مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: ضريبة المبيعات ودورها في تمويل الموازنة العامة
اسم الكاتب: م.د. لنجه صالح حمه طاهر
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/6194
تاريخ الاسترداد: 2026/11/04 00:09 +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 جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

ضريبة المبيعات ودورها في تمويل الموازنة العامة

Sales Tax And its role in financing general budget

م.د. لنجه صالح حمه طاهر
Lecturer Dr. Lanja Salih Hama Tahir
كلية القلم الجامعة- كركوك
Al-Qalam Universtiy College, Kirkuk
Lanja.tahir@alqalam.edu.iq
٠٧٥١٧٠٦٧٠٣٥

الملخص

تلعب الضرائب دوراً مهماً في تمويل الموازنات العامة بعدها من الإيرادات المتجددة التي ترفد الخزينة العامة لسد عجزها في فترات الأزمات المالية والاقتصادية وخاصة الدول النفطية الريعية التي تعتمد على مصدر واحد فهي غالباً ما تتأثر بانخفاض أسعار النفط مما يؤثر على إيراداتها بشكل عام لذا تلجأ الى الضرائب بعدها الوسيلة الأهم لسد العجز وتحقيق التمويل، ومن بين هذه الضرائب ضريبة المبيعات؛ فعلى الرغم من حداثتها نسبياً في العراق كونها فرضت لأول مرة بموجب قرار مجلس قيادة الثورة(المنحل) رقم(٣٦) لسنة ١٩٩٧ وأنَها ضريبة عينية لا تراعي الأعباء الاجتماعية والمقدرة المالية للمكلفين ويتحمل عبئها الأخير المشتري النهائي الذي غالباً ما يكون من ذوي الدخل المحدود؛ بيد أنه لا يمكن نكران دورها في تمويل الموازنة العامة سواء الدائمية منها أم المؤقتة التي فرضت بموجب قوانين الموازنات العامة، ولكن عدم وجود قانون خاص مستقل يتناول أحكامها وعدم ثبوت وعائها لاختلافها من سنة الى أخرى أفقدتها ثقلها من بين بقية الضرائب الأخرى وهذا يعود الى فرضها بموجب قوانين مؤقتة-الموازنة العامة- وقرار إداري لم يتناول جميع تفاصيلها بل أحالت كل نقص فيه الى قانون ضريبة الدخل بعده القانون العام ولكن مع ذلك فهي تعد من الضرائب المهمة وتزداد أهميةً في العراق متى ما نظمت بقانون خاص ومستقل.

الكلمات المفتاحية: ضريبة المبيعات، ضريبة المبيعات الدائمية، ضريبة المبيعات المؤقتة، ضريبة الدخل، الموازنة العامة.

Summary

Taxes have an instrumental part in financing public budgets, and renewable revenues that supply the public treasury to end up its deficit in periods of financial and economic crises, especially income oil countries depending on one source. They are often affected by low oil prices, which affects their revenues in general, so they resort to taxes which is the most important way to bridge the deficit and achieve financing. Sales tax is among these taxes. Although it is relatively new in Iraq, it was imposed for the first time under the dissolved Revolutionary Command Council Resolution No. 36 of 1997. It is an in kind tax which does not take into account the taxpayers' social burdens and the financial ability. The latter is borne by the ultimate buyer, who is often those with limited incomes. However, its role in financing the general budget, whether permanent or temporary, which was imposed under the laws of public budgets, cannot be denied. The absence of an independent special law dealing with its provisions, and the lack of proof of its base due to its differences from year to year, made it lose its weight among the other taxes. This is due to its imposition under temporary laws, the general budget, and an administrative decision that did not address all its details, but rather referred every deficiency in it to the Income Tax Law, which is the General Law. However, it is considered one of the essential taxes and becomes more and more important in Iraq when it is regulated by a special and independent law.

Keywords: sales tax, permanent sales tax, temporary sales tax, income tax, general budget.

المقدمة

تعد ضريبة المبيعات من الضرائب الحديثة نسبياً في العراق إذ إنها فرضت بقرار صادر من مجلس قيادة الثورة(المنحل) في تسعينيات القرن المنصرم فضلاً عن النص على العمل بها في أغلب موازنات الدولة المتعاقبة منذ سنة ٢٠١٥، وهي من الضرائب العينية غير المباشرة التي يتحمل عبئها المستهلك الأخير والتي ربطت إدارتها بضريبة الدخل المباشرة من خلال استحداث شعبة جديدة فيها تحت مسمى(شعبة ضريبة المبيعات) بموجب المادة الثانية من التعليمات رقم(٧) لسنة ١٩٩٧، وقد أسهمت هذه الضريبة في رفع حصيلة الإيرادات الضريبية بعدما استحدث وعاءها الضريبي بموجب قوانين الموازنة العامة المتعاقبة بفرضها على كارتات تعبئة الهاتف النقال والمراكز التجارية الكبرى والمشروبات الكحولية والغازية غيرها الكثير من السلع والخدمات الأخرى.

أهمية البحث: تنبثق أهمية البحث من تغيير توجهات دول العالم واقتصادياتها نحو الاعتماد على الضرائب غير المباشرة في تمويل موازناتها ومن ضمنها ضريبة المبيعات كونها ضريبة سهلة التنفيذ غزيرة الإيراد وشهرية التحصيل يمكن أن تعوض الانخفاض الذي يحصل في حصيلة الضريبة الكمركية متى ما استحسن استخدامها ونظم وعاءها وقواعد فرضها بقانون مستقل.

مشكلة البحث: تتجلى مشكلة البحث في عدم وجود قانون خاص بضريبة المبيعات يتناول جميع أحكامها فهي فرضت بموجب قرار متكون من ستة فقرات تناولت الوعاء والسعر الضريبي فقط وأحالت بقية المسائل التنظيمية الأخرى الى قانون ضريبة الدخل التي تختلف عنها كثيراً، فضلاً عن ذلك عمد المشرع الى فرضها بموجب قوانين الموازنة العامة المؤقتة مما يخلق حالة من الإرباك لدى المكلف الضريبي إثر عدم ثبات الوعاء الضريبي لها وهذا خرق لإحدى أهم قواعد الضريبة ألا وهي اليقين.

نطاق البحث: ينحصر نطاق البحث بدراسة ضريبة المبيعات في الدولة العراقية فقط في ظل قرار رقم(٣٦) لسنة ١٩٩٧ الصادر من مجلس قيادة الثورة(المنحل) وقوانين الموازنات الاتحادية المتعاقبة منذ ٢٠١٥-٢٠٢١.

فرضية البحث: تفترض هذه الدراسة جدوى وجود نصوص قانونية تنظم أحكام ضريبة المبيعات وجميع المسائل المتعلقة بها من حيث تحديد وعاءها مالي وسعرها ضريبي والوقائع المنشئة لها، فضلاً عن تحديد الجهات المختصة للنظر في المنازعات التي قد تنشأ بسببها.

منهجية البحث: يعتمد هذا البحث على المنهج التحليلي الاستقرائي للنصوص القانونية الضريبية الخاصة بضريبة المبيعات الدائمية والمؤقتة في العراق بغية التعرف عليها واستنباط الاحكام الخاصة بآليات فرضها وتحصيلها.

تساؤلات الدراسة: تنبثق تساؤلات الدراسة من مشكلتها في عدم وجود نصوص صريحة تنظم أحكامها فهل تقدم الطعون بتقدير ضريبة المبيعات الى محكمة القضاء الإداري على اعتبار أنها فرضت بموجب قرار إداري أم تكون بنفس آلية الطعن بضريبة الدخل على اعتبار أنها المرجع والقانون العام؟

هيكلية البحث: سيتم تقسيم البحث الى مقدمة وثلاثة مباحث؛ نخصص المبحث الأول للتعريف بضريبة المبيعات وذلك في مطلبين، يكون المطلب الأول للتطور التاريخي لضريبة المبيعات والثاني لمفهوم ضريبة المبيعات، أما المبحث الثاني فسنكرسه للأحكام العامة لضريبة المبيعات في مطلبين أيضاً، نتناول في الأول القواعد التنظيمية لضريبة المبيعات ونعرج في الثاني على طرق الطعن في تقدير ضريبة المبيعات، أما الثالث والأخير فسنتحدث فيه عن دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة وذاك في مطلبين، نخصص الأول لدور ضريبة المبيعات الدائمية في تمويل الموازنة العامة، أما الثاني والأخير فسيكون لدور ضريبة المبيعات المؤقتة، ثم نختم دراستنا بخاتمة نبين فيها ما توصلنا اليه من نتائج وما نقدمه من مقترحات.

I. المبحث الأول
التعريف بضريبة المبيعات

لتعريف ضريبة المبيعات يجدر بنا ابتداءً أن نبين التأصيل التأريخي لها ليتسنى لنا الوصول الى مفهومها، وعليه سنقسم هذا المبحث الى مطلبين، يكون الأول للتطور التاريخي لضريبة المبيعات، والثاني لمفهوم ضريبة المبيعات وكما يأتي:-

I. أ. المطلب الأول
التطور التاريخي لضريبة المبيعات

فرضت ضريبة المبيعات لأول مرة في العراق في تسعينيات القرن الماضي بموجب القرار رقم(٣٦) لسنة١٩٩٧ الصادر من مجلس قيادة الثورة(المنحل)، إذ تبنت الحكومة آنذاك سلسلة من الإصلاحات الضريبية بغية انعاش اقتصاد البلد الذي انهار بسبب الحصار الاقتصادي الذي فرض عليه سنة ١٩٩١ وما رافقته من أزمات اقتصادية ومالية وكخطوة لتطوير منظومة الضرائب المحلية لزيادة الاعتماد على الموارد الداخلية[١]، ومن ثم صدرت تعليمات رقم(٧) لسنة ١٩٩٧ لتبين كيفية تطبيقها، فبموجب هذا القرار فرضت ضريبة المبيعات في نطاق معين وهي "اقيام الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجة الأولى والممتازة في جميع أرجاء

(١) ليث أمين مرزوك الألوسي، "تفعيل دور ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية في العراق -دراسة مقارنة مع تجارب بعض الدول"، (دبلوم عالي، جامعة بغداد، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠١٠)، ص٦٧.

العراق وبنسبة(١٠%) وتجبى حصيلتها شهرياً"[١]. لقد استمر العمل بقرار مجلس قياد الثورة(المنحل) والتعليمات الخاصة به المذكورة أعلاه حتى لما بعد سنة ٢٠٠٣ والتغييرات السياسية والاقتصادية التي طرأت على البلد وما رافقها من انفتاح على العالم الخارجي وازدياد عمليات الاستيراد الخارجي، إذ أصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة الأمر ذي الرقم(٣٧) لسنة ٢٠٠٣ الذي نص على استمرار العمل بقرار مجلس قيادة الثورة(المنحل) الخاص بضريبة المبيعات وأكدت عليه موازنة سنة ٢٠٠٤ الاتحادية التي نصت على استمرار فرض ضريبة المبيعات وعلى نفس الوتيرة السابقة مضيفةً إليها فنادق الأربع والخمس نجوم بنسبة ١٠%، مع فرض ضريبة المكوس على السكائر والمشروبات الكحولية وبنسبة١٥% ورسوم تحويل العقارات بدءاً من أيلول٢٠٠٣[٢].

وبحلول عام ٢٠١٥ اتسع نطاق ضريبة المبيعات لتشمل مجموعة من السلع والخدمات والأنشطة الجديدة كالتبغ -أياً كان محلياً أم أجنبياً- وتذاكر السفر لداخل وخارج العراق وخدمات الهاتف الجوال(الموبايل) وعلى شهادة المستثمر الجوي وهذا يعني أنها لم تعد مقتصرة على خدمات الفنادق والمطاعم كما كان الحال عليه في موازنة ٢٠٠٤، بل اتسعت لتشمل سلع وخدمات جديدة وذلك استناداً الى المادة(٣٣) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة ٢٠١٥ التي نصت على: "تفرض ضريبة المبيعات على شبكات الإنترنت وكارتات التعبئة للهواتف النقالة بنسبة ٢٠% من قيمة الكارت ونسبة ١٥% على شراء السيارات بأنواعها كافة وتذاكر السفر و٣٠٠% على السكائر والمشروبات الكحولية وعلى وزارة المالية إصدار التعليمات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الفقرة في عموم العراق"[٣]، وفعلاً صدرت التعليمات ذي الرقم(٥) لسنة ٢٠١٥ التي وضحت طرق فرض وجباية ضريبة المبيعات التي حددتها موازنة ٢٠١٥ العامة[٤].

استمر الحال عليه في موازنات ٢٠١٦ و٢٠١٧ مع احداث تعديلات على النسب فقط، ليحصل تغيير في الوعاء الخاضع لضريبة المبيعات في موازنة عام ٢٠١٨ التي فرضتها على: "صالونات الحلاقة النسائية والرجالية ومنتجات الألبان والحلويات والعصائر والمثلجات والمشروبات الغازية"[٥] مع تأكيدها على استمرار

---

(١) ينظر التعليمات رقم(٧) لسنة ١٩٩٧ الخاصة باستيفاء ضريبة المبيعات في العراق.

(٢) ينظر البند (أ) من الفقرة الأولى من المادة الثالثة من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٣ المنشور في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٨٠ بتاريخ ٢٠٠٣/٣/١.

(٣) الفقرة(أ) من المادة(٣٣) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٥ والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٤٣٥٢ في ٢٠١٥/٢/١٦.

(٤) علياء عبد الجبار يونس، "التنظيم القانوني لضريبة المبيعات -دراسة مقارنة-" ،(دبلوم عالي، جامعة الموصل، كلية الحقوق، ٢٠٢١)، ص١٨.

(٥) البندان (أ، ب) من الفقرة الثالثة من المادة(١٧) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٨ والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٤٤٨٥ في ٢٠١٨/٤/٢.

العمل بالقرار رقم(٣٦) لسنة ١٩٩٧ وهذا ما أكدت عليه موازنة ٢٠١٩ الاتحادية أيضاً التي لم تأتي بتعديل أو إضافة جديدة.

لم يتغير من الأمر شيئاً واستمر الحال عليه في موازنة ٢٠٢١ أيضاً من "استمرار فرض ضريبة المبيعات على الهاتف النقال وشبكات الإنترنت والسفر الخارجي مع استمرارية العمل بقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم(٣٦) لسنة ١٩٩٧"[١]. من هنا يتضح لنا بأنَّه وعلى الرغم من أهمية ضريبة المبيعات وما ترفده من إيرادات تعزز وتمول الموازنة العامة إلا إنَّ العراق لا يملك قانون خاص يتناول أحكامه وينظم وعاءه؛ بل جل ما جاء عن هذه الضريبة هي تعليمات مُبَعثرة وقرارات تعود الى ما يزيد عن العشرون عاماً، وهذا إن دلَ على شيء فهو يدل على عدم إعارة المشرع العراقي الاهتمام بهذا النوع المهم من الضرائب وتقنينه بقانون خاص يتناول جميع تفصيلاته كما هو الحال بالنسبة لبقية الضرائب كقانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة العقار وغيرها، وعلى الرغم من الانفتاح الكبير الذي شهده البلد من بعد عام ٢٠٠٣ وما جلبته من فرص كبيرة لتحقيق وقائع منشئة لضريبة المبيعات تشكل وعاءً ضريبياً لها بسبب كثرة عمليات الاستيراد الخارجي ووفد السلع الأجنبية بكثرة الى الداخل وازدياد عمليات بيع وشراء السلع مقارنة بالسنوات التي سبقت ٢٠٠٣، إلا أن هذه الضريبة ظلت مهملة وبعيدة عن محط أنظار واهتمام المشرع الضريبي فكل ما فعله المشرع بهذا الخصوص هو تنظيمه في قوانين مؤقتة- قوانين الموازنة العامة- مع التأكيد على استمرارية العمل بقرار مجلس قيادة الثورة(المنحل) لذا بات لزاماً على المشرع الالتفات لتنظيم هذه الضريبة في قانون خاص مستقل كبقية القوانين الضريبية الأخرى و كحال أغلب دول العالم.

I. ب. المطلب الثاني
مفهوم ضريبة المبيعات

تعد ضريبة المبيعات نوعاً من أنواع الضرائب غير المباشرة التي تصيب كافة السلع عند تداولها والخدمات عند تقديمها[٢]؛ ويطلق عليها أحياناً ضريبة رقم الأعمال أو ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المشتريات وهي تفرض على الاستهلاك[٣]؛ فالمستهلك هو الممول الفعلي للضريبة(المكلف الاقتصادي) وإن كان

(١) ينظر البندان (أ-ب) من الفقرة الأولى والفقرة الثانية من المادة(١٨) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠٢٠ والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٦٢٥ في ٢٠٢١/٤/١٢ ص٣٣.

(٢) د. أحمد عبد الرحيم زردق، *اقتصاديات المالية العامة-دراسة نظرية تطبيقية*، ج١، تطور الإيرادات الضريبية في مصر، بلا طبعة، (١٩٩٨)، ص١٨.

(٣) د. فاطمة السويسي، *الضريبة على القيمة المضافة*، ط١، (بيروت: المؤسسة الحديثة للكتاب، ٢٠١٤)، ص١٥.

المكلف هو الذي يتولى تحصيلها وتسديدها للإدارة الضريبية[١](المكلف القانوني) كونه ينقل العبء الضريبي للغير، وتعرف ضريبة المبيعات بشكل عام على أنها: "ضريبة تفرض على السلع والخدمات بمختلف أنواعها إما عند إنتاج السلعة أو في مرحلة واحدة من مراحل تداولها عند بيعها من تاجر الجملة الى تاجر التجزئة أو بيعها من تاجر التجزئة الى المستهلك الأخير"[٢]. كما وعرفها البعض على أنها: "ضريبة تفرض على مرحلة واحدة من مراحل بيع السلعة أو الخدمة، فإما أن تفرض عند بيعها من المنتج الى تاجر الجملة أو عند بيعها من تاجر الجملة الى تاجر التجزئة او عند بيعها من تاجر التجزئة الى المستهلك"[٣]. كما وعرفت بأنها: "فريضة مالية نقدية جبرية تفرض على نقطة بيع السلع والخدمات المستوردة والمنتجة محلياً التي تخضع لها وفقاً لأحكام القانون باستثناء ما تم الاتفاق على اعفاءه بنص قانوني صريح يتحمل عبئها المشتري النهائي دون مراعاة ظروفه الشخصية"[٤].

يلاحظ على هذه التعريفات أنها جميعها تتفق على أن ضريبة المبيعات هي ضريبة غير مباشرة يتحمل عبئها المشتري النهائي وهي تفرض في مرحلة واحدة من مراحل تداولها. أما بخصوص التعريف التشريعي لضريبة المبيعات في العراق فلنا التقسيم الآتي:

أولاً: ضريبة المبيعات الدائمية:- نقصد بضريبة المبيعات الدائمية هي تلك الضريبة التي فرضت بموجب قرار مجلس قيادة الثورة(المنحل) رقم(٣٦) لسنة ١٩٩٧، فنظراً لعدم وجود قانون مستقل خاص بضريبة المبيعات في العراق وعلى التفصيل الذي ذكرناه في المطلب السابق إنما فرضت لأول مرة بموجب القرار المذكور في أعلاه واستمر العمل بها الى حد الآن من خلال التأكيد على العمل بموجبه في أغلب موازنات الدولة الاتحادية لذلك نسميها بضريبة المبيعات الدائمية واكتسبت صفة الديمومة هذه من خلال توكيد العمل على استمرارية العمل بها.

وبالرجوع الى هذا القرار والى التعليمات ذي الرقم(٧) لسنة ١٩٩٧ الخاصة بتنفيذه[٥]؛ يمكننا أن نعرف ضريبة المبيعات على أنها: "تلك الضريبة التي يكون الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الأولى والممتازة وعاءها المالي

---

(١) د. خالد عبد العليم السيد عوض، *الضريبة العامة على المبيعات- مشكلات وحلول*، (القاهرة: إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠٠٨)، ص١١.

(٢) د. رائد ناجي أحمد، *المالية العامة والتشريع المالي في العراق*، ط٣، (بيروت: مكتبة السنهوري، ٢٠١٨)، ص١١١.

(٣) د. احمد خلف حسين الدخيل، *المالية العامة من منظور قانوني*، ط١، (بيروت: المؤسسة الحديثة للكتاب، ٢٠١٩)، ص١١٢.

(٤) علي كريم راضي فيروز، "تأثير ضريبة المبيعات في ربحية شركات الاتصالات(دراسة تطبيقية في شركتي آسيا سيل وزين العراق للاتصالات)"، (دبلوم عالي، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٠٨)، ص١٨.

(٥) ينظر قرار مجلس قيادة الثورة(المنحل) رقم(٣٦) لسنة ١٩٩٧ التي صدرت استناداً الى الفقرة(أ) من المادة(٤٢) من الدستور المؤقت الملغي، و التعليمات رقم(٧) لسنة ١٩٩٧ المعدلة.

ويكون سعرها الضريبي ١٠% وتتولى إدارة المرافق السياحية جبايتها وتحويلها شهرياً الى وزارة المالية خلال الأيام العشر الأولى للشهر الذي يلي الشهر الذي تحقق فيه الدخل وفي حال تأخير الجباية أو التحويل تفرض فائدة مصرفية على الحساب المكشوف تتحملها إدارة المرفق السياحي".

ويمكننا أن نستخلص من التعريف الذي أوردناه الخصائص الآتية:-

١- إنها ضريبة غير مباشرة فهي تفرض بمناسبة تقديم الخدمات-التداول- لا بمناسبة الحصول على الدخل.

٢- إنها ضريبة نسبية: فهي تفرض بنسبة محددة وسعر ضريبي واحد وهو(١٠%).

٣- إنها تفرض على جميع الخدمات التي تقدمها الفنادق والمطاعم من الدرجتين الأولى والممتازة.

٤- إنها ضريبة عينية[١]وليست شخصية: فهي لا تراعي المقدرة المالية للمكلف ولا تأخذ الظروف الاجتماعية له بعين الاعتبار.

٥- لا تتحد صفتي المكلف القانوني والمكلف الاقتصادي في شخص دافع الضريبة: إذ إن الذي يقوم بدفعها هو غير من يتحمل عبئها بالتالي هي تعد من الضرائب التي يمكن نقل عبئها الضريبي الى غير المكلف ضريبيا وقانونا بدفعه[٢].

٦- إنها شهرية التحصيل وتكون إدارة المرافق السياحية هي المسؤولة عن جبايتها وتحويلها الى وزارة المالية.

ومن الجدير بالذكر أنَّ التعليمات الخاصة بتسهيل تنفيذ هذا القانون قد بينت في المادة الثانية منها على "استحداث شعبة تسمى بـ(شعبة ضريبة المبيعات) تتولى مسك السجلات الخاصة بأسماء المرافق السياحية المشمولة بأحكام هذه التعليمات ومتابعة استيفاءها ومراقبة وتدقيق أوراقها" وهذا يعني أنَّ ضريبة المبيعات هي ضريبة غير مباشرة بيد أنَّ مسؤولية ربطها وتحصيلها أُنيطت بالإدارة الضريبية المباشرة وتظهر إيراداتها وحصيلتها ضمن الإيرادات الضريبية المباشرة، ولأجل ذلك درجت ضمن الضرائب المباشرة[٣].

ثانياً: ضريبة المبيعات المؤقتة:- نقصد بضريبة المبيعات المؤقتة تلك التي فرضت بموجب قوانين الموازنة العامة الاتحادية المتعاقبة منذ سنة ٢٠١٥ ولغاية موازنة٢٠٢١، ووصفناها بالمؤقتة كونها قد فرضت بموجب قوانين مؤقتة ألا وهي الموازنة العامة، وبإلقاء نظرة فاحصة لنصوص تلك الموازنات نتوصل الى نتيجة

---

(١) د. فوزت فرحات، *التشريع الضريبي العام-دراسة مقارنة*، ط٣، بلا اسم مطبعة،(٢٠١١)، ص٤٠٤.

(٢) د. رائد ناجي أحمد، المصدر السابق، ص١٠١-١٠٢.

(٣) محمد خلف حمود، "التهرب الضريبي في القطاع السياحي وانعكاسه على وعاء ضريبة المبيعات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، س٤٠، ع١١٢ (٢٠١٧)، ص٣٢٩.

مفادها عدم وجود تعريف واضح ومحدد لها إنما تركته للكتب الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب استناداً لأحكام المادة(١٨) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة ٢٠١٩ بنصها: "ضريبة مفروضة على خدمة تعبئة الهاتف النقال والإنترنت بنسبة٢٠% وعلى الخدمة المقدمة في الفنادق والمطاعم بنسبة ١٠%"[١].

من الجدير بالذكر أنَّ أغلب قوانين الموازنات المتعاقبة منذ سنة ٢٠١٥ الاتحادية قد أكدت على ضرورة استمرارية العمل بالقرار رقم(٣٦) لسنة ١٩٩٧ بالتالي يمكننا أن ندرج الخصائص التالية لضريبة المبيعات المؤقتة:

١- إنَّها ضريبة غير مباشرة وعينية ونسبية وشهرية التحصيل.

٢- إن وعاءها الضريبي أوسع وأشمل من المبيعات الدائمية كونها قد فرضت على "تذاكر السفر وكارتات التعبئة للهواتف الجوالة والمشروبات الغازية والكحولية ومنتجات الألبان والحلويات والعصائر وصالونات الحلاقة الرجالية والنسائية فلم تعد قاصرة على خدمات الفنادق والمطاعم" وذلك بسبب الانفتاح الكبير على العالم الخارجي الذي شهدته الدولة بعد ٢٠٠٣.

٣- يتحمل عبئها الضريبي شخص آخر غير المكلف القانوني غالباً ما يكون المشتري النهائي.

وهذا يعني أنها لا تختلف عن ضريبات المبيعات في شيء سوى اتساع وعاءها الضريبي لتشمل سلع وخدمات أكثر نصت عليها قانون الموازنات بصورة حصرية، وعليه وبعد هذا الطرح الطويل يمكننا ومن جانبنا أن نعرف ضريبة المبيعات على أنها: "مبلغ من المال يدفعه الشخص طبيعياً كان أم معنويا للدولة جراء استخدامه لسلع وخدمات تقدمها مطاعم وفنادق من الدرجتين الأولى والممتازة تفرض باسم المكلف القانوني(التاجر) ويتحمل عبئها المكلف الاقتصادي(المشتري النهائي)".

II. المبحث الثاني
الاحكام العامة لضريبة المبيعات

سنتناول القواعد التنظيمية لضريبة المبيعات مع إجراءات الطعن بها ضمن الأحكام العامة لضريبة المبيعات في هذين المطلبين وكما يأتي:-

II. أ. المطلب الأول
القواعد التنظيمية لضريبة المبيعات

تشمل القواعد التنظيمية لضريبة المبيعات الأحكام الخاصة بتقديرها وتحصيلها والذي سنقوم بشرحها تباعاً، **ففيما يخص التقدير**: تبدأ إجراءاتها بعدما يكون المكلف قد التزم بدين الضريبة بتحقق الواقعة المنشئة لها مكانياً وزمانياً؛ وتبدأ إجراءات فرض وتقدير الضريبة من قبل السلطة المالية كون المشرع العراقي قد

(١) للمزيد من التفصيل ينظر: علياء عبد الجبار يونس، مصدر سابق، ص٦.

أحال الإجراءات الخاصة بتقدير ضريبة المبيعات الى قانون ضريبة الدخل بعده القانون العام الذي يرجع اليه في الحالات التي لم يرد بها نصوص خاصة بضريبة المبيعات وهذا يعني أن طرق تقدير ضريبة المبيعات تكون بإحدى الطرق التالية:

-التقدير من قبل المكلف(الذاتي): من خلال تقديم المكلف الإقرار الضريبي للإدارة الضريبية[١].

-التقدير الإداري: "تقدر الضريبة بناءً على ما لدى السلطة المالية من معلومات مختلفة استناداً إلى السنوات السابقة أو الى سنة التقدير، أو قد تقدر من قبل لجان المسح الميداني إما بالسعر المحلي أو بسعر العملة وبحسب أسعار الصرف لدى للهيئة العامة للضرائب وكل عام بعامه"[٢].

-التقدير الإتفاقي: ويكون بالاتفاق بين المكلف والسلطة المالية.

- التقدير الاحتياطي: احتساب مبلغ الضريبة بصورة مؤقتة لحين إجراء التقدير النهائي[٣].

-التقدير الإضافي: "تقدر الضريبة بحسب المعلومات المتوفرة للإدارة الضريبية ثم تشعر المكلف بدفع فارق الضريبة الإضافية فقط"[٤].

بعد اختيار إحدى الطرق المذكورة أعلاه "يتم احتساب الضريبة بعد تقديم الاقرار(التصريح) الشهري الى الهيئة العامة للضرائب قسم الاستقطاع المباشر شعبة المبيعات التي تختص بحصر المسجلين المشمولين بتلك الضريبة والتحاسب معهم ولا يتم التحاسب في فروع بغداد والمحافظات انما يتم فقط في مركز الهيئة؛ بعد أن يتم تقديم السجلات الخاصة والفواتير يتم احتساب ضريبة مبيعات ١٠% من قيمة أجمالي الخدمات المقدمة من قبل المرافق السياحية المشمولة بأحكام هذه الضريبة ويتم التأكد من هذه السجلات والفواتير عن طريق تقديم الفروع في بغداد والمحافظات فضلاً عن قسم الشركات بتقدير للربح السنوي للمرفق السياحي"[٥].

وبعد الإنتهاء من إجراءات تقدير وربط الضريبة على المكلف، تعمد السلطة المالية الى تحصيل الضريبة التي تعد آخر مرحلة من مراحل التنظيم الفني للضريبة، ويكون التحصيل إما بالتراضي والتواد بأن تدفع من قبل المكلف عند تقديمه للإقرار بشكل كامل دفعة واحدة أو على أقساط يحدد تاريخ لكل قسط منها، أو بالجبر أو بطرق أخرى منها الحجز عند المنبع ويكون ذلك عند بيع السلعة أو تقديم الخدمة، أو أن يدفع من قبل الغير بأن تدفع من النائب عن المكلف أو من يمثله قانوناً وهو استثناء

---

(١) لنجه صالح حمه طاهر، "المعاملة الضريبية للإيرادات الناجمة عن دخل العمل"، (ماجستير، جامعة كركوك، كلية القانون، ٢٠١٥)، ص٩٥ وما بعدها.

(٢) ينظر كل من: د. رائد ناجي أحمد مصدر سابق، ص١٩١، وعلياء عبد الجبار يونس، مصدر سابق، ص٨٨.

(٣) د. رائد ناجي أحمد، مصدر سابق، ص١٩٠.

(٤) علياء عبد الجبار يونس، مصدر سابق، ص٨٨.

(٥) ليث الألوسي، مصدر سابق، ص٧٣.

P- ISSN:2075-2024 E-ISSN: 2706-5804

من الأصل وتكون في حالات أداء خدمة لشخص غير مسجل وغير مقيم في داخل البلاد.

وبالرجوع الى "التعليمات المالية رقم (٧) لسنة ١٩٩٧ المعدلة بالتعليمات رقم(٤) لسنة ٢٠٠٥" يتضح لنا أنَّ الهيئة العامة للضرائب هي المسؤولة عن تحصيل ضريبة المبيعات وجبايتها باستيفاء نسبة ١٠% من الخدمات التي تقدمها مطاعم وفنادق الدرجة الأولى على أن تكون المطاعم والفنادق مثبتة لدى هيئة السياحة بكتاب رسمي صادر منها*، أما الخدمات التي تقدمها "الهواتف الجوالة والاتصالات والإنترنت فتستحصل من وزارة الاتصالات بالاتفاق مع كبار مكلفي الدخل التابعة للهيئة العامة للضرائب في بغداد"[١]. أما بخصوص تحصيل الضريبة بالنسبة للـ(مولات) وبقية المهن فيجب التمييز بين ما إذا كان المول أو المحل يقع على شارع عام فتكون نسبة ضريبتها أعلى من تلك التي تقع في داخل الأفرع وفي كلتا الحالتين تضاف نسبة ٢٥% في حال وجود مخزن.

وللدولة اتخاذ مجموعة من الضمانات في سبيل اقتضاء هذه الضريبة لمنع المكلفين من التهرب وحثهم على التسديد؛ وتأخذ هذه الضمانات صوراً متنوعة نص عليها المشرع في "قانون ضريبة الدخل رقم(١١٣) لسنة١٩٨٢ النافذ" -بعده المرجع القانون العام- وهي تكون بوسائل مختلفة منها الاحتياطية كمنع المكلف من السفر والحجز على أمواله ووقف المعاملات التي لها علاقة بالضريبة حتى تمام الدفع[٢]، أو تنفيذية وهي إجراءات وتدابير ذات طابع تنفيذي تتخذ بعد امتناع المكلف أو التأخر والتهرب من الدفع[٣] وهي تتمثل بفرض فائدة مصرفية على الحساب المكشوف التي تستوفيها المصارف التجارية على إدارة المرافق السياحية في حال التأخر في تحويل المبالغ المجباة وفي حال كان التأخير في التسديد من جانب المكلف فيكون من حق شعبة المبيعات في احتساب ضريبة المبيعات تقديرياً واحتساب نسبة فائدة تأخيرية بنسبة ١٤% سنوياً[٤]، وفي حال عدم جبايتها أصلاً فتتحمل إدارة المرفق السياحي جميع المبالغ المترتبة عن الضريبة والفائدة المصرفية على الحساب المكشوف"[٥].

---

* توصف ضريبة المبيعات بالضرائب المحايدة فهي تفرض على كل مبيعات المشتري والخدمات بمعدل ثابت. ينظر في ذلك د. قاسم نايف علوان ونجية ميلاد الزياني، *ضريبة القيمة المضافة*، ط١، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨)، ص٢٧٢.

(١) علياء عبد الجبار يونس، مصدر سابق، ص٩٢.

(٢) لنجه صالح حمه طاهر، المصدر السابق، ص١١٣.

(٣) علي هادي عطية الهلالي، *الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة*، (مكتبة جامعة ذي قار، ٢٠٠٨)، ص٧٣.

(٤) ليث الألوسي، مصدر سابق، ص٧٣.

(٥) ينظر الفقرات ثالثاً ورابعاً من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم(٣٦) لسنة ١٩٩٧.

II. ب. المطلب الثاني
طرق الطعن في تقدير ضريبة المبيعات

ذكرنا فيما سبق أن قانون ضريبة الدخل هو القانون العام الذي يرجع اليه في الحالات التي لم يرد بها نصوص خاصة بضريبة المبيعات، وبما أنَّ لا قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) -ضريبة المبيعات الدائمية- ولا قوانين الموازنات الاتحادية العامة المتعاقبة-ضريبة المبيعات المؤقتة-بينو طرق الطعن بهذه الضريبة، وبما أنَّ المادة(١٣) من موازنة ٢٠١٨ قد جعلت من قانون ضريبة الدخل المرجع العام؛ لذا تكون إجراءات وأحكام الطعن الخاصة بضريبة الدخل هي نفسها التي تطبق على ضريبة المبيعات، وبالتالي يتم الطعن بتقدير ضريبة المبيعات أمام الجهات الآتية وحسب الترتيب بحيث لا يمكن الطعن أمام أي جهة قبل الأخرى وعلى النحو التالي:

١- **الطعن أمام السلطة المالية:** للمكلف الذي يعترض على تقدير السلطة المالية عليه أن يقدم اعتراضه ابتداءً الى السلطة المالية(الهيئة العامة للضرائب في العاصمة بغداد) ولا يمكن للإدارات الضريبية الموجودة في المدن النظر اليها بخلاف ضريبة الدخل، لكن هذا الاعتراض مقيد بمجموعة من الشروط وهي[١]:

- أن يكون الاعتراض تحريري ومسبب وأن يبين التعديل الذي يطلبه معززاً ذلك بالدفاتر التجارية والسجلات والبيانات اللازمة.
- أن يقدم الاعتراض خلال مدة (٢١) يوم من تاريخ تبليغه بالقرار ولا يجوز تمديد هذه المدة مالم يكن خارج العراق او اصابته بمرض قد اقعده عن العمل أو لأي سبب قهري آخر.
- أن يدفع الدين الضريبي المقدر عليه دفعة واحدة، فإذا كان عاجزاً عن العمل فللسلطة المالية أن تقسطه بموجب تعليمات تصدرها وزارة المالية.

ففي حال قبول الاعتراض للسلطة المالية أن تعيد النظر فيه، أما في حال الرفض فيكون قرار السلطة المالية هنا قراراً إدارياً غير بات بالإمكان الطعن به أمام الجهة الثانية ألا وهي لجان الاستئناف[٢].

٢- **الطعن أمام لجان الاستئناف:** حيث تؤلف "لجنة ببيان يصدره وزير المالية في الجريدة الرسمية برئاسة قاضي من الصنف الثاني في الأقل وعضوية اثنين من الموظفين المختصين بالأمور المالية مع تعيين أعضاء اضافيون يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم"[٣]، ويحق للمكلف الطعن أمام هذه اللجنة بعد توافر هذه الشروط:

---

(١) انظر الفقرات (١و٢و٣) من المادة(٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.
(٢) د. رائد ناجي أحمد، مصدر سابق، ص٢١٢.
(٣) انظر الفقرات ١و٢ من المادة(٣٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

- لا يمكن للمكلف أن يطعن بتقدير الضريبة أمام هذه اللجنة مالم يعترض قبلها أمام السلطة المالية.
- أن يكون تحريرياً ومسبباً ومعززاً بالسجلات والبيانات التي تؤيد اعتراضه.
- أن يقدم الاعتراض خلال مدة(٢١) يوم من تاريخ تبليغه بقرار السلطة المالية ويمكن تمديد هذه المدة إذا متى ما اقتنعت السلطة المالية بوجود سبب مقنع كتواجده خارج العراق أو لمرض أقعده عن العمل أو لأي سبب قهري آخر[١].

بعد توافر هذه الشروط وبعد حضور الطرفين أو وكلاءهما تنظر اللجنة في طلب الاستئناف ولها أن تؤيد التقدير أو تزيده أو تخفضه أو تلغيه من الأساس، وفي حال تأييد التقدير يكون للمكلف أو السلطة المالية حق الطعن بهذا القرار أمام الجهة الثالثة ألا وهي الهيئة التمييزية.

٣- **الطعن أمام الهيئة التمييزية:** استناداً الى نص المادة(٤٠) من قانون ضريبة الدخل تشكل هيئة تمييزية برئاسة قاضٍ من محكمة التمييز وعضوية اثنين من المدراء العامين من وزارة المالية وواحد من اتحاد الغرف التجارية العراقية وآخر من اتحاد الصناعات العراقية ببيان يصدره وزير المالية وينشر في الجريدة الرسمية"[٢]، بيد أنَّ هذا الاعتراض مقيد بشروط:

- "تسديد رسم من قبل المكلف المستأنف الى صندوق الهيئة العامة للضرائب بنسبة ١% من مبلغ الضريبة وبحد أعلى مقداره ألف دينار"[٣].
- أن يتم الطعن بقرار اللجنة الاستئنافية خلال ١٥يوم من تاريخ التبلغ بالقرار.
- أن يربو مبلغ الضريبة المطعون به على١٠ الآف دينار لأنه لو كان دون ذلك فإن قرار اللجنة الاستئنافية يكون باتاً ولايمكن الطعن به أمام هذه الهيئة مطلقاً.

ولكن هل يسري الشرط الأخير على ضريبة المبيعات أيضاً؟ فصحيح أن قانون ضريبة الدخل هو القانون العام والمرجع الأساس وتطبق أحكامه في حال غياب النص ولكن هل يكون التطبيق بحذافيره؟ ألا يجب أن تراعى الخصوصية التي تتمتع بها ضريبة المبيعات وأنها تختلف كثيراً عن ضريبة الدخل* لنقول أنَّ هذه النسبة(١٠الآف) لا تسري بحقها؟ ومع كل ذلك وبعد هذا الطرح الطويل يبقى لدينا سؤالاً مفاده هل من الممكن الطعن بتقدير ضريبة المبيعات أمام محكمة القضاء الإداري؟ فالمعلوم أنَّ ضريبة المبيعات الدائمية أنَّها قد فرضت بموجب قرار إداري

---

(١) ينظر المادة (٣٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
(٢) انظر الفقرة الأولى من المادة(٤٠) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
(٣) انظر الفقرة الثانية من المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
* "تختلف ضريبة الدخل عن ضريبة المبيعات في أنها تستهدف النشاط بحد ذاته أي نشاط المنشأة أو الفرد بصرف النظر عن نوع السلع أو الخدمات بيد أنَّ ضريبة المبيعات تستهدف السلع المعدة للاستهلاك أي أنها تفرض على السلع التي تؤول الى الاستهلاك أو الخدمات التي هي في مرحلة الأداء" ينظر عمري بني ارشيد و حسين المومني، *المادة العلمية لقانون ضريبة المبيعات لغايات الحصول على الشهادة المهنية JCPA ورقة التشريعات ولجميع المهتمين في الحقل الضريبي*، ط١، بلا مطبعة، (٢٠٠٦)، ص١٥.

وبالرجوع لقانون مجلس الدولة رقم(٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل نجد أن هذه المحكمة هي المختصة بالنظر في المنازعات الناشئة عن القرارات الإدارية بشكل عام ما لم يحدد القانون مرجعاً للطعن بها[١]؛ وهذا يدفعنا الى طرح سؤال آخر هل حدد المشرع طريقاً للطعن بضريبة المبيعات؟

يمكن أن نجيب على هذا السؤال بإجابتين: الأول إنَّ كل ما ذكره المشرع في قرار رقم(٣٦) هو اعتبار قانون ضريبة الدخل المرجع العام في حال وجود نقص او غياب نص وبالتالي يكون الطعن بضريبة المبيعات الدائمية(خدمات الفنادق والمطاعم) بنفس آلية الطعن بضريبة الدخل، الثاني هو إنّ المادة السابعة من قانون مجلس الدولة جعلت من محاكم القضاء الإداري صاحبة الاختصاص الأصيل في النظر في المنازعات الإدارية مالم يحدد القانون طريقاً للطعن بها، وبما أنَّ قرار مجلس قيادة الثورة(المنحل) -ضريبة المبيعات الدائمية-هو قرار إداري لم يحدد المشرع فيه آلية الطعن عليه تكون محكمة القضاء الإداري هي الجهة التي يطعن بضريبة المبيعات أمامها، وأمام هذه الردود والحيرة يمكننا أن نبني رأينا بالاعتماد على:

- المسار العملي: ما سار عليه العمل في الطعن بضريبة المبيعات، هل سبق وأن تم الطعن بها أمام لجان الاستئناف والهيئات التمييزية أو المحاكم الإدارية، فإذا كان الشائع الدارج المعمول به هو الطعن أمام لجان الإستئناف والهيئات التمييزية كانت هي المختصة بالنظر فيه والعكس صحيح.
- تحديد ورسم طريق واضح للطعن بها، فإما أن يكون أمام محكمة القضاء الإداري أو أمام لجان الاستئناف والهيئة التمييزية، ونرجح الطريق الأول للأسباب الآتية:

١- إنَّ لجان الاستئناف والتمييز هي لجان مؤقتة بعكس محكمة القضاء الإداري التي تكون دائمية.

٢- لا توجد حيادية واستقلال في هذه اللجان على العكس مما هو عليه في محكمة القضاء الإداري.

٣- غالباً ما تشكل لجان الاستئناف والتمييز بعضوية موظفين بخلاف القضاء الإداري الذي يكون بعضوية قضاة ومدراء عامين مختصين ومن ذوي الخبرة في المنازعات الإدارية.

وعليه نرى أن تكون إجراءات الطعن بضريبة المبيعات أمام محكمة القضاء الإداري بدلاً من اتباع إجراءات الطعن في قانون ضريبة الدخل.

(١) انظر البند (د) من الفقرة الثانية من المادة (٧) من قانون مجلس الدولة العراقي رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل.

III. المبحث الثالث

دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة

بما أننا اعتمدنا في دراستنا تقسيم ضريبة المبيعات الى دائمية ومؤقتة لذا سنتناول دور كلٌ منهما في تمويل الموازنة العامة وذلك في مطلبين مستقلين وكما يأتي:-

III. أ. المطلب الأول

دور ضريبة المبيعات الدائمية في تمويل الموازنة العامة

من خلال تتبعنا للإيرادات الضريبية المتحققة للدولة في السنوات ١٩٩٧-٢٠١٥ نجد انَّ هناك تباين كبير واختلاف في نسب ضريبة المبيعات من مجمل الإيرادات الضريبية وحسب ما موضح في الجدول رقم(١) ادناه:

الجدول رقم(١)[(١)]حصيلة ضريبة المبيعات في العراق من ١٩٩٧ـ ٢٠١٥

السنة	النوع	ضريبة المبيعات	نسبة ضريبة المبيعات من اجمالي الضرائب
١٩٩٧	ضريبة مبيعات دائمية	٥٢٥٩٣.٦	%٠.٤٢
١٩٩٨	دائمية	٧٢٩٦٢.٣	%٠.٣٦
١٩٩٩	دائمية	١٠٢٠٧٨.٢	%٠.٣٠
٢٠٠٠	دائمية	١٦٨١٠٠٠٠٠٠	%٠.٣٧
٢٠٠١	دائمية	٢١٨١٠٠٠٠٠٠	%٠.٤٠
٢٠٠٢	دائمية	٢٣٤٠٠٠٠٠٠٠	%٠.٤٠
٢٠٠٣	دائمية	-	-
٢٠٠٤	دائمية	٤٥٠٠٠٠٠٠	%٠.٠٢
٢٠٠٥	دائمية	٧٤٠٠٠٠٠٠	%٠.٠١
٢٠٠٦	دائمية	١٠٧١٠٠٠٠٠٠	%٠.١٨
٢٠٠٧	دائمية	١٨٧٤٠٠٠٠٠٠	%٠.١٦
٢٠٠٨	دائمية	٢٢٧٣٠٠٠٠٠٠	%٠.٢٢
٢٠٠٩	دائمية	٢٨٨١٠٠٠٠٠٠	%٠.٤٧
٢٠١٠	دائمية	١٠٨٧٠٠٠٠٠٠	%٠.١٤
٢٠١١	دائمية	٨٠١٠٠٠٠٠٠	%٠.٠٩
٢٠١٢	دائمية	١٠٩٩٠٠٠٠٠٠	%٠.٠٩
٢٠١٣	دائمية	٢٥٣٨٠٠٠٠٠٠	%٠.٠١
٢٠١٤	دائمية	١٢٦٣٠٠٠٠٠٠	%٠.٠٨

(١) تم إعداد هذا الجدول بالرجوع الى كل من وزارة المالية-الهيئة العامة للضرائب-الدائرة الاقتصادية- وقسم التخطيط والمتابعة، وليث الألوسي، مصدر سابق، ص٧٥، ومحمد خلف حمود، مصدر سابق، ص٣٣١، وعلي عبد العظيم باقر علي باش، "دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق"، (دبلوم، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٠٨)، ص٨١.

نلاحظ في هذا الجدول أنَّ نسبة ضريبة المبيعات الى الضريبة الإجمالية في السنة الأولى من فرضها هي(٠.٤٢%) وهذه نسبة جيدة مقارنة بالعام الأول للفرض بسبب الصعوبات التي تواجه الفرض والتحصيل في ظل عدم وجود لائحة تنظيمية مستقلة، لتنخفض النسبة في العامين التاليين الى(٠.٣٦%) و(٠.٣٠%) وذاك يعود الى انخفاض دخل الفرد من إجمالي الناتج المحلي في تلك الفترة آنذاك، لترتفع النسبة من جديد الى(٠.٣٧%) و(٠.٤٠%) في الأعوام ٢٠٠٠-٢٠٠١-٢٠٠٢ وهذا يعود الى الانعكاسات الإيجابية التي أحدثتها سياسة النفط مقابل الغذاء على دخل الفرد؛ فكما هو معلوم أنَّ ضريبة المبيعات من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبئها الفرد المستهلك وأنَّ هذا الفرد ليس بمقدوره الشراء والاستهلاك من دون وجود الدخل.

أما في الأعوام ٢٠٠٤-٢٠٠٥ وبسبب التغييرات التي مرت بها الدولة وما رافقته من انحلال في الأمن وعدم وجود حكومة مستقرة فقد تراوحت النسب بين (٠.٠٢%) و(٠.٠١%) لتكون منخفضة جداً مقارنة بالسنوات التي سبقتها، أما في عام ٢٠٠٦ و٢٠٠٧ ارتفعت النسبة الى (٠.١٦%) و(٠.١٨%) و"يعود هذا الارتفاع الى بدأ التحاسب مع المرافق السياحية المشمولة بضريبة المبيعات التي لم تتحاسب للأعوام التي تلت ٢٠٠٣ مما أدى الى زيادة حصيلة ضريبة المبيعات وارتفاع أسعار الخدمات وهذا هو سبب الزيادة علماً انه لم تكن هناك زيادة بالنسبة المفروضة ولا زيادة المرافق السياحية ولم يتم إخضاع سلع او خدمات جديدة الى هذه الضريبة"[١].

أما في الأعوام ٢٠٠٨ و٢٠٠٩ فقد شهد ارتفاع في حصيلة ضريبة المبيعات لتصل الى(٠.٢٢%) و(٠.٤٧%) وهو ارتفاع كبير مقارنة بالسنوات السابقة وذاك إنما يعود الى استقرار الأوضاع الأمنية مقارنة بالتي مضت والنهوض من واقع الهشاشة الاقتصادية بسبب ارتفاع أسعار النفط وزيادة رواتب موظفي الدولة فالمعلوم أنَّ نسبة الاستهلاك لدى هذه الطبقات مرتفع جدا مقارنة بذوي الدخل المرتفع بالتالي أي زيادة في دخلهم يخلق نتيجة إيجابية على الحصيلة الضريبية.

أما في الأعوام ٢٠١٠-٢٠١١-٢٠١٢-٢٠١٣-٢٠١٤ فقد انخفضت النسبة لتصل الى(٠.٠١%) وذاك قد يعود الى التهرب الضريبي أو التجنب الذي يمارسه أصحاب المطاعم والفنادق بتغيير درجة تصنيف المطعم أو الفندق، فالمواطن يدفع ما عليه لكن الامتناع عن الدفع إنما يأتي من قبل أصحاب الفنادق والمطاعم والشركات؛ فضلاً عن التدهور الأمني بسبب "الحرب مع تنظيم داعش الإرهابي الذي استولى على ثلاث مدن كبيرة في العراق وجزء من محافظتي كركوك وديالى ولسنوات تكبدت الدولة على إثرها الملايين من الدولارات لمواجهة الإرهاب في كل مرة من

(١) ليث الألوسي، مصدر سابق، ص٧٦.

تلك المرات بغية الحفاظ على الوطن وعلى سلامة أراضيه"[١]. عموماً إنَّ نسبة هذه الضريبة لا تشكل إلا جزءاً يسيرا من إجمالي الحصيلة الضريبية وان ارتفعت والجدول يبين ذلك.

III. ب. المطلب الثاني

دور ضريبة المبيعات المؤقتة في تمويل الموازنة العامة

سنعرج في هذا المطلب على دور ضريبة المبيعات المؤقتة في تمويل الموازنة العامة، فالمعلوم أنَّ هذه الضريبة قد فرضت لأول مرة بموجب قانون الموازنة العامة للسنة ٢٠١٥ واستمر النص عليه في قوانين الموازنات العامة للسنوات التي تلتها مع اختلاف أوعيتها الضريبية، فضلاً عن استمرارية العمل بالنوع الأول، لذا سنبين حصيلة كلا النوعين وكما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم(٢)[٢]حصيلة ضريبة المبيعات في العراق من ٢٠١٦-٢٠١٧

السنة	النوع	ضريبة المبيعات	نسبة ضريبة المبيعات من اجمالي الضرائب
٢٠١٥	دائمية +مؤقتة	٦٨٢٠٠٠٠٠٠	%٠.٠٣
٢٠١٦	دائمية +مؤقتة	١٨٧١٠٠٠٠٠٠	%١
٢٠١٧	دائمية +مؤقتة	١٦٠٩٠٠٠٠٠٠	%٠.٠٠٥
٢٠١٨	دائمية +مؤقتة	٢٣٢٠٠٠٠٠٠٠	%١
٢٠١٩	دائمية +مؤقتة	٢٦٢١٠٠٠٠٠٠	%١
٢٠٢٠	دائمية +مؤقتة	-	-
٢٠٢١	دائمية +مؤقتة	٣٠٩٣٠٠٠٠٠٠	%٢

ونلاحظ في الجدول أعلاه أنَّ نسبة ضريبة المبيعات من الضريبة الإجمالية هي نسبة ضئيلة جداً ففي سنة ٢٠١٥ بلغت نسبتها(٠.٠٣%) وهذه نسبة قليلة جداً نكاد نجزم أن نقول أن دورها في تمويل الموازنة العامة معدوم، أما في سنة ٢٠١٦ ارتفعت النسبة لتصل إلى(١%) لتنخفض مرة أخرى الى النصف في عام ٢٠١٧ وذلك بسبب الخلاف بين شركات الهاتف حول استمرارية دفع الضريبة خاصة الشركات الواقعة في إقليم كوردستان كآسيا سيل وكورك تيليكوم وحول أحقية الحكومة الاتحادية في تحصيلها والذي استمر الى سنة ٢٠١٨ لتكون النسبة(١%) في عام ٢٠١٩ ايضاً، أما في عام ٢٠٢٠ فبسبب سوء الأوضاع الأمنية في تلك الفترة من جراء المظاهرات التي استمرت لأشهر وما خلفته من آثار أثرت بشكل أو بآخر على سير عمل السلطة التشريعية خاصة فيما يتعلق بإعداد الموازنة العامة لذا لم نجد بيانات واحصائيات حول أعداد ضريبة المبيعات بشكل دقيق، أما في عام

(١) د. لنجه صالح حمه طاهر، *صناديق الثروة السيادية*، ط١، (بيروت: مركز الرافدين للحوار، ٢٠٢١)، ص١١٣.

(٢) الدائرة الاقتصادية- الهيئة العامة للضرائب.

٢٠٢١ ارتفعت النسبة نوعاً ما الى(٢%) وذلك بسبب استقرار الأوضاع الأمنية بيد أنَّ توقف الحياة في أغلب مؤسسات الدولة ومختلف قطاعاتها بسبب جائحة كورونا قد أثر على احتمالية ارتفاع النسبة لتكون أكثر من(٢%) بكثير في حال إذا كانت الجائحة هي العقبة الوحيدة أمام ارتفاع حصيلة هذه الضريبة ودورها في تمويل الموازنة العامة.

خلاصة القول أنَّ دور ضريبة المبيعات الدائمية في تمويل الموازنة العامة في السنوات التي ذكرناها متذبذب وغير ثابت وهو قليل مقارنة بالضرائب الأخرى وذاك لأسباب مختلفة منها الاقتصادية ومنها الأمنية ومنها التهرب الضريبي ومنها المتعلقة بالإدارة الضريبية كون إن هذه الضريبة قد شرعت وفرضت بموجب قانون الموازنة العامة السنوية وبدون أي أساس قانوني مستقل خاص بها لتنفيذها؛ فلم تُجبى هذه الضرائب في إطار لائحة تنظيمية مستقلة أو قانون مستقل يضمن استمرار انفاذ هذه الضرائب بعد دورة الموازنة السنوية وقد ترتب على ذلك نشوء مواطن ضعف في عملية الانفاذ التي تمارسها الإدارة الضريبية وفي حصيلتها النهائية[١].ومنها ما يعود الى تعليق الضرائب واقعاً لا قانونا، فضلاً عن الفساد الإداري والمالي الذي انتشل جميع مؤسسات الدولة.

الخاتمة

في ختام بحثنا توصلنا الى عدة استنتاجات وتوصيات وهي:-

أولاً: الاستنتاجات

١- تقسم ضريبة المبيعات الى نوعين دائمية فرضت بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم(٣٦) لسنة ١٩٩٧ ومؤقتة تفرض بموجب قوانين الموازنة العامة الاتحادية بالتالي لا يوجد لها قانون مستقل ينظم أحكامها بل يحال كل مالم يرد نص بشأنه الى قانون ضريبة الدخل.

٢- إن ضريبة المبيعات هي من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبئها الأخير المواطن المستهلك لكن إجراءات تحصيلها ربطت بالإدارة المباشرة باستحداث شعبة المبيعات فيها.

٣- لم يرسم المشرع طريقاً للطعن بتقدير ضريبة المبيعات مما خلق حالة من الغموض حول معرفة الجهة المختصة بالنظر في المنازعات التي تنشأ بسببها هل يكون باتباع نفس طرق الطعن المنصوص عليها في قانون ضربة الدخل على اعتبار أنه القانون العام أم المحاكم الإدارية على اعتبار أنَّ الدائمية منها مفروضة بقرار إداري.

(١) التقرير القطري الصادر عن صندوق النقد الدولي رقم ١٧/٢٥٢ في أغسطس ٢٠١٧، ص٢٢.

٤- إن حصيلتها قليلة مقارنة بالضرائب الأخرى وذاك يعود الى عدة عوامل منها إدارية تعود الى عدم وجود قانون مستقل خاص بها ينظم جميع أحكامها بالتفصيل، ومنها أمنية تعود الى تذبذب الأوضاع الأمنية في الدولة التي تؤثر بالنتيجة على حصيلتها بسبب العلاقة الطردية بينها وبين دخل الفرد الذي يتأثر هو الآخر بالاستقرار الأمني من عدمه، وأخرى تتعلق بالتهرب والتجنب الضريبي ومحاولات الكثير من أصحاب الفنادق بإنزال تصنيفها الى الدرجة التي لا تشملها هذه الضريبة.

٥- تنجح هذه الضريبة متى ما رفع نصيب الفرد من الدخل الوطني خاصة لدى الطبقات الفقيرة لإن نسبة الانفاق لدى الأخيرة مرتفعة جدا مما يعني أنها من تتحمل عبئها الاقتصادي في الأخير.

ثانيا: التوصيات: نوصي المشرع العراقي بما يأتي:

١- تشريع قانون خاص ومستقل بضريبة المبيعات ينظم أحكامها وتفاصيلها من حيث السعر والوعاء والنسب وإجراءات فرضها وتحصيلها والطعن فيها وإلغاء كل التعليمات والقرارات السابقة وعدم فرضها بموجب قوانين الموازنة العامة.

٢- أن تكون محكمة القضاء الإداري صاحبة الاختصاص الأصيل في النظر في المنازعات الت تنشأ بسببها ومنع المحاكم العادية ولجان الاستئناف والهيئات التمييزية من النظر فيها.

٣- عدم حصر عمليات التحاسب الخاصة بها بالعاصمة الاتحادية بغداد فقط بل السماح لفروعها الضريبية الموجودة في المحافظات بإجراءها تطبيقاً لنظام اللامركزية الإدارية وتخفيفاً عن كاهلها.

٤- فرض عقوبات صارمة بحق المتهربين من دفع هذه الضريبة وعلى الأخص شركات الاتصال ومزودي خدمات الإنترنت كون هذه الشركات تأخذ الضريبة التي عليها من المواطن بالتالي تهربها من الدفع إنما يكون بقصد الربح من الفارق والتمرد والخروج عن القانون لا غير.

٥- إعفاء السلع الأساسية من الخضوع لهذه الضريبة إحقاقاً لمبدأ العدالة لأن أصحاب ذوي الدخل المحدود هم أكثر إقبالاً على هذه السلع مقارنةً بغيرهم.

٦- فرض ضريبة المبيعات بموجب قوانين الموازنة العامة واستمرار العمل بها لما بعد انتهاء السنة المالية هو خرق لقاعدة (عدم رجعية القوانين الضريبية) الدستورية، لذا نوصي بعدم فرض هذه الضريبة بموجب قوانين الموازنة العامة بل سن قانون مستقل وثابت ينظم جميع أحكامه.

قائمة المصادر

أولاً: الكتب

١- د. احمد خلف حسين الدخيل، *المالية العامة من منظور قانوني*، ط١، بيروت: المؤسسة الحديثة للكتاب، ٢٠١٩.

٢- د. أحمد عبد الرحيم زردق، *اقتصاديات المالية العامة-دراسة نظرية تطبيقية*، ج١، تطور الإيرادات الضريبية في مصر، بلا طبعة، ١٩٩٨.

٣- د. خالد عبد العليم السيد عوض، *الضريبة العامة على المبيعات- مشكلات وحلول*، القاهرة: إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠٠٨.

٤- د. رائد ناجي أحمد، *المالية العامة والتشريع المالي في العراق*، ط٣، بيروت: مكتبة السنهوري، ٢٠١٨.

٥- علي هادي عطية الهلالي، *الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة*، مكتبة جامعة ذي قار، ٢٠٠٨.

٦- عمري بني ارشيد و حسين المومني، *المادة العلمية لقانون ضريبة المبيعات لغايات الحصول على الشهادة المهنية JCPA ورقة التشريعات ولجميع المهتمين في الحقل الضريبي*، ط١، بلا مطبعة، ٢٠٠٦.

٧- قاسم نايف علوان ونجية ميلاد الزياني، *ضريبة القيمة المضافة*، ط١، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨.

٨- د. فاطمة السويسي، *الضريبة على القيمة المضافة*، ط١، بيروت: المؤسسة الحديثة للكتاب، ٢٠١٤.

٩- د. فوزت فرحات، *التشريع الضريبي العام-دراسة مقارنة*، ط٣، بلا اسم مطبعة، ٢٠١١.

١٠- د. لنجه صالح حمه طاهر، *صناديق الثروة السيادية*، ط١، بيروت: مركز الرافدين للحوار، ٢٠٢١.

ثانياً: الرسائل والأطاريح

١- علي عبد العظيم باقر علي باش، "دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق"، دبلوم، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٠٨.

٢- علي كريم راضي فيروز، "تأثير ضريبة المبيعات في ربحية شركات الاتصالات(دراسة تطبيقية في شركتي آسيا سيل وزين العراق للاتصالات)" ، دبلوم عالي، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٠٨.

٣- علياء عبد الجبار يونس، "التنظيم القانوني لضريبة المبيعات -دراسة مقارنة-"، دبلوم عالي، جامعة الموصل، كلية الحقوق، ٢٠٢١.

٤-لنجه صالح حمه طاهر، المعاملة الضريبية للإيرادات الناجمة عن دخل العمل، ماجستير، جامعة كركوك، كلية القانون، ٢٠١٥.

٥-ليث أمين مرزوك الألوسي، "تفعيل دور ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية في العراق - دراسة مقارنة مع تجارب بعض الدول"، دبلوم عالي، جامعة بغداد، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠١٠.

ثالثاً: البحوث والدوريات

١- محمد خلف حمود، "التهرب الضريبي في القطاع السياحي وانعكاسه على وعاء ضريبة المبيعات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، س٤٠، ع١١٢ (٢٠١٧).

رابعاً: القوانين والقرارات والتعليمات والأوامر

١- قانون مجلس الدولة العراقي رقم(٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل.
٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم(١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.
٣- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٥.
٤- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٨.
٥- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠٢١.
٦- قرار مجلس قيادة الثورة(المنحل) رقم(٣٦) لسنة ١٩٩٧.
٧- التعليمات رقم(٧) لسنة ١٩٩٧ الخاصة باستيفاء ضريبة المبيعات في العراق.
٨- أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٣.

خامساً: الجرائد الرسمية

١- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٨٠ بتاريخ ٢٠٠٣/٣/١.
٢- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٤٣٥٢ في ٢٠١٥/٢/١٦.
٣- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٤٤٨٥ في ٢٠١٨/٤/٢.
٤- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٦٢٥ في ٢٠٢١/٤/١٢.