مجلة تنمية الرافدين

**اسم المقال:** ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في النظام الضريبي العراقي
**اسم الكاتب:** م. عدي سالم علي، م.د. سراء سالم داؤد
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3581
**تاريخ الاسترداد:** 2026/11/02 22:56 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تـنـمية الرافديـن
العدد ١١٨ المجلد ٣٧ لسنة ٢٠١٨

# ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في النظام الضريبي العراقي

# Value Added Tax and Applicability Within Iraqi Tax System

عدي سالم علي
مدرس

الدكتورة سراء سالم داؤد
مدرس

قسم العلوم المالية والمصرفية
كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل

**Oday S. Ali**
Lecturer

**Saraa S. Dawood (PhD)**
Lecturer

Department of
University of Management and Economics
University of Mosul

Odaysalim2004_2005@ yahoo.com

Saraasalim26@Gmil.com

تأريخ استلام البحث ٢٠١٣/١٠/٢١

تأريخ قبول النشر ٢٠١٤/٢/٢٤

## المستخلص

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

من هنا فإن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق يسهم في تعويض النقص في الإيرادات الضريبية وترشيد الزيادة في الإنفاق الاستهلاكي, وتوجيه الزيادة في الدخل نحو الادخار, وتم إثبات ذلك بأسلوب تحليل الجداول للإيرادات الضريبية في العراق للمدة ١٩٩٠-٢٠١٢ وبالاعتماد على مسوحات ميزانية الأسرة, تقديم أنموذج مقترح لآلية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق .


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


## Abstract

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


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

**المقدمة**

في إطار سعي الدول للبحث عن موارد متجددة من اجل تمويل الزيادة في نفقاتها ,تظهر أهمية الضريبة كأساس لتمويل موازنة الدولة, من خلال إجراء إصلاحات في النظام الضريبي.

وفرض ضريبة القيمة المضافة هو جزء من هذه الإصلاحات الذي يوفر جزءا من الإيرادات للدول فضلا عن استخدامها لمعالجة بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية التي تقصدها الدول.

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

**أهمية البحث**

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

**مشكلة البحث**

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

**فرضية البحث**

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

**هدف البحث**

تعد ضريبة القيمة المضافة أكثر الضرائب انتشارا في العالم خلال السنوات الخمسين الماضية, وهذا يدل على جدوى هذه الضريبة في كونها تحقق غايات الدولة المالية والاقتصادية, ويقدم البحث مسارا لإدخال ضريبة القيمة المضافة في العراق الذي عليه أن يحذو حذو دول العالم ومواكبة تطوراتها .

**منهج البحث**

من أجل التحقق من فرضية البحث اعتمد البحث على أسلوب تحليل بيانات الجداول الخاصة بالضرائب في العراق للمدة (١٩٩٠-٢٠١٢), فضلا عن التعرف على نمط الإنفاق الاستهلاكي في العراق من خلال مسوحات ميزانية الأسرة للسنوات التي أنجزت فيها هذه المسموحات, وتم عرض نموذج مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق من حيث تحديد الواقعة المنشئة, سعر الضريبة, الأشخاص المشمولين بالضريبة ...الخ, بالاعتماد على تجارب دول أخرى.

## مفهوم ضريبة القيمة المضافة وتطورها

### أولاً- ضريبة القيمة المضافة المفهوم وآلية التطبيق

يمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة بأنها شكل من أشكال الضرائب غير مباشرة تفرض على المراحل المختلفة من تصنيع وتوزيع السلع والخدمات (Agarwal and other ,2011,2) .

وقد عرفت المفوضية الأوربية ضريبة القيمة المضافة, بأنها ضريبة عامة على الاستهلاك يتناسب سعرها طردياً مع أسعار السلع والخدمات، يتم جمعها بشكل مجزأ على كل معاملة في السلسة الاقتصادية (Eva, 2008, 88) .

كما يمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة, بأنها الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات المشتراة من قبل المستخدمين النهائيين لها (Saeed, 2012, 144) ,أي إن العبء النقدي لهذه الضريبة ينقل بالكامل الى المستهلك النهائي في شكل ارتفاع في سعر السلعة بمقدار كامل الضريبة، وإن كان يعني أن المستهلك النهائي ينتقل اليه العبء إلا أن للضريبة عبئاً آخر على المتعاملين كافة في إنتاج وتوزيع وتفريغ السلع والخدمات (الحريري وآخرون، ٢٠٠٦، ١٠٠).

وعند تعريف ضريبة القيمة المضافة لابد من التعريف المالي للقيمة المضافة، فالقيمة المضافة هي الزيادة في القيمة السوقية للسلع والخدمات التي استخدمتها المنشأة والقيمة السوقية التي انبثقت عن المنشأة كنتيجة نهائية لنشاطها (موسى، ٢٠٠٦، ٤٢) .

ومن وجهة نظر التنمية الاقتصادية فإن أهداف الضريبة غير المباشرة تتركز في (المشهداني, ٢٠٠٤, ٣٦)

أ. تأمين الموارد المالية لأغراض الاستثمار.

ب.زيادة نسبة الادخار المحلي.

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

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

**الجدول ١**

**نموذج تطبيق ضريبة القيمة المضافة**

| المنتج | المشتريات | المبيعات | القيمة المضافة | ضريبة القيمة المضافة نسبة ٢٠% |
|---|---|---|---|---|
| الفلاح | صفر | ٤٠٠ | ٤٠٠ | ٨٠ |
| الطحان | ٤٠٠ | ٧٠٠ | ٣٠٠ | ٦٠ |
| الخباز | ٧٠٠ | ٩٥٠ | ٢٥٠ | ٥٠ |
| البقال | ٩٥٠ | ١٠٠٠ | ٥٠ | ١٠ |
| المجموع | ٢٠٥٠ | ٣٠٥٠ | ١٠٠٠ | ٢٠٠ |

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

من خلال الجدول يظهر العمود (١) أن المشتري يعادل المنتج في كل مرحلة إنتاج والعمود (٢) يظهر قيمة المبيعات في كل مرحلة، وعلى سبيل المثال الطحان يدفع ٤٠٠ دولار إلى الفلاح كسعر القمح ويبيعها بعد إجراء العمليات عليها إلى الخباز بـ ٧٠٠ دولار، إن القيمة المضافة تختلف في كل مرحلة من مراحل الإنتاج باختلاف مدخلات المواد الأولية المستخدمة في كل مرحلة إنتاجية، الخباز يدفع ٧٠٠ دولار الى الطحان, ويبيع الخبز بـ ٩٥٠ دولاراً وكذلك فإن القيمة المضافة هي ٢٥٠ دولاراً, والقيمة المضافة تحتسب عن طريق طرح المشتريات من المبيعات والذي يظهره العمود (٣)، وضريبة القيمة المضافة هي نسبة الضريبة التي تطبق على القيمة المضافة في كل مرحلة إنتاجية .

إن ضريبة القيمة المضافة هي نسبة الضريبة التي تفرض على القيمة المضافة في كل مرحلة إنتاجية وفي المثال السابق فان نسبة ضريبة القيمة المضافة هي ٢٠ % وعلى البقال أن يدفع ١٠ دولارات ونسبة ٢٠ % يدفعها الخباز وهي ٥٠ دولار, والعمود (٤) يظهر كمية ضريبة القيمة المضافة لكل مرحلة إنتاجية, وإن إجمالي الإيرادات المتحققة عن طريق ضريبة القيمة المضافة يمكن إيجادها من خلال جمع المدفوعات لكل المراحل وتساوي ٢٠٠ دولار , (Rosen , 2005 , 478 – 479).

**ثانياً- مزايا وعيوب ضريبة القيمة المضافة**

**أ- مزايا ضريبة القيمة المضافة**

١. إنها ضريبة غير مباشرة أي إنها لا تجبى مباشرة من المستهلك, بل تستوفى من المؤسسات الخاضعة لها, التي تعرض السلع والخدمات في كل من مراحل التصنيع والتوزيع والاستهلاك, وتحمل هذه المؤسسات الضريبة على المستهلك الأخير في السعر النهائي (عطوي ,٢٠٠٣, ٩٢) .
٢. تتمتع ضريبة القيمة المضافة بخاصية الخصم الضريبي أي إمكانية تنزيل الضرائب المدفوعة سابقاً على السلع المشتراة من مبلغ الضريبة الواجب على مبيعات المكلف (علوان والزياني, ٢٠٠٨,٢١٥) .
٣. إنها ضريبة حيادية أي لها تأثير مماثل على جميع القطاعات الاقتصادية ولجميع المراحل ونتيجة لذلك فهي لا تسبب تغييرا في اتجاه نفقات أو استهلاك لقطاع دون آخر ومن ثم التأثير في نضوب ذلك القطاع (Fathi and Esmaellian, 2012, 4), فضلا عن إنها توزع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المواطنين ولا تحصره فقط بالفئة العاملة في المجتمع (فضيلة, ٢٠١٠ , ١٧٠) .
٤. تتصف ضريبة القيمة المضافة بالمرونة, أي يمكن للسلطة أن تستفيد منها بتطبيقات مرنة جداً على السلع التي لا تريد تشجيعها فترفع قيمة ضريبتها, ويمكن تطبيقها على السلع التي تريد تشجيعها ولكن بنسبة اقل, أي إن الآلية التي يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة بها تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها والاستفادة من تلك الضريبة, أي إن تحديد السلع واختيار النسب المحددة لها والأخذ بالاعتبار القدرة الشرائية للمستهلك هو من الأمور الهامة (موسى, ٢٠٠٦, ٤١) .
٥. تستخدم ضريبة القيمة المضافة كأداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي, وذلك من خلال خصم الضريبة المدفوعة على مدخلات الإنتاج عند التصدير لغرض تشجيع الأخير, كما إن هذه الضريبة لا تعمل على تشويه الاستهلاك والادخار (claus,2013,367).
٦. تعد ضريبة القيمة المضافة أداة فعالة لتحصيل الإيرادات والتي لها تأثير على تعبئة الموارد المالية واستقرار الاقتصاد الكلي مقارنة مع البدائل الأخرى في الضرائب غير المباشرة (Le, 2003, 2) .

**ب – عيوب ضريبة القيمة المضافة**

١. إن من أهم الانتقادات الموجهة لضريبة القيمة المضافة أنها تعمل على زيادة أسعار السلع والخدمات بمعنى ارتفاع الأسعار, وبالتالي فإن المستهلك يتحمل كل العبء الضريبي, ولها أثر تضخمي في المدة القصيرة (علوان والزياني, ٢٠٠٨ , ٢٦٤) .

وإن هذا النقد ليس خاصاً بالضريبة على القيمة المضافة, بل إنه يوجه إلى الضرائب غير المباشرة جميعها, وهذا ناتج من ان هذه الضرائب ذات طبيعة عينية, بمعنى أنها تفرض على السلعة ذاتها بغض النظر عن الظروف الشخصية للمكلفين. وهذا العيب يمكن تداركه عن طريق الإعفاءات والتخفيضات المناسبة من الضريبة (البكري, ٢٠٠٦ , ٦٨) .

٢. تعد ضريبة القيمة المضافة معقدة نوعاً ما من الناحية التطبيقية, وتتطلب وجود نظام محاسبي متقدم نوعاً ما لدى الشركات والمؤسسات (صالح, ٢٠٠٧ , ٦٢) .

ويمكن معالجة هذه المشكلة من خلال تشريع قانون للضريبة واضح وقاطع وبسيط, لوائح لاتطلب الا التزامات مبسطة, حملات توعية في وسائل الإعلام المختلفة, تدريب المسجلين, تخفيف العبء عن كاهل تجار التجزئة بأن يكون الإقرار ربع سنوي مثلا (البكري, ٢٠٠٦, ٦٩).

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

ويمكن التغلب على هذه المشكلة بوجود إدارة للحصر على مستوى عالٍ من التدريب, مما يمكن التعرف على الأماكن المختلفة للمسجلين بما يكفل الحد من النفقات التي تضيع بدون أن يقابلها حصيلة تذكر (البكري,٢٠٠٦ ,٦٩).

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

**ثالثاً- تطور ضريبة القيمة المضافة في العالم والدول العربية**

تعد ضريبة القيمة المضافة من أهم تطورات السياسة الضريبية في العقود الأخيرة, وكانت محور الإصلاح الضريبي في العديد من الدول النامية (Keen and Lockwood,2007,3) وقد أدخلتها فرنسا عام ١٩٥٤, وأطلقت عليها "الضريبة على القيمة المضافة " وهي مطبقة حالياً في ١٤٠ بلداً وتشكل هذه الضريبة ٢٠% من إجمالي إيرادات الضرائب في العالم, وتصيب حوالي ٤ مليارات نسمة, وهي مطبقة في جميع دول (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية oecd) باستثناء الولايات المتحدة ( Saeed , 2012,145-146).

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

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

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

**الجدول ٢**
**انتشار ضريبة القيمة المضافة في دول العالم**

| المنطقة | جنوب صحراء أفريقيا | شمال إفريقيا والشرق الأوسط | آسيا والباسفيك | الأمريكيتين | الاتحاد الأوربي والنروج وسويسرا | دول وسط اوربا | جزر صغيرة (اقل من١مليون) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| (إجمالي الدول) الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة | ٣٣(٤٣) | ٩ (٢١) | ١٨(٢٤) | ٢٣(٢٦) | ١٧(١٧) | ٢٧(٢٨) | ٩(٢٧) |

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

أما الدول العربية المطبقة لهذه الضريبة فهي (المغرب, تونس, مصر, الجزائر, موريتانيا, السودان, الأردن, لبنان) حيث استخدمت ضريبة القيمة المضافة كإيراد بديل لتمويل الخفض في الضرائب المباشرة, بفرض ضريبة على بيع السلع والخدمات, ولابد أن تكون هذه الضريبة محايدة نظراً لأنها ستحل محل ضرائب أخرى وليست ضريبة إضافية (علوان والزياني, ٢٠٠٨، ٢٠١) . وفيما يأتي عرض لبعض الدول العربية المطبقة لهذه الضريبة .

**الجدول ٣**
**الدول العربية المطبقة لضريبة القيمة المضافة وتاريخ استحداثها**

| الدولة | تاريخ استحداث الضريبة |
|---|---|
| فلسطين | ١٩٧٦ |
| المغرب | ١٩٨٦ |
| تونس | ١٩٨٨ |
| مصر | ١٩٩١ |
| الجزائر | ١٩٩٢ |
| موريتانيا | ١٩٩٥ |
| السودان | ٢٠٠٠ |
| الأردن | ٢٠٠١ |
| لبنان | ٢٠٠٢ |

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

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

**الجدول ٤**
**نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات لدول عربية لا تطبق ضريبة القيمة المضافة ودول مطبقة لها للمدة ٢٠٠٢-٢٠١١ (%)**

| السنوات/ الدول | دول لا تطبق ضريبة القيمة المضافة | | | | دول تطبق ضريبة القيمة المضافة | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | العراق | سوريا | اليمن | عمان | الأردن | مصر | لبنان | المغرب |
| ٢٠٠٢ | ٢٦.٥ | ٣٨.١ | ٣١.١ | ٦.٥ | ٧٠.٨ | ٥٥.١ | ٧٧.٤ | ٦٦.٤ |
| ٢٠٠٣ | ٠.٠٢ | ٣٦.١ | ٢٩.٣ | ٦.٥ | ٧٨.٤ | ٥٢.٥ | ٧٥.٣ | ٦٧.٣ |
| ٢٠٠٤ | ٠.٥ | ٣٥.٨ | ٢٩.٦ | ٦ | ٨١.٤ | ٥٦.٢ | ٧٥.٢ | ٦٦.٩ |
| ٢٠٠٥ | ١.٢ | ٣٨.٥ | ٢٥.٦ | ٧.٥ | ٨٥ | ٥٧.٩ | ٧١.٧ | ٧١.٦ |
| ٢٠٠٦ | ١.٢ | ٣٨.٦ | ١٨.٤ | ٧.٢ | ٨٢.٨ | ٥٦.٣ | ٧٤ | ٧١.٦ |
| ٢٠٠٧ | ٢.٢ | ٣٤.٥ | ٢٢.١ | ٨.٩ | ٨٢.٦ | ٥٦.٦ | ٧٠.٩ | ٧٢.٣ |
| ٢٠٠٨ | ١.٢ | ٣٦.٥ | ١٨.٦ | ٩.١ | ٦٨.٦ | ٥٥.٥ | ٧٦ | ٧٥.٨ |
| ٢٠٠٩ | ٦ | ٣٥.١ | ٣١.٤ | ١١.٣ | ٦٨.٨ | ٥٨.٢ | ٧٦.٨ | ٧٢ |
| ٢٠١٠ | ٢.٢ | ٣٦.٩ | ٢٥.١ | ٨.٩ | ٧٠.١ | ٥٧ | ٧٤.٩ | ٧٣.٦ |
| ٢٠١١ | ١.٨ | ٣٨.٩ | ٢٢ | ٥.٨ | ٧٢.٩ | ٥٧.٣ | ٧٤.٩ | ٧٤.٧ |
| متوسط الفترة | ٤.٣ | ٣٦.٩ | ٢٥.٣ | ٧.٨ | ٧٦.١ | ٥٦.٢ | ٧٤.٧ | ٧١.٢ |
| متوسط الدول | ١٨.٦ | | | | ٦٩.٦ | | | |

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

## أهمية الضرائب في الموازنة العراقية

### أولاً- طبيعة النظام الضريبي في العراق

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

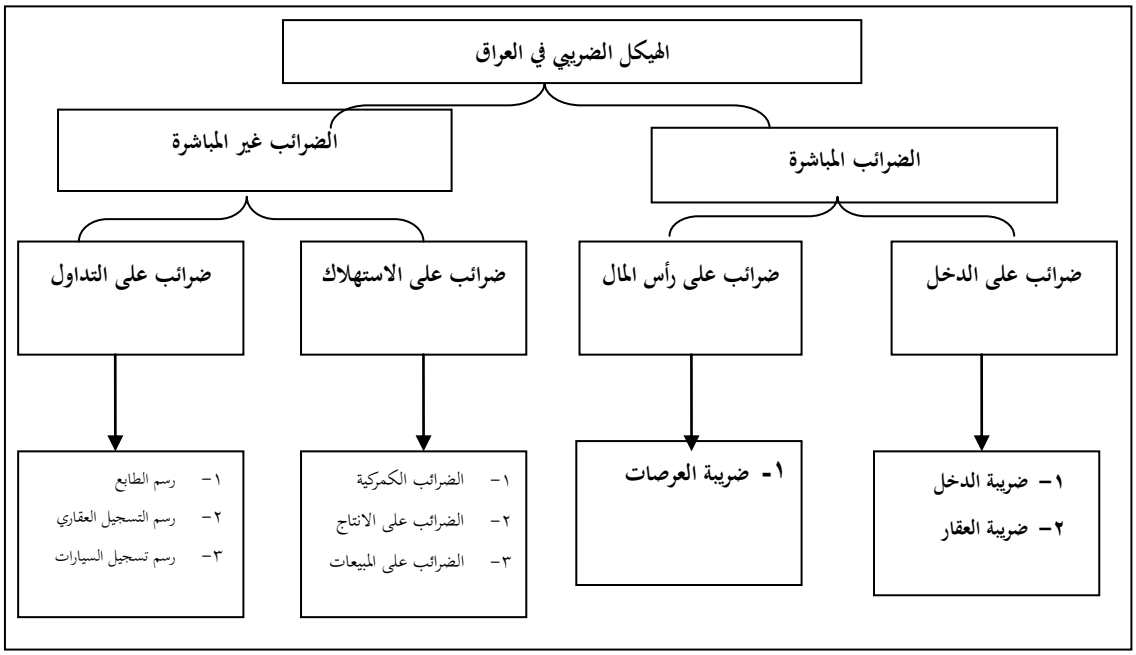
وتهدف الدول من وراء فرض ضريبة القيمة المضافة إلى مجموعة من الغايات منها :

- توجيه الاقتصاد من خلال تشجيع الادخار والاستثمار على الإنفاق, بسبب أن فرض هذه الضريبة يكون على حساب الاستهلاك لا الإنتاج والادخار .
- تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة في مختلف الظروف بالنظر لكونها تتمتع بمرونة كبيرة بحيث تتلاءم مع الظروف الطارئة من خلال سهولة وإمكانية زيادتها ونقصها بسرعة تبعاً لحاجة الاقتصاد القومي (الساعدي, ٢٠٠٧, ٢٦).
- إن ضريبة القيمة المضافة يمكن أن تعوض الانخفاض الذي يصيب الإيرادات المتأتية من الضرائب الكمركية في حالة إقامة مناطق التجارة الحرة وتوجهات تحرير التجارة الدولية .

- تعد هذه الضريبة من الضرائب على الإستهلاك لهذا فهي تطال الدخل عند استعماله لا عند اكتسابه وهذه الواقعة لا تفيد في ضبط الإنفاق الاستهلاكي الفردي والعائلي فحسب, وإنما في عدم مساسها بالادخار بوصفه مصدراً للاستثمار وتكوين رأس المال (الساعدي ,٢٠٠٧, ٣٧).

يقوم النظام الضريبي في العراق على الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة, وتشمل الضرائب المباشرة الضريبة على دخل الأفراد والشركات والتي تضم كلا من ضريبة الدخل وضريبة العقار , أما الضرائب على رأس المال فتشمل ضريبة العرصات. أما الضرائب غير المباشرة فتشمل الضرائب الكمركية التي تم إلغاؤها وحلت محلها ضريبة ( إعادة الأعمار) والضرائب على الإنتاج التي تطبق على نطاق محدود جداً (أحمد,٢٠٠٨, ١٣) . والشكل الآتي يوضح هيكل الضرائب في العراق .

**الشكل ١**
**النظام الضريبي في العراق**




**المصدر** : مازن صباح احمد,٢٠٠٨, النظام الضريبي في العراق الواقع ودواعي الإصلاح , وزارة المالية, ص١٤.

### ثانياً- حجم الإيرادات الضريبية في الاقتصاد العراقي

فضلا عن الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تحققها الضرائب فأنها تعد مصدر تمويل للموازنة على الرغم من اختلاف الأهمية النسبية للضرائب في تمويل موازنة الدولة من دولة إلى أخرى بحسب طبيعة الظروف الاقتصادية والسياسية التي تمر بها الدولة, فضلاً عن فلسفتها الاقتصادية, ولا بد من الوقوف على أهمية الضرائب ودورها في تمويل الموازنة من خلال الأهمية النسبية للضرائب إلى إجمالي الإيراد وكذلك أهميتها في تمويل الإنفاق العام , وقد تم تقسيم مدة الدراسة إلى فترات بحسب المراحل الاقتصادية أو السياسية التي مر بها العراق للوقوف على

طبيعة التغيرات الاقتصادية والسياسية على الإيرادات الضريبية, وتم استبعاد عام ٢٠٠٣, وذلك لحصول إعفاء ضريبي في تلك السنة والتي تكون غالبا غير طبيعية لا يعول على نتائجها .

**١- متوسط المدة ١٩٩٠ -١٩٩٦**

من خلال الجدول ٥ يظهر أن إجمالي الإيرادات الضريبية تتألف من ٦٥,٥% من الضرائب المباشرة و٣٤,٥% من الضرائب غير المباشرة, وقد شكلت الإيرادات الضريبية ١٦,٦% من إجمالي الإيراد العام, وتعد الإيرادات الضريبية في العراق منخفضة إذا ما قورنت بدول متقدمة أو حتى نامية, وقد كانت حصة المباشرة في تمويل الإيراد ١٠,٩% أما المتبقي فكانت ٥,٧% للضرائب غير المباشرة في تمويل الإيراد, ويعود انخفاض الضرائب المباشرة بسبب غلق المنافذ التجارية نتيجة الحصار الاقتصادي, الأمر الذي أثر في حصيلة الضرائب السلعية وبالتالي أهميتها النسبية .

أما أهمية الإيراد الضريبي في تمويل الإنفاق العام فقد شكل هذا الإيراد نسبة ٣,٧% وهي نسبة منخفضة قياسا بحاجة العراق في تلك المدة إلى الموارد من أجل تمويل عمليات إعادة الاعمار, إذ كان يمول الإنفاق العام من الإصدار النقدي الجديد .

**٢- متوسط المدة ١٩٩٧-٢٠٠٢**

في هذه الفترة ارتفعت الأهمية النسبية للضرائب في إجمالي الإيرادات إلى ٣٠,٣% وجاء هذا الارتفاع بعد توجه الدولة نحو تفعيل دور الضريبة كوسيلة من شأنها أن تساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتوفير الموارد المالية اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية (الدوري, ٢٠٠٩, ١٣٣), وكان جزء كبير من الزيادة يعود إلى الضرائب غير المباشرة نتيجة السماح ببعض التحرك التجاري عبر الحدود, الأمر الذي رفع من حصيلة الضرائب السلعية (احمد ,٢٠٠٨ ,١٩) حيث شكلت الضرائب المباشرة ١٧,٢% من الإنفاق الجاري .

وبناء على هذا الارتفاع في الإيرادات الضريبية ارتفعت أهميتها النسبية من الإنفاق الجاري فضلا عن إجراءات التخفيض في الإنفاق العام بعد عام ١٩٩٥ إلى ٢٢,٥%.

**٣- متوسط المدة ٢٠٠٤ – ٢٠١٢**

بعد التغيرات السياسية في عام ٢٠٠٣ بات اعتماد الحكومة بشكل كبير على الإيرادات النفطية وساعد في ذلك الارتفاعات المتتابعة في أسعار النفط , فضلا عن تحسن دخل الفرد العراقي وزيادة النشاط الاقتصادي ظل دور الضريبة المحدود , إذ شكلت نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيراد ٢,١% توزعت بين الضرائب المباشرة ٠,٨% وغير المباشرة ١,٣% من إجمالي الإيرادات, كما إن التغيرات في الأسعار الضريبية ومنها الضرائب المباشرة كضريبة الدخل عّرضت مقاييس الضريبة وكذلك مبالغ الشريحة الضريبية إلى تعديلات عديدة استقرت عند الأسعار (٣%, ٥%, ١٠%, ١٥%) (كداوي, ٢٠١٠, ٦٥) بعد أن كانت أسعارها (١٠%,٢٠%,٣٠%, ٤٠% ). وكذلك ضريبة العقار تفرض بسعر قدره ١٠% فقط , بمعنى أنها ذات سعر نسبي موحد, أي أنه لا يوجد حاليا لما يسمى بالضريبة الأساسية أو الإضافية (كداوي, ٢٠١٠ , ١٣١), بمعنى تم تخفيض السعر وكذلك إلغاء الضريبة الإضافية.

ولتلك الأسباب السابقة وغيرها من زيادة في حجم النفقات بعد عام ٢٠٠٣ انخفضت مساهمة الضرائب في تمويل الإنفاق الجاري في العراق إلى ٢,٥%, وبات اعتماد الموازنة العراقية على النفط كمصدر رئيس في تمويل الإنفاق.

إن ما سبق عرضه يستدعي الاهتمام بالضريبة وإرجاعها لكي تمارس تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية, فضلاً عن التمويل وعدم الاعتماد على النفط بوصفه مصدراً اساسياً

لتمويل الموازنة العامة , كما يوفر هذا الأمر الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة في العراق بدلا من إعطاء فرصة لهدر المال العام لأسباب عديدة في المستقبل القريب.

**الجدول ٥**
**الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية وأنواعها في الموازنة العامة في العراق**
**للمدة ١٩٩٠-٢٠١٢**

| السنة | الضرائب المباشرة/إجمالي الإيرادات الضريبية% | الضرائب غير المباشرة/إجمالي الإيرادات الضريبية% | الضرائب المباشرة/إجمالي الإيرادات % | الضرائب غير المباشرة/إجمالي الإيرادات % | الإيرادات الضريبية/إجمالي الإيرادات | الإيرادات الضريبية /إجمالي الإنفاق |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٩٩٠ | ٣٣.٢ | ٦٦.٨ | ٥.٤ | ١٠.٨ | ١٦.٢ | ٨.١ |
| ١٩٩١ | ٤٩.١ | ٥٠.٩ | ٧.٢ | ٧.٥ | ١٤.٧ | ٢.٦ |
| ١٩٩٢ | ٦٤.٥ | ٣٥.٥ | ١٠.٦ | ٥.٨ | ١٦.٤ | ٢.٢ |
| ١٩٩٣ | ٨٠.٦ | ١٩.٤ | ١٥.٢ | ٣.٧ | ١٨.٩ | ٢.٦ |
| ١٩٩٤ | ٩٢.١ | ٧.٩ | ١٤ | ١.٢ | ١٥.٢ | ٢ |
| ١٩٩٥ | ٨٤.٢ | ١٥.٨ | ١٣.١ | ٢.٥ | ١٥.٦ | ٢.٣ |
| ١٩٩٦ | ٥٤.٩ | ٤٥.١ | ١٠.٦ | ٨.٧ | ١٩.٣ | ٥.٩ |
| ١٩٩٧ | ٤٤.٩ | ٥٥.١ | ٩.٢ | ١١.٣ | ٢٠.٤ | ١٣.٥ |
| ١٩٩٨ | ٤٢.٨ | ٥٧.٢ | ١٢.٨ | ١٧.١ | ٢٩.٩ | ١٥.٧ |
| ١٩٩٩ | ٤٦.٩ | ٥٣.١ | ١٦.٨ | ١٩.١ | ٣٥.٩ | ٢٧.٦ |
| ٢٠٠٠ | ٤٦.٩ | ٥٣.١ | ١٥.٧ | ١٧.٧ | ٣٣.٤ | ٢٨.٥ |
| ٢٠٠١ | ٤٠.٩ | ٥٩.١ | ١٤.٧ | ٢١.٢ | ٣٥.٩ | ٢٦ |
| ٢٠٠٢ | ٣٧.٤ | ٦٢.٦ | ٩.٩ | ١٦.٦ | ٢٦.٥ | ٢٣.٦ |
| ٢٠٠٣ | ١٠٠ | ٠ | ٠ | ٠ | ٠.٠٢ | ٠.٠٢ |
| ٢٠٠٤ | ٤٩.١ | ٥٠.٩ | ٠.٢ | ٠.٢ | ٠.٥ | ٠.٥ |
| ٢٠٠٥ | ٤١.٨ | ٥٨.٢ | ٠.٥ | ٠.٧ | ١.٢ | ١.٩ |
| ٢٠٠٦ | ٥٩.٤ | ٤٠.٦ | ٠.٧ | ٠.٥ | ١.٢ | ١.٥ |
| ٢٠٠٧ | ٤٦.١ | ٥٣.٩ | ١ | ١.٢ | ٢.٢ | ٣.١ |
| ٢٠٠٨ | ٥٤.٩ | ٤٥.١ | ٠.٧ | ٠.٦ | ١.٢ | ١.٧ |
| ٢٠٠٩ | ١٨.٩ | ٨١.١ | ١.١ | ٤.٩ | ٦ | ٦.٣ |
| ٢٠١٠ | ٥٠.٥ | ٤٩.٥ | ١.١ | ١.١ | ٢.٢ | ٢.٢ |
| ٢٠١١ | ٥١.٥ | ٤٨.٥ | ٠.٩ | ٠.٩ | ١.٨ | ٢.٦ |
| ٢٠١٢ | ٤٠.٣ | ٥٩.٧ | ٠.٩ | ١.٣ | ٢.٢ | ٢.٩ |
| متوسط الفترة ١٩٩٠-١٩٩٦ | ٦٥.٥ | ٣٤.٥ | ١٠.٩ | ٥.٧ | ١٦.٦ | ٣.٧ |
| متوسط الفترة ١٩٩٧-٢٠٠٢ | ٤٣.٣ | ٥٦.٧ | ١٣.٢ | ١٧.٢ | ٣٠.٣ | ٢٢.٥ |
| متوسط الفترة ٢٠٠٤-٢٠١٢ | ٤٥.٨ | ٥٤.٢ | ٠.٨ | ١.٣ | ٢.١ | ٢.٥ |

**المصدر:** من إستخراج الباحثين بالاعتماد على مصادر الملحق

**ثالثاً- تطور نصيب الفرد من الناتج المحلي والإنفاق العام**

إن زياد نصيب الفرد من الناتج المحلي ونصيبه من الإنفاق يشير إلى تحسن في مستوى معيشة الإفراد كما تؤشر تحسن مستوى التطور الاقتصادي في البلد , فخلال المدة ١٩٩٠-١٩٩٦ بلغ نصيب الفرد من الناتج المحلي ٥٣٣ ديناراً ونصيبه من الإنفاق بلغ ٩٦٣٨ دينار , وعلى الرغم من ارتفاع نصيب الفرد من الناتج والإنفاق في المدة ١٩٩٧-٢٠٠٢ إلا أن هذا الارتفاع هو ارتفاع طفيف خلال مدة ست سنوات بسبب ظروف الحصار الاقتصادي التي رافقها انخفاض في بعض السنوات لنصيب الفرد من الناتج والإنفاق, وشهدت المدة ٢٠٠٣-٢٠١٢ ارتفاعا لا بأس به من نصيب الفرد من الناتج المحلي إلى١٦٠٣ دينار, فضلا عن نصيبه من الإنفاق الذي ارتفع إلى ١٤٠٨٠١٨ ديناراً , ويعود جزء كبير من الزيادة في الناتج المحلي والإنفاق إلى ارتفاع أسعار النفط خلال هذه المدة الأمر الذي أثر على القيمة المضافة للقطاع النفطي في الناتج المحلي, فضلا عن ارتفاع إيرادات الدولة ومن ثم إنفاقها.

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

**الجدول ٦**

**نصيب الفرد في العراق من الإنفاق العام بالأسعار الجارية و الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام ١٩٨٨ للمدة ١٩٩٠- ٢٠١٢**

| السنة | نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي (أسعار ثابتة /دينار) | نصيب الفرد من الإنفاق العام (أسعار جارية /دينار) |
|---|---|---|
| ١٩٩٠ | ٣١١ | ٦٣٥ |
| ١٩٩١ | ٣٨٧ | ٨٥٠ |
| ١٩٩٢ | ٤٧٣ | ١٣٦٦ |
| ١٩٩٣ | ٦٨٤ | ٢٥٧٠ |
| ١٩٩٤ | ٦٣٥ | ٨٥٨٤ |
| ١٩٩٥ | ٥٠٥ | ٢٩٥٠١ |
| ١٩٩٦ | ٧٣٥ | ٢٣٩٥٩ |
| ١٩٩٧ | ٨٥٨ | ٢٤٢٢٦ |
| ١٩٩٨ | ٨٢١ | ٣٦٣٢٧ |
| ١٩٩٩ | ٩٢٢ | ٣٥٥٦٥ |
| ٢٠٠٠ | ٩٦٩ | ٤٧٨١٥ |
| ٢٠٠١ | ١٠٣٥ | ٦٠٠٨٤ |
| ٢٠٠٢ | ١٠٤٣ | ٦٨٩٤٩ |
| ٢٠٠٣ | ١٠٢٥ | ١١٢٢٨٥ |
| ٢٠٠٤ | ١٥٣٣ | ١١٨٣٤٤٤ |
| ٢٠٠٥ | ١٥٥٣ | ٩٤٣٢١٧ |
| ٢٠٠٦ | ١٦٦١ | ١٣٤٦٩٨٦ |
| ٢٠٠٧ | ١٦٣٤ | ١٣١٤٩٨٠ |
| ٢٠٠٨ | ١٦٢١ | ١٨٦٢٤٦٧ |
| ٢٠٠٩ | ١٧٢٨ | ١٦٦٠١٥١ |
| ٢٠١٠ | ١٧٨٣ | ٢١٥٩٢٣٨ |
| ٢٠١١ | ١٨٨٧ | ٢٠٨٩٣٩٥ |
| ٢٠١١ | ١٩٨٤ | ٢٦٢٦٤١٠ |

| السنة | نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي (أسعار ثابتة /دينار) | نصيب الفرد من الإنفاق العام (أسعار جارية /دينار) |
|---|---|---|
| الفترة ١٩٩٠-١٩٩٦ | ٥٣٣ | ٩٦٣٨ |
| الفترة ١٩٩٧-٢٠٠٢ | ٩٤١ | ٤٥٤٩٥ |
| الفترة ٢٠٠٣-٢٠١٢ | ١٦٤١ | ١٥٢٩٨٥٧ |

**المصدر:** من إستخراج الباحثين بالاعتماد على مصادر الملحق .

## رابعاً- تغير هيكل الإنفاق الاستهلاكي للفرد في العراق

إن الضريبة على القيمة المضافة هي في وجهها الآخر شكل متطور من أشكال الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي، فهي تفرض على الإنفاق عند الاستهلاك وتقديم الخدمات من قبل الفرد أو الوحدة الاقتصادية (فضيلة, ٢٠١٠, ١٦٦)

إن تحليل بيانات الاستهلاك العائلي يعكس الهيكل الانفاقي هيكل توزيع مجموع إنفاق الأسرة أو الفرد لمدة زمنية محددة على المجاميع الرئيسة للسلع والخدمات بحيث تعكس سلوك المستهلكين في إشباع حاجاتهم ورغباتهم, ويكتسب هذا التحليل أهمية كبيرة لكونه يراقب التغيرات التي تطرأ على ميول ورغبات المجتمع بسبب التغيرات التي تحصل في مستوى المعيشة والقدرة على توجيه العادات الاستهلاكية للأسرة (العلاق و مراد , ٢٠٠٧ ,٤) .

إن التغيرات في نصيب الفرد من الناتج والإنفاق تؤشر تغيرات في نصيبه من الدخل, ومن ثم الاستهلاك وهذه التغيرات في الاستهلاك تتأثر بظروف وعوامل عدة ,ويمكن الوقوف على تغيرات هيكل استهلاك الفرد العراقي من خلال عرض التوزيع النسبي لإنفاق الفرد على المجاميع الرئيسية لمسوحات الأسرة التي أجريت خلال السنوات (١٩٩٣، ١٩٨٨،٢٠٠٥ ,٢٠٠٧, ٢٠١١).

يشير الجدول ٧ إلى أن المواد الغذائية تستحوذ على النسبة الأكبر من إنفاق الفرد, وهذا طبيعي كون الغذاء المحور الأساسي لاستمرارية الحياة, إن هذه النسبة تعرضت إلى ارتفاع في عام ١٩٩٣, وذلك نتيجة ظروف الحصار الاقتصادي, إذ كان أغلب دخل الأسرة موجهاً إلى الغذاء, وهذه النسبة انخفضت إلى ٤٦,٨٥% و٣٥,٦% و ٣٤,٥% في الأعوام ٢٠٠٥ و٢٠٠٧ و٢٠١١ بسبب تحسن دخل الفرد وارتفاع مستوى معيشته, الأمر الذي أدى إلى تحول جزء من إنفاق الفرد إلى مجاميع سلعية أخرى.

أما الإنفاق على التبغ والمشروبات الروحية فعلى الأغلب تكون هذه النسبة منخفضة مقارنة بالسلع الأخرى, وقد أشرت انخفاضاً ملحوظاً إلى ٠,٧% و ٠,٦% في عامي ٢٠٠٧ , ٢٠١١ على التوالي, بعد أن كانت ٣, ٦ و ١,٣٢ % في عام ١٩٩٣ و ٢٠٠٥.

أما الإنفاق على الملابس والأحذية فقد اتسمت بالثبات خلال عامي ١٩٨٨ و ١٩٩٣ بنسبة ١٠ % تقريباً, وقد أشرت انخفاضاً في مسح عام ٢٠٠٥ و مسح عام ٢٠٠٧ ومسح عام ٢٠١١, مما يشير إلى أن هذه السلع من السلع الكمالية وتوجيه إنفاق الفرد إلى سلع أكثر أهمية.

أما الأثاث والتجهيزات المنزلية فبلغت عام ١٩٨٨ نسبة ٦,٧% من مجموع إنفاق الفرد, ثم انخفضت إلى ٤% عام ١٩٩٣, وذلك بفعل ظروف الحصار الاقتصادي الذي جعل الأسرة العراقية لا تهتم بهذا الجانب, أما في عام ٢٠٠٥ وبعد تحسن دخل الفرد ارتفعت هذه النسبة إلى ٩,٦٢%, ووجهت الأسرة العراقية جزءاً كبيراً من دخلها إلى الأثاث والتجهيزات المنزلية

لتعويض النقص الحاصل لديها عن المدة السابقة في الحصار الاقتصادي, وعلى الرغم من انخفاضها عامي ٢٠٠٧ و٢٠١١ إلا أنها بقيت مرتفعة مقارنة بمسح سنة الحصار الاقتصادي.

وشكلت حصة السكن والوقود من الإنفاق نسبة ٢٩% تقريبا في عامي ٢٠٠٧ و٢٠١١ بعد أن كانت ١٩,٩% عام ١٩٨٨, وانخفضت عام ١٩٩٣ نتيجة الحصار الاقتصادي, إن الارتفاع في الأعوام الأخيرة جاء بعد إقدام الحكومة العراقية على رفع الدعم عن المشتقات النفطية وتعديل أسعارها عام ٢٠٠٥, فضلا عن ذلك فقد شهدت العقارات السكنية والتجارية ارتفاعا في بدلات إيجارها نتيجة لنمو الطلب عليها وتفوق جانب الطلب على المعروض منها (عبدالجبار, ٢٠٠٦, ٤٨).

وشهدت نسبة الإنفاق على النقل والمواصلات تغيراً واضحاً, إذ بعد أن كانت تتراوح بين ٥%-٦,٥% ارتفعت ٢٠,٦٢% نتيجة رفع الدعم عن المشتقات الذي أثر على زيادة تكاليف النقل وبداية دخول شركات الهواتف النقالة, وعلى الرغم من انخفاض هذه النسبة إلى ١٢,٩% و١٠,٢% عام ٢٠٠٧ و ٢٠١١ إلا أن هذه النسبة تعد مرتفعة مقارنة بالمرحلة السابقة من عقدي الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي, التي حجبت فيها اقتناء الهواتف النقالة والانترنت, وقد أسهم الانفتاح بعد عام ٢٠٠٣ في تغير هيكل الإنفاق الاستهلاكي للفرد والأسرة يضاف إلى ذلك تحسن الوضع المعيشي للمواطنين أسهم في ارتفاع هذه النسبة خلال العقد الأول من القرن الحادي والعشرين (العلاق و مراد , ٢٠٠٧, ١٧) .

وقد طرأ على الإنفاق على التعليم والثقافة والتسلية ارتفاع عام ٢٠٠٥ و٢٠٠٧ و٢٠١١ إلى ١,٣٨%و٢,٢% و٢,٤% على التوالي نتيجة تحسن مستوى دخل الفرد, ومن المعلوم أن الفرد يوجه إنفاقه إلى حاجات كمالية عند زيادة دخله .

وفي المقابل ارتفع أيضا الإنفاق على بند الصحة فبعد أن كان ١,٦ عام ١٩٨٨ وصل إلى ٢,١% عام ٢٠٠٧ وثم ٤% عام ٢٠١١ ,ومن أسباب هذا الارتفاع هو زيادة أسعار المستلزمات الطبية والأدوية وأجور العاملين في الحقل الطبي ,وزيادة توجه المواطنين نحو مراجعة المستشفيات الأهلية للحصول على العلاج بدلا من المستشفيات الحكومية, وذلك بسبب تدني مستوى الخدمات الطبية في الأخيرة (محمد, ٢٠٠٩, ٧٧) .

أما الإنفاق على السلع والخدمات المتنوعة فتشكل الإنفاق على المطاعم والفنادق, فضلاً عن سلع أخرى يصعب تحديد هيكل إنفاقها فقد شهدت ارتفاعا في العقد الأخير إلى ٤,٥% خلافا لما كان عليه عقد الثمانينات والتسعينات, وذلك نتيجة تحسن دخل الفرد وظهور سلع وخدمات جديدة نتيجة التطور الحاصل في التكنولوجيا وغيرها في العالم .

**الجدول ٧**

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

| المجاميع السلعية | ١٩٨٨ | ١٩٩٣ | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٧ | ٢٠١١ |
|---|---|---|---|---|---|
| المواد الغذائية والمشروبات غير الروحية | ٥٠.٢ | ٦١.١ | ٤٦.٨٥ | ٣٥.٦ | ٣٤.٥ |
| مشروبات روحية وتبغ وتنباك | ١.٤ | ٣.٦ | ١.٣٢ | ٠.٧ | ٠.٦ |
| ملابس وأحذية | ١٠.٤ | ١٠ | ٦.٩٥ | ٦.٧ | ٧.٥ |
| الأثاث والتجهيزات المنزلية | ٦.٧ | ٤ | ٩.٦٢ | ٦.٢ | ٥.٨ |

| المجاميع السلعية | ١٩٨٨ | ١٩٩٣ | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٧ | ٢٠١١ |
|---|---|---|---|---|---|
| السكن والوقود | ١٩.٩ | ١٣ | ٧.٤٨ | ٢٩ | ٢٩.١ |
| النقل والاتصالات | ٦.٥ | ٥ | ٢٠.٦٢ | ١٢.٩ | ١٠.٢ |
| التسلية والثقافة والتعليم | ٠.٨ | ٠.٤ | ١.٣٨ | ٢.٢ | ٢.٤ |
| الصحة | ١.٦ | ١.١ | ١.٧٨ | ٢.١ | ٤ |
| سلع وخدمات متنوعة أخرى | ٢.٣ | ١.٢ | ٣.٩٩ | ٤.٥ | ٤.٥ |
| المجموع | ١٠٠ | ١٠٠ | ١٠٠ | ١٠٠ | ١٠٠ |

**المصدر:** العمود (١,٢) مهدي محسن العلاق ونجلاء علي مراد , ٢٠٠٧ , اتجاهات التغير في نمط الاستهلاك العائلي في العراق , وزارة المالية ص١٤ .
العمود (٣) الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات , ٢٠٠٥ , مسح الأحوال المعيشية في العراق٢٠٠٥ ص٢٤ .
العمود (٤) الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات , ٢٠٠٧ , المسح الاجتماعي والاقتصادي للأسرة في العراق ص٤٩٧.
العمود (٥) الجهاز المركزي للإحصاء وآخرون ,٢٠١١ , مسح شبكة معرفة العراق ,القسم السابع ٤.

تأسيساً على ما تقدم يتبين أنه نتيجة الزيادة الحاصلة في دخل الفرد وتحسن المستوى المعيشي له بعد عام ٢٠٠٣ فقد طرأ تغير على هيكل إنفاق الفرد والأسرة في العراق بعد تحويل جزء من إنفاق الفرد المخصص للمواد الغذائية إلى سلع أخرى, وهذا التغير من المفترض أن يكون نحو سلع وخدمات مفيدة, بدلا من ذهاب إنفاق الفرد إلى سلع كمالية, وفي بعض الأحيان سلع رديئة, وإن أفضل من ينظم ويوجه هذا الإنفاق هي ضريبة القيمة المضافة على السلع لاسيما الكمالية منها, حتى يبتعد الفرد عن الاستهلاك غير الرشيد والعشوائي للسلع .

## آلية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في النظام الضريبي في العراق

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

### أولاً- الواقعة المنشئة للضريبة

ينص القانون السوداني في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة
(قانون ضريبة القيمة المضافة في السودان ,١)

١. تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة أو العمل وفقاً لأحكام هذا القانون, ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية.
٢. تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقع ة المنشئة للضريبة الجمركية, وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة في شأنها وتحقق هذه الواقعة بالنسبة لكل مستورد مهما كان رقم أعماله .

أما القانون المغربي فقد نص على أن تكون الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة من قبض جميع أو بعض ثمن البضائع أو الأعمال أو الخدمات .

وإذا وقع تسديد أثمان البضائع أو الأعمال أو الخدمات بطريقة المقاصة أو المقايضة أو تعلق الأمر بعمليات التسليم حددت الواقعة المنشئة للضريبة بوقت تسليم البضائع أو انتهاء الأعمال أو تنفيذ الخدمة (قانون ضريبة القيمة المضافة في المغرب ,٢٥) .

ويمكن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة في الحالتين (الساعدي, ٢٠٠٧ , ٤٣-٤٤):

**الحالة الأولى: النشاط المحلي**

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

١. استلام السلعة وأداء الخدمة .

٢. أداء ثمن السلعة أو المقابل للخدمة سواء سدد كله أو بعضه أو بأي شكل من أشكال أداء الثمن.

**الحالة الثانية: الاستيراد**

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

**ثانياً- الأشخاص المشمولين بالضريبة**

عرَّف قانون ضريبة القيمة المضافة اللبناني المكلف الضريبي بأنه هو كل شخص يمارس نشاطاً، خاضعاً للضريبة سواء كان هذا النشاط بيع بضاعة أو استيراد بضائع أو خدمات (البسطامي, ٢٠٠٦, ٤٣) .

أما قانون ضريبة القيمة المضافة في انكلترا فحدد الشخص الخاضع للضريبة بأنه أي شخص (سواء كان فرداً أو شركة) يقوم أو ينوي القيام بتوريدات خاضعة للضريبة, وسواء كان مسجلاً أو مطالباً بالتسجيل بموجب الفات لسنة ١٩٨٣, والتوريدات الخاضعة للضريبة هي تلك التوريدات من السلع والخدمات (عدا الإعفاءات) التي تتم في المملكة المتحدة كجزء من عمل المنشأة, ويطالب الشخص الذي تزيد قيمة مبيعاته السنوية عن ٣٥ ألف جنيه إسترليني أو الذي يتوقع أن يتجاوز هذا الرقم خلال الثلاثين يوما التالية بأن يقدم للمصلحة إخطاراً بتجاوز حد التسجيل (عبدالباسط, ٢٠١١ , ١٠٥).

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

**ثالثاً- نطاق سريان الضريبة**

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

**رابعاً- سعر الضريبة**

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

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

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

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

**الجدول ٨**

**أصناف السلع والخدمات ونسبة ضريبة القيمة المضافة المقترحة عليها**

| السلع والخدمات الضرورية | |
|---|---|
| **الأصناف** | **النسبة المقترحة** |
| الطحين المحلية والمستورد | ٢% |
| الرز المحلي والمستورد | ٢% |
| الخضروات بكل أنواعها المحلية والمستوردة | ٢% |
| الفواكهة بكل أنواعها المحلية والمستوردة | ٢% |
| عصائر الفاكهة بكل أنواعها المحلية والمستوردة | ٢% |
| الألبان والأجبان المحلية والمستوردة | ٢% |
| السكر المحلي والمستورد | ٢% |
| الشاي بكل انواعه المحلي والمستورد | ٢% |
| الزيوت النباتية والحيوانية بكل انواعها المحلية والمستوردة | ٢% |
| البن والنسكافة والكاكاو ومسحوق الكاكاو بكل أنواعه المحلي والمستورد | ٢% |
| الصابون ومواد التنظيف ومساحيق التنظيف بكل أنواعها (من ضمنها الشامبو والمكيفات والحمام الزيتي وغيرها... )المحلي والمستورد | ٢% |
| المشروبات الغازية بكل أنواعها المحلية والمستوردة | ٢% |
| الملابس النسائية والرجالية والولادية (من شركات لا تحمل علامة تجارية عالمية مشهورة)بكل أنواعها المحلية والمستوردة | ٤% |
| الأدوية والمستحضرات والأجهزة الطبية والصحية | ٢% |
| أجهزة الإنارة الرئيسة | ٤% |
| **السلع والخدمات شبه الضرورية** | |
| **الأصناف** | **النسبة المقترحة** |
| التوابل والبهارات بكل أنواعها المحلية والمستوردة | ٤% |
| الجرزات والمكسرات بكل أنواعها المحلية والمستوردة | ٤% |
| المواد الغذائية المعلبة بكل أنواعها المحلية والمستوردة | ٤% |
| العاب الأطفال المحلية والمستوردة | ٤% |
| الأثاث المنزلية بكل أنواعها | ٥% |
| المفروشات المنزلية والسجاد | ٥% |

| السلع والخدمات الضرورية | |
|---|---|
| الأصناف | النسبة المقترحة |
| الأجهزة الكهربائية المنزلية بكل أنواعها | ٦% |
| الحاسبات وأجهزتها الطرفية بكل أنواعها | ٧% |
| أجهزة الاتصالات (التلفون النقال) بكل أنواعها | ٧% |
| الأدوات المنزلية والأواني الزجاجية وغير الزجاجية | ٦% |
| الحلويات والمعجنات المحلية والمستوردة | ٥% |
| الوقود بكل أنواعه للتدفئة وللنقل المحلية والمستوردة | ٥% |
| المبيدات والأسمدة | ٦% |
| الأدوات الصحية (المغاسل والحمامات وملحقاتها) | ٧% |
| خدمات الاتصالات | ٧% |
| الكتب العلمية والتثقيفية | ٧% |
| أدوات البناء والسمنت والأحجار والكاشي والرمل وغيره | ٧% |
| **السلع والخدمات شبه الكمالية** | |
| الأصناف | النسبة المقترحة |
| سيارات الأجرة الصغيرة والكبيرة | ١٥% |
| الأدوات المكتبية والقرطاسية | ١٠% |
| أجهزة وأدوات الحلاقة | ١٠% |
| خدمات الانترنت | ١٠% |
| أجهزة الصوت والتسجيل والأذاعة وكاميرات التصوير | ١٠% |
| التجهيزات الرياضية | ١٥% |
| الصحف والمجلات والنشرات اليومية والأسبوعية والشهرية | ١٠% |
| تذاكر الطائرات والسكك الحديدية والسيارات البرية داخل القطر وخارجه | ١٠% |
| الفنادق والمطاعم حسب تصنيفاتها ودرجاتها | ٢٠% |
| وسائل النقل الخاص بالسياح | ٢٠% |
| إيرادات المؤلفات والكتب | ١٠% |
| احجار المرمر والحلان | ١٠% |
| الساعات اليدوية والجدارية (التي لا تحمل علامات تجارية مشهورة) | ١٠% |
| **السلع الكمالية ( الترفيهية)** | |
| الأصناف | النسبة المقترحة |
| الحلي والذهب والمجوهرات والماس واللؤلؤ والأحجار الكريمة | ٣٠% |
| الكريستال والزجاجيات النفيسة واللوحات الفنية النادرة | ٢٥% |
| التحفيات النادرة والأواني النادرة | ٣٥% |
| المعاطف المصنوعة من الفرو الطبيعي(حماية الحيوانات وخاصة النادرة منها) | ٧٠% |
| الملابس المصنوعة من الجلود الطبيعية | ٧٠% |
| المشروبات الكحولية (الحماية الاجتماعية ) | ١٠٠% |
| السكائر والتبغ بكل أنواعها المحلي والمستورد | ١٠٠% |
| أجهزة الحفلات الموسيقية وقاعات التسلية ودور عرض السينما | ١٨% |
| مستحضرات التجميل والعطور بكل أنواعها | ٢٠% |
| السيارات الخاصة الصغيرة والحديثة | ٣٠% |
| الساعات اليدوية والجدارية المصنوعة من الماس والأحجار الكريمة والذهب والبلاتين والفضة | ٥٠% |
| أسلحة الصيد والرماية | ٣٠% |

**خامساً- الإعفاءات من الضريبة**

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

عمليات البيع أو أداء الخدمات لدوائر ومؤسسات الدولة المرتبطة بها مالياً .

أو لدوافع اجتماعية مثل:

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

أو دوافع اقتصادية مثل:

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

**سادساً- جباية الضريبة**

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

**الاستنتاجات**

١. تعد ضريبة القيمة المضافة واحدة من أبرز الابتكارات في المالية العامة وأكثرها انتشارا خلال الخمسين سنة الماضية, وذلك لكون مزاياها تفوق عيوبها التي يمكن التغلب عليها .
٢. يفتقر النظام الضريبي في العراق إلى التنويع في الضرائب, فضلا عن تأثر هذا النظام الضريبي بالتغيرات السياسية والاقتصادية في العراق مما أسهم في انخفاض حصيلة الإيرادات الضريبية.
٣. كنتيجة لارتفاع نصيب الفرد من الناتج المحلي ونصيبه من الإنفاق, ارتفع استهلاك الفرد العراقي, واتجه نحو حاجات بعيدة عن المكون الأساسي وهو الغذاء .
٤. يسهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة, في توفير إيرادات ضريبية تعوض الانخفاض الحاصل في الإيرادات الكمركية نتيجة دخول العراق في منظمة التجارة العالمية, وإلغاء التعرفة الكمركية.
٥. يسهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ترشيد الإنفاق الاستهلاكي لارتفاع الميل الحدي للاستهلاك في العراق نحو السلع الأكثر ضرورية, وتخفيض الاستهلاك باتجاه السلع الكمالية أو السلع غير المرغوبة, الأمر الذي يسهم في زيادة ادخار الأفراد ومن ثم الاستثمار .
٦. يسهم تخفيض استهلاك الإفراد في توفير عملة صعبة داخل البلد نظرا لكون اغلب السلع المستهلكة في العراق هي أجنبية .

٧. أساس الإعفاءات لبعض أنواع السلع هي السلع ذات الطلب الشعبي غير المرن والسلع اللازمة في التكوين الرأسمالي للمشاريع .

**المقترحات**

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

**المصادر**

**أولاً- المصادر باللغة العربية**

١. أحمد إسماعيل إبراهيم المشهداني,٢٠٠٤ , أثر العولمة على هيكل النظام الضريبي (الولايات المتحدة الأمريكية ومصر) حالة دراسية, رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة بغداد.
٢. دليل المحاسبين, ٢٠٠٧ , قانون الضريبة على القيمة المضافة / السودان . www.jps-dir.com
٣. ذو الفقار علي الساعدي, ٢٠٠٧ , الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها, أطروحة دكتوراه, كلية الحقوق, جامعة النهرين .
٤. سهام كامل محمد ,٢٠٠٩ دراسة اقتصادية تحليلية للأرقام القياسية لأسعار السلع الاستهلاكية في العراق للمدة من ٢٠٠٠- ٢٠٠٨, المجلة العراقية لبحوث التسويق وحماية المستهلك، المجلد١ , العدد٢, مركز بحوث السوق وحماية المستهلك .
٥. طلال محمود كداوي,٢٠١٠, المحاسبة الضريبية أسس وتطبيقات, دار ابن الأثير للطباعة والنشر, جامعة الموصل .
٦. عابد فضيلة, ٢٠١٠, الية حساب الضريبة على القيمة المضافة, خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية, المجلد ٢٦, العدد ٢، جامعة دمشق .
٧. عمار السيد عبدالباسط, ٢٠١١, اثر الضريبة العامة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد, مكتبة الوفاء القانونية, الاسكندرية .
٨. عمار عبدالجبار, ٢٠٠٦, التضخم في الاقتصاد العراقي, أعمال ندة التضخم ودور السياسات المالية والاقتصادية, مجلة الإصلاح الاقتصادي, العدد الثالث, المركز العراقي للإصلاح الاقتصادي, بغداد .

٩. عمار ممدوح عبد القادر الدوري,٢٠٠٩, تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية (دراسة حالة العراق), رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة بغداد.
١٠. عمرو عبد العزيز محمود موسى, ٢٠٠٦, ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل, رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الدراسات العليا, جامعة النجاح الوطنية, فلسطين
١١. فوزي عطوي, ٢٠٠٣, المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة, منشورات الحلبي الحقوقية, لبنان .
١٢. قاسم نايف علوان ونجيبة ميلاد الزياني, ٢٠٠٨, ضريبة القيمة المضافة المفاهيم – القياس – التطبيق, دار الثقافة للنشر والتوزيع, عمان .
١٣. مازن صباح احمد, ٢٠٠٨ , النظام الضريبي في العراق الواقع ودواعي الإصلاح, وزارة المالية .
١٤. محمد خالد الحديدي وآخرون, ٢٠٠٦ , ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سوريا, مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية, المجلد ٢٨, العدد ١ , جامعة تشرين, سوريا.
١٥. محمد عبدالسلام البكري,٢٠٠٦, الضريبة على القيمة المضافة وكيفية تطبيقها فى مصر, رسالة ماجستير غير منشورة , دليل المحاسبين العرب.
١٦. محمد عبدالفتاح صالح, ٢٠٠٧, العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة, رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية التجارة, الجامعة الإسلامية , غزة .
١٧. مهدي محسن العلاق ونجلاء علي مراد , ٢٠٠٧ , اتجاهات التغير في نمط الاستهلاك العائلي في العراق, وزارة المالية .
١٨. مؤيد عبد الرؤوف درويش البسطامي, ٢٠٠٦, ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الاردن (دراسة مقارنة), رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الدراسات العليا, جامعة النجاح الوطنية , فلسطين.
١٩. وزارة المالية والخوصصة، ٢٠٠٤, الضريبة على القيمة المضافة, المديرية العامة للضرائب, المغرب.

## ثانياً- المصادر باللغة الأجنبية

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