة الاتحادية للاعوام (٢٠١٦-٢٠٢١)
- ٨- قانون الاجراءات الضريبية الموحد المصري رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ .

ثانياً: الضوابط والتعليمات

- ٩- تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم ٥ لسنة ٢٠١٥.
- ١٠- التعليمات التنفيذية الخاصة ضريبة المبيعات في العراق رقم (٥) لسنة (٢٠١٥).
- ١١- اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ النافذ .
- ١٢- ضوابط الهيئة العامة للضرائب الخاصة للمهن والاعمال التجارية للعام ٢٠٢٠ (٢٠٢١ التقديرية) ،الهيئة العامة للضرائب،قسم الاعمال التجارية والمهن.

ثالثاً: الكتب

- ١٣- أمير فرج يوسف، قانون حماية المستهلك بدول الخليج، ط١، دار الكتب والدراسات العربية، الاسكندرية ، ٢٠١٦.
- ١٤- خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة العامة على المبيعات (مشكلات وحلول)، ايتراك للطباعة والنشر ، بدون مكان ، ٢٠٠٨.
- ١٥- عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ج١، ط١، مطبعة الإرشاد، بغداد، ١٩٦٦.
- ١٦- عصام أبو الفتوح، الضريبة العامة على المبيعات مراحل التطبيق (الاولى -الثانية -الثالثة) تشريع اجراءات- علاج مشاكل التطبيق ، ط١، دار الحرية للنشر والتوزيع ،القاهرة، ٢٠٠١ .
- ١٧- عمار السيد عبد الباسط، اثر الضريبة العامة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد ، ط١، مكتبة الوفاء القانونية، ٢٠١١.
- ١٨- عمر عبد الله بني ارشد ، موسوعة الضرائب على المبيعات وضريبة الدخل ، ط١، دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان، ٢٠١٦ .
- ١٩- فايز السيد للمساوي، أشرف فايز للمساوي، التعليق على قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩٠ وفقا لاحدث تعديلات القانون ٩ لسنة ٢٠٠٥ ، ط٥ مزيدة ومنقحة ، ج ١ ، بلا مكان ، ٢٠١٠ .
- ٢٠- قيس حسن عواد، المالية العامة التشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، ٢٠١٠.
- ٢١- مبروك محمد نصير، الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ، ط١،الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠١٧.
- ٢٢- محمود حسين الوادي، كفاف طالب إبراهيم، الأصول العلمية والعملية للضريبة العامة على المبيعات، ط١، ٢٠١٠، دار المسيرة للطباعة والنشر /عمان، الاردن، ٢٠١٠.

رابعاً : الرسائل والاطاريح وبحوث الدبلوم العالي

- ٢٣- علي كريم راضي فيروز، تأثير ضريبة المبيعات على ربحية شركات الاتصالات "دراسة تطبيقية في شركتي اسياسيل وزين العراق للاتصالات ، بحث دبلوم عالي ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد، ٢٠١٨.
- ٢٤- علياء عبد الجبار يونس، التنظيم القانوني لضريبة المبيعات "دراسة مقارنة"، بحث دبلوم عام غير منشور، كلية الحقوق /جامعة الموصل، ٢٠٢١.



- ٢٥- لقاء عبد السادة جالي، الامن القانوني في المجال الضريبي، رسالة ماجستير، كلية القانون /جامعة بغداد، ٢٠٢٠.
- ٢٦- ليث أمين مرزوك الألويسي، تفعيل دولار ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية في العراق "دراسة مقارنة مع تجارب بعض الدول العربية"، بحث دبلوم عالي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية /جامعة بغداد، ٢٠١٠.
- خامسا: البحوث والمشورات**
- ٢٧- احمد حمزة ثامر، التنظيم القانوني لمحكمة القضاء الاداري، مجلة مركز بابل للدراسات الانسانية، المجلد ٩، العدد ٣، ٢٠١٩.
- ٢٨- أسعد محمد علي وهاب العواد، عبد الأمير صبار خشيف، دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة للدولة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، مجلد ١٣، عدد ٥٤، ٢٠١٧.
- ٢٩- إيمان شاكر محمد، ليث أمين مرزوك، تصميم إطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية في زيادة إيرادات الموازنة العامة، مجلة الدنانير، العدد ١٣/٢٠١٨.
- ٣٠- حيدر نجيب احمد فائق، قانونية اختصاص المحاكم العراقية لنظر وحل نزاعات الادارة الضريبية، مقال متاح على الانترنت على الرابط الالكتروني <https://law.uodiyala.edu.iq/uploads>، تاريخ الزيارة ٢٠٢١/٩/١١.
- ٣١- عباس مفرح فحل، ضريبة المبيعات في العراق توجه حديث للإصلاح النظام الضريبي وتعزيز موارد الدولة
- ٣٢- لنجة صالح حمه طاهر، ضريبة المبيعات ودورها في تمويل الموازنة العامة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد الثاني عشر، العدد الاول، الجزء الثاني، ٢٠٢٢.
- ٣٣- مرتضى حسين علوان التميمي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، دراسة مقارنة لضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة في إيران ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة للدمدة (٢٠١٤-٢٠١٤)، مجلة جامعة كربلاء العلمية - المجلد الخامس عشر، العدد الاول /انساني، ٢٠١٧.
- ٣٤- كتاب الهيئة العامة للضرائب بالعدد ٥٥٧/٥ في ٢٤/٢/٢٠١٩.
- ٣٥- الوقائع العراقية بالعدد ٣٩٨٠ بتاريخ ٢٠٠٣/٣/١.