

دور الوعاء الضريبي في دعم الموارد الاتحادية وتقليل العجز المالي

" الرسوم الكمركية وضريبة المبيعات انموذجاً "

م. علي خلف كاطع¹ ، م.م. زينة حمزة غالي² ، م.م. وفاء جثير مزعل³
الجامعة التقنية الجنوبية / المعهد التقني - الناصرية - العراق - ذي قار (3:2،1)

Ali.khalaf83@stu.edu.iq

Zena992@stu.edu.iq

Waf.ch@stu.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان أهمية التنوع الضريبي في دعم الموازنة الاتحادية، ومدى مساهمته في توفير مورد اقتصادي لدعم الموازنة الاتحادية في ظل انخفاض الواردات النفطية، إذ يمكن أن تمثل الضرائب مورد تمويلي يعتمد عليه من المجموع الكلي للموازنة الاتحادية في حالة تطبيقها بصورة صحيحة وإلزام الجهات الخاضعة لها بالتسديد ضمن التوقيتات الزمنية الواردة في تعليمات جباية الضرائب، وعلى متخذي القرار التعامل بشفاقة وعدالة عند إصدار التعليمات وتقديم المصلحة العامة للدولة، وبما يحقق التكامل الاقتصادي بين الموارد ويساهم في دعم الموازنة الاتحادية، والتي من الممكن أن تساهم في دعم الموارد المالية في الموازنة الاتحادية، وسد العجز الواضح والمعلن من قبل وزارة المالية في بنودها، ويوصي البحث بالرجوع لتعليمات (7) لسنة 1997، وإن يكون التحاسب على أساس شهري، ويخضع لتدقيق ديوان الرقابة المالية، وكذلك إلغاء الإعفاءات الضريبية المعمول بها حالياً أو إعادة تصنيف بعض السلع والبضائع الممولة بالإعفاء، والعمل على تطوير وتحسين النظام الضريبي المعمول به حالياً في دوائر الضريبة وبما يؤدي إلى تسهيل عملية جباية ضرائب المبيعات بصورة تدريجية وسلسلة.

الكلمات الدلالية: الوعاء الضريبي، الموازنة الاتحادية، ضريبة المبيعات.

Abstract

The research aims to show the importance of tax diversity in supporting the federal budget, and the extent of its contribution to providing an economic resource to support the federal budget in light of low oil imports, as taxes can represent a reliable financing resource from the total sum of the federal budget if it is properly applied and obligated to the entities subject to it By paying within the timelines mentioned in the tax collection instructions, and decision-makers must deal with transparency and fairness when issuing instructions and presenting the public interest of the state, in a way that achieves economic integration between resources and contributes to supporting the federal budget, which may contribute to supporting financial resources in the federal budget, and blocking The apparent deficit declared by the Ministry of Finance in its terms, and the research recommends referring to the instructions (7) of 1997, and that the accounting be on a monthly basis, and it is subject to the audit of the Office of Financial Supervision, As well as canceling the tax exemptions currently in force or reclassifying some goods and goods financed with the exemption, and working on developing and improving the tax system currently in force in the tax departments in a way that leads to facilitating the process of collecting sales taxes in a gradual and smooth manner.

Keywords: tax diversity, the federal budget, sales tax.

1. المقدمة Introduction

يُعد العراق من الدول التي تواجه عادة ازمات في تمويل التزاماتها الواردة في الموازنة الاتحادية؛ لاعتمادها على مصدر رئيس في التمويل هو النفط، وفي بيئة اقتصادية متقلبة، يصعب التكهّن بمدى استقرار الاسواق العالمية، يجب ان تكون السياسة المالية للدولة مرنة في تعديل هيكل تمويل النفقات العامة، والبحث عن مصادر تمويل بديلة او داعمة من شأنها ان تحقق نوع من الاستقرار المالي والاقتصادي، وعدم تعرض الاقتصاد الوطني لهزات اقتصادية قد تنتج عن نقص في التمويل او عجز في تسديد الالتزامات المترتبة سواء داخلياً او خارجياً، وأن هذا الاستقرار يتم عم طريق خفض النفقات او تعزيز الإيرادات، وتُعد الضرائب من اهم مصادر التمويل في دعم الموازنات وتعزيز إيرادات العامة للدولة، بسبب تنوع الوعاء الضريبي المسموح به قانوناً والذي يمثل ركن اساسي في تمويل النفقات العامة في الدول المتقدمة، وتكتسب ضريبة المبيعات اهمية خاصة في ذلك الشأن، إذ اصدر العراق التعليمات النافذة رقم (7) لسنة 1997 والتي نظمت عملية فرض وجباية ضريبة المبيعات من المكلفين، وسيقدم البحث

التأطير النظري في أهمية التعريف بتنوع الوعاء الضريبي وضريبة المبيعات بشكل خاص ودورها في تعزيز إيرادات الدولة العراقية وكيفية تفعيل دور الضرائب في خفض عجز الموازنة.

2. الاطار النظري : مفهوم الموازنة العامة وأهمية التنوع الضريبي في سد العجز المالي

أن الموازنة العامة هي الوثيقة الأساسية لرسم السياسة المالية في الدولة، إذ تتضمن نفقات وإيرادات السنة القادمة وما هي الاهداف المخططة، التي تطمح الحكومة لتحقيقها، أمام هذه الأهمية المتزايدة للموازنة العامة ودورها في المجتمع، ظهرت الحاجة الماسة إلى ضبط نتائج تنفيذ بنود الموازنة العامة للبرامج والأنشطة والاهتمام الذي يبديه المجتمع بها.

1.2. مفهوم الموازنة العامة : لقد ظهرت الموازنة العامة عملياً بظهور الدولة، وعرفت عدة تطورات قبل أن تأخذ شكلها ومضمونها الحديث، فقد تأثرت فلسفتها خلال حقبة تطورها بالمذاهب الاقتصادية والسياسية السائدة، وتصورها لطبيعة الدولة ودورها الاقتصادي والاجتماعي، ولقد وضع للموازنة العامة للدولة عدة تعاريف من قبل المختصين في هذا المجال فقد عرفت بانها البرنامج المالي للجهاز الاداري في فترة زمنية محددة يظهر فيه تقدير النفقات العامة وتقدير الموارد اللازمة (المهائني وسلوم، 2007)، او هي تعبير رقمي عن خطة النشاط المتعلقة بفترة مالية مقبلة ووسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ وأداة يتم من خلالها توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم الأداء ومتابعة التنفيذ والتحقق من إنجاز الأهداف الموضوعية واتخاذ القرارات المطلوبة (المشهداني وآخرون، 2017)، كما وعرفت الموازنة العامة بانها عبارة عن قائمة تضم التقديرات التفصيلية المعتمدة لاستخدامات وموارد الدولة لسنة مالية مقبلة، وهي ايضاً عبارة عن بيان تقديري لنفقات الحكومة وإيراداتها خلال فترة قادمة محددة من الزمان وإجازة هذا البيان من السلطة المختصة (مشكور وآخرون، 2014)، وهكذا ومهما اختلفت التعاريف إلا أنها تتفق على أن الموازنة العامة للدولة ما هي إلا عبارة عن وثيقة تصب في وعاء مالي قوامه أرقام واهداف تعبر عن رؤية الدولة لتنفيذها في فترة زمنية مستقبلية كبرامج ومشاريع تطويرية، أما الأرقام فهي خريطة الانفاق لتحقيق تلك البرامج والمشاريع، ومدى توليدها للإيرادات في الفترة المستقبلية والتي تُحدد عادة بسنة (اسماعيل وعدس، 2010).

2.2. وظائف الموازنة العامة : بما ان الموازنة العامة هي خطة الدولة لسنة مالية قادمة اذاً فهي اداة تسعى من خلالها الدولة الى القيام بعدة وظائف منها:

- أ. وظيفة التخطيط: هناك علاقة وثيقة جداً ما بين الموازنة العامة للدولة ووظيفة التخطيط لذا يتطلب الأمر التنسيق بين كلاً من الخطة والموازنة، وبما ان وظيفة التخطيط تتطلب تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها وتحديد وسائل تنفيذ تلك الأهداف، اذاً فالموازنة يجب أن تتضمن توفير واعداد الموارد المالية المطلوبة وتخصيصها على الأنشطة المختلفة وانفاق هذه الموارد فيما خصصت له واعادة النظر في مصادرهما ومراجعتها (محمود، 2011).
- ب. وظيفة الادارة: وتتضمن هذه الوظيفة ترجمة الأهداف المطلوب تحقيقها الى مشروعات وأنشطة محددة وتحديد الوحدات الحكومية التي تتولى التنفيذ ومن ثم توظيف الأفراد في هذه الوحدات وتبدير الموارد اللازمة.
- ج. وظيفة الرقابة: المقصود هنا بوظيفة الرقابة هو ربط الموظفين بالسياسات والخطط التي وضعت من قبل رؤسائهم، حيث تتضمن عملية الرقابة كافة الاجراءات والقواعد التي تحكم انفاق الوحدات الحكومية والتي على أساسها يتم اعداد تقارير الرقابة والمتابعة (بن اسماعيل، 2009).

3.2. خصائص الموازنة العامة : تتصف الموازنة العامة للدولة بخصائص تميزها عن غيرها من الموازنات هي:

- أ. تعتبر عمل سياسي يعكس طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد في البلد والسياسات التي تنتهجها الحكومة لتحقيق الرفاهية والنمو الاقتصادي.
- ب. عبارة عن برنامج تحليلي وتفصيلي لجزء من خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة.
- ج. خطة تلخص تجربة الماضي وتعبر عن الموقف الحالي وتجسد توقعات المستقبل.
- د. تقدير متوازن لنفقات الدولة وإيراداتها لفترة زمنية محددة.
- هـ. اداة تنفيذية وتخطيطية ورقابية (العواد، 2012).

4.2. أهداف الموازنة العامة : تسعى الدولة من خلال موازنتها الى تحقيق جملة من الاهداف والتي يمكن ايجازها بالآتي:

- أ. اهداف اقتصادية: تهدف الموازنة الى تحقيق التوازن الاقتصادي حتى لو اقتضى الامر الخروج عن مبدأ توازن الموازنة، عن طريق استهداف الحكومة رفع معدلات النمو الاقتصادي في البلد وتحقيق الأهداف الأساسية للسياسة المالية والاقتصادية للدولة متمثلة بتوفير كل المخصصات المالية اللازمة لحماية الأمن القومي والحفاظ على السيادة الوطنية وتنمية الوعي بالمخاطر التي تحيط بالبلاد، وتحسين مستوى المعيشة ومراعاة حقوق الفئات الأكثر فقراً والمهمشة وزيادة المظلة التأمينية وشبكات الرعاية الاجتماعية، ورفع كفاءة منظومة الرعاية الصحية من خلال تطبيق نظام التأمين الصحي الشامل مع العمل على تحسين مستوى معايير جودة المعيشة للمواطنين ومتطلباتهم الحياتية اليومية في اطار من المكاشفة والمصارحة (المشهداني وآخرون، 2017)، هذا ومن الاهداف التنموية الاخرى للموازنة هو إطلاق عجلة التنمية الاقتصادية من خلال تحقيق معدل نمو اقتصادي مرتفع بما يمكن

من مواجهة التحديات القائمة وخفض معدلات التضخم والبطالة وعجز الموازنة العامة للدولة ومواجهة تداعيات النمو السكاني السريع، مع التركيز على مضاعفة معدلات الاستثمار لتسريع عجلة التنمية الاقتصادية وتحفيز الاستثمار الاجنبي المباشر وفقاً لضوابط محددة تضمن ارتفاع مردوده الاقتصادي والاجتماعي مثل تأثيره على مستويات التشغيل والتصدير والتقنية الحديثة، فضلاً عن رفع كفاءة الإداء للجهاز الحكومي من خلال تحقيق التكامل والتنسيق بين مختلف الوزارات والهيئات وترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد المالي والإداري وتنفيذ الخطة الشاملة للإصلاح الإداري (https://alwafd.news).

ب. أهداف اجتماعية: أصبحت الموازنة العامة من الوسائل المهمة لإعادة توزيع الدخل القومي عن طريق فرض الضرائب المباشرة فيها ثم توجيه حصيلتها لتمويل بعض النفقات التي تستفيد منها الطبقات الفقيرة مثل اعانات الضمان الاجتماعي أو دعم السلع الاستهلاكية والتعليم المجاني والصحة وغيرها (احمرو، 2009).

ج. أهداف سياسية: تعد الموازنة تعبيراً عن سياسة الدولة عن طريق الأرقام الواردة في جداول الموازنة ومنها نستطيع التعرف على أهداف الدولة واتجاهاتها في مجال رفاهية الشعب أو توجيه الإنفاق الى نشاطات لا فائدة منها.

د. أهداف تخطيطية: تهدف الموازنة العامة للدولة الى مساعدة الأجهزة الإدارية في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات من خلال تحديد كافة الاحتياجات خلال الفترة المقبلة، وحصر الموارد المتاحة وتحديد مصادر التمويل، والعمل على التنسيق بين خطة التنمية الاقتصادية وبين الموازنة ووضع البرنامج الزمني لتنفيذ ذلك (مشكور وآخرون، 2014).

هـ. أهداف رقابية: تساعد الموازنة العامة للدولة كافة الأجهزة الحكومية في عمليات الرقابة والمتابعة وذلك عن طريق قياس ومتابعة الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية وتقييم الأداء بمقارنة النفقات والإيرادات الفعلية بتقديرات الموازنة وتحليل الفروقات واقتراح الإجراءات التصحيحية، وكذلك الرقابة على أصول وممتلكات الوحدات الحكومية والمحافظة عليها وترشيد الإنفاق الحكومي فضلاً عن التحقق من مدى التزام كافة الوحدات بالقوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية والإدارية (العواد، 2012).

و. أهداف سلوكية: تؤثر الموازنة العامة للدولة بشكل كبير في سلوك واتجاهات العاملين في الوحدات الحكومية وذلك من خلال بث روح المبادرة والابتكار بينهم، وتوثيق العلاقات بين الرؤساء والمرؤوسين لخلق حالة من التوازن بين كل من المصلحة العامة والمصلحة الخاصة بتوفير أساس عادل للثواب والعقاب، وتحقيق فعالية الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة، بالإضافة الى إفساح المجال للعاملين في المشاركة بإعداد الموازنة ووضع أهداف مقبولة من جانبهم وغير مفروضة من سلطات أعلى (السلطان، 2009).

5.2. مساهمة الضريبة في دعم الموارد المالية للدولة

تُعدّ الضرائب أحد أهم بنود تمويل الإيرادات المالية للدولة، إذ تساهم بنسب متفاوتة وبحسب النظام الضريبي المعمول به في تلك الدولة، كما لا يمكن إهمال دورها في تغطية نفقات تمويل مشاريع التنمية التي تتطلب أموالاً كبيرة و ضخمة، وغالباً ما تلجأ الحكومة في حالة وجود عجز في الموازنات إلى فرض مزيد من الضرائب لسد ذلك العجز، والحصول على كمية كافية من الموارد المالية لتغطية نفقاتها المالية، وبصورة عامة فإن الإيرادات العامة للدولة من خلال الموارد الجبائية والموارد غير الجبائية والتي تختلف باختلاف الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية من دولة إلى أخرى تبعا للموارد الاقتصادية المتوفرة فيها، وتتمثل الموارد الجبائية في حصيلة الضرائب والرسوم المفروضة بموجب القوانين وتشتمل على (بوعلام، بن سنوسي، 2010):

- أ- الضرائب المحصلة بصورة مباشرة.
- ب- الضرائب المقتطعة من المصدر.
- ج- ضرائب أو رسوم القيمة المضافة.
- د- الضرائب أو الرسوم غير المباشرة المفروضة على السلع والخدمات (ضرائب المبيعات).
- هـ- رسوم الكمارك.

6.2. مفهوم ضريبة المبيعات في قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982 وتعديلاته

تُعدّ ضريبة الدخل المستحقة من ضمن مساهمات الأفراد أو الوحدات الاقتصادية العاملة داخل البلد أو التي تمارس عملها باسم وعلم الدولة، تفرض على الدخل الناتج عن نشاط الوحدة الاقتصادية، أو الأفراد المكلفين على الدخل المتحقق خلال السنة المالية السابقة للتحاسب الضريبي، وتحدد الضريبة وفقاً لسعر مقرر بموجب قانون ضريبة الدخل النافذ (رقم 113 لسنة 1982 المعدل) ولا تُعدّ الضريبة من المبالغ التي تستوفيها الدولة كالرسوم الكمركية وغيرها. بل هي جزء من صافي الدخل المتحقق (الربح) الذي يتحقق له خلال السنة السابقة للسنة التقديرية. وقد عرفت الهيئة العامة للضرائب العراقية ضريبة الدخل على إنها (مبلغ نقدي جبيري يلتزم الأفراد بأدائه للسلطة المالية على وفق مقدرتهم التكلفة بقصد تغطية الأعباء العامة)، إذ تفرض نسبة معينة كضريبة على صافي الأرباح المتحققة في نهاية المدة المالية تُورّد إلى خزينة الدولة (قانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982)، وبالنسبة

فعلى الوحدات الاقتصادية أن تقوم بحساب أو تقدير تلك الضرائب واعتبارها التزامات دائنة بذمتها لحين إجراء التحاسب النهائي مع هيئة الضرائب وتسديدها (المعيار المحاسبي الدولي 2004، 12)، وهناك نوعين رئيسيين من الضرائب هما (Nobes, 1998):

1. الضرائب المباشرة direct taxes : وهي الضريبة التي تفرض بصورة مباشرة على المكلف.
2. الضرائب غير المباشرة In direct taxes: وهي الضرائب التي يتحملها المستهلك النهائي للسلع والخدمات المقدمة أو المنتجة من الوحدات الاقتصادية.

و ضريبة المبيعات هي أحد الأدوات الضريبية غير المباشرة التي تفرض على كافة السلع والخدمات إلا ما أستثني بقانون، وتطبق على مبيعات التجزئة للمستهلك النهائي، الذي قد يكون فرداً أو وحدة اقتصادية للاستعمال الخاص بها وليس بقصد البيع (رزق، 1998)، وأن الأصل في فرضها هي صفقات البيع بالتجزئة وليس بائع التجزئة، والتي يمكن أن تتم عن طريق تجار الجملة أو التجزئة أو المنتجين مباشرة، أي أن ضريبة المبيعات (sale tax) التقليدية أو المجزئة تفرض على بيع السلعة لمستخدمها النهائي وليس على الشركات المنتجة للسلعة أو الخدمة. وبالنتيجة فأن تحديد واقعة الضريبة يتم على أساس الغرض من الشراء وليس المشتري أو طبيعة البائع ولمرة واحدة فقط (عثمان والعشماوي، 2007).

1.6.2. أنواع ضريبة المبيعات

تُعد ضريبة المبيعات المفروضة من قبل السلطات الاتحادية أو الدولة من الضرائب الاستهلاكية، كما أن معظم الدول تعتبر المشتريات اللازمة للبقاء على قيد الحياة، مثل المواد الغذائية والأدوية والمواد الطبية، معفاة من ضريبة المبيعات أو أن الضريبة تفرض بمعدل أقل، وهناك نوعين من ضرائب المبيعات هما (Royal, 2016):

1. الضريبة النوعية على المبيعات Specific Sales Tax: هي ضريبة تفرض على أنواع محددة من السلع والخدمات تحدد بقانون، ينص على نوعها وقيمة الضريبة المفروضة عليها.
2. الضريبة العامة على المبيعات General Sales Tax: تكون الضريبة في هذه الحالة عامة على جميع السلع والخدمات باستثناء ما نص على إعفاؤها بقانون لأغراض اقتصادية أو اجتماعية.

2.6.2. مميزات ضريبة المبيعات

- لضريبة المبيعات العديد من الخصائص والتي تميزها عن غيرها من أنواع الضرائب منها (علي، 1998، العثماني، 1998، عز، 1995، عثمان والعشماوي، 2007، عوض، 2007):
- أ. أنها ضريبة عامة تخضع لها السلع والخدمات بصورة عامة إلا ما استثنى منها بقانون، وتفرض بأسعار محددة على وفق نوع السلع والخدمات المشمولة بموجبها.
 - ب. تفرض على الدخل عند أنفاقه أو استهلاكه وليس عند تملكه، يتحملها المستهلك النهائي وبالنتيجة فهي ضريبة غير مباشرة.
 - ج. أن ضريبة المبيعات هي ضريبة شهرية، تختلف عن الضرائب المباشرة التي تفرض سنوياً، وبذلك فهي تُعد مورداً اقتصادياً مستمراً يساعد على تمويل الانفاق الحكومي، يلتزم بتسديدها المكلف بصورة دورية والذي يساعد على التقليل من التهرب الضريبي الناتج عن المبالغ العالية للضريبة المباشرة.
 - د. أنها ضريبة عينية على المال المنفق في الحصول على السلع والخدمات، بغض النظر عن ظروف أنفاقه.
 - هـ. يتم تحصيلها عند دفع أثمان السلع والخدمات، وبالنتيجة فهي إجبارية وواضحة في نفس الوقت، كما أن القرارات الضريبية المطلوبة تكون واضحة على وفق قوائم الشراء.
 - و. أن فرض ضريبة المبيعات على السعر النهائي يساعد في أحكام الرقابة من السلطات الحكومية على الأسعار وعدم التلاعب بها من المنتجين، أو التلاعب بالدخل المتحقق فعلياً.
- وكما لها مميزات فإن على ضريبة المبيعات العديد من العيوب منها (عثمان والعشماوي، 2007):
- أ. تكون أكثر ثقلًا في عبئها على الفقراء دون الأغنياء، كونها لا تتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلف، والذي يخل بمبدأ العدالة في فرض الضريبة.

- ب. نظراً لكون ضريبة مبيعات التجزئة غير متخصصة، إذ تباع الوحدة الاقتصادية من السلع والخدمات المقدمة لزبائنها، مما يجعل من الصعب على صغار التجار الاحتفاظ بسجلات وحسابات دقيقة، والذي يعقد عملية تدقيق الحسابات، وبالنتيجة صعوبة تطبيقها بصورة دقيقة.

3.6.2. أهداف ضريبة المبيعات

أن ضريبة المبيعات المفروضة على السلع والخدمات المقدمة داخل البلد تحقق أهداف عديدة منها مالية واقتصادية واجتماعية وكالاتي (عثمان والعشماوي، 2007):

1. الاهداف المالية: أن الاساس في فرض ضريبة المبيعات هو الحصول على موارد مالية لتمويل النفقات العامة، والتي تعد من أنجع أنواع الضرائب بسبب قدرتها على تحقيق الهدف المالي والذي يرجع إلى الآتي:-
 - أ- أن وعاء ضريبة المبيعات أكبر من وعاء أي ضريبة أخرى سابقة لمرحلة التجزئة كونه يتضمن ربح مرحلة التوزيع.
 - ب- يمكن أن تفرض على السلع والخدمات بصورة عامة، بنسبة منخفضة للحصول على أكبر حصة ضريبية.
 - ج- أن المعدل المنخفض لضريبة المبيعات يقلل نسبة التهرب الضريبي من البائعين وكذلك المكلفين.
 2. الاهداف الاقتصادية: تؤثر ضريبة المبيعات على الاستثمار والادخار والتجارة والاستهلاك وبحسب الآتي (عوض، 2007):
 - أ- تؤدي ضريبة المبيعات إلى تشجيع الاستثمار والادخار، إذ يفضل الاقتصاديون التقليديون الضريبة على الأنفاق على الضريبة على الدخل، كونها لا تصيب مصدر الاستثمارات.
 - ب- أن تخفيض معدل فرض ضريبة المبيعات على الصادرات يساعد على زيادة صادرات البلد وتعزيز المنافسة في الاسواق العالمية.
 3. الاهداف الاجتماعية: عند وضع السياسة الضريبية لأي بلد من الضروري الأخذ بعين الاعتبار تحقيق الاهداف المالية والاجتماعية بصورة متقاربة (أسماعيل، 2001)، لأن السبب في فرض ضريبة المبيعات هو تحقيق مجموعة من الاهداف المالية والاجتماعية وكالاتي (العبودي، 2006):
 - أ- مراعاة مبدأ العمومية في التطبيق ودون تفريق بين أفراد المجتمع تحقيقاً لمبدأ العدالة الاجتماعية.
 - ب- أن العبء الاساسي لضريبة المبيعات يقع على المستهلك، وبالنتيجة إمكانية مراعاة الطبقات الفقيرة في إعفاء بعض السلع والخدمات الضرورية أو تخفيض نسبة الضريبة، وعدم ارتفاع الاسعار الذي يؤثر بصورة مباشرة على ذوي الدخل المنخفضة.
- ### 4.6.3. الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات
- أن الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات هي بمثابة الحدث الذي تستحق بموجبه الضريبة، وتختلف باختلاف الأنظمة والقوانين للدول (عوض، 2007)، وهناك من يرى أن الضريبة تصبح مستحقة الدفع بمجرد وقوع عملية دفع الثمن الناتج عن بيع السلعة أو تقديم خدمة، أي بمجرد تحقق الايراد للبائع، بينما هناك رأي آخر يرى أن انتقال الملكية للسلعة أو الخدمة المباعة مقابل ثمن سواء كان السداد نقداً أم بالآجل (العبودي، 2006)، وبالنتيجة فإن تحديد وعاء الضريبة يتطلب توافر حالات إصدار فاتورة البيع أو سداد الثمن، وللهيئة العامة للضرائب تحديد على أساس تقديري وتعديل قيمة الضريبة المفروضة إذا تبين لها أن قيمة الخدمات المقدمة تختلف عما تم إقراره على وفق المدخلات المستعملة في الانتاج أو نفقات التشغيل لتقديم الخدمة.
- ### 7.2. الاعفاءات الضريبية في القانون العراقي
- ما قبل عام 2003 لا توجد إعفاءات ضريبية على المبيعات في العراق، بل وردت الإعفاءات في أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (17)، (37) لسنة 2004، وشمل الاعفاء القوات المتعددة الجنسيات والمقاتلون المقيمين في العراق من الدول المساهمة فيها أو المقاتلين الثانويين والذين يجهزون القوات المتعددة الجنسيات بالسلع والخدمات بموجب عقود وعلى المقاتلين تقديم كتاب موقع من الإدارة يبين شمولهم بالشروط المذكورة في القسم (10) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (17) لسنة 2004، والاعفاء يكون من ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة أو ضرائب أخرى مماثلة فيما يتعلق بجميع المشتريات المحلية الاستعمال الرسمي أو أداء خدمات تساعد القوات المتعددة الجنسيات في مهامها داخل العراق.
- ### 3. منهجية البحث
- أن منهجية البحث تمثل الخارطة التي يرسمها الباحث في تقديم الرؤية لحل المشاكل التي تناولها البحث، باستعمال مناهج دراسة يجدها ملائمة، لأثبت ما سيتم تقديمه من تأطير نظري وتطبيق عملي لموضوع البحث، والتي ستشتمل على الآتي:
- 1.3. مشكلة البحث: يتناول البحث مشكلة العجز المتكرر في تمويل النفقات العامة للدولة سنوياً، والتي أصبحت بصورة شهرية خرجت عن محتوى رسم السياسة المالية للدولة، وتحولت الى مشكلة رئيسة تهدد الكيان المالي والاقتصادي القومي، كما أن محدودية نطاق جباية ضريبة المبيعات، أدى إلى انخفاض أهميتها النسبية في تمويل الموازنة الاتحادية.
 - 2.3. أهمية البحث : يكتسب البحث أهميته من دور الوعاء الضريبي في خفض عجز الموازنة الاتحادية، وضريبة المبيعات بشكل خاص كأحد أدوات سياسات برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي تقدمه الحكومة في إعادة رسم السياسات العامة للدولة والهيكل التمويلي للنفقات العامة، والتي تُعد من الضرائب غير المباشرة على المستهلك.
- ### 3.3. أهداف البحث: يهدف البحث الى بيان الآتي:
- أ. زيادة الوعي بأهمية الرسوم وضرائب المبيعات في تمويل الموازنة الاتحادية.
 - ب. أهمية الوعاء الضريبي في دعم الموازنة الاتحادية.
 - ج. مساهمة ضريبة المبيعات في سد عجز الموازنة الاتحادية.
 - د. الآثار المترتبة لجباية ضريبة المبيعات بصورة دورية ومدى مساهمتها في زيادة الإيرادات العامة.

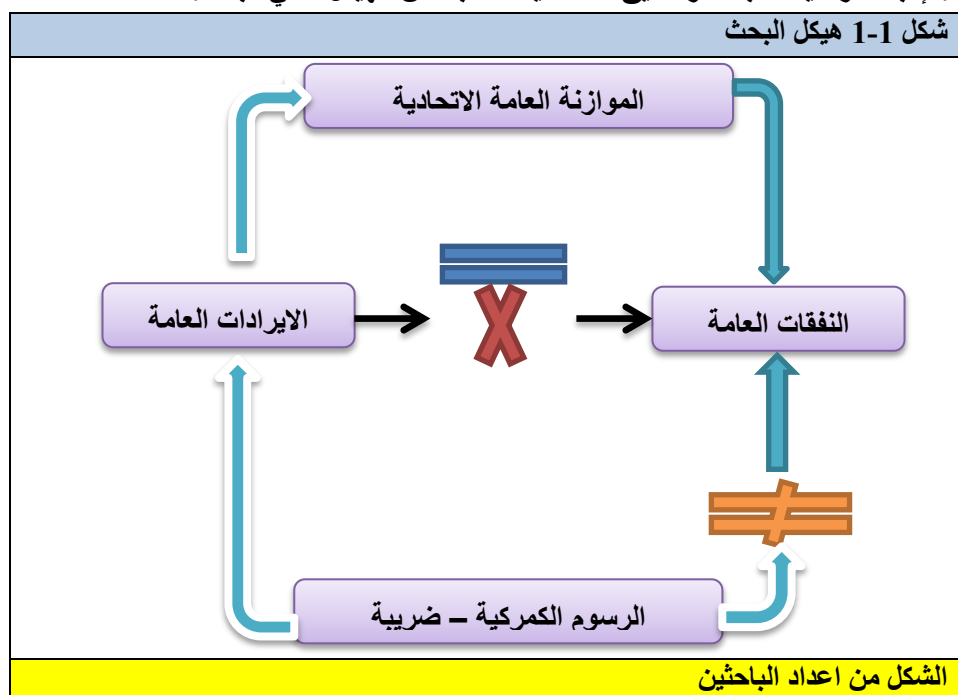
4.3. فرضية البحث: يقدم البحث فرضيتين لحل جزء من مشكلة التمويل الاتحادي في الموازنة العامة للدولة كالآتي :

- ان توسيع الوعاء الضريبي والغاء الاعفاءات يعزز الموارد المالية للدولة.

- ان لضريبة المبيعات دور اساسي في تمويل النفقات العامة للدولة وبالنتيجة سد العجز الحاصل في الموازنة الاتحادية "

5.3. حدود الدراسة: تعتمد الدراسة على بيانات الجهاز المركزي للإحصاء والبيانات المالية التي تقدمها الوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية والتي لها تماس مباشر في تقديم الخدمات الخاضع لضريبة المبيعات للفترة 2017 – 2019.

6.3. هيكل البحث: لإثبات فرضيات البحث وتحقيق أهدافه يعتمد الباحثان الهيكل الآتي للبحث:



4. جمع وتحليل البيانات

على أثر الأزمة الاقتصادية التي واجهه البلد بسبب الحصار الاقتصادي عام 1991، تبنت الحكومة مجموعة من الإصلاحات لأنعاش الاقتصاد وعملت على فرض الضريبة العامة على المبيعات سنة 1997، إذ فرضت نسبة 10% على أجمالي الخدمات المقدمة من مطاعم وفنادق الدرجة الاولى والممتازة بموجب القرار (36) لسنة 1997 والذي استثنى بقية الخدمات، ومن ثم تعليمات تنفيذه ذي العدد (7) لسنة 1997 والتي استحدثت بموجبها شعبة ضريبة المبيعات، والتي تم تعديلها بموجب التعليمات (4) لسنة 2005، إذ تم فرض ضريبة مبيعات بنسبة (10%) على جميع المرافق السياحية من فنادق ومطاعم درجة أولى، ومن ثم جاء قانون الموازنة العامة لسنة 2015، المادة (33) الفقرة (أ) والذي فرض بموجبها نسبة (20%) كضريبة مبيعات على شركات الاتصالات ونسبة (15%) على تذاكر السفر وشراء السيارات، مما استدعى بوزارة المالية بإصدار تعليمات استيفاء ضريبة المبيعات (5) لسنة 2015، والتي نصت على أن التحاسب الضريبي عن المبيعات يتم في الايام الخمسة عشر التي تلي فترة التحاسب الضريبي والبالغة (3) أشهر بعد تقديم الاقرار الضريبي من المكلفين سواء كانت الخدمات المقدمة نقداً أم بالآجل وعلى أجمالي الإيراد المتحقق إلى قسم الاستقطاع المباشر / شعبة المبيعات في مقر الهيئة العامة للضرائب حصراً، بفرض النسبة المحددة في التعليمات وبحسب نوع الخدمة أو السلعة المقدمة للمستهلك النهائي، على وفق الاقرار الضريبي المقدم أو عن طريق تقدير الإيراد السنوي أيهما أكثر، ويتم مقارنة الضريبة المسددة مع الضريبة المقدرة في نهاية السنة وأجراء التسوية اللازمة للتحاسب الضريبي.

وبموجب قانون الموازنة العامة لسنة 2015 فرضت ضريبة مبيعات على مجموعة من النشاطات الاقتصادية وكما يلي (الموازنة العامة، المادة 32 لسنة 2015):

" تفرض ضريبة المبيعات بنسبة (20%) على شركات الاتصالات والأنترنت، ونسبة (15%) على شراء السيارات وتذاكر السفر، ونسبة (300%) على السكاكر والمشروبات الكحولية وينظم ذلك على وفق تعليمات تصدرها وزارة المالية"

أما الفنادق السياحية فيتم فرض نسبة (10%) من قيمة الخدمات المقدمة لزبائنها ويتم تحديد دخلها الضريبي وبحسب الضوابط لسنة 2015 والصادرة من الهيئة العامة للضرائب بتاريخ 2015/4/23 وكما يلي:

1. الصنف الأول ويقابله الدرجة الممتازة: يحدد الربح السنوي للغرفة الواحدة ب (1500000) مليون و خمسمائة الف دينار، لغاية (30) غرفة وما زاد عن ذلك فيكون الربح السنوي للغرفة الواحدة (1300000) مليون وثلاثمائة الف دينار.

2. الصنف الثاني ويقابله الدرجة الأولى: يحدد الربح السنوي للغرفة الواحدة بـ (1300000) مليون و ثلاثمائة الف دينار، لغاية (30) غرفة وما زاد عن ذلك فيكون الربح السنوي للغرفة الواحدة (1150000) مليون ومائة وخمسون الف دينار.
3. الصنف الثالث ويقابله الدرجة الثانية: يحدد الربح السنوي للغرفة الواحدة بـ (1150000) مليون و مائة وخمسون الف دينار، لغاية (30) غرفة وما زاد عن ذلك فيكون الربح السنوي للغرفة الواحدة (950000) تسعمائة وخمسون الف دينار.
4. تضاف نسبة 10 % من الربح السنوي إذا توفر مطعم.

أما العقوبات التي وردت بحق المخالفين لضريبة المبيعات فتتمثل بحجز الممتلكات والأموال وهي من صلاحيات الهيئة العامة للضرائب على وفق أوامر قضائية، وفي حالة التأخر في سداد ضريبة المبيعات فللهيئة فرض فوائد تأخيرية على أساس أسعار الفائدة التي يصدرها البنك المركزي للسحب على المكشوف والتي تقدر عادة بنسبة (4%)، على الوحدات الاقتصادية التي تتلأ في جباية ضريبة المبيعات أو تتأخر في تسديدها لصالح وزارة المالية، والجدول (2-3) يوضح الإيرادات المتحققة لعينة من الوحدات الاقتصادية المشمولة بتطبيق ضريبة المبيعات على السلع والخدمات المقدمة لزيائنها والتي تم الحصول عليها من موقع هيئة الأوراق المالية العراقية ومواقع الشركات ذات العلاقة، إذ تم ملاحظة أن بعض الوحدات الاقتصادية لم تلتزم بمعايير نشر البيانات المالية والواردة ضمن تعليمات سوق العراق للأوراق المالية أو تأخيرها عن الموعد المحدد، وتم الاقتصار على الوحدات الاقتصادية التي لها إفصاح مالي كامل ضمن فترة البحث وكالاتي:

ت	الشركة	النسبة	الإيراد 2017	الضرائب	الإيراد 2018	الضرائب
1	اسيا سيل للاتصالات	20 %	1,491,711	298,34	1,479,317	295,86
			2	2		3
2	الخاتم للاتصالات (أثير العراق + افق المدى)	20 %	1,227,309	245,46	1,248,428	249,68
			2	2		6
6	الخطوط الجوية العراقية - النشاط التجاري	15 %	28,605	4,291	1,479	222
3	فنادق الدرجة الممتازة *	10 %	66,893	6,689	61,783	6,178
4	فنادق الدرجة الأولى *	10 %	18,034	1,803	17,578	1,758
	المجموع			556,58		553,70
				7		7

المصدر : سوق العراق للأوراق المالية، تقارير الجهاز المركزي للإحصاء – بتصرف الباحثين.

* تم اضافة فنادق ومطاعم الدرجة الممتازة والاولى لغرض بيان حجم الاموال المهدورة نتيجة تعديل التعليمات سنة 2015.

وبنظره سريعة لحجم الاستيرادات العراقية لعامي (2017-2018) يتبين حجم الوعاء الضريبي الذي من الممكن ان يساهم وبصورة متزايدة في خفض العجز المالي للموازنة الاتحادية، أن تم الالتزام بالتعليمات الصادرة بالتعرفة الجمركية والغاء الاعفاءات الجمركية لبعض الفئات المجتمعية والتي يمكن استغلالها للتهرب الضريبي او الجمركي إذ يلاحظ ان جدول التعرفة الجمركية قد حدد نسب الرسوم الجمركية المفروضة على البضائع والسلع المستوردة بصورة مختلفة تتراوح بين (0,05% - 30%)، وأن اقلها تفرض على المعادن الثمينة والمجوهرات، والجدول (1-3) يوضح قيمة الاستيرادات والنسبة الجمركية المفروضة عليها والمبالغ المستحقة وكما يلي :

ت	الشركة	النسبة	الرسوم 2017	الرسوم 2018	الرسوم الجمركية
	قيمة الاستيرادات الكلية		21,193,554	23,320,314	
1	استيراد السيارات	15 %	1,475,286	2,144,010	321,602
2	سلع استهلاكية غير مصنفة	20 %	1,908,742	3,935,357	787,071
3	معدات النقل	15 %	55,235	644,593	96,689
4	قطع غيار معدات النقل	15 %	59,132	1,805,248	270,787
5	تجهيزات صناعية اخرى	15 %	4,846,743	6,326,126	948,919
6	غذائية ومشروبات اولية	10 %	918,933	804,818	80,482
	صناعية				
7	الوقود وزيوت السيارات	15 %	87,222	782,488	117,373

446,852	2,234,259	291,157	1,455,783	20%	8	سلع رأسمالية وقطع غيار
576,498	2,882,492	381,748	1,908,742	20%	9	سلع استهلاكية - معمرة / غير معمرة
3,646,273	21,559,391	2,125,089	12,715,818			المجموع

المصدر : تقارير الجهاز المركزي للإحصاء، جداول التعرف الكمركية – بتصرف الباحثين.

5. الاستنتاجات والتوصيات

بعد استعراض الجانب النظري ودراسة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية وتقارير الجهاز المركز للإحصاء عينة البحث توصل الباحثين إلى الاستنتاجات الآتية:

1. حجم الاستيرادات في القطاع الخاص لا يتناسب مع المبالغ المحصلة للتعرف الكمركية.
2. تصنيف السلع ضمن بند غير مصنف قد يخضع لأراء المقيمين او المخلص الجمركي.
3. ضريبة المبيعات والمشرعة بموجب قانون الموازنة العامة لسنة 2015 قد فرضت على المكلفين بنسب متفاوتة وتتم جبايتها بصورة مباشرة من الوحدات الاقتصادية التي تقدم خدماتها لهم عم طريق أضافتها إلى القوائم البيعية.
4. أن الوحدات الاقتصادية لا تقوم بتسديد تلك الضرائب المحصلة من المكلفين إلى دوائر الدولة ذات العلاقة إلا بعد مرور فترات زمنية، تمكنها من استعمال تلك الاموال في تنفيذ اعمالها التجارية والحصول على موارد إضافية تستفيد منها في تقوية مركزها المالي، وأن تعليمات (5) لسنة 2015 تسمح لتلك الوحدات بالتأخير في سداد ضريبة المبيعات، في حين تشكو الخزينة العامة للدولة من ضعف الموارد المالية وهو ما يمثل ازدواجية في التعامل مع الضرائب الأخرى وخاصة ما يتعلق بالضرائب المفروضة على الموظفين والمكلفين الاخرين.
5. اعفاء فنادق الدرجة الاولى والممتازة من ضريبة المبيعات المفروضة بموجب تعليمات سنة 1997 يعد هدر لمورد اقتصادي يساهم في رفد الموازنة الاتحادية، بسبب ان اغلب تلك المرافق زبائنهم من غير العراقيين.
6. تُعد ضريبة المبيعات من الضرائب غير المباشرة وأسناد مهمة التحاسب عنها إلى قسم الاستقطاع المباشر يؤدي إلى الخلط بينها وبين ضرائب الدخل.

وعلى ضوء الاستنتاجات السابقة يوصي الباحثين بمجموعة من التوصيات وبحسب الآتي:-

1. الغاء الاعفاءات الضريبية المعمول بها حالياً أو إعادة تصنيف بعض السلع واليضائع الممولة بالإعفاء.
2. تطوير وتحسين النظام الضريبي المعمول به حالياً في دوائر الضريبة وبما يؤدي إلى تسهيل عملية جباية ضرائب المبيعات بصورة تدريجية وسلسة.
3. عمل بطاقة ضريبية للمستوردين وبرقم وطني للتحاسب عن جميع السلع بغرض البيع مهما بلغت قيمتها، لتسهيل عملية حساب نسبة الضرائب الصحيحة والتقليل من التهرب الضريبي.
4. قيام الوحدات الاقتصادية المكلفة بإضافة ضريبة المبيعات على خدماتها المقدمة إلى المكلفين بتحويل المبالغ المحصلة شهرياً وبدون سابق إنذار .
5. على متخذي القرار التعامل بشفافية وعدالة عند إصدار التعليمات وتقديم المصلحة العامة للدولة وبما يحقق التكامل الاقتصادي بين الموارد ويساهم في دعم الموازنة الاتحادية.
6. توسيع الوعاء الضريبي للسلع والخدمات المشمولة بضريبة المبيعات.
7. اعتماد المدد الواردة في التعليمات (7) لسنة 1997 للتحاسب الضريبي وخصوصاً لشركات الاتصالات بسبب قيمة الأموال المترتبة بذمتها لهيئة الضرائب والنتيجة عن إضافة قيمة ضريبة المبيعات على خدماتها المقدمة لزبائنهم.

المصادر:

- قانون التعرف الكمركية لسنة 2010 الجزء الاول .
- قانون التعرف الكمركية لسنة 2010 الجزء الثاني .
- جدول تخفيض الرسوم الكمركية رقم 393 لسنة 2018.
- قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2017، 2018.
- أحمد ماهر، (1995)، (المالية العامة)، الجامعيون المتحدون للطباعة، مصر.
- أحمر، اسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2009.
- أسماعيل، أسماعيل خليل، (2001)، (المحاسبة الضريبية)، جامعة بغداد، ط1، العراق.

- اسماعيل، اسماعيل خليل، وعدس، نائل حسن، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن 2010.
- أمر سلطة الائتلاف المؤقت (17) لسنة 2004، العراق.
- بن اسماعيل، حياة، تطور إيرادات الموازنة العامة، اترك للطباعة والنشر، القاهرة، 2009.
- بوعلام، مولاي، وبن سنوسي، ليلي، (2010)، (الضرائب وأثارها على التنمية الاقتصادية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة البويرة، الجزائر.
- تعليمات وزارة المالية (5) لسنة 2015، العراق.
- تعليمات وزارة المالية (6) لسنة 1997، العراق.
- تقرير إنجازات هيئة الضرائب العامة لسنة 2011، العراق.
- رزق، أحمد عبد الرحيم، (1998)، (اقتصاديات المالية العامة، دراسة نظرية)، ج1، مطبعة الأهرام، القاهرة، مصر.
- السلطان، سلطان محمد وصفي حسن، المحاسبة في التنظيمات الحكومية، دار المريح للنشر الطبعة الثالثة، المملكة العربية السعودية، 2009.
- الصكبان، عبد العال، (1997)، (مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق)، مطبعة العاني، بغداد، العراق.
- العبودي، علي خلف عبد الله، (2006)، (الاطار المفاهيمي لضريبة القيمة المضافة)، جامعة بغداد، المعهد العالي للدارسات المحاسبية والمالية، رسالة غير منشورة، العراق.
- العواد، اسعد محمد علي، اساسيات المحاسبة الحكومية، دار مكتبة البصائر للطباعة والنشر، الطبعة الاولى، العراق، كربلاء، 2012.
- قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2015، العراق.
- قانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982، العراق.
- قرار مجلس قيادة الثورة المنحل (36) لسنة 1996، العراق.
- محمود، رأفت سلامة، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2011.
- مشكور، سعود جابر، وآخرون، المحاسبة الحكومية - تطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع، العراق، 2014.
- المشهداني، بشرى نجم عبد الله، وآخرون، المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية- الجزء الاول، الذاكرة للطباعة والنشر، بغداد العراق، 2017.
- المعيار المحاسبي الدولي 12، (2004)، (ضرائب الدخل)، لجنة معايير المحاسبة الدولية، المملكة المتحدة.
- المهاني، محمد خالد، وسلوم، حسن عبد الكريم، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 65، 2007.
- <https://alwafd.news>