

تنمية الرافدين

العدد 118 المجلد 37 لسنة 2018

ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في النظام
الضريبي العراقي

Value Added Tax and Applicability Within Iraqi Tax
System

الدكتورة سراء سالم داؤد

مدرس

عدي سالم علي

مدرس

قسم العلوم المالية والمصرفية

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل

Saraa S. Dawood (PhD)

Lecturer

Oday S. Ali

Lecturer

Department of

University of Management and Economics

University of Mosul

Saraasalim26@Gmil.com

Odaysalim2004_2005@ yahoo.com

تاريخ قبول النشر 2014/2/24

تاريخ استلام البحث 2013/10/21

المستخلص

ضريبة القيمة المضافة واحدة من الضرائب المنتشرة في العالم وتبرز أهميتها في سرعة اعتماد الدول عليها, ويحتاج العراق إلى مثل هذه الضريبة في ظل التوجهات نحو تحرير التجارة وإقامة المناطق الحرة والتي تعمل على إلغاء الضرائب الكمركية, كما أن نمو دخل الفرد يسهم في زيادة الاستهلاك بشكل غير متوازن في العراق .

من هنا فإن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق يسهم في تعويض النقص في الإيرادات الضريبية وترشيد الزيادة في الإنفاق الاستهلاكي, وتوجيه الزيادة في الدخل نحو الادخار, وتم إثبات ذلك بأسلوب تحليل الجداول للإيرادات الضريبية في العراق للمدة 1990-2012 وبالاعتماد على مسوحات ميزانية الأسرة, تقديم نموذج مقترح لآلية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق .

الكلمات المفتاحية: ضريبة القيمة المضافة، النظام الضريبي في العراق، الإنفاق الاستهلاكي، الإيرادات الضريبية.

Abstract

Value added tax (VAT) is one of the taxes throughout the world .Its importance comes from being adopted rapidly by the states thereon. Iraq needs such a tax in the light of trends towards the liberalization of trade and the establishment of free zones, which aim to abolish customs duty, also the growth of income per capita contributed to the increase of unbalanced consumption in Iraq. Therefore, the application of VAT in Iraq contribute to make up the shortfall in tax revenue ,the rationalization of the increase in consumption spending, and encourage to direct the increase in income towards savings. This has been proved in a way of tables analyzing of tax revenues in Iraq for the period 1990-2012 and through the surveys of the family budget, a proposed mechanism for the application of VAT in Iraq has been submitted.

Key Words :Value add tax, the tax system in Iraq, Consumer spending, tax revenue

المقدمة

في إطار سعي الدول للبحث عن موارد متجددة من أجل تمويل الزيادة في نفقاتها، تظهر أهمية الضريبة كأساس لتمويل موازنة الدولة، من خلال إجراء إصلاحات في النظام الضريبي. وفرض ضريبة القيمة المضافة هو جزء من هذه الإصلاحات الذي يوفر جزءاً من الإيرادات للدول فضلاً عن استخدامها لمعالجة بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية التي تقصدها الدول.

وتعد مساهمة إيرادات الضرائب في العراق متواضعة في تمويل موازنة الدولة نتيجة اعتماده الاقتصاد العراقي على الإيرادات النفطية بشكل كبير وهذه الأخيرة تعد متقلبة بين فترة وأخرى، وربما من الممكن إدخال مجموعة من الضرائب ومن ضمنها ضريبة القيمة المضافة لمواكبة التطورات في دول العالم من تحرير التجارة الدولية وغيرها، فضلاً عن التغيرات الاقتصادية داخل البلد التي تفرض على الدولة إدخال تحسينات على النظام الضريبي في العراق.

أهمية البحث

تبرز أهمية البحث في حاجة العراق لضريبة القيمة المضافة، لا سيما بعد تحول مسارات الإنفاق الاستهلاكي خلال المدة الأخيرة والتي ينبغي توجيهها بما يخدم رؤية الدولة للفترة المقبلة، فضلاً عن كونها احد البدائل المهمة لتوسيع الإيرادات الضريبية تحت وطأة حركات التحرر المالي وتحرير التجارة الدولية .

مشكلة البحث

هل بالإمكان تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق نتيجة ارتفاع دخل الفرد العراقي والتغير الذي حصل في النمط الاستهلاكي له، وتوسيع قاعدة الإيرادات الضريبية في ظل اعتماد الموازنة بشكل رئيس على الإيرادات النفطية .

فرضية البحث

يفترض البحث أن هناك إمكانية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق نتيجة تغير نمط الإنفاق الاستهلاكي العائلي وحاجة العراق إلى توسيع قاعدة الإيرادات الضريبية .

هدف البحث

تعد ضريبة القيمة المضافة أكثر الضرائب انتشاراً في العالم خلال السنوات الخمسين الماضية، وهذا يدل على جدوى هذه الضريبة في كونها تحقق غايات الدولة المالية والاقتصادية، ويقدم البحث مساراً لإدخال ضريبة القيمة المضافة في العراق الذي عليه أن يحدو حدو دول العالم ومواكبة تطوراتها .

منهج البحث

من أجل التحقق من فرضية البحث اعتمد البحث على أسلوب تحليل بيانات الجداول الخاصة بالضرائب في العراق للمدة (1990-2012)، فضلاً عن التعرف على نمط الإنفاق الاستهلاكي في العراق من خلال مسوحات ميزانية الأسرة للسنوات التي أنجزت فيها هذه المسوحات، وتم عرض نموذج مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق من حيث تحديد الواقعة المنشئة، سعر الضريبة، الأشخاص المشمولين بالضريبة... الخ، بالاعتماد على تجارب دول أخرى.

مفهوم ضريبة القيمة المضافة وتطورها
أولاً- ضريبة القيمة المضافة المفهوم وآلية التطبيق

يمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة بأنها شكل من أشكال الضرائب غير مباشرة تفرض على المراحل المختلفة من تصنيع وتوزيع السلع والخدمات (Agarwal and other, 2011, 2). وقد عرفت المفوضية الأوروبية ضريبة القيمة المضافة, بأنها ضريبة عامة على الاستهلاك يتناسب سعرها طردياً مع أسعار السلع والخدمات، يتم جمعها بشكل مجزأ على كل معاملة في السلسلة الاقتصادية (Eva, 2008, 88).

كما يمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة, بأنها الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات المشتراة من قبل المستخدمين النهائيين لها (Saeed, 2012, 144), أي إن العبء النقدي لهذه الضريبة ينقل بالكامل الى المستهلك النهائي في شكل ارتفاع في سعر السلعة بمقدار كامل الضريبة، وإن كان يعني أن المستهلك النهائي ينتقل إليه العبء إلا أن للضريبة عبئاً آخر على المتعاملين كافة في إنتاج وتوزيع وتفرغ السلع والخدمات (الحريري وآخرون، 2006، 100).

وعند تعريف ضريبة القيمة المضافة لابد من التعريف المالي للقيمة المضافة، فالقيمة المضافة هي الزيادة في القيمة السوقية للسلع والخدمات التي استخدمتها المنشأة والقيمة السوقية التي انبثقت عن المنشأة كنتيجة نهائية لنشاطها (موسى، 2006، 42).

ومن وجهة نظر التنمية الاقتصادية فإن أهداف الضريبة غير المباشرة تتركز في (المشهداني، 2004، 36)

أ. تأمين الموارد المالية لأغراض الاستثمار.

ب. زيادة نسبة الادخار المحلي.

ت. امتصاص فائض القدرة الشرائية وتوجيهها نحو الاستثمارات الإنتاجية بدلاً من إنفاقها على سلع الترفيه.

ولتقريب كيفية فرض ضريبة القيمة المضافة نفترض أنموذجاً مبسطاً لإنتاج الخبز، والذي يبدأ بزراعة الفلاح للقمح، ويقوم بدوره ببيع القمح إلى الطحان والذي بدوره يحوله إلى طحين، الطحان يبيع الطحين الى الخباز الذي يغير شكله إلى الخبز، الخبز يشتري من قبل البقال ويبيعه إلى المستهلك، والجدول الآتي يوضح أرقام افتراضية للأنموذج.

الجدول 1

نموذج تطبيق ضريبة القيمة المضافة

المنتج	المشتريات	المبيعات	القيمة المضافة	ضريبة القيمة المضافة نسبة 20%
الفلاح	صفر	400	400	80
الطحان	400	700	300	60
الخباز	700	950	250	50
البقال	950	1000	50	10
المجموع	2050	3050	1000	200

Source :Harvey s .Rosen , 2005 , public finance , MC Graw – Hill ,New York , p479.

من خلال الجدول يظهر العمود (1) أن المشتري يعادل المنتج في كل مرحلة إنتاج والعمود (2) يظهر قيمة المبيعات في كل مرحلة، وعلى سبيل المثال الطحان يدفع 400 دولار إلى الفلاح كسعر القمح ويبيعها بعد إجراء العمليات عليها إلى الخباز بـ 700 دولار، إن القيمة المضافة تختلف في كل مرحلة من مراحل الإنتاج باختلاف مدخلات المواد الأولية المستخدمة في كل مرحلة إنتاجية، الخباز يدفع 700 دولار إلى الطحان، ويبيع الخبز بـ 950 دولاراً وكذلك فإن القيمة المضافة هي 250 دولاراً، والقيمة المضافة تحتسب عن طريق طرح المشتريات من المبيعات والذي يظهره العمود (3)، وضريبة القيمة المضافة هي نسبة الضريبة التي تطبق على القيمة المضافة في كل مرحلة إنتاجية .
إن ضريبة القيمة المضافة هي نسبة الضريبة التي تفرض على القيمة المضافة في كل مرحلة إنتاجية وفي المثال السابق فإن نسبة ضريبة القيمة المضافة هي 20 % وعلى البقال أن يدفع 10 دولارات ونسبة 20 % يدفعها الخباز وهي 50 دولار، والعمود (4) يظهر كمية ضريبة القيمة المضافة لكل مرحلة إنتاجية، وإن إجمالي الإيرادات المتحققة عن طريق ضريبة القيمة المضافة يمكن إيجادها من خلال جمع المدفوعات لكل المراحل وتساوي 200 دولار (Rosen , 479 - 478 , 2005 .

ثانياً- مزايا وعيوب ضريبة القيمة المضافة أ- مزايا ضريبة القيمة المضافة

1. إنها ضريبة غير مباشرة أي إنها لا تجب مباشرة من المستهلك، بل تستوفى من المؤسسات الخاضعة لها، التي تعرض السلع والخدمات في كل من مراحل التصنيع والتوزيع والاستهلاك، وتحمل هذه المؤسسات الضريبة على المستهلك الأخير في السعر النهائي (عطوي, 2003, 92) .
2. تتمتع ضريبة القيمة المضافة بخاصية الخصم الضريبي أي إمكانية تنزيل الضرائب المدفوعة سابقاً على السلع المشتراة من مبلغ الضريبة الواجب على مبيعات المالك (علوان والزياتي, 2008, 215) .
3. إنها ضريبة حيادية أي لها تأثير مماثل على جميع القطاعات الاقتصادية ولجميع المراحل ونتيجة لذلك فهي لا تسبب تغييراً في اتجاه نفقات أو استهلاك لقطاع دون آخر ومن ثم التأثير في نزوب ذلك القطاع (Fathi and Esmellian, 2012, 4), فضلاً عن إنها توزع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المواطنين ولا تحصره فقط بالفئة العاملة في المجتمع (فضيلة, 2010 , 170) .
4. تتصف ضريبة القيمة المضافة بالمرونة، أي يمكن للسلطة أن تستفيد منها بتطبيقات مرنة جداً على السلع التي لا تريد تشجيعها فترفع قيمة ضريبتها، ويمكن تطبيقها على السلع التي تريد تشجيعها ولكن بنسبة أقل، أي إن الآلية التي يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة بها تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها والاستفادة من تلك الضريبة، أي إن تحديد السلع واختيار النسب

ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها . . .

[46]

المحددة لها والأخذ بالاعتبار القدرة الشرائية للمستهلك هو من الأمور الهامة (موسى, 2006, 41) .

5. تستخدم ضريبة القيمة المضافة كأداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي, وذلك من خلال خصم الضريبة المدفوعة على مدخلات الإنتاج عند التصدير لغرض تشجيع الأخير, كما إن هذه الضريبة لا تعمل على تشويه الاستهلاك والادخار (Claus,2013,367).

6. تعد ضريبة القيمة المضافة أداة فعالة لتحصيل الإيرادات والتي لها تأثير على تعبئة الموارد المالية واستقرار الاقتصاد الكلي مقارنة مع البدائل الأخرى في الضرائب غير المباشرة (Le, 2003, 2).

ب - عيوب ضريبة القيمة المضافة

1. إن من أهم الانتقادات الموجهة لضريبة القيمة المضافة أنها تعمل على زيادة أسعار السلع والخدمات بمعنى ارتفاع الأسعار, وبالتالي فإن المستهلك يتحمل كل العبء الضريبي, ولها أثر تضخمي في المدة القصيرة (علوان والزياتي, 2008, 264) .

وإن هذا النقد ليس خاصاً بالضريبة على القيمة المضافة, بل إنه يوجه إلى الضرائب غير المباشرة جميعها, وهذا ناتج من أن هذه الضرائب ذات طبيعة عينية, بمعنى أنها تفرض على السلعة ذاتها بغض النظر عن الظروف الشخصية للمكلفين. وهذا العيب يمكن تداركه عن طريق الإعفاءات والتخفيضات المناسبة من الضريبة (البكري, 2006, 68) .

2. تعد ضريبة القيمة المضافة معقدة نوعاً ما من الناحية التطبيقية, وتتطلب وجود نظام محاسبي متقدم نوعاً ما لدى الشركات والمؤسسات (صالح, 2007, 62) .

ويمكن معالجة هذه المشكلة من خلال تشريع قانون للضريبة واضح وقاطع وبسيط, لوائح لا تتطلب إلا التزامات مبسطة, حملات توعية في وسائل الإعلام المختلفة, تدريب المسجلين, تخفيف العبء عن كاهل تجار التجزئة بأن يكون الإقرار ربع سنوي مثلاً (البكري, 2006, 69).

3. زيادة نفقات تحصيل الضريبة لكثرة عدد المكلفين الخاضعين لها , وهو ما يتعارض مع احد مبادئ الضريبة الجيدة, وهو الاقتصاد في نفقات الجباية والذي يؤدي بدوره الى انخفاض الحصيلة المرجوة من هذه الضريبة .

ويمكن التغلب على هذه المشكلة بوجود إدارة للحصر على مستوى عالٍ من التدريب, مما يمكن التعرف على الأماكن المختلفة للمسجلين بما يكفل الحد من النفقات التي تضيع بدون أن يقابلها حصيلة تذكر (البكري, 2006, 69).

ومن هذا يتبين أن مزايا تطبيق ضريبة القيمة المضافة تفوق عيوبها التي يمكن التغلب عليها أو التقليل من أثارها .

ثالثاً- تطور ضريبة القيمة المضافة في العالم والدول العربية

تعد ضريبة القيمة المضافة من أهم تطورات السياسة الضريبية في العقود الأخيرة, وكانت محور الإصلاح الضريبي في العديد من الدول النامية (Keen and Lockwood,2007,3) وقد أدخلتها فرنسا عام 1954, وأطلقت عليها "الضريبة على القيمة المضافة" وهي مطبقة حالياً في 140 بلداً وتشكل هذه الضريبة 20% من إجمالي إيرادات الضرائب في العالم, وتصيب حوالي 4

مليارات نسمة، وهي مطبقة في جميع دول (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية oecd) باستثناء الولايات المتحدة (Saeed , 2012,145-146).

وشهد عقد التسعينات من القرن الماضي زيادة مذهلة في الدول الآخذة بضريبة القيمة المضافة، لا سيما في العديد من الدول النامية التي تمر اقتصادياتها بمرحلة انتقالية، مما يعكس حاجتها إلى استبدال المصادر التقليدية للإيرادات، من هذه الأقاليم هي إفريقيا جنوب الصحراء، وآسيا والمحيط الهادئ (8, 2005, IMF) كما موضح في الجدول .

ومن المحتمل أن يكون لضريبة القيمة المضافة دور رئيس في أجزاء كثيرة في العالم، لأنها قادرة على التعامل مع عواقب تقلب الإيرادات في ظل مواصلة تحرير التجارة الدولية، وتشكل إيرادات الضرائب التجارية حوالي ربع الإيرادات الضريبية والتي مع مواصلة تحرير التجارة ينطوي معها انخفاض في الأسعار الكمركية، وبالتالي تحتاج الحكومة إلى توسيع القاعدة الضريبية من خلال الضرائب على الاستهلاك واستردادها من المصادر المحلية، إذ تعتمد العديد من الدول النامية على الرسوم الكمركية كمصدر إيرادات (1, 2005, IMF) ومنها العراق الذي في حالة دخوله إلى منظمة التجارة العالمية سوف تتخفف عوائد الرسوم الكمركية.

وأدخلت العديد من دول العالم ضريبة القيمة المضافة في نظامها الضريبي كما موضح في الجدول.

الجدول 2

انتشار ضريبة القيمة المضافة في دول العالم

المنطقة	جنوب صحراء أفريقيا	شمال إفريقيا والشرق الأوسط	آسيا والباسفيك	الأمريكتين	الاتحاد الأوروبي والنروج وسويسرا	دول وسط أوروبا	جزر صغيرة (أقل من 1مليون)
(إجمالي الدول) الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة	33(43)	9 (21)	18(24)	23(26)	17(17)	27(28)	9(27)

Source: IMF, 2005, The value added tax experiences and issue, Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT, Rome , p9.

أما الدول العربية المطبقة لهذه الضريبة فهي (المغرب، تونس، مصر، الجزائر، موريتانيا، السودان، الأردن، لبنان) حيث استخدمت ضريبة القيمة المضافة كإيراد بديل لتمويل الخفض في الضرائب المباشرة، بفرض ضريبة على بيع السلع والخدمات، ولا بد أن تكون هذه الضريبة محايدة نظراً لأنها ستحل محل ضرائب أخرى وليست ضريبة إضافية (علوان والزياني، 2008، 201). وفيما يأتي عرض لبعض الدول العربية المطبقة لهذه الضريبة .

الجدول 3

الدول العربية المطبقة لضريبة القيمة المضافة وتاريخ استحداثها

الدولة	تاريخ استحداث الضريبة
فلسطين	1976
المغرب	1986
تونس	1988

1991	مصر
1992	الجزائر
1995	موريتانيا
2000	السودان
2001	الأردن
2002	لبنان

Source: IMF, 2005 , The value added tax experiences and issue , Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT, Rome , p 4-6.

وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن الدول التي تستخدم ضريبة القيمة المضافة تحصل على إيرادات ضريبية أعلى من تلك التي لا تستخدمها، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي الذي يبين بعض الدول العربية التي تطبق ضريبة القيمة المضافة تحصل على إيرادات ضريبية أعلى من تلك التي لا تطبقها:

الجدول 4

نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات لدول عربية لا تطبق ضريبة القيمة المضافة ودول مطبقة لها للمدة 2002-2011 (%)

دول تطبق ضريبة القيمة المضافة				دول لا تطبق ضريبة القيمة المضافة				السنوات/ الدول
المغرب	لبنان	مصر	الأردن	عمان	اليمن	سوريا	العراق	
66.4	77.4	55.1	70.8	6.5	31.1	38.1	26.5	2002
67.3	75.3	52.5	78.4	6.5	29.3	36.1	0.02	2003
66.9	75.2	56.2	81.4	6	29.6	35.8	0.5	2004
71.6	71.7	57.9	85	7.5	25.6	38.5	1.2	2005
71.6	74	56.3	82.8	7.2	18.4	38.6	1.2	2006
72.3	70.9	56.6	82.6	8.9	22.1	34.5	2.2	2007
75.8	76	55.5	68.6	9.1	18.6	36.5	1.2	2008
72	76.8	58.2	68.8	11.3	31.4	35.1	6	2009
73.6	74.9	57	70.1	8.9	25.1	36.9	2.2	2010
74.7	74.9	57.3	72.9	5.8	22	38.9	1.8	2011
71.2	74.7	56.2	76.1	7.8	25.3	36.9	4.3	متوسط الفترة
69.6				18.6				متوسط الدول

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على :

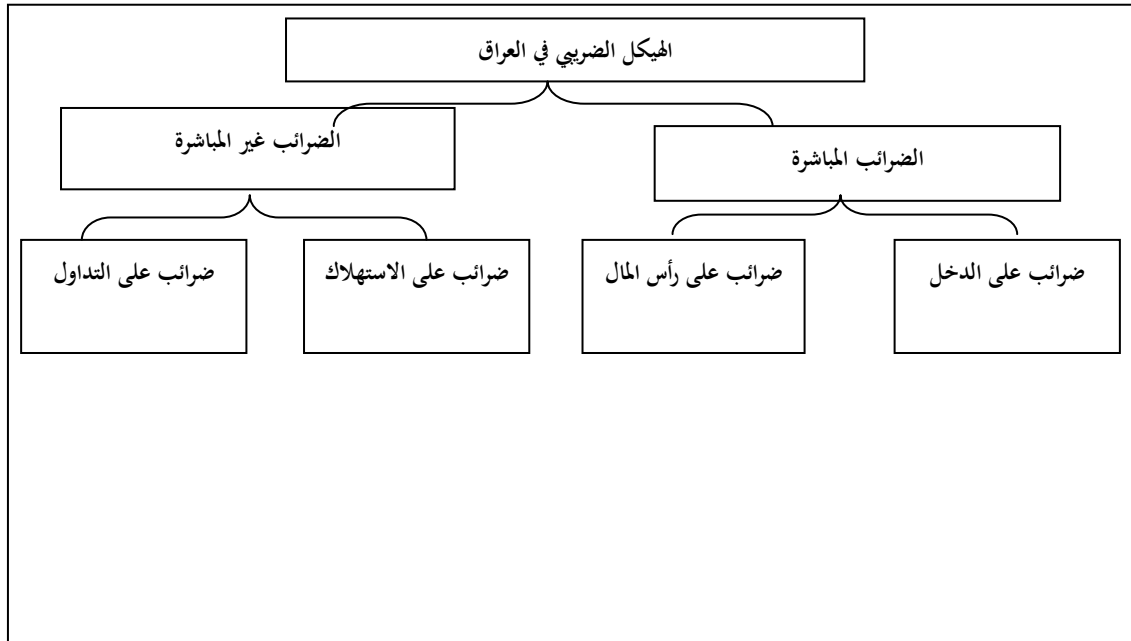
- الدول التي لا تطبق ضريبة القيمة المضافة , التقارير السنوية للبنك المركزي لكل دولة , أعداد مختلفة .
- الدول التي تطبق ضريبة القيمة المضافة , مركز الأبحاث الإحصائية والاقتصادية والاجتماعية والتدريب للدول الإسلامية على الموقع : <http://www.sesric.org/activities-seminars-ar.php>

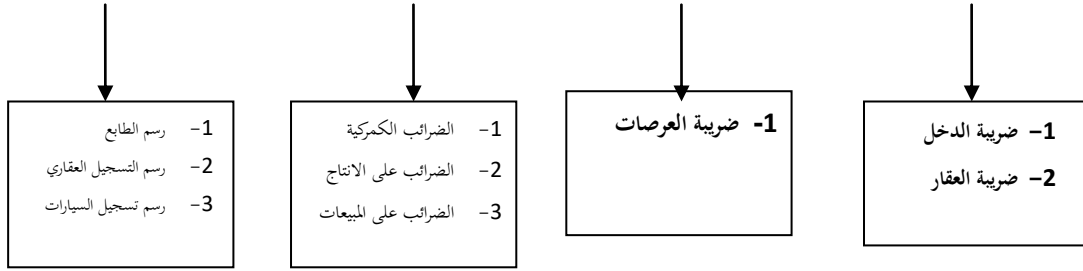
أهمية الضرائب في الموازنة العراقية أولاً- طبيعة النظام الضريبي في العراق

تفرض أغلب الضرائب على عناصر الثروة، أي إنها اقتطاع من الدخل أو رأس المال، إلا أن الخاصية التي تتميز بها الأقطار النامية تتمثل في الأسلوب الذي تعتمد في عملية اقتطاع ذلك الجزء من الثروة، فهي تتبع أسلوب الضريبة غير المباشرة، أي إن الضريبة تفرض على ذلك الجزء من رأس المال أو الدخل خلال إنفاقه أو تداوله، ويؤكد مؤيدو هذا الاتجاه، بأن اعتماد تداول رأس المال وإنفاق الدخل وعاء للضريبة أكثر ملاءمة لطبيعة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية ومنها العراق .

- وتهدف الدول من وراء فرض ضريبة القيمة المضافة إلى مجموعة من الغايات منها :
 - توجيه الاقتصاد من خلال تشجيع الادخار والاستثمار على الإنفاق, بسبب أن فرض هذه الضريبة يكون على حساب الاستهلاك لا الإنتاج والادخار .
 - تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة في مختلف الظروف بالنظر لكونها تتمتع بمرونة كبيرة بحيث تتلاءم مع الظروف الطارئة من خلال سهولة وإمكانية زيادتها ونقصها بسرعة تبعاً لحاجة الاقتصاد القومي (الساعدي, 2007, 26).
 - إن ضريبة القيمة المضافة يمكن أن تعوض الانخفاض الذي يصيب الإيرادات المتأتية من الضرائب الكمركية في حالة إقامة مناطق التجارة الحرة وتوجهات تحرير التجارة الدولية .
 - تعد هذه الضريبة من الضرائب على الإستهلاك لهذا فهي تطال الدخل عند استعماله لا عند اكتسابه وهذه الواقعة لا تنفيذ في ضبط الإنفاق الاستهلاكي الفردي والعائلي فحسب, وإنما في عدم مساسها بالادخار بوصفه مصدراً للاستثمار وتكوين رأس المال (الساعدي, 2007, 37).
- يقوم النظام الضريبي في العراق على الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة, وتشمل الضرائب المباشرة الضريبة على دخل الأفراد والشركات والتي تضم كلا من ضريبة الدخل وضريبة العقار , أما الضرائب على رأس المال فتشمل ضريبة العرصات. أما الضرائب غير المباشرة فتشمل الضرائب الكمركية التي تم إلغاؤها وحلت محلها ضريبة (إعادة الأعمار) والضرائب على الإنتاج التي تطبق على نطاق محدود جداً (أحمد, 2008, 13) . والشكل الآتي يوضح هيكل الضرائب في العراق .

الشكل 1 النظام الضريبي في العراق





المصدر : مازن صباح احمد, 2008, النظام الضريبي في العراق الواقع ودواعي الإصلاح , وزارة المالية, ص14.

ثانياً- حجم الإيرادات الضريبية في الاقتصاد العراقي

فضلا عن الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تحققها الضرائب فأنها تعد مصدر تمويل للموازنة على الرغم من اختلاف الأهمية النسبية للضرائب في تمويل موازنة الدولة من دولة إلى أخرى بحسب طبيعة الظروف الاقتصادية والسياسية التي تمر بها الدولة, فضلاً عن فلسفتها الاقتصادية, ولا بد من الوقوف على أهمية الضرائب ودورها في تمويل الموازنة من خلال الأهمية النسبية للضرائب إلى إجمالي الإيراد وكذلك أهميتها في تمويل الإنفاق العام , وقد تم تقسيم مدة الدراسة إلى فترات بحسب المراحل الاقتصادية أو السياسية التي مر بها العراق للوقوف على طبيعة التغيرات الاقتصادية والسياسية على الإيرادات الضريبية, وتم استبعاد عام 2003, وذلك لحصول إعفاء ضريبي في تلك السنة والتي تكون غالباً غير طبيعية لا يعول على نتائجها .

1- متوسط المدة 1996-1996

من خلال الجدول 5 يظهر أن إجمالي الإيرادات الضريبية تتألف من 65,5% من الضرائب المباشرة و34,5% من الضرائب غير المباشرة, وقد شكلت الإيرادات الضريبية 16,6% من إجمالي الإيراد العام, وتعد الإيرادات الضريبية في العراق منخفضة إذا ما قورنت بدول متقدمة أو حتى نامية, وقد كانت حصة المباشرة في تمويل الإيراد 10,9% أما المتبقي فكانت 5,7% للضرائب غير المباشرة في تمويل الإيراد, ويعود انخفاض الضرائب المباشرة بسبب غلق المنافذ التجارية نتيجة الحصار الاقتصادي, الأمر الذي أثر في حصيللة الضرائب السلعية وبالتالي أهميتها النسبية .

أما أهمية الإيراد الضريبي في تمويل الإنفاق العام فقد شكل هذا الإيراد نسبة 3,7% وهي نسبة منخفضة قياساً بحاجة العراق في تلك المدة إلى الموارد من أجل تمويل عمليات إعادة الاعمار, إذ كان يمول الإنفاق العام من الإصدار النقدي الجديد .

2- متوسط المدة 1997-2002

في هذه الفترة ارتفعت الأهمية النسبية للضرائب في إجمالي الإيرادات إلى 30,3% وجاء هذا الارتفاع بعد توجه الدولة نحو تفعيل دور الضريبة كوسيلة من شأنها أن تساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتوفير الموارد المالية اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية (الدوري, 2009, 133), وكان جزء كبير من الزيادة يعود إلى الضرائب غير المباشرة نتيجة السماح ببعض التحرك التجاري عبر الحدود, الأمر الذي رفع من حصيللة الضرائب السلعية (احمد, 2008, 19) حيث شكلت الضرائب المباشرة 17,2% من الإنفاق الجاري .

وبناء على هذا الارتفاع في الإيرادات الضريبية ارتفعت أهميتها النسبية من الإنفاق الجاري فضلا عن إجراءات التخفيض في الإنفاق العام بعد عام 1995 إلى 22,5%.

3- متوسط المدة 2004 – 2012

بعد التغييرات السياسية في عام 2003 بات اعتماد الحكومة بشكل كبير على الإيرادات النفطية وساعد في ذلك الارتفاعات المتتالية في أسعار النفط , فضلا عن تحسن دخل الفرد العراقي وزيادة النشاط الاقتصادي ظل دور الضريبة المحدود , إذ شكلت نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيراد 2,1% توزعت بين الضرائب المباشرة 0,8% وغير المباشرة 1,3% من إجمالي الإيرادات, كما إن التغييرات في الأسعار الضريبية ومنها الضرائب المباشرة كضريبة الدخل عرّضت مقاييس الضريبة وكذلك مبالغ الشريحة الضريبية إلى تعديلات عديدة استقرت عند الأسعار (3%, 5%, 10%, 15%) (كداوي, 2010, 65) بعد أن كانت أسعارها (10%, 20%, 30%, 40%). وكذلك ضريبة العقار تفرض بسعر قدره 10% فقط , بمعنى أنها ذات سعر نسبي موحد, أي أنه لا يوجد حاليا لما يسمى بالضريبة الأساسية أو الإضافية (كداوي, 2010, 131), بمعنى تم تخفيض السعر وكذلك إلغاء الضريبة الإضافية.

ولتلك الأسباب السابقة وغيرها من زيادة في حجم النفقات بعد عام 2003 انخفضت مساهمة الضرائب في تمويل الإنفاق الجاري في العراق إلى 2,5%, وبات اعتماد الموازنة العراقية على النفط كمصدر رئيس في تمويل الإنفاق.

إن ما سبق عرضه يستدعي الاهتمام بالضريبة وإرجاعها لكي تمارس تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية, فضلاً عن التمويل وعدم الاعتماد على النفط بوصفه مصدراً أساسياً لتمويل الموازنة العامة , كما يوفر هذا الأمر الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة في العراق بدلاً من إعطاء فرصة لهدر المال العام لأسباب عديدة في المستقبل القريب.

الجدول 5

الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية وأنواعها في الموازنة العامة في العراق

للمدة 2012-1990

الإيرادات الضريبية الإجمالي/الإنفاق	الإيرادات الضريبية/إجمالي الإيرادات	الضرائب غير المباشرة/إجمالي الإيرادات %	الضرائب المباشرة/إجمالي الإيرادات %	الضرائب غير المباشرة/إجمالي الإيرادات الضريبية %	الضرائب المباشرة/إجمالي الإيرادات الضريبية %	السنة
8.1	16.2	10.8	5.4	66.8	33.2	1990
2.6	14.7	7.5	7.2	50.9	49.1	1991
2.2	16.4	5.8	10.6	35.5	64.5	1992
2.6	18.9	3.7	15.2	19.4	80.6	1993
2	15.2	1.2	14	7.9	92.1	1994
2.3	15.6	2.5	13.1	15.8	84.2	1995
5.9	19.3	8.7	10.6	45.1	54.9	1996
13.5	20.4	11.3	9.2	55.1	44.9	1997
15.7	29.9	17.1	12.8	57.2	42.8	1998
27.6	35.9	19.1	16.8	53.1	46.9	1999
28.5	33.4	17.7	15.7	53.1	46.9	2000
26	35.9	21.2	14.7	59.1	40.9	2001
23.6	26.5	16.6	9.9	62.6	37.4	2002
0.02	0.02	0	0	0	100	2003

الإيرادات الضريبية الإجمالية / الإنفاق	الإيرادات الضريبية/إجمالي الإيرادات	الضرائب غير المباشرة/إجمالي الإيرادات %	الضرائب المباشرة/إجمالي الإيرادات %	الضرائب غير المباشرة/إجمالي الإيرادات الضريبية%	الضرائب المباشرة/إجمالي الإيرادات الضريبية%	السنة
0.5	0.5	0.2	0.2	50.9	49.1	2004
1.9	1.2	0.7	0.5	58.2	41.8	2005
1.5	1.2	0.5	0.7	40.6	59.4	2006
3.1	2.2	1.2	1	53.9	46.1	2007
1.7	1.2	0.6	0.7	45.1	54.9	2008
6.3	6	4.9	1.1	81.1	18.9	2009
2.2	2.2	1.1	1.1	49.5	50.5	2010
2.6	1.8	0.9	0.9	48.5	51.5	2011
2.9	2.2	1.3	0.9	59.7	40.3	2012
3.7	16.6	5.7	10.9	34.5	65.5	متوسط الفترة 1990-1996
22.5	30.3	17.2	13.2	56.7	43.3	متوسط الفترة 1997-2002
2.5	2.1	1.3	0.8	54.2	45.8	متوسط الفترة 2004-2012

المصدر: من إستخراج الباحثين بالاعتماد على مصادر الملحق

ثالثاً- تطور نصيب الفرد من الناتج المحلي والإنفاق العام

إن زياد نصيب الفرد من الناتج المحلي ونصيبه من الإنفاق يشير إلى تحسن في مستوى معيشة الأفراد كما تُوْشر تحسن مستوى التطور الاقتصادي في البلد , فخلال المدة 1996-1990 بلغ نصيب الفرد من الناتج المحلي 533 ديناراً ونصيبه من الإنفاق بلغ 9638 دينار , وعلى الرغم من ارتفاع نصيب الفرد من الناتج والإنفاق في المدة 2002-1997 إلا أن هذا الارتفاع هو ارتفاع طفيف خلال مدة ست سنوات بسبب ظروف الحصار الاقتصادي التي رافقها انخفاض في بعض السنوات لنصيب الفرد من الناتج والإنفاق, وشهدت المدة 2003-2012 ارتفاعاً لا بأس به من نصيب الفرد من الناتج المحلي إلى 1603 دينار, فضلاً عن نصيبه من الإنفاق الذي ارتفع إلى 1408018 ديناراً , ويعود جزء كبير من الزيادة في الناتج المحلي والإنفاق إلى ارتفاع أسعار النفط خلال هذه المدة الأمر الذي أثر على القيمة المضافة للقطاع النفطي في الناتج المحلي, فضلاً عن ارتفاع إيرادات الدولة ومن ثم إنفاقها.

إن ما سبق يؤكد زيادة نصيب الفرد من الناتج المحلي والإنفاق في المدة الأخيرة انعكست على زيادة دخل الفرد ومن ثم إنفاقه .

الجدول 6

نصيب الفرد في العراق من الإنفاق العام بالأسعار الجارية و الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار
الثابتة لعام 1988 للمدة 1990-2012

السنة	نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي (أسعار ثابتة /دينار)	نصيب الفرد من الإنفاق العام (أسعار جارية /دينار)
1990	311	635
1991	387	850
1992	473	1366
1993	684	2570
1994	635	8584
1995	505	29501
1996	735	23959
1997	858	24226
1998	821	36327
1999	922	35565
2000	969	47815
2001	1035	60084
2002	1043	68949
2003	1025	112285
2004	1533	1183444
2005	1553	943217
2006	1661	1346986
2007	1634	1314980
2008	1621	1862467
2009	1728	1660151
2010	1783	2159238
2011	1887	2089395
2011	1984	2626410
الفترة 1990-1996	533	9638
الفترة 1997-2002	941	45495
الفترة 2003-2012	1641	1529857

المصدر: من إستخراج الباحثين بالاعتماد على مصادر الملحق .

رابعاً- تغير هيكل الإنفاق الاستهلاكي للفرد في العراق

إن الضريبة على القيمة المضافة هي في وجهها الآخر شكل متطور من أشكال الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي، فهي تفرض على الإنفاق عند الاستهلاك وتقديم الخدمات من قبل الفرد أو الوحدة الاقتصادية (فضيلة، 2010، 166)

إن تحليل بيانات الاستهلاك العائلي يعكس الهيكل الانفاقي هيكل توزيع مجموع إنفاق الأسرة أو الفرد لمدة زمنية محددة على المجاميع الرئيسية للسلع والخدمات بحيث تعكس سلوك المستهلكين في إشباع حاجاتهم ورغباتهم، ويكتسب هذا التحليل أهمية كبيرة لكونه يراقب التغيرات التي تطرأ على ميول ورغبات المجتمع بسبب التغيرات التي تحصل في مستوى المعيشة والقدرة على توجيه العادات الاستهلاكية للأسرة (العلاق و مراد ، 2007 ، 4) .

إن التغييرات في نصيب الفرد من الناتج والإنفاق تؤثر تغييرات في نصيبه من الدخل, ومن ثم الاستهلاك وهذه التغييرات في الاستهلاك تتأثر بظروف وعوامل عدة, ويمكن الوقوف على تغييرات هيكل استهلاك الفرد العراقي من خلال عرض التوزيع النسبي لإنفاق الفرد على المجاميع الرئيسية لمسوحات الأسرة التي أجريت خلال السنوات (1993, 1988, 2005, 2007, 2011). يشير الجدول 7 إلى أن المواد الغذائية تستحوذ على النسبة الأكبر من إنفاق الفرد, وهذا طبيعي كون الغذاء المحور الأساسي لاستمرارية الحياة, إن هذه النسبة تعرضت إلى ارتفاع في عام 1993, وذلك نتيجة ظروف الحصار الاقتصادي, إذ كان أغلب دخل الأسرة موجهاً إلى الغذاء, وهذه النسبة انخفضت إلى 46,85% و 35,6% و 34,5% في الأعوام 2005 و 2007 و 2011 بسبب تحسن دخل الفرد وارتفاع مستوى معيشتته, الأمر الذي أدى إلى تحول جزء من إنفاق الفرد إلى مجاميع سلعية أخرى.

أما الإنفاق على التبغ والمشروبات الروحية فعلى الأغلب تكون هذه النسبة منخفضة مقارنة بالسلع الأخرى, وقد أشرت انخفاضاً ملحوظاً إلى 0,7% و 0,6% في عامي 2007, 2011 على التوالي, بعد أن كانت 3, 6 و 1,32% في عام 1993 و 2005.

أما الإنفاق على الملابس والأحذية فقد اتسمت بالثبات خلال عامي 1988 و 1993 بنسبة 10% تقريباً, وقد أشرت انخفاضاً في مسح عام 2005 و مسح عام 2007 ومسح عام 2011, مما يشير إلى أن هذه السلع من السلع الكمالية وتوجيه إنفاق الفرد إلى سلع أكثر أهمية.

أما الأثاث والتجهيزات المنزلية فبلغت عام 1988 نسبة 6,7% من مجموع إنفاق الفرد, ثم انخفضت إلى 4% عام 1993, وذلك بفعل ظروف الحصار الاقتصادي الذي جعل الأسرة العراقية لا تهتم بهذا الجانب, أما في عام 2005 وبعد تحسن دخل الفرد ارتفعت هذه النسبة إلى 9,62%, ووجهت الأسرة العراقية جزءاً كبيراً من دخلها إلى الأثاث والتجهيزات المنزلية لتعويض النقص الحاصل لديها عن المدة السابقة في الحصار الاقتصادي, وعلى الرغم من انخفاضها عامي 2007 و 2011 إلا أنها بقيت مرتفعة مقارنة بمسح سنة الحصار الاقتصادي.

وشكلت حصة السكن والوقود من الإنفاق نسبة 29% تقريباً في عامي 2007 و 2011 بعد أن كانت 19,9% عام 1988, وانخفضت عام 1993 نتيجة الحصار الاقتصادي, إن الارتفاع في الأعوام الأخيرة جاء بعد إقدام الحكومة العراقية على رفع الدعم عن المشتقات النفطية وتعديل أسعارها عام 2005, فضلاً عن ذلك فقد شهدت العقارات السكنية والتجارية ارتفاعاً في بدلات إيجارها نتيجة لنمو الطلب عليها وتفوق جانب الطلب على المعروض منها (عبدالبار, 2006, 48).

وشهدت نسبة الإنفاق على النقل والمواصلات تغييراً واضحاً, إذ بعد أن كانت تتراوح بين 5%-6,5% ارتفعت 20,62% نتيجة رفع الدعم عن المشتقات الذي أثر على زيادة تكاليف النقل وبداية دخول شركات الهواتف النقالة, وعلى الرغم من انخفاض هذه النسبة إلى 12,9% و 10,2% عام 2007 و 2011 إلا أن هذه النسبة تعد مرتفعة مقارنة بالمرحلة السابقة من عقدي الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي, التي حجبت فيها اقتناء الهواتف النقالة والانترنت, وقد أسهم الانفتاح بعد عام 2003 في تغيير هيكل الإنفاق الاستهلاكي للفرد والأسرة يضاف إلى ذلك تحسن الوضع المعيشي للمواطنين أسهم في ارتفاع هذه النسبة خلال العقد الأول من القرن الحادي والعشرين (العلاق و مراد , 2007 , 17) .

وقد طرأ على الإنفاق على التعليم والثقافة والتسلية ارتفاع عام 2005 و2007 و2011 إلى 1,38% و2,2% و2,4% على التوالي نتيجة تحسن مستوى دخل الفرد, ومن المعلوم أن الفرد يوجه إنفاقه إلى حاجات كمالية عند زيادة دخله .

وفي المقابل ارتفع أيضا الإنفاق على بند الصحة فبعد أن كان 1,6 عام 1988 وصل إلى 2,1% عام 2007 وثم 4% عام 2011, ومن أسباب هذا الارتفاع هو زيادة أسعار المستلزمات الطبية والأدوية وأجور العاملين في الحقل الطبي, وزيادة توجه المواطنين نحو مراجعة المستشفيات الأهلية للحصول على العلاج بدلاً من المستشفيات الحكومية, وذلك بسبب تدني مستوى الخدمات الطبية في الأخيرة (محمد, 2009, 77) .

أما الإنفاق على السلع والخدمات المتنوعة فتشكل الإنفاق على المطاعم والفنادق, فضلاً عن سلع أخرى يصعب تحديد هيكل إنفاقها فقد شهدت ارتفاعاً في العقد الأخير إلى 4,5% خلافاً لما كان عليه عقد الثمانينات والتسعينات, وذلك نتيجة تحسن دخل الفرد وظهور سلع وخدمات جديدة نتيجة التطور الحاصل في التكنولوجيا وغيرها في العالم .

الجدول 7

التوزيع النسبي للإنفاق على مجاميع السلع الرئيسية بحسب المسوحات في العراق (%)

المجاميع السلعية	1988	1993	2005	2007	2011
المواد الغذائية والمشروبات غير الروحية	50.2	61.1	46.85	35.6	34.5
مشروبات روحية وتبغ وتبناك	1.4	3.6	1.32	0.7	0.6
ملابس وأحذية	10.4	10	6.95	6.7	7.5
الأثاث والتجهيزات المنزلية	6.7	4	9.62	6.2	5.8
السكن والوقود	19.9	13	7.48	29	29.1
النقل والاتصالات	6.5	5	20.62	12.9	10.2
التسلية والثقافة والتعليم	0.8	0.4	1.38	2.2	2.4
الصحة	1.6	1.1	1.78	2.1	4
سلع وخدمات متنوعة أخرى	2.3	1.2	3.99	4.5	4.5
المجموع	100	100	100	100	100

المصدر: العمود (1,2) مهدي محسن العلق ونجلاء علي مراد , 2007 , اتجاهات التغيير في نمط الاستهلاك العائلي في العراق , وزارة المالية ص 14 .

العمود (3) الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات , 2005 , مسح الأحوال المعيشية في العراق 2005 ص 24 .
العمود (4) الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات , 2007 , المسح الاجتماعي والاقتصادي للأسرة في العراق ص 497 .

العمود (5) الجهاز المركزي للإحصاء وآخرون , 2011 , مسح شبكة معرفة العراق , القسم السابع 4 .

تأسيساً على ما تقدم يتبين أنه نتيجة الزيادة الحاصلة في دخل الفرد وتحسن المستوى المعيشي له بعد عام 2003 فقد طرأ تغيير على هيكل إنفاق الفرد والأسرة في العراق بعد تحويل

جزء من إنفاق الفرد المخصص للمواد الغذائية إلى سلع أخرى, وهذا التغيير من المفترض أن يكون نحو سلع وخدمات مفيدة, بدلا من ذهاب إنفاق الفرد إلى سلع كمالية, وفي بعض الأحيان سلع رديئة, وإن أفضل من ينظم ويوجه هذا الإنفاق هي ضريبة القيمة المضافة على السلع لاسيما الكمالية منها, حتى يبتعد الفرد عن الاستهلاك غير الرشيد والعشوائي للسلع .

آلية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في النظام الضريبي في العراق

ضريبة القيمة المضافة ذات وعاء واسع, وهناك اتفاق بأنها ضريبة وعاؤها النهائي الاستهلاك, حيث لا تؤثر على الأسعار ولا تؤثر على الادخار والاستثمار, وإن تطبيقها يتطلب الدقة والاستعداد على كافة الأصعدة, وفيما يأتي عرض لآلية مقترحة لتطبيقها بالاستعانة بقوانين دول أخرى .

أولاً- الواقعة المنشئة للضريبة

ينص القانون السوداني في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة

(قانون ضريبة القيمة المضافة في السودان, 1)

1. تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة أو العمل وفقاً لأحكام هذا القانون, ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية.
 2. تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية, وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة في شأنها وتحقق هذه الواقعة بالنسبة لكل مستورد مهما كان رقم أعماله .
- أما القانون المغربي فقد نص على أن تكون الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة من قبض جميع أو بعض ثمن البضائع أو الأعمال أو الخدمات .
- وإذا وقع تسديد أثمان البضائع أو الأعمال أو الخدمات بطريقة المقاصة أو المقايضة أو تعلق الأمر بعمليات التسليم حددت الواقعة المنشئة للضريبة بوقت تسليم البضائع أو انتهاء الأعمال أو تنفيذ الخدمة (قانون ضريبة القيمة المضافة في المغرب, 25) .

ويمكن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة في الحالتين (الساعدي, 2007 , 43-44):

الحالة الأولى: النشاط المحلي

تعتبر واقعة البيع هي الواقعة المنشئة للضريبة سواء أكان البيع بالأجل أم بالبديل أم بالأقساط وغيره من وسائل التصرف في السلع والخدمات وتعد واقعة البيع أمراً واقعاً إذا أحدثت أيّاً من الأمرين:

1. استلام السلعة وأداء الخدمة .
2. أداء ثمن السلعة أو المقابل للخدمة سواء سدد كله أو بعضه أو بأي شكل من أشكال أداء الثمن.

الحالة الثانية: الاستيراد

إذ تكون الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع المستوردة هي واقعة الإفراج الجمركي .

ثانياً- الأشخاص المشمولين بالضريبة

عرّف قانون ضريبة القيمة المضافة اللبناني المكلف الضريبي بأنه هو كل شخص يمارس نشاطاً، خاضعاً للضريبة سواء كان هذا النشاط بيع بضاعة أو استيراد بضائع أو خدمات (البسطامي, 2006, 43) .

أما قانون ضريبة القيمة المضافة في انكلترا فحدد الشخص الخاضع للضريبة بأنه أي شخص (سواء كان فرداً أو شركة) يقوم أو ينوي القيام بتوريدات خاضعة للضريبة، وسواء كان مسجلاً أو مطالباً بالتسجيل بموجب الفات لسنة 1983، والتوريدات الخاضعة للضريبة هي تلك التوريدات من السلع والخدمات (عدا الإعفاءات) التي تتم في المملكة المتحدة كجزء من عمل المنشأة، ويطالب الشخص الذي تزيد قيمة مبيعاته السنوية عن 35 ألف جنيه إسترليني أو الذي يتوقع أن يتجاوز هذا الرقم خلال الثلاثين يوماً التالية بأن يقدم للمصلحة إخطاراً يتجاوز حد التسجيل (عبدالباسط, 2011, 105).

ويمكن تحديد الأشخاص المشمولين بالاعتماد على نماذج نصوص التشريعات الضريبية السابقة في دول العالم بأن المشمولين بـضريبة القيمة المضافة أي شخص (طبيعياً كان أو معنوياً) يقوم بعملية بيع أو استيراد أو إنتاج سلعة أو خدمة و/أو بلغ رقم أعماله الحد المقرر (يحدده قانون كل دولة).

ثالثاً- نطاق سريان الضريبة

تسري الضريبة على الأنشطة التي تحدث داخل إقليم الدولة التي يقوم بها الأشخاص المتواجدون داخل حدود الدولة سواء كانوا من جنسية الدولة أو أجنبي.

رابعاً- سعر الضريبة

لكونها من الضرائب غير المباشرة حيث لا تراعي الظروف الشخصية والاجتماعية للمكلفين بدفعها، وإن طبيعة الوعاء الذي تفرض عليه هذه الضرائب يستوجب الأخذ بالضريبة النسبية، إذ من الصعب اعتماد السعر التصاعدي نظراً للحجم الكبير من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة هذه من ناحية، ومن ناحية أخرى اختلاف طبيعة ونوعية السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، وإن السعر النسبي فيه العديد من الإجراءات الإدارية والتنظيمية التي تتصف بالبساطة وسهولة التطبيق على المكلفين بدفع الضريبة وعلى الإدارة الضريبية .

فتفرض نسبة ضريبة القيمة المضافة على نوع السلعة و المنتج وبحسب تصنيفه إذ كان من السلع والخدمات الضرورية أو شبه الضرورية أو من الكمالية وشبه الكمالية، وتفرض على هذه السلع والخدمات أسعاراً ضريبية تكون منخفضة ومتوسطة ومرتفعة، وإن الاختلاف في مستوى الأسعار من الناحية التشريعية يرجع سببه الرئيس إلى ارتفاع مستوى الدخل لدى الأفراد المكلفين بدفع الضريبة على سبيل المثال في الدول المتقدمة مقارنة بمثلتها في الدول النامية التي تعاني من مشكلة انخفاض في مستوى دخولهم واختلاف في نمط استهلاكهم.

وقد اعتمدت الدول تطبيق نسبة واحدة لجميع السلع والخدمات كما في (الجزائر، تونس، السودان، اندونيسيا، قبرص، مالطا، تركيا) أو سعريين مثل (فرنسا، هنغاريا، إيطاليا) أو ثلاث فئات من السعر كما في (الأرجنتين، المغرب، مصر) أو الاعتماد على أربع فئات سعرية كما في كولومبيا وهناك دول أقرت سعراً للسلع وسعراً آخر للخدمات كما في ماليزيا (IMF,2005,4-5).

والجدول الآتي يعرض أسعاراً مقترحة لمجموعة من السلع والخدمات تتناسب مع طبيعة الاقتصاد العراقي، فضلاً عن نمط استهلاك السلعة أو الخدمة من قبل الفرد العراقي .

الجدول 8
أصناف السلع والخدمات ونسبة ضريبة القيمة المضافة المقترحة عليها

السلع والخدمات الضرورية	
النسبة المقترحة	الأصناف
%2	الطحين المحلية والمستورد
%2	الرز المحلي والمستورد
%2	الخضروات بكل أنواعها المحلية والمستوردة
%2	الفواكهة بكل أنواعها المحلية والمستوردة
%2	عصائر الفاكهة بكل أنواعها المحلية والمستوردة
%2	الألبان والأجبان المحلية والمستوردة
%2	السكر المحلي والمستورد
%2	الشاي بكل انواعه المحلي والمستورد
%2	الزيوت النباتية والحيوانية بكل انواعها المحلية والمستوردة
%2	البن والنسكافة والكاكاو ومسحوق الكاكاو بكل أنواعه المحلي والمستورد
%2	الصابون و مواد التنظيف ومساحيق التنظيف بكل أنواعها (من ضمنها الشامبو والمكيفات والحمام الزيتي وغيرها...) المحلي والمستورد
%2	المشروبات الغازية بكل أنواعها المحلية والمستوردة
%4	الملابس النسائية والرجالية والولادية (من شركات لا تحمل علامة تجارية عالمية مشهورة)بكل أنواعها المحلية والمستوردة
%2	الأدوية والمستحضرات والأجهزة الطبية والصحية
%4	أجهزة الإنارة الرئيسية
السلع والخدمات شبه الضرورية	
النسبة المقترحة	الأصناف
%4	التوابل والبهارات بكل أنواعها المحلية والمستوردة
%4	الجرزات والمكسرات بكل أنواعها المحلية والمستوردة
%4	المواد الغذائية المعلبة بكل أنواعها المحلية والمستوردة
%4	العاب الأطفال المحلية والمستوردة
%5	الأثاث المنزلية بكل أنواعها
%5	المفروشات المنزلية والسجاد
%6	الأجهزة الكهربائية المنزلية بكل أنواعها
%7	الحاسبات وأجهزتها الطرفية بكل أنواعها
%7	أجهزة الاتصالات (التلفون النقال) بكل أنواعها
%6	الأدوات المنزلية والأواني الزجاجية وغير الزجاجية
%5	الحلويات والمعجنات المحلية والمستوردة
%5	الوقود بكل أنواعه للتدفئة وللنقل المحلية والمستوردة

السلع والخدمات الضرورية	
النسبة المقترحة	الأصناف
6%	المبيدات والأسمدة
7%	الأدوات الصحية (المغاسل والحمامات وملحقاتها)
7%	خدمات الاتصالات
7%	الكتب العلمية والتنقيفية
7%	أدوات البناء والسمنت والأحجار والكاشي والرمل وغيره
السلع والخدمات شبه الكمالية	
النسبة المقترحة	الأصناف
15%	سيارات الأجرة الصغيرة والكبيرة
10%	الأدوات المكتبية والقرطاسية
10%	أجهزة وأدوات الحلاقة
10%	خدمات الانترنت
10%	أجهزة الصوت والتسجيل والأذاعة وكاميرات التصوير
15%	التجهيزات الرياضية
10%	الصحف والمجلات والنشرات اليومية والأسبوعية والشهرية
10%	تذاكر الطائرات والسكك الحديدية والسيارات البرية داخل القطر وخارجه
20%	الفنادق والمطاعم حسب تصنيفاتها ودرجاتها
20%	وسائل النقل الخاص بالسياح
10%	إيرادات المؤلفات والكتب
10%	احجار المرمر والحلان
10%	الساعات اليدوية والجدارية (التي لا تحمل علامات تجارية مشهورة)
السلع الكمالية (الترفيحية)	
النسبة المقترحة	الأصناف
30%	الحلي والذهب والمجوهرات والماس واللؤلؤ والأحجار الكريمة
25%	الكريستال والزجاجيات النفيسة واللوحات الفنية النادرة
35%	التحفيات النادرة والأواني النادرة
70%	المعاطف المصنوعة من الفرو الطبيعي(حماية الحيوانات وخاصة النادرة منها)
70%	الملابس المصنوعة من الجلود الطبيعية
100%	المشروبات الكحولية (الحماية الاجتماعية)
100%	السكاثر والتبغ بكل أنواعها المحلي والمستورد
18%	أجهزة الحفلات الموسيقية وقاعات التسلية ودور عرض السينما
20%	مستحضرات التجميل والعطور بكل أنواعها
30%	السيارات الخاصة الصغيرة والحديثة

السلع والخدمات الضرورية	
النسبة المقترحة	الأصناف
50%	الساعات اليدوية والحدارية المصنوعة من الماس والأحجار الكريمة والذهب والبلاتين والفضة
30%	أسلحة الصيد والرماية

خامساً- الإعفاءات من الضريبة

وهي السلع والخدمات التي يكون عليها ضريبة القيمة المضافة تكون صفراً وتكون إما لدوافع سياسية مثل :

عمليات البيع أو أداء الخدمات لدوائر ومؤسسات الدولة المرتبطة بها مالياً .
أو لدوافع اجتماعية مثل:

- المساجد والكنائس ودور العبادة ودور الأيتام والعجزة (دور المسنين).
- الأندية الرياضية العامة والملاعب والنوادي التثقيفية العامة.
- المنظمات التي تقدم خدمات اجتماعية إلى المجتمع لا تهدف إلى تحقيق الربح.
- أجهزة المعاقين.

أو دوافع اقتصادية مثل:

- المشاريع الاستثمارية الخاضعة للاستثناءات الضريبية من قبل الدولة ولمدة زمنية معينة بهدف تشجيع الاستثمار المحلي.
- الأجهزة والمعدات التي تستخدم في العمليات الزراعية.

سادساً- جباية الضريبة

ألزمت التشريعات الضريبية المعتمدة لنظام ضريبة القيمة المضافة في محتواها المكلف بعمل فاتورة تتضمن بيانات تتعلق بنوع وطبيعة السلعة والخدمة و عملية البيع أو أداء الخدمة, وأن يتم وصفها بشكل دقيق ويذكر فيها اسم البائع والمشتري وسعر السلعة أو الخدمة والسعر الضريبي أو مقدارها على السلعة أو الخدمة الواجب دفعها من قبل المكلف بدفعها وإعطاء نسخة للمشتري, وأن تبقى نسخة من الفاتورة لدى البائع وإعطاء رقم أو تسلسل لكل فاتورة تحرر من قبل البائع مع مراعاة الدقة في ملء وتسجيل الفاتورة . وهذه الضريبة تحتاج إلى نظام رقابي عالٍ من قبل الإدارة الضريبية.

الاستنتاجات

1. تعد ضريبة القيمة المضافة واحدة من أبرز الابتكارات في المالية العامة وأكثرها انتشاراً خلال الخمسين سنة الماضية, وذلك لكون مزاياها تفوق عيوبها التي يمكن التغلب عليها .
2. يفتقر النظام الضريبي في العراق إلى التنوع في الضرائب, فضلاً عن تأثر هذا النظام الضريبي بالتغيرات السياسية والاقتصادية في العراق مما أسهم في انخفاض حصيلة الإيرادات الضريبية.
3. كنتيجة لارتفاع نصيب الفرد من الناتج المحلي ونصيبه من الإنفاق, ارتفع استهلاك الفرد العراقي, واتجه نحو حاجات بعيدة عن المكون الأساسي وهو الغذاء .

4. يسهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة, في توفير إيرادات ضريبية تعوض الانخفاض الحاصل في الإيرادات الكمركية نتيجة دخول العراق في منظمة التجارة العالمية, وإلغاء التعرفة الكمركية.
5. يسهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ترشيد الإنفاق الاستهلاكي لارتفاع الميل الحدي للاستهلاك في العراق نحو السلع الأكثر ضرورة, وتخفيض الاستهلاك باتجاه السلع الكمالية أو السلع غير المرغوبة, الأمر الذي يسهم في زيادة ادخار الأفراد ومن ثم الاستثمار .
6. يسهم تخفيض استهلاك الأفراد في توفير عملة صعبة داخل البلد نظراً لكون اغلب السلع المستهلكة في العراق هي أجنبية .
7. أساس الإعفاءات لبعض أنواع السلع هي السلع ذات الطلب الشعبي غير المرن والسلع اللازمة في التكوين الرأسمالي للمشاريع .

المقترحات

1. ضرورة إدخال ضريبة القيمة المضافة في النظام الضريبي العراقي, مواكبةً مع التطورات العالمية, إذ تعد واحدة من أبرز الضرائب في الأنظمة الضريبية لدول العالم وأكثرها انتشاراً.
2. تنويع النظام الضريبي في العراق من خلال إدخال ضرائب جديدة (منها ضريبة القيمة المضافة) أو تفعيل الضرائب القائمة من أجل تحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية.
3. من الأهمية بمكان استغلال الزيادة الحاصلة في دخول الأفراد وتوجيهها نحو الاستثمار, لتتطابق منهج الدولة في تحقيق معدلات نمو في الاقتصاد.
4. الاستفادة من تجارب الدول في تطبيق ضريبة القيمة المضافة بجميع نواحيها الفنية والتشريعية والتطبيقية.
5. محاولة إدخال الضريبة على المبيعات وضريبة القيمة المضافة تدريجياً وكيفية احتسابها كمقرر بجانب ضريبة الدخل وغيرها في مناهج الجامعات من أجل تنشيط الوعي الضريبي بصورة عامة وبضريبة القيمة المضافة خاصة.

المصادر

أولاً- المصادر باللغة العربية

1. أحمد إسماعيل إبراهيم المشهداني, 2004, أثر العولمة على هيكل النظام الضريبي (الولايات المتحدة الأمريكية ومصر) حالة دراسية, رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة بغداد.
2. دليل المحاسبين, 2007, قانون الضريبة على القيمة المضافة / السودان . www.jps-dir.com
3. ذو الفقار علي الساعدي, 2007, الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها, أطروحة دكتوراه, كلية الحقوق, جامعة النهدين .
4. سهام كامل محمد, 2009 دراسة اقتصادية تحليلية للأرقام القياسية لأسعار السلع الاستهلاكية في العراق للمدة من 2000-2008, المجلة العراقية لبحوث التسويق وحماية المستهلك, المجلد 1, العدد 2, مركز بحوث السوق وحماية المستهلك .

5. طلال محمود كداوي, 2010, المحاسبة الضريبية أسس وتطبيقات, دار ابن الأثير للطباعة والنشر, جامعة الموصل .
6. عابد فضيلة, 2010, آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة, خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية, المجلد 26, العدد 2, جامعة دمشق .
7. عمار السيد عبدالباسط, 2011, اثر الضريبة العامة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد, مكتبة الوفاء القانونية, الاسكندرية .
8. عمار عبدالجبار, 2006, التضخم في الاقتصاد العراقي, أعمال ندوة التضخم ودور السياسات المالية والاقتصادية, مجلة الإصلاح الاقتصادي, العدد الثالث, المركز العراقي للإصلاح الاقتصادي, بغداد .
9. عمار ممدوح عبد القادر الدوري, 2009, تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية (دراسة حالة العراق), رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة بغداد.
10. عمرو عبد العزيز محمود موسى, 2006, ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضرريبة الدخل, رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الدراسات العليا, جامعة النجاح الوطنية, فلسطين
11. فوزي عطوي, 2003, المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة, منشورات الحلبي الحقوقية, لبنان .
12. قاسم نايف علوان ونجبية ميلاد الزباني, 2008, ضريبة القيمة المضافة المفاهيم – القياس – التطبيق, دار الثقافة للنشر والتوزيع, عمان .
13. مازن صباح احمد, 2008 , النظام الضريبي في العراق الواقع ودواعي الإصلاح, وزارة المالية .
14. محمد خالد الحديدي وآخرون, 2006 , ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سوريا, مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية, المجلد 28, العدد 1 , جامعة تشرين, سوريا.
15. محمد عبدالسلام البكري, 2006, الضريبة على القيمة المضافة وكيفية تطبيقها في مصر, رسالة ماجستير غير منشورة , دليل المحاسبين العرب.
16. محمد عبدالفتاح صالح, 2007, العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة, رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية التجارة, الجامعة الإسلامية , غزة .
17. مهدي محسن العلق ونجلاء علي مراد , 2007 , اتجاهات التغير في نمط الاستهلاك العائلي في العراق, وزارة المالية .
18. مؤيد عبد الرؤوف درويش البسطامي, 2006, ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الاردن (دراسة مقارنة), رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الدراسات العليا, جامعة النجاح الوطنية , فلسطين.
19. وزارة المالية والخصوصية, 2004, الضريبة على القيمة المضافة, المديرية العامة للضرائب, المغرب.

1. Anum Saeed and others, 2012, validity of the value Added tax in the SAARC Region, the Romanian Economic Journal ,year xv no.45. www.ivsl.org
2. B.Fathi and M.Esmaeion , 2012, Evaluation of value added tax (VAT) And tax Evasion, current Research journal of economic theory 4(1), Maxwell scientific organization. www.ivsl.org
3. Harvey rosen, 2005, public finance , mcGRAW-Hill, new York
4. IMF, 2005 , The value added tax experiences and issue , Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT, Rome.
5. Iris claus, 2013,Is the value added tax a useful macroeconomic stabilization instrument ?, Economic modeling, N o30, New Zealand.
6. Micheal keen and Ben Lockwood, 2007,the value- added tax: its causes and consequences, working paper, IMF.
7. sopkova Eva,2008,cos effectiveness of paying value added tax from the viewpoint of businesses, internation journal of economic science and applied research2 (2). www.ivsl.org
8. Sweta Agarwal and other , 2011, The effect of value added taxes on the Indian society , Journal of Accounting and Taxation, Vol. 3(2) . <http://www.academicjournals.org/JAT>.
9. Tuan minh le, 2003,value added taxation: mechanism, design, and policy issues, word bank ,Washington. www.ivsl.org