

ضريبة المبيعات في العراق توجه حديث للإصلاح النظام الضريبي وتعزيز موارد الدولة

اعداد

أ.م.د. عباس مفرج فحل

Assist.professor Dr. Abbas .M.ALFAH

جامعة الانبار / كلية القانون والعلوم السياسية

University of Anbar – College of Law and Political Science

Dr.abbasmfrg63@gmail.com

## المقدمة

أصبح للضرائب دوراً كبيراً في نواحي الحياة المختلفة للدولة سياسية كانت أو اقتصادية أو اجتماعية وعلى وجه الخصوص أصبح لضريبة المبيعات أهمية بارزة على المستوى المالي والاقتصادي من حيث توجيهه الوجه التي من شأنها التأثير على الاقتصاد ككل ، وقد ازدادت أهمية هذه الأثار بسبب ازدياد تدخل الدولة وتطور مفهوم المالية الحكومية والسياسية المالية العامة ، بحيث أصبحت لضريبة المبيعات شأناً عالمياً وبالتالي تناولتها الدول بشي من الاهتمام من حيث التنظيم القانوني والفني وذلك جزء من التسابق بين الدول في تطور أنظمتها الضريبية . وبالعودة إلى الاقتصاد العراق نجد انه يتميز عن بقية اقتصاديات الدول النامية من حيث توافر موارده الطبيعية والبشرية ، ويعتمد في تمويل ميزانيته على مورد واحد فقط بالدرجة الأولى النفط لكن بالمقابل لا يعتمد إلا على نسبة قليلة من الضرائب بمختلف أنواعها وبشكل اساسي ضريبي الدخل والعقار لتبقى ضريبة المبيعات محصورة في زوايا ضيقة من النظام الضريبي العراقي رغم ادراجها في قوانين الميزانية العامة للدولة ، حيث تم فرض هذه الضريبة على مجموعة من السلع والخدمات بشكل متذبذب ، على الرغم من مرور العراق بأزمات سياسية واقتصادية تستدعي تنظيماً لهذا النوع من الضرائب بصورة تتناسب مع أهميتها من الناحية القانونية والفنية لكن لوحظ في السنوات الاخيرة التفات الدولة العراقية الى ضريبة المبيعات كمحاولة لتعزيز دورها في النظام الضريبي العراقي وتعزيز موارد الدولة لتلمس توجه حديث في القانون الضريبي العراقي نحو تعزيز مكانته ضريبة المبيعات على المستوى المالي في العراق .

## الأهمية موضوع الدراسة :

ترتبط أهمية ضريبة المبيعات في العراق بانفتاح العراق بعد عام 2003 على العالم الخارجي وازدياد نسبة الاستيراد من الدول الخارجية في الاقتصاد الوطني حيث ان ذلك يعني دخول بضائع كثيرة واستيراد خدمات متنوعة في السوق الداخلي مما فتح شهية الدولة العراقية لتفعيل ضريبة المبيعات على السلع والخدمات ليشكل لدى المراقبين من المختصين والفقهاء توجهاً حديثاً لإصلاح النظام الضريبي وتعزيز إيرادات الدولة

وبتالي غدة ضريبة المبيعات في العراق حتماً ضريبياً لتعظيم الواردات الضريبية كمصدر للموازنة بما يعزز هذا المورد الضريبي ويرفع مكانته أما المورد النفطي الذي غدا مورداً وحيداً للموازنة العراقية .

وعلى هذا اكتب موضوع البحث في ضريبة المبيعات حيوية فكرة للوقوف على مفهوم هذه الضريبة ومدى الاهتمام التشريعي العراقي بها ودورها في تعزيز الإيرادات الحكومية ومدى تشكياً توجهاً حديثاً في القانون الضريبي في العراق

## الإشكالية :

أن إشكاليه البحث تكمن في عدم تناول المشرع العراقي لضريبة المبيعات بشكل يتناسب مع أهميتها منذ تشكيل الدولة العراقية ولغاية الأن خصوصاً اذا ما علما ان الاقتصاد العراقي اقتصاد ريعي يعتمد بشكل رئيسي على القطاع النفطي أذ يشكل 95% منه الإيرادات العامة للدولة وبنسبة 5% إيرادات من موارد أخرى ومنها الضرائب ، وهذا ما يجعله اقتصاد هش أمام الحروب والأزمات التي تعرض لها مما أدى إلى سوء توزيع الدخل نتج عن اتباع نطاق التفاوت في مستويات الدخل وقلة الموارد في تمويل الموازنة العامة وعلى هذا تتجسد اشكالية البحث في التساؤلات الآتية

1- هل تمثل ضريبة المبيعات في العراق توجهاً حديثاً نحو تعزيز الإيرادات الحكومية .

2- مدى أهمية ضريبة المبيعات على مستوى تعزيز الاقتصاد العراقي

3- ماهي مراحل واسس واليات واحكام التنظيم القانوني لضريبة المبيعات في العراق

4- ما هو التطور الذي تعكسه ضريبة المبيعات في العراق على النظام القانوني الضريبي بصورة عامة

## خطة البحث

سنتناول موضوع البحث وفق خطة من مقدمة مبحثين نحاول في المبحث الاول وضع اطار تأجيلي نظري لضريبة المبيعات في العراق وذلك من حيث تعريف ضريبة المبيعات وتحديد خصائصها وتمييزها عن غيرها من انواع الضرائب وبيان مدى اهميتها في النظام الضريبي العراقي من خلال الوقوف على مزاياها وتقدير عيوبها , ومن ثم نتناول في المبحث الثاني اطار تطبيقي عملي يتمثل بالاطار التنظيمي لضريبة المبيعات في العراق سواء قبل عام 2003 او بعد عام 2003 والاطار الاجرائي لهذه الضريبة من حيث الاحتلال بضريبة المبيعات والطعن في القرارات تقديرها . ثم تختم البحث بخاتمة نوجز فيها ما توصلنا اليه من نتائج ومقترحات

## المبحث الأول

### الاطار التأصيلي لضريبة المبيعات في العراق

ان ضريبة المبيعات كأحد أنواع الضرائب المباشرة والتي تفرض على السلع والخدمات بصورة متفاوتة تبعا لسياسة الدولة تقتضي ضرورة رسم اطار تأصيلي لها في الفن القانوني الضريبي من خلال دراسة تعريفها وبحث اهم خصائصها ، وتميزها عن ضريبة القيمة المضافة وبيان انواعها الجبائية وتقويمها بعرض مزاياها وعيوبها وذلك في المطالب الآتية

### المطلب الأول

#### تعريف ضريبة المبيعات وبيان خصائصها

##### اولا- تعريف ضريبة المبيعات

الضريبة العامة على المبيعات هي ضريبة تفرض على بيع السلع أو اداء الخدمات مثل خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية ويقوم بدفعها كل من التاجر أو المنتج إلى الادارة الضريبية ويقوم كل منهم بتحصيلها مضافة إلى ثمن شراء السلعة أو اداء الخدمة وتعد الضريبة مسؤولية كل منهم بينما يتحمل عبئها المستهلك وذلك بدفعها على ثمن شرائها للسلعة أو الخدمة التامة الصنع<sup>(1)</sup>

وعرفت ضريبة المبيعات أيضا كأحد أنواع الضرائب بأنها . (ضريبة غير مباشرة تفرض عند نقطة استيراد أو بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والتي يتم استيرادها أو بيعها من قبل المنشآت التي يتجاوز قيمة مبيعاته السنوية أو حد معين مقرر من السلطة)<sup>(2)</sup>

كما عرفت أيضا بأنها احدى الموارد السيادية للدولة و الأكثر انتشارا في العالم حيث تفرض على السلع والخدمات فهي تختلف عن الضريبة المباشرة التي تصيب الدخول بشكل مباشر عند الحصول عليها أو اكتسابها<sup>(3)</sup>

كما عرفت بانها (من الضرائب غير مباشرة تفرض على السلع والبضائع والخدمات والتي غالبا ما ينقل عبئها لشخص اخر يسمى المكلف الاقتصادي بخلاف القائم بالسداد والذي يسمى المكلف القانوني وتنتهي بتحمل مشترى السلعة الخاضعة للضريبة والمستفيد بالخدمة بعبء هذه الضريبة ) فهذا النوع من الضرائب يفرض على عملية تداول وبيع السلعة والخدمة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة أو بيعها من تاجر التجزئة إلى المستهلك الأخير وان الغالب في هذه الضريبة أنها لا تتكرر وتفترض في مرحلة واحدة فان سعرها عادة ما يكون مرتفعا اكثر من باقي الضرائب الأخرى التي يتكرر فرضها على المكلف<sup>(4)</sup> ويعرفها البعض بانها ضريبة غير مباشرة تفرض عند انفاق الأموال على السلع الصناعية المستوردة والمصنعة محليا وعلى مجموعة الخدمات ، ولا تقوم الهيئة العامة للضرائب باستيفائها مباشرة وإنما يكلف

أشخاص آخرون بذلك وفقا لأوضاع معينة (المنتج، تاجر الجملة، تاجر التجزئة) بتحصيل الضريبة عند بيع السلعة أو الخدمة وتأديتها للإدارة الضريبية(5).

وبناء على ماتقدم تبين لنا ضريبة المبيعات هي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات بنسبة مئوية معينة سواء كانت السلع الصناعية مستوردة أو مصنعة محليا وعلى مجموعة من الخدمات المُوادة.

## ثانياً / خصائص الضريبة العامة على المبيعات

تتميز الضريبة العامة على المبيعات بمجموعة من الخصائص لعل أهمها :

1- تعتبر ضريبة المبيعات من الضرائب غير المباشرة : تستهدف الضريبة العامة على مبيعات راس المال عند تداوله أو الدخل عند أنفاقه وهي بذلك تختلف عن الضرائب المباشرة التي تستهدف الأموال أو الدخل بشكل مباشر عند اكتسابها (كضريبة الدخل) فـضريبة المبيعات يتحمل عبئها النهائي مستهلك السلعة أو متلقي الخدمة الخاضعة للضريبة والذي يسمى المكلف الاقتصادي , أما المنتج أو المستورد فما هم إلا أشخاصاً مكلفين بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات ويعرفون بالمكلف القانوني(6)

2- تعتبر من الضرائب العينية حيث تفرض على السلع والخدمات من دون ان تراعي الظروف الشخصية للمكلف وقدر الأعباء العائلية التي يتحملها(7) والمتتبع قوانين فرض هذه الضريبة لا يجد أي سماعات عائلية أو اجتماعية تمنح للمكلف بدفعها أو إعفاءات معينة وإنما يخضع لها كل شخص يستهلك السلعة الخاضعة لها أو الخدمة المُوادة(8)

3- تعتبر من الضرائب المهمة اقتصاديا وذلك لأنها تؤمن تيارا ومهما إلى حد كبير من الإيرادات المالية لخزينة الدولة كما أنها تستخدم كأداة لتوجيه الاستثمار والإنتاج اذ يمكن استخدام هذه الضرائب بأسعار متباينة تبعا لأهمية السلعة المنتجة كأن يزداد سعر الضريبة على نوع معين من السلع التي يراد التقليل من استهلاكها والعكس صحيح بالنسبة لسلع أخرى(9)

4- تستخدم كأداة تعويضية ، لتعويض النقص الذي يحصل من جراء نقص إيرادات الضرائب الكمركية(10)

5- تتميز ضريبة المبيعات بأنها ضريبة إقليمية : تفرض ضريبة المبيعات على السلع المنتجة محليا والخدمات الخاضعة لها عند بيع تلك السلعة أو أداء هذه الخدمة داخل حدود الدولة كما أنها تفرض على السلع المستوردة من الخارج عند بيعها داخل البلاد حيث أن المناطق الحرة تعتبر خارج النطاق الضريبي(11)

6- تعتبر ضريبة المبيعات من الضرائب غير السنوية وذات أسعار متعددة كما ضريبة تفرض على عمليات التداول حيث تفرض ضريبة المبيعات عند النقطة التي يتم فيها تداول السلعة أو الخدمة(12)

## المطلب الثاني

### تميز ضريبة المبيعات عن ضريبة القيمة المضافة و تقويمها

اولا / تميز ضريبة المبيعات عن ضريبة القيمة المضافة

ان ضريبة القيمة المضافة هي احد الضرائب غير المباشرة كما أنها تعتبر من ضرائب الاستهلاك وهذا ما يجعلها تقترب من ضريبة المبيعات وبالتالي لا بد من بيان اهم الفروق بينهما وكما يأتي :

1- من حيث المفهوم : ان ضريبة المبيعات هي ضريبة تدفع مرة واحدة عند عملية البيع النهائية للسلعة للمستهلك النهائي ، لذا تخرج العديد من السلع من تطبيقها وكذلك الخدمات ، أما ضريبة القيمة المضافة وهي احد اهم ضرائب الاستهلاك والتي تفرض على الفارق بين سعر التكلفة وسعر بيع المنتج والتي تفترض على جميع السلع والخدمات ألا ما استثنى بنص(13) خاص

2- من حيث الخصم الضريبي : عدم احتواء ضريبة المبيعات على نظام الخصم الضريبي الذي يعنى استرداد قيمة الضريبة التي تم تحميلها على السلعة عند شرائها ، وذلك في حالة إعادة بيعها مرة أخرى ، لأنها تفرض مرة واحدة على آخر مرحلة ، وبذلك يكون ايرادها واضح ويعزز الخزينة العامة وهي مرحلة الاستهلاك عكس ضريبة القيمة المضافة التي تفرض في كل مرحلة من مراحل التعامل مع السلعة أو الخدمة ، وبالتالي تحتوي على نظام الخصم الضريبي ، بمعنى أن المكلف يدفعها يسترد قيمة الضريبة المفروضة عليه مسبقا عند عملية الشراء ، ويدفع القيمة الصافية للضريبة وهي سعر الضريبة المقرر(14)

3- من حيث المكلف بدفعها : في ضريبة المبيعات لا يتم تحصيل الضريبة من المستورد أو التاجر وانما من المستهلك فقط ، وبالتالي تكون مقطوعة وثابتة ولا تحتاج إلى تسوية أما ضريبة القيمة المضافة يتم تحصيل الضريبة من جميع التجار والوسطاء على ان يتم تسوية الفرق في الضريبة سواء كان دائنا أم مدينا(15)

4- من حيث المادة الخاضعة للضريبة : تفرض ضريبة المبيعات على المعاملات المرتبطة وبالسلع فقط كما يتم فرضها على مرحلة البيع النهائي للمستهلك أما ضريبة القيمة المضافة يتم فرضها على جميع السلع والخدمات اثناء مرحلة استيرادها بالإضافة إلى مرحلة سلسلة التوريد بما في ذلك مرحلة البيع النهائي(16)

5- من حيث امكانية التهرب : ان ضريبة المبيعات يمكن التهرب منها بسهولة فتكون اكثر عرضة للغش وذلك بسبب صعوبة مراقبة وصول أو تداول السلعة من التاجر والمستهلك النهائي(17) أما ضريبة القيمة المضافة فمن الصعب تهرب المكلف بدفعها حيث يمكن كشف أي تحايل أو أي محاولة للتهرب الضريبي من هذه الضريبة(18)

## ثانياً / تقويم ضريبة المبيعات

ان ضريبة المبيعات كأحد اهم الضرائب غير المباشرة والتي تتميز بعدة مزايا منها أنها تمثل حصيلة وفيرة من العائدات للخرينة العامة بالاضافة إلى اتساع وعائها كونها ترد على انواع متعدد من السلع والخدمات(19) ، كما تعد وسيلة تستخدمها الدولة لتحقيق غايات اجتماعية واقتصادية من خلال التأثير على زيادة انتاج سلعة معينة بتقليل سعر الضريبة أو رفع سعرها للتقليل من انتاج أو استيراد سلعة ما(20)

لكن بالرغم من مزاياها فانها لا تخلو من العيوب التي تتمثل بما يأتي :

- 1- أنها ضريبة غير عادلة كونها تفرض على جميع فئات المجتمع وحتى اصحاب الدخل المنخفضة حيث لا تراعي القدرة التمويلية أو المالية للمكافئين(21)
- 2- ارتفاع سعرها قياساً بباقي الضرائب وذلك لكونها تفرض في مرحلة واحدة(22)
- 3- أنها تتطلب رقابة دائمة ودقيقة وذلك لمكافحة التهريب منها مما يؤدي إلى اعاقه حركة الانتاج والاستهلاك(23).

## المطلب الثالث

### انواع ضريبة المبيعات من حيث الغرض الجبائي

ان ضريبة المبيعات شأنها شأن باقي الضرائب فهي أما تفرض بصورة نسبية أو بصورة تصاعديّة وهذا ما سوف نبينه في النقاط الآتية

#### اولاً- ضريبة المبيعات النسبية :

ان مفهوم الضريبة العامة على المبيعات النسبية تتمثل في فرض ضريبة على السلع المنتجة أو المباعه والخدمات المقدمة بنسبة معينة من قيمة هذه السلع أو بدل الخدمات المقدمة ، فتمتاز ضريبة المبيعات النسبية باتساع وشمول دائرة السلع والخدمات التي تكون خاضعة لها بحيث توجب التشريعات المالية اخضاع جميع السلع والخدمات لهذه الضريبة باستثناء الضرائب المعفاة بموجب أحكام القانون واستمرار وارداتها لكن يوخذ عليها عدم مراعاة أهمية ونوعية السلعة المقدمة بالنسبة لفئات المواطنين المختلفين في ظروفهم المعاشية بالاضافة إلى ارتفاع كلفة تحصيلها ومراقبة وتدقيق الجهات المسؤولة عن تحصيلها(24) ، وقد اخذ بهذا النوع من الضريبة الكثير من التشريعات الضريبة منها التشريع الاردني(25)

وبالرجوع إلى أحكام ضريبة المبيعات في العراق نجد ان جميع القوانين التي تناول هذه الضريبة لم تأخذ بهذا الشكل من الاشكال بصورة مطلقة وانما انصب الفرض الضريبي على انواع محددة من السلع

والخدمات حيث جاء قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم 36 لسنة 1997 بالنص على فرض ضريبة مبيعات بنسبة (10%) على اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى(26) ، ثم لاحقا نص قانون الموازنة العامة للدولة العراقية لعام 2018 على فرض ضريبة مبيعات بنسبة (10%) على كافة السلع المباعة في المولات ومراكز التسوق بالاضافة إلى الخدمات المقدمة في صالونات الحلاقة الرجالية والنسائية(27) .

## ثانياً / ضريبة المبيعات النوعية

تتمثل ضريبة المبيعات النوعية بفرض ضريبة على بيع السلع والخدمات بالمقادير محددة من قيمة السلع أو الخدمة معينة و تمتاز هذا نوع من ضريبة المبيعات بإمكانية فرضها بمقادير مرتفعة على السلع غير الضرورية مثل السكاثر والمشروبات الروحية والسلع الكمالية حيث تمتاز بارتفاع حصيلتها في حين يأخذ عليها بارتفاع نسبة التهرب الضريبي منها نظرا لارتفاع قيمتها مما يتطلب زيادة الرقابة والتدقيق عليها(28) ومن الاصلاحات على هذا النوع في العراق تم فرض جباية ضريبة المبيعات بموجب الأمر رقم (5) لسنة 2015 حيث تضمن قانون الموازنة العامة لعام 2015 فرض ضريبة مبيعات على خدمات الهاتف النقال بنسبة(20%) من قيمة الكارت أو الفاتورة كما فرضت ضريبة مبيعات على المشروبات الروحية وبنسبة (300%) من قيمة البضاعة المثبتة على التصريحة الكمركية(29)

## المبحث الثاني

### الاطار التطبيقي لضريبة المبيعات في العراق

سنتناول في هذا المبحث الاطار التنظيمي لضريبة المبيعات في العراق ومن ثم الاطار الاجرائي لهذه الضريبة وذلك في المطلبين الآتيين :

### المطلب الاول

#### الاطار التنظيمي لضريبة المبيعات في العراق

لم يكن الاطار التنظيمي لضريبة المبيعات في العراق قبل عام 2003 متناسباً مع اهمية هذه الضريبة ودورها في الاقتصاد الوطني لكن بعد عام 2003 تغير الوضع الاقتصادي والمالي للدولة العراقية فسعت الحكومة الى فرض ضريبة على سلع والخدمات متفرقة بموجب قوانين متعددة , وعلى هذا سنعرض في هذا المطلب وفي فقرتين لتطوير الاطار التنظيمي لضريبة المبيعات في العراق قبل عام 2003 وبعد عام 2003 وكما يأتي :

## اولا: الاطار التنظيمي لضريبة المبيعات في العراق قبل عام 2003

لقد عكف المشرع في نهاية القرن الماضي على فرض ضريبة المبيعات على الخدمات التي تقدمها الفنادق والمطاعم من الدرجتين الممتازة والاولى في جميع انحاء العراق رغم ان ضريبة المبيعات هي ضريبة عامة تفرض على انتاج السلع والخدمات وتفرض في مرحلة بيع السلعة أو الخدمة<sup>(30)</sup> حيث ان اغلب التشريعات الضريبية اخذت بمفهوم عمومية ضريبة المبيعات ألا ان المشرع العراقي قد جعلها من الضرائب الخاصة التي تفرض على الخدمات المقدمة من الفنادق والمطاعم من الدرجتين الاولى والممتازة, فقد تم فرض ضريبة المبيعات أعلاه بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (36) لسنة 1997 على العكس من التشريعات الضريبية التي نظمت هذه الضريبة بموجب قوانين خاصة متكاملة<sup>(31)</sup>

فقد نص قرار مجلس قيادة الثورة المنحل أعلاه على فرض ضريبة مبيعات بنسبة (10%) من اقيام جميع الخدمات التي تقدمها هذه المطاعم والفنادق على ان تجبى بصورة شهرية<sup>(32)</sup> ، كما ألزم القرار جميع ادارات المرافق السياحية بجباية هذه الضريبة وتحويلها شهريا إلى وزارة المالية خلال الايام العشرة الاولى من الشهر الذي تحققت فيه على ان تتحمل هذه المرافق السياحية المسؤولية الكاملة عن عملية الجباية والتحويل إلى وزارة المالية<sup>(33)</sup> .

وقد بينت التعليمات رقم (7) لسنة 1997 الخاصة باستيفاء ضريبة المبيعات والتي صدرت استنادا إلى قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (36) لسنة 1997 ان الجهة التي تشرف على عملية جباية هذه الضريبة ومتابعتها هي الهيئة العامة للضرائب والتي أستحدثت لاجل ذلك شعبة ضريبة المبيعات تتولى مسك السجلات الخاصة بأسماء المرافق السياحية المشمولة باحكام هذه التعليمات ولها المراقبة واجراء التدقيقات لضمان صحة استيفاء وجباية هذه الضريبة كما ألزمت هذه التعليمات ادارات المرافق السياحية المشمولة بهذه الضريبة بمسك سجلات تجارية خاضعة لرقابة الهيئة العامة للضرائب وتدقيقها<sup>(34)</sup> .

ان المتتبع لاحكام ضريبة المبيعات في العراق خلال الفترة السابقة لعام 2003 يجد قصور تشريعي واضح من قبل المشرع العراقي في تنظيم ومعالجة إحكام ضريبة المبيعات حيث نلاحظ ان هذا القرار قد جاء مقتضبا مقتصرأ على فرض الضريبة في نطاق خاص كما اسلفنا وبيان الية جبايتها دون ان يتضمن النص على باقي احكامها حيث لم يتضمن هذا القرار أي سماعات أو اعفاءات للمكلفين بالاضافة إلى عدم الزام المكلفين بدفع هذه الضريبة بتقديم اقرار ضريبي يبين الاعمال التي قاموا بها والارباح التي ترتبت على ذلك على العكس ما جاءت به التشريعات الضريبية المقارنة الخاصة بـضريبة المبيعات<sup>(35)</sup> .

## ثانيا : تطور الاطار التنظيمي لضريبة المبيعات في العراق بعد عام 2003

بعد عام 2003 صدر امر سلطة الائتلاف المؤقت المرقم (37) لسنة 2003 والذي نص على استمرار العمل بقرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم (36) لسنة 1997 الخاص بضريبة المبيعات حيث نص امر سلطة الائتلاف الممثلة عن السلطة الاحتلال ان ذاك على استمرار فرض ضريبة المبيعات على خدمات مطاعم وفنادق الدرجة الاولى والممتازة والتي بينها قرار مجلس قيادة الثورة المنحل(36)

وعلى هذا بقي العمل ساري النص دون ان يتم تشريع قانون موحد يتضمن ضريبة المبيعات وانما تم فرض ضريبة المبيعات بصورة عشوائية من خلال الاعتماد في فرضها على قانون الموازنة العامة للدولة

حيث في عام 2015 صدر قانون الموازنة الاتحادية العراقية متضمن فرض ضريبة مبيعات على مجموعه معينة من السلع والخدمات وبنسب مختلفة حيث نصت المادة (33) على ((أ\_ فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (20%) من قيمة الكارت وبنسبة (15) على شراء السيارات بكافة أنواعها وتذاكر السفر و300% على سكاثر والمشروبات الكحولية وعلى وزارة المالية إصدار التعليمات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الفقرة في عموم العراق)) (37)

أما في قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام 2016 استمر فرض ضريبة مبيعات على كارتات الهاتف النقال بنفس النسبة في حين تم تخفيض الضريبة على استيراد السيارات من نسبة (15%) إلى نسبة (5%) وتخفيض نسبة الضرائب المفروضة على المشروبات الكحولية والسكاثر من (300) إلى (100%) (38)

أما في موازنة العامة لعام 2017 فقد تم التأكيد على الاستمرار بفرض ضريبة مبيعات على كارتات الهاتف النقال وفرض ضريبة مبيعات على تذكر السفر بمبلغ (25000) دينار بالنسبة للسفر الخارجي و(10000) دينار للسفر الداخلي مع خلوها من فرض ضريبة مبيعات على المشروبات الكحولية والسكاثر واستيراد السيارات(39).

أما في موازنة عام 2018 فقد اختلفت هذه الموازنة عن الموازونات السابقة من حيث فرض ضريبة مبيعات جديدة وزيادة سعر الضريبة المفروضة بموجب قوانين سابقة حيث نصت هذه الموازنة على الاستمرار في فرض ضريبة مبيعات على خدمة تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (20%) كما عالجت في هذا الخصوص مسالة مخالفة إحكام فرض ضريبة المبيعات من خلال الاحالة إلى الأحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982(40) المعدل وهذا مسلك محمود نظرا لخلو كافة القوانين والقرارات التي نصت على ضريبة المبيعات من تنظيم هذا الأمر. كما تضمنت موازنة عام 2018 تعديل قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (36) لسنة 1997 من خلال توسيع ضريبة المبيعات المفروضة على خدمات المطاعم والفنادق لتشمل خدمات كافة المطاعم والفنادق وعدم قصرها على خدمات الدرجة الاولى والممتازة بالإضافة الى الخدمات المقدمة في صالونات الحلاقة الرجالية والنسائية(41)

واخيرا نص قانون الموازنة على فرض ضريبة مبيعات على المشروبات الكحولية بنسبة (200%) بالإضافة إلى فرض ضريبة مبيعات بنسبة (10%) على كافة السلع المباعة عدا مفردات البطاقة التموينية في (المولات ومراكز التسوق)(42).

من خلال ماتقدم يمكن القول ان المشرع العراقي لم ينظم ضريبة المبيعات بموجب قانون موحد جامع لكافة احكامها على غرار مسارات عليا الدول وخصوصا الدول العربية فاعلم هذه الدول قد افردت قانون خاص لضريبة المبيعات وذلك لاهميتها وتأثيرها الكبير على اقتصاد البلد وواردته أنما تم تنظيم ضريبة المبيعات بموجب إحكام متناثرة بين نصوص قوانين الموازنة العامة للدولة بالاضافة إلى عدم النص على اغلب احكام هذه الضريبة كالمساحات الضريبية والاعفاء منها وعدم تحديد الجهة المختلفة بالطعن بأحكامها .

## المطلب الثاني

### الإطار الاجرائي لضريبة المبيعات في العراق

سنتناول في هذا المطلب الأحكام الخاصة بمخالفة إحكام ضريبة المبيعات كما سوف نبحت آلية الطعن باحكام ضريبة المبيعات وكما يأتي :-

#### اولا / جزاء مخالفة ضريبة المبيعات

لقد بين قرار مجلس قيادة الثورة المنحل الخاص بفرض ضريبة المبيعات ابرز العقوبات التي ممكن ان تفرض على مخالفة المرافق السياحية لاحكام هذا القرار والتي تتمثل بدفع فائدة مصرفية معادلة للفائدة التي تفرضها المصارف التجارية على السحب المكشوف على مبالغ ضريبة المبيعات المستوفاة غير المحولة خلال المدة المحددة قانونيا والامر نفسه بالنسبة في حالة عدم دفع الضريبة بالاساس<sup>(43)</sup> ، وفي ما عدى ذلك خلت كافة قوانين الموازنة العامة والتي نصت على ضريبة المبيعات من النص على الجزاء المترتب على مخالفة إحكام الضريبة المفروضة بموجبها باستثناء قانون الموازنة العامة لعام 2018 الذي نص على احالة إحكام فرض ضريبة المبيعات فيه إلى الإحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982<sup>(44)</sup> المعدل .

وهذا خلافاً لما جاءت به اغلب قوانين ضريبة المبيعات العربية منها قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1992 الذي نص على المعاقبة الالفعال الاتية :

(التأخير في تقديم الاقرار واداء الضريبة عن المدة المحددة , تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع أو الخدمات , عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم , عدم اخطار مصلحة الضرائب التي حدثت على البيانات , ظهور عجز أو فائض في السلع المودعة في المناطق والاسواق الحرة ) .

فترى هنا ان المشرع الضريبي المصري عاقب على ارتكاب هذه المخالفات بالاضافة الى التهرب من دفع ضريبة المبيعات أعلاه<sup>(45)</sup>

#### ثانيا : الطعن في اجراءات ضريبة المبيعات

لم يحدد في قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (36) لسنة 1997 وكذلك الأمر بالنسبة لقوانين الموازنة العامة للسنوات (2016،2015 ، 2018،2017) الجهة التي تنظر في الطعون المتعلقة بهذه الضريبة ولذلك

فانه يرجع في هذا الأمر إلى القواعد العامة ، فيما ان قرارات الضريبة هي قرارات ادراية بالاساس ايا كان نوع الضريبة المفروضة وبما ان الجهة المختصة بالنظر في المنازعات الادارية بشكل عام هي محكمة القضاء الإداري(46) ، لذلك تكون هذه المحكمة هي المختصة بالفصل في منازعات ضريبة المبيعات إلا انه يجب الطعن أولاً امام الجهة الادارية التي فرضت الضريبة أو قدراتها استنادا لقانون مجلس شورى الدولة رقم (65) لسنة 1979 المعدل(47)

## الخاتمة

نسجل في هذه الخاتمة الى ابرز النتائج والتوصيات التي توصلنا اليها :

### أولاً\_ النتائج

- 1- ان ضريبة المبيعات هي احد الضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلع والخدمات بمختلف أنواعها فتدفع مرة واحدة عند عملية البيع النهائية للسلعة أو تقديم الخدمة حيث تعتبر من الضرائب العينية والتي لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف .
- 2- ان الضريبة العامة على المبيعات تفرض لاحدى الصورتين فهي إما ان تفرض بصورة عينية خاصة أي على انواع محددة من السلع والخدمات أو تفرض بصورة عامة على جميع السلع والخدمات وذلك تبعاً لسياسة الدولة الضريبة
- 3- عدم تحقيق مبدأ العدالة في السياسة الضريبية العراقية بسبب الاعتماد الكبير على إيرادات الضرائب غير المباشرة وانخفاض العبء الضريبي للضرائب المباشرة ، مما يعني ان أصحاب الدخل المعدومة وهم ذوي ميل حدي للاستهلاك اكبر من ذوي الدخل المرتفعة يتحملون الجزء الأكبر من الضرائب.
- 4- لم يأخذ العراق بسياسة تشريعية واحدة متكاملة بشأن ضريبة المبيعات وإنما تناولها بقرارات تشريعية بالإضافة إلى النص عليها بنصوص قانونية متفرقة في قوانين الموازنة العامة الاتحادية للدولة .
- 5- على الرغم من تناول العراق لضريبة المبيعات بصورة جزئية إلا انه لم يبين كثير من الجوانب الفنية والقانونية الخاصة بطرق الطعن بها والجزاء المترتب على مخالفة احكامها بالاضافة إلى عدم النص على أي سماعات أو اعفاءات للمكلفين بدفعها

### ثانياً \_ التوصيات

1\_ ضرورة نهوض بمستوى الوعي الضريبي في العراق ، وذلك من خلال استغلال كافة وسائل الاعلام ،  
أضافة إلى وضع مناهج من شأنها زيادة الوضع الضريبي على المستوى الاكاديمي والشعبي وخصوصا في  
مجال ضريبة المبيعات من اجل تعزيز الإيرادات الذي يساهم ولو بجزء يسير من توفير فرص العمل

2\_ ضرورة قيام السلطة التشريعية في العراق بتشريع قانون متكامل يتضمن كافة إحكام الضريبة العامة  
للمبيعات وذلك لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرجوة منها وعدم الاعتماد على نصوص قانونية  
متناثرة بين إحكام الموازنة العامة للدولة .

3\_ اقرار السماحات الضريبية والإعفاءات منها بالنسبة للمكافئين بدفع ضريبة المبيعات وذلك على غرار ما  
سار عليه التشريعات المالية المقارنة الخاصة بضريبة المبيعات

### الهوامش :

(1)د.عمار السيد عبد الباسط نصر : الاصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم (دراسة مقارنة) ،ط1، 2013، مكتبة  
الوفاء القانونية ، ص296

(2)سامي هيبتي : الضريبة العامة على المبيعات ، ط بلا ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ص166

(3)سلامة محمد فراج : الضريبة العامة على المبيعات ومراحلها ، بحث منشور على الانترنت ، تاريخ النشر 2011/11/6 ، تاريخ  
الزيارة ، 2018/3/20 www.nkht.blogspot.com

(4)د.راند ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، شركة العاتك لصناعة الكتب .

(5)تيسير محمد سعيد : المحاسبة العامة على الضريبة العامة على المبيعات ، بحث تخرج مقدم إلى كلية العلوم الادارية والانسانية ،  
جامعة العلوم والتكنولوجيا الحديثة ، 2008، ص3

(6)د.راند ناجي : المصدر السابق ، ص 87\_192

(7)تيسير محمد : المصدر السابق ، ص13

(8)سلامة محمد فراج : المصدر السابق ، ص بلا

(9)د.عمار السيد عبد الباسط نصر :المصدر السابق ، ص323

(10)د.راند ناجي : المصدر السابق ، ص 192

(11)الضريبة العامة على المبيعات أو تقديمها ، بحث منشور على الانترنت ، تاريخ النشر 2016/1/15 ، الموقع الالكتروني

<https://ar-ar.facebook.com/questionlaw/posts/481333128735106>

(12)دور ضريبة المبيعات في زيادة حصيلة الضرائب ، بحث منشور على الانترنت . تاريخ النشر 2016/11/1 ، الموقع الالكتروني  
qu.edu.iq/repository/WP-content/uploads

(13)احمد ماجد : هيكل النظام الضريبي وضريبة القيمة المضافة في دولة الامارات العربية المتحدة ، وزارة الاقتصاد ، ص 12

(14)عبد اللطيف صلاح الدين : الفرق بين الضريبة العامة على المبيعات وضريبة القيمة المضافة ، مقالة منشورة على الانترنت

،تاريخ زيارة 2018/3/23 ، الموقع الالكتروني [www.bayt.com](http://www.bayt.com)

(15)عاصم الرحيلي : ماهي ضريبة القيمة المضافة وما هو الفرق بينها وبين ضريبة المبيعات ، بحث منشور على الانترنت ، الموقع  
الالكتروني <http://aluhaily.com> www

(16)احمد ماجد : المصدر السابق ، ص 12

(17)رجاء محمود شريف : اثر الضريبة على القيمة المضافة ، ط1 ، 2013 ، مشورات زين الحقوقية

،ص53

(18)عاصم الرحيلي : المصدر السابق ، ص بلا

- (19) رجاء محمود شريف : المصدر السابق ، ص 53
- (20) د.راند ناجي : المصدر السابق ، ص 92
- (21) طارق حمدي حمدان : العوامل المأثرة في التهرب وتجنب الضريبي ، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا / كلية العلوم الادارية والمالية ، 2008 ، ص 18
- (22) د.راند ناجي : المصدر السابق ، ص 92
- (23) طارق حمدي حمدان : المصدر السابق ، ص 18
- (24) د. محمد خصاونة : المالية العامة النظرية والتطبيق ، ط1 ، دار المناهج للطباعة والنشر ، 2014 ، ص 110
- (25) قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني رقم (6) لسنة 1994 وتعديلاته
- (26) نص الفقرة أولا من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (36) لسنة 1997
- (27) قانون الموازنة العامة العراقي رقم (9) لسنة 2018
- (28) د. محمد خصاونة : المصدر السابق ، ص 111
- (29) تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم (5) لسنة 2015
- (30) د.راند ناجي : المصدر السابق ، 192
- (31) قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني رقم (6) لسنة 1994 و قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (11) لسنة 1991
- (32) قرار مجلس القيادة الثورة المنحل رقم (36) لسنة 1997 والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (3670) ، ص 106 ، 1997/5/19
- (33) الفقرات (ثانيا ، ثالثا ) من قرار مجلس قيادة الثورة أعلاه
- (34) د.راند ناجي : المصدر السابق ، 192
- (35) نص المادة (41) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني رقم (6) لسنة 1994
- (36) المادة (1/3) من امر سلطة الائتلاف المؤقت (37) لسنة 2003
- (37) قانون الموازنة العامة للاتحاد لجمهورية العراق لسنة 2015
- (38) نص المادة (24) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2016 والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية بالعدد 4394
- (39) نص المادة (21) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2017 والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (4430) بتاريخ 2017/1/9
- (40) نص المادة (17\_أولا \_ ب) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (9) لعام 2018 والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية بالعدد 4485 في 2018/4/2
- (41) نصت المادة (17\_أولا \_ ب) من قانون الموازنة للعام 2018 على ((تسري إحكام ضريبة المبيعات المنصوص عليها بقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (36) لسنة 1997 على الخدمة المقدمة في المطاعم والفنادق كافة ))
- (42) قانون موازنة العامة الاتحادية رقم (9) 2018
- (43) د.راند ناجي : المصدر السابق ، ص 193
- (44) قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (9) لعام 2018 ، والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية بالعدد 4485 في 2018\4\2
- (45) روفائيل بولس : الضريبة العامة على المبيعات ، ط1 ، 1991 ، مكتبة النهضة المصرية ، ص 101
- (46) ينظر نص المادة (7/ثانيا/د) من قانون مجلس شوري الدولة رقم (65) لسنة 1979 المعدل
- (47) راند ناجي : المصدر السابق ، ص 193

## المصادر

- 1\_ احمد ماجد : هيكل النظام الضريبي وضريبة القيمة المضافة في دولة الامارات العربية المتحدة ، وزارة الاقتصاد .
- 2\_ د. رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، شركة العاتك لصناعة الكتب
- 3\_ رجاء محمود شريف : اثر الضريبة على القيمة المضافة ، ط1، 2013، مشورات زين الحقوقية
- 4\_ روفائيل بولس : الضريبة العامة على المبيعات ، ط1، 1991، مكتبة النهضة المصرية
- 5\_ د. محمد خصاونة : المالية العامة النظرية والتطبيق ، ط1 ، دار المناهج للطباعة والنشر ، 2014،
- 6\_ د. عمار السيد عبد الباسط نصر : الاصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم (دراسة مقارنة ) ، ط1، 2013، مكتبة الوفاء القانونية
- 7\_ سامي هيبث : الضريبة العامة على المبيعات ، ط بلا ، منشأة المعارف ، الاسكندرية
- 8\_ تيسير محمد سعيد : المحاسبة العامة على الضريبة العامة على المبيعات ، مقدم إلى جامعة العلوم والتكنولوجيا ، الحديدة ، سنة 2008

- 9\_ طارق حمدي حمدان : العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الادارية والمالية ، 2008
- 10\_ عاصم الرحيلي : ماهية ضريبة قيمة المضافة وما هو الفرق بينها وبين ضريبة المبيعات ، بحث منشور على الانترنت ، موقع الالكتروني [www http://aluhaily.com](http://aluhaily.com)
- 11\_ عبد اللطيف صلاح الدين : الفرق بين الضريبة العامة على المبيعات وضريبة القيمة المضافة . مقالة منشورة على الانترنت ، الموقع الالكتروني [www.payt.com](http://www.payt.com)
- 12\_ سلامة محمد فراج : الضريبة العامة على المبيعات ومراحلها ، بحث منشور على الانترنت ، تاريخ النشر 2011/11/6 ، الموقع الالكتروني [www.mkht.plogspot.com](http://www.mkht.plogspot.com)
- 13\_ دور ضريبة المبيعات في زيادة حصيلة الضرائب ، بحث منشور على الانترنت ، تاريخ النشر 2016/11/1 ، الموقع الالكتروني [qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads](http://qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads)
- 14\_ الضريبة على المبيعات أو تقدمها ، بحث منشور على الانترنت ، تاريخ النشر 2016/1/15 ، الموقع الالكتروني [//ar-ar.facebook.com/qestionlaw/posts0](http://ar-ar.facebook.com/qestionlaw/posts0)

## القوانين

- 1\_ قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني رقم (6) لسنة 1994
- 2\_ قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (36) لسنة 1997
- 3\_ امر سلطة الائتلاف المؤقت رقم (37) لسنة 2003
- 4\_ قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2015
- 5\_ قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2015
- 6\_ قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2016
- 7\_ قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2017
- 8\_ قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2018

## **Sales tax in Iraq between repairing the tax scheme and reinforcing revenues for facing extremism and crime.**

Today, the states are built based on revenues to enable it from expenditure; the first main revenue is tax, especially sales tax. In Iraq, the budget revenue is based on the oil markets while the tax's share, including sale tax, in the budget is very low.

This work focuses on the attitude of the Iraqi legislator in the sales tax where it has not been considered proportionally with its importance yet; however, sales tax was included in the state's budget since 2015 to 2019. Where, the definition and characteristics, of this tax, have been highlighted to be distinguished than other types of taxes such as value-added tax (VAT). The last repairing, on the tax scheme, concentrated on reinforcing the revenue and for creating more jobs. These processes can lead to face the extremism and crimes, where the author in this study adopted an integrated scientific approach including introduction, three chapters and conclusion.

