



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعه بابل - كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

مدى إمكانية تطبيق الضريبة المضافة في العراق

بحث تقدم به الطالبين

علي عباس محمود

الى مجلس قسم المحاسبة كجزء من متطلبات نيل شهادة
البكالوريوس
بإشراف

م.م. زهراء كريم غنام

مقدمة :

إن المتغيرات المتعددة والمتداخلة التي يعيشها الاقتصاد العراقي بشكل عام، والنظام الضريبي على وجه التحديد ، تستلزم إجراء تعديلات جوهرية في التشريعات الضريبية النافذة في العراق ، بالشكل الذي يجعل النظام الضريبي في العراق يتماشى مع إجراءات استيعاب المتغيرات العالمية والمحلية، شأنه في ذلك شأن النظم الضريبية المختلفة .

فقد لجأت مختلف الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي إلى البحث عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فعالة ماليا واقتصاديا واجتماعيا ، والعراق ينبغي أن لا يختلف عن هذه الدول ويرسم سياسته الضريبية بما يتفق ومعطيات الظروف المستقبلية .

وفي ضوء ما تفرزه المتغيرات المشار إليها فيما تقدم، فإنه من الممكن إحداث تغييرات في الهيكل الضريبي باعتماد ضرائب ذات فاعلية تحقق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية ، وفي مقدمة هذه الضرائب وأكثرها أهمية ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax .

ويعد انتشار ضريبة القيمة المضافة، أهم التطورات التي شهدتها الخمسون عاما الأخيرة في المجال الضريبي، ففي خمسينات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة احد خارج فرنسا، أما الآن فهي مطبقة في ١٣٩ بلدا، حيث تسهم في العادة بما يقرب من ربع إيرادات الضريبة الكلية، وعلاوة على ذلك لا يزال هناك عمل كثير جاد في مجال ضريبة القيمة المضافة، ولا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة اخذ في التزايد، أما البلدان التي اعتمدها بالفعل فهي تسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها، وتواجه مشكلات تتشابه في جوانب عديدة عبر البلدان المختلفة، مثل كيفية استرجاع الضريبة ومشاكل الاحتيال والتهرب الضريبي ، وهناك مشكلات جديدة تنشأ ، كالمشاكل المترتبة على التجارة الالكترونية.

المبحث الاول

منهجية البحث

مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث عدم تصميم وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة في العراق ، للصعوبة في ذلك حسب رأي من يتصدون للسياسة المالية، على الرغم من أهميتها في تمويل خزينة الدولة بالمزيد من الإيرادات التي تعزز وتدعم الاقتصاد العراقي وبخاصة في الوقت الحاضر والذي يشهد تراجعاً في أسعار النفط .

أهمية البحث:

لعل هموم العراق الداخلية بمختلف أنواعها ترخي بظلالها على مجمل الاهتمام الرسمي الذي لم يحول النظر بصورة شمولية إلى مواضيع أخرى حيوية لها علاقة بموقعه الإقليمي وتفاعله مع البلدان المختلفة و المنظمات الاقتصادية الدولية، والتأثيرات المتوقعة على نظامه ونشاطه من هذه التكتلات التي يبدو أن الانضمام إليها أو الابتعاد عنها له مخاطره في كلا الحالتين.

ومن هذا المنطلق تأتي أهمية هذا البحث في توضيح الإجراءات التي يمكن من خلالها فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق، وان إدخال هذه الضريبة يعني إعادة النظر بالنظام الضريبي في العراق – أي إعادة هيكلة القاعدة الضريبية – بغرض تحديث هذا النظام وزيادة فاعليته، وعلاوة على ذلك فإن هذه الخطوة تردي طابعا مهما تبعا للتطورات الاقتصادية العالمية الراهنة .

أهداف البحث :

يسعى هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها بالاتي:

- ١- استعراض الإطار النظري لضريبة القيمة المضافة .
- ٢- التطرق إلى ملامح وتاريخ تطبيق ضريبة القيمة المضافة في بلدان العالم المختلفة .
- ٣- توضيح آلية وطريقة احتساب ضريبة القيمة المضافة ، وكذلك المعالجة المحاسبية لها .
- ٤- استعراض الإجراءات التي يمكن من خلالها فرض وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة في العراق .
- ٥- مناقشة العقبات أمام تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في العراق.

فرضية البحث :

يبنى البحث على الفرضية الآتية :

((يوجد ارتباط معنوي بين فرض ضريبية وزيادة إيرادات الدولة بمقدار يفوق تكاليف تحصيلها في حالة وجود إدارة فاعلة تعتمد إجراءات كفاءة في الفرض والتحصيل باعتماد السجلات المحاسبية وفي إطار وعي ضريبي جيد))

المبحث الثاني الاطار المفاهيمي

مفهوم ضريبة القيمة المضافة

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، وينظر لها من جانب آخر بأنها ضريبة على الاستهلاك يتم استيفاؤها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، وتطبق وفقا لكمية الاستهلاك، وبمعنى آخر تلحق القيمة التي يدفعها المستهلك من اجل الحصول على الأموال أو على الخدمات. (حبيقة، ٢٠٠٠: ٩)

وإذا كان الأمر كذلك، أي أنها ضريبة على الاستهلاك، فقد يثار التساؤل حول سبب تسميتها بـ " ضريبة القيمة المضافة " بدلا من " الضريبة على الاستهلاك "

بالطبع إن فرض ضريبة على السلع النهائية قد يعني فرض الضريبة على السلعة الواحدة عدة مرات خلال مراحل تشكيلها، ولتجنب هذه المخاطر فإن الضريبة تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج وذلك لضمان عدم تكرار الضرائب، وفي ظل هذه الضريبة فإن الناتج تفرض عليه الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج بغض النظر عن الاستخدام لهذا المنتج، ولضمان فرض الضريبة على الاستهلاك النهائي، فإن الضريبة على جميع السلع والخدمات التي استخدمت كمدخلات في عملية الإنتاج ينبغي إعادتها للذين قاموا بشراء هذه السلع .

إن هذه الضريبة تسري على الإنتاج في جميع مراحلها لكنها لا تصيب سوى القيمة المضافة إلى قيمة الإنتاج، أي إنها ضريبة تفرض على الفرق بين السعر الذي تباع به السلع والخدمات المنتجة وبين تكاليف المستخدمة الإنتاجية التي استخدمت في إنتاج هذه السلع والخدمات وذلك في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

مثال رقمي :

لنفرض إن المنشأة (أ) تباع مخرجات عملياتها الإنتاجية (التي تنتج بلا مدخلات) بسعر ١٠٠٠ دينار (بدون ضريبة) إلى المنشأة (ب) التي تقوم بدورها ببيع مخرجات عملياتها الإنتاجية بسعر ٤٠٠٠ دينار ، (بدون ضريبة أيضا) إلى المستهلكين النهائيين .

٤٠٠٠ دينار

١٠٠٠ دينار

بدون مدخلات أ ----- ب ----- المستهلكين (بدون ضريبة)

١١٠٠ دينار ٤٤٠٠ دينار

بدون مدخلات أ ----- ب ----- المستهلكين (مع ضريبة)

١٠٠ دينار إلى الحكومة كضريبة ٣٠٠ دينار إلى الحكومة كضريبة

- المنشأة (أ) تدفع ضريبة ١٠٠ دينار وتستردها عند البيع إلى المنشأة (ب) .
- المنشأة (ب) تدفع ضريبة ٣٠٠ دينار (تباع بسعر ٤٤٠٠ دينار ، تسترد ١٠٠ دينار وتدفع ٣٠٠ دينار)
- الحكومة تستلم إيراد ٤٠٠ دينار (إيراد كلي) .

اهمية ضريبة القيمة المضافة في دول العالم: (Cumbers,2006:85)

إن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة حديثة وقبل استخدامها كانت الضرائب غير المباشرة تفرض على سلع معينة (كالسكائر، المشروبات الكحولية) والضرائب على مبيعات التجزئة، لقد نشأت ضريبة القيمة المضافة في بادئ الأمر لمواجهة الاحتياجات المتزايدة إلى الإيرادات التي لا يمكن الوفاء بها بسهولة عن طريق الضرائب على رقم الأعمال، نظرا لطبيعتها التي تسفر عن تشوهات شديدة في القرارات الاقتصادية وقد بدأ ببطء اعتماد ضريبة القيمة المضافة التي أدخلت لأول مرة إلى فرنسا عام ١٩٤٨، غير أن وتيرة اعتمادها سرعان ما اكتسب سرعة متزايدة.

وقد ساعد اعتماد ضريبة القيمة المضافة كأحد شروط الانضمام إلى عضوية الاتحاد الأوروبي على انتشار هذه الضريبة في البلدان في تلك المنطقة (بما في ذلك البلدان غير الأعضاء مثل النرويج وسويسرا) وقد اعتمدت هذه الضريبة الآن في جميع البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي باستثناء الولايات المتحدة.

وشهدت التسعينات طفرة في مجال ومعدل اعتماد ضريبة القيمة المضافة في جميع بلدان التحول الاقتصادي تقريبا، الأمر الذي يعكس حاجتها إلى تغيير موارد إيراداتها التقليدية .

وعلى الرغم من أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة لم يبدأ إلا قبل حوالي ٥٠ عام، إلا إن هذه الضريبة أصبحت مصدرا رئيسا للإيرادات في غالبية دول العالم ، وتشكل ضريبة القيمة المضافة الآن حوالي ربع الإيرادات الضريبية ، وما يقارب من ٥٪ من جملة الناتج المحلي الإجمالي ، ومن بين الدول الـ ١٨٤

الأعضاء في المنظمتين (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) فإن ١٢٧ دولة أي بنسبة ٦٩٪ منها تطبق ضريبة القيمة المضافة، وهذه تشمل جميع الدول الأوروبية ومعظم دول الأمريكيتين ومعظم الدول الآسيوية وتقريبا نصف الدول في القارة الأفريقية وتقريبا جميع الدول التي كانت تشكل المعسكر الاشتراكي . أما الدول العربية فأنها كغيرها من البلدان النامية اتبعت ضريبة القيمة المضافة كعنصر من عناصر الإصلاح وسياسة لدعم ميزانية الدولة، بعد أن قللت الاعتماد على الموارد الربعية كالمنح والإيرادات النفطية ، وتوجد حاليا ثمان دول تطبق ضريبة القيمة المضافة (الجزائر ، مصر ، المغرب، تونس ، لبنان ، الأردن ، فلسطين ، موريتانيا) . (Daniel,2005:45)

وتحاول هذه الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي تطبيق ضريبة القيمة المضافة لتحقيق جملة أهداف، من بينها زيادة الإيرادات الضريبية العامة والاستعداد للحد من الاعتماد على الضرائب الكمركية التي تشكل نسبة مهمة من مجمل الإيرادات الضريبية ، بعد الدعوات المتزايدة لتحرير التجارة وإقامة مناطق التجارة الحرة . أما في العراق فأن ما يمكن ملاحظته بشكل أولي، إن مجال تطبيق ضريبة القيمة المضافة لا يخلو من مشاكل ذات أبعاد مختلفة قد تعترض فرض مثل هذه الضريبة ، منها ضعف الوعي الضريبي ، وانتشار مظاهر وصور مختلفة للتهرب والتجنب الضريبي ، وعدم تجسيد البعد الوطني للضريبة بشكل متكامل، إضافة إلى مشاكل مختلفة بعضها يتعلق بقدرة التطبيقات المحاسبية على إيجاد الحلول للمشاكل المتوقعة في هذا المجال، وكذلك ما يتعلق بالتطبيقات الضريبية ، وبالتحديد في مجال التدقيق والفحص الضريبي ، يضاف إلى ذلك المشاكل التي تتعلق بالاقتصاد العراقي بشكل عام وما ينجم عن العلاقة بين الحكومات المحلية في المحافظات والأقاليم مع الحكومة المركزية ، وسيتم التطرق إلى ذلك بشكل مفصل فيما بعد.

اهداف ضريبة القيمة المضافة:

يسوق المناصرون لضريبة القيمة المضافة والمؤيدون لها العديد من الاهداف التي تتحقق عند فرض هذا النوع من الضرائب، ومن أهم هذه المزايا : (James,2005:64)

- يحبذ الاقتصاديون تصميم هذه الضريبة لتكون ضريبة على الاستهلاك ، أي إن أثرها الرئيس يكون في توسيع الفجوة بين السعر الذي يدفعه المستهلك للسلعة والسعر الذي يستلمه البائع من بيعه لها، وخلافا للرأي الشائع ، فأن عبء الضريبة في هذه الحالة لا يقع على المستهلك وحده بل يتحمل البائع جزءا منه.
- إن ضريبة القيمة المضافة تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج ، حيث يتم تعويض الضرائب المفروضة على المدخلات من الضرائب المفروضة على المنتجات أو المخرجات، وهذا يعني إن البائعين مطلوب منهم فرض ضرائب على جميع مبيعاتهم، وفي الوقت ذاته بإمكانهم المطالبة بتعويض عن

الضرائب التي فرضت عليهم في السلع التي استخدموها كمدخلات في عميلة الإنتاج، وميزة ذلك إن الإيرادات أصبحت مضمونة وذلك من خلال تحصيلها أثناء عمليات الإنتاج جميعها، على العكس من الضرائب على مبيعات التجزئة، كما أن هذا النوع من الضرائب لا يشوه قرارات الإنتاج كما هو الحال في الضريبة على الإيرادات النهائية.

- إن ضريبة القيمة المضافة محايدة وذلك لأنها لا تحصر العبء الضريبي على مرحلة معينة من مراحل الإنتاج ، وكذلك فأنها تساعد على تشجيع الصادرات وذلك لان هذه الضريبة عادة لا تفرض على الصادرات .
- من المزايا أيضا إن العبء الضريبي الذي تتحمله السلع المحلية يكون مساويا أو مقاربا للعبء الضريبي الذي تتحمله الواردات.
- من الناحية الإدارية ، تضمن ضريبة القيمة المضافة مبدأ الرقابة الذاتية فيما بين المسجلين، مما يسهل عمل الإدارة الضريبية، ويقلص إمكانية التهرب من الضريبة، فإذا أراد مورد الأموال أو مؤدي الخدمات تخفيض قيمة الضريبة المتوجبة عليه ، فمن مصلحة الذي يشتري إدراج كامل المبلغ في قائمة الشراء كي يتمكن من خلال ممارسة حق الحسم استفاة الضريبة التي دفعها. ومن ناحية أخرى إذا بالغ المشتري عند إعداد قوائم بقيمة الضريبة المدفوعة ، فأن من مصلحة مسلمي الأموال أو مؤدي الخدمات تسجيل الضريبة الحقيقية لتفادي دفع مبلغ اكبر من قيمة الضريبة المتوجبة فعلا عليهم.

مساوى ضريبة القيمة المضافة:

هناك مساوى عديدة تصاحب تطبيق ضريبة القيمة المضافة يذكرها المناهضون لفرض هذه الضريبة ويتخذون من هذه الأسباب مدعاة لمعارضتهم فرض هذه الضريبة ، سواء أكان هذا الاعتراض بشكل مرحلي لأسباب وظروف معينة أم بشكل دائم، والباحث عند تطرقه لتلك المساوى لا يهدف من ذلك وضع العقوبات أمام تنفيذ هذه الضريبة في العراق، وإنما الهدف من ذلك السعي لتقليل آثار تلك المساوى أو ما يرافقها أو ينتج عنها من سلبيات في المستقبل والآتي استعراض لتلك المساوى : (Simon,2006:78)

- معاملة السلع الرأسمالية : في معظم دول العالم يتم استرجاع ضريبة القيمة المضافة من قبل الجهة التي قامت بدفعها لتشجيع الاستثمار في رأس المال، ولان الإنفاق على السلع الاستثمارية لا يعد استهلاكاً بالمعنى الصحيح، إلا إن دول أخرى مثل الصين والبرازيل لا تقوم بإرجاع الضرائب على السلع الرأسمالية ، وفي دول أخرى يتم إرجاع قيمة الضرائب على السلع الرأسمالية بشكل تدريجي ومساوي لقيمة استهلاك أو اندثار رأس المال ، ويؤدي ذلك إلى عدم اتجاه الوحدات الاقتصادية إلى الاستثمار في

رأس المال، وبالطبع فإن لذلك خطورة خاصة في مجتمع مثل العراق الذي قد تلجا فيه المنشآت إلى وسائل الإنتاج كثيفة العمل بسبب حالة التطور الاقتصادي بعد التغيير الذي شهده العراق والانفتاح على اقتصاد السوق، والشركات الحديثة أو تلك التي تسعى للتوسع قد تجد نفسها تدفع ضرائب أكثر مما تبيع من السلع (أي إن إيراداتها تقل عن مصروفاتها) مما سيوقعها في أزمة في السيولة ، وحتى في الدول التي تقوم بإرجاع كل أو بعض الضرائب على السلع الرأسمالية قد تجد هذه الشركات الحديثة أو المتوسعة نفسها تواجه الأزمة ذاتها وذلك لان عليها انتظار استرجاع الضرائب من الحكومة والتي عادة ما تأخذ زمنا طويلا. (McLaren,2003:42)

- محابة الواردات على حساب الصناعات المحلية : في كثير من الأحيان يؤخذ على ضريبة القيمة المضافة أنها تحابي الواردات وذلك لأنها تقوم بفرض ضريبة واحدة عليها، وتتحيز ضد الصناعات المحلية وذلك لأنها تخضع للضرائب عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج، واسترجاع الضرائب على السلع الوسيطة غالبا ما يأخذ وقتا وجهدا
- ومن سلبياتها أيضا إنها قد تؤدي إلى قيام التكامل الرأسي والأفقي في الصناعات لأغراض التهرب من الضريبة، مما يؤدي إلى عدم الكفاية في الإنتاج وربما الاحتكار
- ومن المساوئ الأساسية لهذه الضريبة أنها معقدة نوعا ما من الناحية التطبيقية، وتتطلب وجود نظام محاسبي متقدم نوعا ما لدى الشركات والمؤسسات، وان الذي سيتحمل العبء الأكبر هي الشركات حسنة التنظيم بينما تستطيع الشركات الصغيرة والمتوسطة التهرب بسهولة من هذه الضرائب

مبادئ فرض ضريبة القيمة المضافة :

(أ) مبدأ الوجهة : وهو المبدأ المأخوذ به دوليا" ، وبموجبه تحدد الضريبة الكلية المدفوعة على سلعة ما ، على أساس معدل الضريبة التي يتم تحصيلها في منطقة الاختصاص التي يتم فيها البيع النهائي مع استحقاق الإيراد لهذه المنطقة .

(ب) مبدأ المنشأ : ويمثل هذا المبدأ البديل للضريبة القائمة على مبدأ الوجهة ، حيث تسدد الضريبة إلى البلد أو البلدان المنتجة للسلعة بالمعدل المطبق في تلك البلدان، وليس إلى البلد أو البلدان المستهلكة لها ، ولا بالمعدل المطبق فيها .

المبحث الثالث

تنفيذ ضريبة القيمة المضافة في العراق

سيتم في هذا المبحث التطرق إلى تنفيذ ضريبة القيمة المضافة في العراق من خلال المحورين التاليين :

المحور الأول : الإجراءات التي يمكن من خلالها فرض وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة في العراق إن كل ضريبة تتطلب تصميم متقن لتكون فعالة ووافية للغرض الذي وجدت من اجله، من حيث المفهوم الاقتصادي والاجتماعي والسياسي على مستوى الدولة بشكل عام، وكذلك من حيث الإدارة والمكلف، والآتي استعراض للمواضيع التي من شأنها المساهمة في التصميم والتنفيذ الجيد لضريبة القيمة المضافة في العراق، وكذلك توضيح للعقبات أو الصعوبات التي تواجه هذا التنفيذ. (Shaoul,2015:92)

المتطلبات الأولية :

إن التقديم الناجح لضريبة القيمة المضافة قد يتطلب فترة من التخطيط تسبق التنفيذ، وقد تستغرق هذه الفترة سنتين على الأقل في أي دولة من الدول يراد تطبيق هذه الضريبة فيها، وفي العراق هناك عدد من المؤشرات المهمة أو عوامل النجاح التي ينبغي تلبيتها قبل النظر في دراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة، وتتمثل هذه الشروط أو المؤشرات بالآتي : (Alan,2011:415)

- ١- سلامة تصميم السياسة الضريبية (تطبيق معدل واحد وإعفاءات قليلة وحد تكليف مرتفع) .
- ٢- السيطرة الفعالة وقياس تدفق البضائع في المناطق الحدودية.
- ٣- وجود سلطة ضريبية قادرة على إدارة الضريبة بشكل كفء وبأقل التكاليف، وبساطة القوانين والإجراءات، وملاءمة الهيكل التنظيمي للإدارة وكفاية الموارد المتوفرة لها.
- ٤- تطبيق استراتيجيات للادعان الضريبي تركز على خليط متوازن من برامج التوعية وبرامج المساعدة، ووضع برامج مساعدة للتدقيق.
- ٥- باستطاعة المكلفين المسجلين لدى الهيئة العامة للضرائب والذين لديهم خبرة في عملية التحاسب الضريبي وفي مجال التعاملات التجارية ، إكمال تقاريرهم الشهرية بالاعتماد على السجلات الدقيقة والموثوقة للمشتريات والمبيعات والتي ستبعضهم عن كل الشكوك في ضريبة القيمة المضافة
- ٦- يقوم المكلفين بتنظيم قوائم أو سجلات ضريبية مفصلة عن كل معاملة تجري مع مكلف أو مكلفين آخرين كمبيعات نهائية، وان ذلك ينشأ مراقبة ذاتية إلى حد كبير، ويفسح المجال أمام التدقيق والفحص الضريبي

وان التنفيذ المحكم للمتطلبات أعلاه يفضي إلى إنشاء قاعدة التسجيل في ضريبة القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين بوتيرة أسرع، وإلى تعميق فهم المكلفين لالتزاماتهم، وتخفيض مستويات عدم الإذعان، وتقليص التكاليف الإدارية، وتعبئة المزيد من الإيرادات. (أمين، ٢٠١٢: ٣٣)

تصميم ضريبة القيمة المضافة:

إن السير باتجاه تقديم ضريبة القيمة المضافة يعد مصدرا فعالا للإيرادات، حتى وإن تعذر تنفيذها بشكل صحيح على كافة المستوردات عبر الحدود.

إن التصميم الجيد لضريبة القيمة المضافة سيضمن تحصيل إيرادات تلك الضريبة بالكامل من الجميع، باستثناء المستوردين الصغار فإن ذلك يكون في المرحلة اللاحقة من سلسلة التعامل التجاري، عند قيام هؤلاء التجار ببيع بضاعتهم المستوردة، سواء أكان ذلك البيع للوسطاء أم للمستهلكين النهائيين، وهذا يؤكد إمكانية تحديد معالم ضريبة القيمة المضافة وتنفيذ عملية التسجيل عنها لكافة المستوردين المهمين، فإذا لم تدفع أية ضريبة قيمة مضافة في الحدود سيصبح رصيد المدخلات (عوامل الإنتاج) صفرا، وعليه تصبح ضريبة القيمة المضافة واجبة الدفع عن القيمة الكلية للمبيعات، أما إذا سددت ضريبة القيمة المضافة في المنطقة الحدودية وسجلت رصيد لحساب ضريبة القيمة المضافة للمستوردين، عند ذلك يكون من المسموح به أن يكون الرصيد مقابل ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن عوائد المبيعات. (الخرسان، ٢٠١٢: ٧٨)

تتمثل أولى إجراءات تصميم وفرض ضريبة القيمة المضافة، في صياغة وإعداد تشريع خاص بنظام ضريبة القيمة المضافة، وعلى هذا القانون أن يضمن ضرورة إدامة أوسع نطاق ممكن من وعاء الضريبة بهدف تحقيق أكبر حصيلة من الإيرادات بنسبة أو نسب مقبولة بالنسبة لضريبة القيمة المضافة، وكذلك يتضمن هذا القانون نوع الامتيازات والإعفاءات الضريبية بشكل دقيق، وكجزء من تصميم ضريبة القيمة المضافة، لا بد من القرار إذا كانت نسبة موحدة أو نسب متعددة تعتمد لضريبة القيمة المضافة، أما بخصوص النسبة الشائعة الاستخدام ضمن تصميم ضريبة القيمة المضافة، فإنها نسبة وحيدة وتطبيقها على المكلفين الخاضعين لها ونسبة ١٠٪، وهذه نسبيا منخفضة بالمقارنة مع النسب المحتسبة في الدول العربية المختلفة التي تطبقها، ولاسيما تونس ومصر والجزائر والأردن والمغرب، وكذلك ينبغي أن يتضمن تصميم ضريبة القيمة المضافة، القرار بأن تطبيق هذه الضريبة سيُطال تطبيق كافة البضائع والمواد والخدمات المنتجة في العراق، أم إن هناك استثناءات، وكل هذه تمثل قضايا مهمة تحمل في طياتها تعقيدات اجتماعية واقتصادية واسعة النطاق.

إجراءات التنفيذ:

هناك خيارات عدة لتصميم وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة ، والتصميم الفعلي للأحكام ينبغي أن يكون مفصلاً بالشكل الذي يتناسب وطبيعة النشاطات التجارية في العراق، وحتى إن حدث ذلك ، فإن ضريبة القيمة المضافة ستؤثر بشكل كبير على المؤسسات التجارية ، ومن بينها معظم الشركات وأرباب الحرف والتجار الأفراد والأعمال التجارية الفردية الأخرى ، ولذلك فإنه في العراق لا يوجد سوى قرار واحد مهم، ويتمثل هذا القرار في وضع حد للتكليف الإلزامي للتسجيل عن ضريبة القيمة المضافة.

وتتمثل أولى إجراءات تنفيذ وفرض ضريبة القيمة المضافة ، هو تحديد الأسلوب الخاص بنظام ضريبة القيمة المضافة وهل يطبق على كافة البضائع والمواد التي تنتج في العراق، وفي هذا الصدد يمكن الإشارة إلى أسلوبين ، يبني الأسلوب الأول ، على افتراض إن ضريبة القيمة المضافة تتبع مبدأ المكان المقصود المفضل عالمياً، أما الخيار البديل أو الأسلوب الثاني ، هو تطبيق ضريبة القيمة المضافة على كافة البضائع والمواد والخدمات المنتجة في العراق وفقاً لمبدأ المنشأ، ولكن الأسلوب الثاني ينطوي على مساوئ كبيرة بالنسبة للحالة التنافسية للعراق في ميدان التجارة العالمية، إذ إن هذا الأسلوب يتطلب تطبيق ضريبة القيمة المضافة على صادرات النفط الخام على سبيل المثال، إذ لن تبقى هنالك حاجة لوجود اختلافات في معاملات التعاملات التجارية الداخلية تحت هذين الصيغتين من ضريبة القيمة المضافة، إنما في معاملة الصادرات والواردات فقط. (Simon,2016:78)

إن اعتماد ضريبة القيمة المضافة ذات الطبيعة الاستهلاكية وفقاً لأسلوب أو مبدأ المكان المقصود يستوجب أن يفرض القانون ضريبة القيمة المضافة على جميع الواردات واسترداد هذه الضريبة على الصادرات ، ومن المحتمل أن تقتضي الحاجة وجود نظام لتنظيم قوائم لضريبة المخرجات وفتح رصيد لضريبة المدخلات ، ضمن سلسلة التجهيز المحلية لكافة الضائع والمواد والخدمات ، وأن الكثير من التفاصيل يمكن تطويرها من أمثلة قياسية لتشريعات ضريبة خاصة بالقيمة المضافة، إلى آلية يمكن تطبيقها في أماكن أخرى ، وهذا بأكمله يتطلب التفصيل لكي يناسب الوضع العراقي بمتغيراته المختلفة .

أمور مرتبطة بتنفيذ ضريبة القيمة المضافة :

من المتوقع إن تصاحب عملية تنفيذ ضريبة القيمة المضافة بعض الأمور التي يمكن إيجازها بالآتي :

(أ) مسك السجلات وتكامل الإذعان الضريبي :

- إن تنفيذ نظام ضريبة القيمة المضافة يتطلب إجراء بعض التعديلات في مجال مسك السجلات والاستخدام الواسع للقوائم الرسمية، وفي نفس الوقت فإن مسك السجلات الخاصة بضريبة القيمة المضافة سيوفر فرصة جيدة لتحصيل ضرائب أخرى وخصوصاً ضريبة الدخل، حيث إن سجلات التحاسب الضريبي لضريبة القيمة المضافة من شأنها أن تنشأ قاعدة حق السلطة المالية في الإطلاع على دخل العمل

التجاري، كأن يتم معرفة قيمة المبيعات، وكذلك فإن هناك فرصة أخرى للوصول من خلال معرفة تكاليف الإنتاج وباستخدام أسلوب الوصفة المعملية إلى التعرف على بعض المؤشرات والقرائن المهمة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

- يضاف إلى ذلك إمكانية تحقيق التكامل في تبادل المعلومات من خلال البيانات التي يقدمها المكلفين بالشكل الذي يحقق الإذعان الضريبي في مختلف أنواع الضرائب التي يتكون منها النظام الضريبي، حيث يمكن أن تعمل السلطة المالية على تعزيز ذلك من خلال اعتماد نظام التقدير الذاتي عند تحديد واحتساب ضريبة الدخل على المكلفين المعنويين والطبيعيين المشمولين بتطبيقه (Shaoul,2015:92)
- (ب) حد التكلفة عند فرض الضريبة :

- هناك موضوع آخر ينبغي للسلطة المالية أن تتخذ قرار بشأنه ، وهو مدى السماح للمكلفين أو المتعاملين معهم بالتسجيل الاختياري من عدمه، وهذا ما يعرف بحد التكلفة ، والذي يصبح عنده التسجيل إلزاميا في ضريبة القيمة المضافة اختيارا حاسما من حيث تصميم وتنفيذ الضريبة، ومن خلال الإطلاع على تجارب الدول عند تطبيقها لنظام ضريبة القيمة المضافة، تبين أن قسما من تلك الدول قد وضعت حدود مفرطة في الانخفاض، فتواجه صعوبات كبيرة عندما يتبين لإدارتها الضريبية إنها في وضع لا يمكنها من إدارة العدد الكبير من الخاضعين للضريبة الناتج عن تطبيق حدا منخفضا للتكلفة بالضريبة، أما عند وضع حد تكلفة مرتفع، فإن ذلك يحقق زيادة في الإيرادات مقابل تكلفة بسيطة من الموارد، وتعد المفاضلة بين الإيرادات وتكاليف تحصيلها مسألة أساسية ، حيث يرتفع حد التكلفة الملائم كلما ازدادت تكلفة الضريبة والامتثال أو الخضوع وقلت حاجة الحكومة إلى الموارد وانخفضت القيمة المضافة كنسبة من المبيعات ، ويثير اختلاف المعاملة بين من هم فوق حد التكلفة ومن هم دونه بعض القضايا الأخرى، منها على سبيل المثال أن الشركات التي تباع إلى شركات أخرى ، ترغب أن تسجل في نظام ضريبة القيمة المضافة حتى تسترد الضريبة المسددة على مدخلاتها، وفي تطبيقات ضريبة القيمة المضافة، جرت العادة على السماح للشركات الواقعة دون حد التكلفة بالتسجيل الاختياري في نظام ضريبة القيمة المضافة، وعلى العكس من ذلك ، يرجح أن تجد الشركات التي تتميز بارتفاع نسبة القيمة المضافة إلى المبيعات وتبيع لمشتريين غير مسجلين – معظمهم صغار التجار الذين يقدمون خدمات مباشرة للمستهلكين النهائيين – إن الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة هو الأفضل لها، ولهذه المحاباة الضمنية لصغار التجار دون كبار التجار آثار على العدالة والكفاءة، وعلى وجه التحديد يحقق حد التكلفة مصلحة لصغار التجار على حساب التجار الأكثر كفاءة، الأمر الذي يعني وجود حد تكلفة أمثل أكثر انخفاضا، مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى. ويرتبط بهذه المسألة ما يسببه حد التكلفة من إمكانية تجنب ضريبة

القيمة المضافة عن طريق تنظيم الإنتاج في سلسلة من المشاريع الصغيرة بالقدر الكافي، غير إن مدى وطبيعة التشوه بين من هم فوق حد التكاليف ومن هم دونه يعتمد على كيفية إخضاع المجموعة الثانية للضريبة كضريبة رقم الأعمال على سبيل المثال. (جورج، ٢٠١٢: ١٢٥)

(ج) إدارة ضريبة القيمة المضافة :

- إن استحداث ضريبة القيمة المضافة يمكن أن يسمح بإدخال تحسين أو تحديث للإدارة الضريبة ككل، غير إن استحداث هذه الضريبة يتسبب أحيانا في تعطيل عمل الإدارة القائمة نتيجة لعدم كفاية الاستعدادات أو قرارات التنفيذ غير الصائبة، والقرار المهم في هذا المجال يتعلق بتحديد موقع إدارة ضريبة القيمة المضافة من بين الخيارات التالية :

١- أن يكون موقع إدارة ضريبة القيمة المضافة ضمن الهيئة العامة للضرائب .

٢- الإدارة من خلال جهة مستقلة مختصة بضريبة القيمة المضافة.

٣- الإدارة من خلال هيئة الكمارك.

ويتأثر هذا الاختيار والمفاضلة بالعوامل الآتية:

(أ) إن ضريبة القيمة المضافة تقوم بالأساس على التقدير الضريبي الذاتي والتقارير المحاسبية، ويستدعي ذلك الاستفادة من المهارات الموجودة بالفعل في الهيئة العامة للضرائب وفروعها ، أكثر من الاستفادة من هيئة الكمارك على الرغم الخبرة الكبيرة التي اكتسبها موظفو الكمارك من تجربة الضوابط المادية.

(ب) ينجم عن إنشاء هيئة مختصة بضريبة القيمة المضافة تفتيت الهيئة العامة للضرائب، وتشثيت في الاختصاصات الضريبية والمحدودة أصلا، بالإضافة إلى صعوبات التوظيف ومتطلبات التدريب .

وبشكل عام يفضل معظم الخبراء إدارة ضريبة القيمة المضافة من خلال الهيئة العامة للضرائب، على الرغم من المخاوف التي ذكروها، والتي تمثلت في احتمال أن يصبح التركيز غير كاف على تفاصيل ضريبة القيمة المضافة ، ولكن هذا الخيار يتوافق مع تحسين أداء الهيئة العامة للضرائب باعتماد أسلوب الإدارة الضريبية الحديثة التي تنتهج مبادئ التقدير الذاتي .

ومما يعزز ذلك إن الخيار الخاص بإدارة ضريبة القيمة المضافة من إدارة الضريبة العامة، تم اعتماده من قبل الغالبية العظمى من البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة (١٢٢ بلد من اصل ١٣٩) .

(د) ضريبة القيمة المضافة ونظام التقدير الذاتي : (ضريبة، ٢٠١٥: ١٥٩)

كما تمت الإشارة فيما تقدم، فإن الأنظمة الضريبية الحديثة وإدارتها تقوم على مبدأ الالتزام الطوعي، الذي يعني إن المكلفين يؤدون طواعية ما عليهم من التزامات ضريبية أساسية، مع تدخل محدود من جانب الموظفين المعنيين بالضريبة، ويتحقق ذلك الالتزام الطوعي عمليا من خلال نظام " التقدير الضريبي الذاتي " حيث يقوم المكلفون ومع المشورة المحدودة من الإدارة الضريبية، بحساب التزاماتهم الضريبية واستكمال إقراراتهم الضريبية وتقديمها والمبالغ المترتبة عليهم بموجبها إلى الإدارة الضريبية، وقد يخضعون بعد ذلك للتدقيق والفحص الضريبي، وفي معظم البلدان غالبا ما ترتبط نشأة التقدير الذاتي بنشأة ضريبة القيمة المضافة، والواقع إن المسألة لا تتعلق بكيفية إدارة ضريبة القيمة المضافة في بلد يفتقر إلى القدرات اللازمة لإدارة عملية التقدير الذاتي، بل بكيفية تنفيذ المبادئ الأساسية للتقدير الذاتي في بلد يرغب في استحداث ضريبة على القيمة المضافة، وان السبب الذي يزيد أهمية التقدير الذاتي في مجال الضريبة على القيمة المضافة، يتمثل بأنه عند انتفاء الحاجة إلى خدمات موظفي الضرائب لحساب التزامات كل مكلف ثم تبليغه بها، يمكن لموظفي الضرائب أن يتفرغوا للتركيز على الأقلية من المكلفين التي تعتبر مصدر خطر نظرا لعدم التزامها بمسؤولياتها الضريبية، وفي الوقت ذاته تتخفف تكاليف الإذعان الضريبي مع تقلص الحاجة إلى التفاعل الدائم بين المكلفين والإدارة الضريبية، وعلى العكس من ذلك فإنه مع غياب التقدير الضريبي الذاتي، تصبح إجراءات تقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضرائب عملية مرهقة، فضلا عن إن الاتصالات المنتظمة بين المكلفين بدفع الضريبة وموظفي الإدارة الضريبية يمكن أن تشجع أعمال الفساد المالي وشراء الذمم.

(هـ) التدقيق في ضريبة القيمة المضافة :

أن أداء تدقيق الحسابات يعد احد جوانب الضعف الشديد في إدارة ضريبة القيمة المضافة، كما تشير إلى ذلك التقارير حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة في بلدان كثيرة ولاسيما النامية وبلدان التحول الاقتصادي، ويتبين منها إلى إن العديد من البلدان النامية في السنوات العشر إلى الخمس عشرة الماضية ليس لديها بعد برامج فعالة لتدقيق الحسابات، وبدون التدقيق الفعال يتدهور مستوى الإذعان لضريبة القيمة المضافة، وتضعف مصداقية الإدارة الضريبية، وهكذا فإن تعزيز عملية التدقيق يمثل تحديا رئيسا، ويمكن مواجهة ذلك التحدي من خلال تصميم برنامج تدقيقي محكم ومتكامل، إذ أن برنامج من هذا النوع يمثل عنصرا حاسما في الحد من عمليات الاحتيال والتهرب من ضريبة القيمة المضافة، يكون التهرب بشكل مزدوج عند تقديم قوائم مزورة والمطالبة بخصم ضريبة عن المشتريات غير المستحقة للخصم، وتتبع أهمية تدقيق الحسابات بالنسبة لضريبة القيمة المضافة، لان المحتالين أو المتهربين المحتملين يشعرون بوجود الرادع إذا ما علموا إن هناك

احتمالا معقولا بان يتم اكتشافهم ويفتضح أمرهم ويقعوا تحت طائلة العقاب، والذي يطال أيضا من يساعدهم في ذلك التهرب والاحتيال.

وان برنامج التدقيق الأكثر نجاحا من حيث التصميم يمكن أن يتصف بالسماوات الآتية:

١- التغطية الواسعة لمجموعات المكلفين بحسب الحجم والقطاع، ولقضايا الخضوع، مع تدقيق حسابات ما يصل إلى ثلث مجموع المكلفين سنويا.

٢- تخصيص الوقت والإجراءات المناسبة لحالات المطالبة باسترجاع الضريبة، والتأكيد على الحالات عالية المخاطر، مع إخضاع الحالات الأقل خطرا إلى عمليات تدقيق انتقائية بعد رد الضريبة.

٣- التنسيق الوثيق بين التدقيق الخاص بضرريبة القيمة المضافة، وبرامج التدقيق الخاصة بالضرائب الأخرى، ولاسيما ضريبة الدخل.

ويمكن تحديد أسباب الفشل المتوقعة عند تنفيذ برامج التدقيق الفعالة بالآتي:

- ١- عدم كفاية الإعداد المطلوبة من مدقي الحسابات ذوي المهارات العالية.
- ٢- الافتقار إلى تقاليد مؤسسية رصينة فيما يتعلق بالممارسة السليمة للتدقيق المحاسبي.
- ٣- مخاوف السلطات المالية من احتمال التواطؤ بين المكلفين ومدقي الحسابات.
- ٤- عدم كفاية الاستعدادات عند بدء تنفيذ ضريبة القيمة المضافة، لان عواقب فشل التدقيق لا يمكن إدراكها على الفور.

٥- الافتقار إلى التأييد السياسي الواضح للإدارة الضريبية بشكل خاص وللنظام الضريبي بشكل عام.

العقبات أمام تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة :

نورد في أدناه مجموعة من العقبات التي تعترض وتواجه تنفيذ ضريبة القيمة المضافة، ولا يقصد من ذلك استحالة تطبيقها أو وضع صعوبات قبل تطبيقها في العراق، وإنما نهدف من ذلك التمهيد لعملية التنفيذ ومحاولة تجاوز تلك العقبات أو التقليل من الآثار السلبية المتوقعة لها :

- ١- صعوبة التطبيق في الأقاليم : إن النجاح الذي تحققه ضريبة القيمة المضافة حالات الدول بسيطة التركيب السياسي (الدول الموحدة) أدى إلى التساؤل حول إمكانية تطبيقها على مستوى الدول غير المركزية أو الفدرالية، مع السماح للأقاليم بقدر من الاستقلال في تصميم الضريبة، ولكن التحديات في هذا الجانب كثيرة، من أهمها عدم وجود حدود كمركية بين الأقاليم، وكذلك مشاكل الخصم الضريبي عبر الأقاليم، يضاف إلى ذلك إمكانية تحديد معدل واحد لضريبة القيمة المضافة يطبق على المبيعات

الوسيلة بين مناطق الاختصاص في النظام الفدرالي ، وبذلك فأنها لا تعد جيدة في حالة الدول الفدرالية وكذلك في حالة الدول التي ترتبط باتحاد اقتصادي ، وفي حالة الدول الفدرالية فان الضريبة على الاستهلاك يمكن أن تفرض من قبل الحكومة ويتم توزيع الإيرادات بنسبة معينة على المقاطعات أو الأقاليم المختلفة . (امين، ٢٠٢٢: ٣٣)

٢- القيود على حركة السلع والخدمات : من المعروف انه في العراق لا توجد حدود أو قيود على حركة السلع والخدمات بين المحافظات أو الإقليم ، لذا فأن نسبة توزيع حصص الحكومات المحلية ستواجه مشكلة تتمثل في كم ستحصل كل حكومة محلية من الإيرادات ، وعلى سبيل المثال لو كان البائع من محافظات إقليم كردستان، والذي اشترى البضاعة أو الخدمة من إحدى المحافظات في جنوب العراق ، وان الصفقة قد تمت في وسط العراق ولنفرض في بغداد ، فهل إن هذه الصفقة سيتم تسجيلها إلى المحافظة في إقليم كردستان أو المحافظة التي في الجنوب أو تلك التي في الوسط (بغداد)، ومما سيزيد من تعقيد هذه القضية هي تلك المشكلة المتمثلة في الصناعات المتكاملة والتي يوجد كل منها في محافظة مختلفة، ومن أمثلة ذلك الغاز الذي ينتج في محافظات الجنوب ويستهلك في الوسط أو الغرب ، وصناعة الاسمنت أو الطابوق أو الأسمدة والمنتجات الكيماوية وغيرها.

٣- مشكلة الوكلاء الخارجيين: من العقبات الأخرى لتطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ، هي قضية الوكلاء التجاريين، فمن المعلوم إن لمعظم السلع التجارية في العراق وبالذات السلع المعمرة وكلاء تجاريون حصريون، وفي العديد من الحالات يكون هذا الوكيل في جميع أنحاء الدولة، وهنا ماذا سيترتب على التحويل في المخزون من فرع لآخر، أو اللجوء لعقد صفقات الشراء أو إصدار القوائم في مكان ما دون غيره، مما سيضاعف من حجم المبيعات في مكان وتقلص المبيعات في مكان آخر.

٤- الصعوبات الإدارية : من العقبات الأخرى هي الصعوبات الإدارية والتي تتمثل في توزيعها بين الإدارة المركزية أو ما يطلق عليه بالحكومة الاتحادية والحكومات المحلية ، ومن الذي سيتعرض لهذه المشاكل مثل التهرب الضريبي أو التعمد في إصدار وثائق غير ممثلة لحركة التجارة بين المحافظات أو الإقليم ، ونظرا لان الحكومات المحلية تتباين من حيث قدرتها الإدارية ، فأن العبء الأكبر سيقع على الأقاليم والمحافظات التي تتمتع بأنظمة إدارية متقدمة، بينما ستتعلم محافظات وأقاليم أخرى بإيرادات دون بذل جهود مقابلة

٥- التجارة الالكترونية : من العقبات الأخرى التي ينبغي التصدي لها ومعالجتها عند الشروع بتطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ، موضوع التجارة الالكترونية، وهل ستخضع لهذا النوع من الضرائب، ومن

الذي يملك السلطات لفرض هذه الضريبة ، هل هي السلطات المركزية ، أم الحكومات المحلية ، وما هي السلع التي ستخضع لهذا النوع من الضرائب ، وما هي السلع التي ستحصل على استثناءات ؟

٦- مشاكل التطبيق مع الدول المجاورة : هناك عقبة رئيسة أخرى في العراق عند تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ، وتتمثل هذه العقبة بالمشاكل مع دول الجوار والتي يعتمد عليها كليا في عملية التبادل التجاري ، والتي يرتبط معها العراق باتفاقيات تجارية خاصة ، فأن هذه الدول لم تطبق ضريبة القيمة المضافة ، ومن هذه الدول إيران وسوريا ودول الخليج العربي، حيث إن ذلك سيكون له اثر عند اعتماد مدخلات للصناعات المحلية من هذه الدول ، في الوقت الذي تعتمد فيه شركات أخرى على مدخلات من الداخل، وكيف يتم استرجاع الضريبة المضافة أو تتم عمليات إنتاج بدون دفع ضريبة ، ويصبح الأمر أكثر تعقيدا عندما تكون هناك " تجارة حدودية " مع الدول المجاورة يتم من خلالها شراء السلع والحصول على إعادة الضريبة ثم إدخالها مرة أخرى وبيعها بسعر السوق دون ضريبة

٧- الجهود والاستعدادات الكبيرة : لقد أوجت بعض التصريحات الرسمية أو الكتابات الصحافية غير المتخصصة حول إمكانية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة بسهولة ، غير أن البحوث والدراسات المتخصصة تشير إلى العكس من ذلك ، حيث أشارت إلى انه على الرغم من المنافع والعوائد المالية التي ستأتي من تطبيقها فان تكاليف فرضها ليست بالأمر الهين، إذ أن تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة يتطلب جهودا كبيرة واستعدادات في مجالات الإدارة والمحاسبة والفحص الضريبي والتشريعات الضريبية والكمارك ومراقبة المنافذ الحدودية للدولة. (بركات، ١٣٥:٢٠١٣)

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات :

١. بالرغم من وضوح معناها وحدودها ، ألا إن ضريبة القيمة المضافة تتباين تبايناً كلياً في التطبيق العملي بين دول العالم المختلفة من حيث مدى اتساع المدخلات التي يمكن الحصول على تعويض ضريبي عنها، وفي نوعية الأنشطة الاقتصادية التي يمكن تطبيق هذه الضريبة عليها. وبعض الدول الكبيرة لا تعطي تعويضاً ضريبياً لشراء السلع الرأسمالية ، وبعض الدول الأخرى التي تعطي مثل هذا التعويض لا تعيد الزيادة في التعويض (الزيادة في الضريبة المدفوعة عن المدخلات على الضريبة المفروضة على الناتج) ، ومعظم دول العالم تستثني السلع المعدة للتصدير من الضريبة ، وبعض الدول تمدد الضريبة إلى مرحلة التصنيع ، والبعض الآخر لا يفرضها على الخدمات .
٢. إن المفاضلة والاختيار بين ضريبة القيمة المضافة ذات المعدل الواحد أو المعدلات المتعددة يعتمد في المقام الأول على اعتبارات الإدارة الضريبية التي ترجح كفة المعدل الواحد التي تحقق بساطة في الإجراءات وفهم من قبل المكلفين.
٣. هناك عدد من العقبات تحول دون إذعان المكلف بدفع الضريبة في العراق، وعدم التزامه طواعية بالإفصاح عن الدخل المتحقق له وحجم التعاملات المالية التي يمارسها، وكذلك عدم تقديم البيانات الضريبية والإقرار الضريبي في مواعده المحدد، ومن هذه العقبات ، وجود حالات من التعسف وعدم العدالة ، فضلاً عن ضعف برامج الوعي الضريبي، وعدم التوافق والانسجام في نظام العقوبات وكذلك الفساد الإداري.
٤. إن عدم النجاح في تنفيذ إجراءات ملائمة للتقدير الذاتي، يعني إن التنفيذ الفعلي لضريبة القيمة المضافة سيستغرق في هذه الحالات فترة أطول مما كان متصوراً.
٥. لم يصل المكلف بدفع الضريبة في العراق بالوعي إلى الدرجة التي يدرك فيها أهمية الموازنة بين الحقوق والواجبات، وتدفعه إلى الإذعان الضريبي الطوعي، ويعود ذلك إلى عدم تفهم البعد الوطني للضريبة.

٦. يتطلب تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق ، أن يكون لدى المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة سواء أكانوا مكلفين طبيعيين أم معنويين ، أنظمة محاسبية تجارية جيدة بما في ذلك القوائم والسجلات وفق النماذج الرسمية ، والالتزام بنظام مسك الدفاتر والسجلات لإغراض الضريبة.

ثانياً: التوصيات :

١- لما كان القانون الخاص بفرض ضريبة القيمة المضافة يفترض أن يحقق العدالة من جهة (باعتبار إن العدالة تعد من أهم القواعد الضريبية) ، ويضمن رفق خزينة الدولة بأموال تمثل الإيرادات المتأتية من ضريبة القيمة المضافة من جهة ثانية، لذا فأن تشكيل لجنة لإعداد مسودة مشروع القانون ينبغي أن تشمل على خبراء ومتخصصين وباحثين في مجال العمل الضريبي، وموظفين يمثلون السلطة المالية ، وممثلين لشرائح المكلفين ، كاتحاد الصناعات العراقية واتحاد الغرف التجارية واتحاد رجال الأعمال غيرها ، وبما يضمن صدور قانون يراعي المبادئ الأساسية ويتجاوز السلبيات التي أفرزها التنفيذ الفعلي لهذه الضريبة في الدول الأخرى.

٢- إن تطبيق القانون الخاص بفرض ضريبة القيمة المضافة بالشكل الذي يرتقي بالعمل الضريبي ويحقق الغايات والأهداف المنشودة ، يستلزم أن يقوم ذلك التطبيق بالاعتماد على وجود إدارة ضريبية كفوءة وقادرة على فهم نصوص القانون والآليات اللازمة لتنفيذه، ويستوجب ذلك انتظام الموظفين في الهيئة العامة للضرائب وفروعها ، في دورات تدريبية تسبق صدور القانون الجديد وتلحقه.

٣- تحفيز المكلفين بدفع الضريبة على أداء واجبا تهم الضريبية وفقاً لأحكام القانون بشكل طوعي من خلال نشر الوعي الضريبي بينهم، ويتعين أن لا يقتصر ذلك على المكلفين بدفع الضريبة ، وان يمتد ليشمل قطاعات ومؤسسات الدولة والمجتمع كافة، انطلاقاً من أهمية البعد الوطني للضريبة، وان أداءها يمثل واجبا وطنياً وأخلاقياً يقوم على أساس مبدأ التكافل الاجتماعي، وان المجتمع بأكمله مسؤول عن ضمان أداء هذا الواجب من قبل كل من يترتب عليه، وان ذلك يتطلب تضامناً جهود الجهات الدينية والمنظمات الاجتماعية والسياسية والأكاديمية والمهنية، في سبيل نشر الوعي الضريبي وتنقيف المجتمع بأهمية التضامن الاجتماعي ، وأهمية الضريبة وأهدافها في تحقيق الرفاهية العامة والتطور والتنمية الاقتصادية.

٤- يمكن زيادة التزام المكلفين ودفعهم إلى الإفصاح عن معلومات تتصف بالموثوقية عن حقيقة نشاطهم، من خلال زيادة درجة احتمال اكتشاف المخالفة أو التهرب ، عن طريق تكوين شعور نفسي لدى المكلف بأن هناك عملية فحص تؤدي إلى كشفه وإلحاق العقوبة به، وينبغي هنا أن تكون العقوبة التي يتعرض لها تفوق مقدار المنافع التي يحصل عليها.

٥- ولأجل اعتماد مخرجات المحاسبة المتمثلة بالقوائم المالية أساسا في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، ينبغي ضرورة تفعيل التعاون بين المحاسبة وما وصلت إليه من تطور في مناهجها النظرية وممارساتها التطبيقية من جانب ، والضريبة في تشريعاتها ونظمها المتطورة من جانب آخر.

المصادر

- ١- أمين، عبد الله محمود، " المشاكل التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من وجهة نظر محاسبية " ، منشورات وزارة المالية، بغداد ، ٢٠١٢ ، ص ٣٣ .
- ٢- بركات، عبد المنعم ، دراسة في الاقتصاد المالي ، مؤسسة شباب الجامعة ، القاهرة ، ٢٠١٣ ص ١٣٥ .
- ٣- جورج أوغريه، الضريبة على القيمة المضافة ، ملحق القانون التطبيقي للضريبة ، ترجمة : كامل مجيد سعاده ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر ، لبنان ، ٢٠١٢ ، ص ١٢٥ .
- ٤- حبيقة، لويس " ضريبة القيمة المضافة : ماذا تضيف " ، مجلة المقاول ، العدد ، ٦٠ ، لبنان ، أيلول ، ٢٠٠٠ ، ص ٩ .
- ٥- حربي، رسول راضي، منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانيات الذاتية وتحديات العولمة ، بحث مقدم إلى ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة ، ١٩٩٩ ، ص ١٤٢ .
- ٦- الخرسان، محمد حلو، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة، ٢٠١٢ ، ٩٧ .
- ٧- ضريبة القيمة المضافة، التجارب والقضايا – شعار" مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية" وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، روما، (١٥ – ١٦) آذار ، ٢٠١٥ ، ص ١٥٩ .

٨- ضريبة القيمة المضافة، التجارب والقضايا - شعار " مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية " وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، روما، (١٥ - ١٦) آذار، ٢٠١٥، ص ١٥٩ .

- 1- -Simon Games, **"Tax Compliance, self -assessment and Tax Administration"**, University of Exeter, Clinton Alley, New Zealand, 20١6, p 78.
- 2- Alan, Schenk, Oviler Oldman, **Value Added Tax : A comparative Approach in Theory and Practice** , Brill Academic Pub ,USA. 20١1,p 415
- 3- Cumbers ,Andrew and Birch, Kean, "Public Sector Spending and Regional Economic Development : Crowding out or Adding Value" University of Glasgow, Center for Advanced Studies, UK. January, 2006 ،p 85.
- 4- Daniel ,I. Mitchell, "**Beware the Value – Added Tax**"Heritage **Foundation**. U.S.A. 2005, p 45.
- 5- James Bickley, "Value – Added Tax as a New Revenue Source, Congressional Research Service" Public Finance Review, VOL.25,No.3, U.S.A. 2005, p 64.
- 6- McLaren,J. Scotland's "**improving Economic Performance: a long –term Comparative study**" Quarterly Economic Commentary 28(2), 2003. 42-48

- 7- Shaoul, J. "**The Private Finance Initiative of the Public funding of Private Profit?**" In C. Greve and Hodge (eds) The Challenge of Public Private Partnerships : Learning from International Experience , *Edward Elgar,London,2015*, p 92.
- 8- Shaoul, J. "**The Private Finance Initiative of the Public funding of Private Profit?**" In C. Greve and Hodge (eds) The Challenge of Public Private Partnerships : Learning from International Experience , *Edward Elgar,London,2015*, p 92.
- 9- Simon Games, "**Tax Compliance, self -assessment and Tax Administration**", *University of Exeter, Clinton Alley, New Zealand*, 2006, p 78.