

”
تصميم إطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم

ومتطلبات البيئة العراقية في زيادة

إيرادات الموازنة العامة

أ.م.د. إيمان شاكر محمد

الجامعة العراقية- كلية الإدارة والاقتصاد

الباحث ليث أمين مرزوك
“

المستخلص:

يهدف البحث الى تقديم عرض تحليلي لمفهوم ضريبة المبيعات واهميتها في زيادة إيرادات الموازنة العامة للدولة وذلك من خلال وضع إطار مقترح لها ، لذا تكمن مشكلة البحث في عدم شمول السلع وباقي الخدمات بضريبة المبيعات ، فقد حاول الباحثين ابراز أهمية هذه الضريبة من حيث أنها متعددة ومتشعبة ، وتفرض على السلع والخدمات بسعر منخفض للحصول على اكبر موارد مالية لتمويل إيرادات الموازنة العامة ، إضافة الى استخدامها يؤدي الى تشجيع الاستثمار والادخار في العراق، لذا تعتبر ضريبة المبيعات من متطلبات الإصلاح الضريبي.

ولاجل تحقيق اهداف البحث اعتمد البحث على فرضية أن الاستخدام الامثل لضريبة المبيعات يؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية ، ومن ثم رفع إيرادات الموازنة العامة للدولة.

وقد توصل البحث الى عدد من الاستنتاجات أهمها:

- 1- أن ضريبة المبيعات هي ضريبة غير مباشرة وتمتاز بغزارة الحصيلة شهريا وقد تساوي الحصيلة لضريبة القيمة المضافة ، وبذلك فهي تعتبر مورداً متجدداً في تمويل الموازنة العامة للدولة.
- 2- إن الضريبة على المبيعات المقترحة تحتاج الى ملاكات بشرية كفوءة لإدارتها ، وكذلك تقضي بإحداث تغيير في الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب.

وقد توصل البحث الى توصيات عدة، ومن أهمها:

- 1- ان يتم تطبيق ضريبة المبيعات على السلع والخدمات.
- 2- إدارة ضريبة المبيعات المقترحة من قبل ملاكات بشرية كفوءة وان يتم البدء بحملات التوعية من قبل الهيئة العامة للضرائب مما يساعد على تقبل المجتمع لهذه الضريبة وإنجاحها.

Abstract:

The research aims at presenting an analytical presentation of the concept of sales tax and its importance in increasing the revenues of the general budget of the state by setting a proposed framework. Therefore, the problem of research is not to include goods and other services with sales tax. The researchers tried to highlight the importance of this tax in that it is multiple and complex, It is imposed on goods and services at a low price to obtain the largest financial resources to finance the revenues of the general budget, as well as their use to encourage investment and savings in Iraq, so the sales tax is a requirement for tax reform. In order to achieve the objectives of the research, the research relied on the premise that the optimal use of sales tax leads to an increase in tax revenues, and then raise the revenues of the state budget.

The research reached a number of conclusions, the most important of which are:

1. The sales tax is an indirect tax and is characterized by the abundance of the proceeds per month. The proceeds may be equal to the value added tax, thus it is considered a renewable resource in the financing of the state budget.
2. The proposed sales tax requires efficient human staff to manage them, as well as a change in the administrative structure of the General Authority for Taxation.

The research has reached several recommendations, the most important of which are:

1. The sales tax shall be applied to goods and services.
2. The proposed sales tax shall be managed by efficient human cadres. Awareness campaigns shall be initiated by the General Authority for Taxation, which shall help the community to accept this tax and its success.

المحور الأول : منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً: منهجية البحث

1. مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في عدم فرض ضريبة المبيعات على السلع وبعض الخدمات في العراق حيث انها تفرض على خدمات الفنادق والمطاعم الدرجتين الممتازة والأولى وأهمال الخدمات الاخرى إضافة الى اهمال ركن مهم من هذه الضريبة وهي السلع التي تشكل حصيلتها وعاءاً جيداً للضريبة كما انها تصنف ضمن الهيكل الاداري للهيئة العامة للضرائب في قسم الاستقطاع المباشر الذي يختص باستقطاع ضريبة الدخل وضريبة المبيعات هي من الضرائب غير المباشرة وهذا يسهم في الخلط بين انواع الضرائب والاحكام المتبعة إضافة الى ذلك الافتقار الى نظم معلومات ضريبية متقدمة تساهم في توافر المعلومات اللازمة لاحتساب ضريبة المبيعات بالسرعة والدقة اللازمة وهذه الاسباب هي جميعها ساعدت في إنخفاض حصيلة ضريبة المبيعات .

2. أهمية البحث

أهمية الضريبة على المبيعات تتمثل بالآتي :

- أ. اتساع وعائها مما يساهم في رفع الحصيلة الضريبية في رفد الموازنة العامة للدولة .
- ب. تحفز المنتجين المحليين على تحسين إنتاجها بهدف زيادة قدرة هذه المنتجات على المنافسة .

3. أهداف البحث

يهدف البحث الى تفعيل دور ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية من خلال :

- أ. التعرف على واقع تطبيق ضريبة المبيعات في العراق ..
- ب. العمل على تحسين وتطوير نظم المعلومات الضريبية للمساهمة في انجاح تطبيق ضريبة المبيعات.

ج. وضع إطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم مع وضع العراق لزيادة الحصيلة الضريبية .

4. فرضيات البحث

يستند البحث الى الفرضيات الآتية .

أ. إن الاستخدام الأمثل لضريبة المبيعات يؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية ومن ثم رفع إيرادات الموازنة العامة للدولة من خلال توافر نظم المعلومات الجيدة إضافة الى توافر الموارد البشرية والمادية لإدارة النظام الجديد يؤدي الى تطبيق ضريبة المبيعات بشكل أمثل .

ب. تحديث قانون ضريبة المبيعات المرقم 36 لسنة 1997 وشمول السلع مع الخدمات يؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية .

5. حدود البحث

أ. الحدود الزمانية

لقد شمل الجانب التطبيقي في العراق نتيجة للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي شهدتها العراق بعد عام 2003 الى جانب المتغيرات التشريعية للضرائب غير المباشرة ومنها الغاء الضريبة الكمركية وكثرة الاستثناءات لضريبة المبيعات .

ب. الحدود المكانية

الهيئة العامة للضرائب في العراق وفروعها .

6. أساليب البحث

تم استخدام الأساليب للحصول على المعلومات اللازمة لغرض إعداد هذه الدراسة في جانبها النظري والعملية، وعلى النحو الآتي :

- الجانب النظري :

أ. الكتب العربية والاجنبية .

ب. الدراسات والبحوث في مجال التخصص .

ج. القوانين والأنظمة والقرارات والتعليمات .

- الجانب العملي :

أعتمد الباحثين الاساليب التالية لغرض الحصول على المعلومات اللازمة لإعداد البحث وتحقيق الهدف على وفق الآتي :

أ. تقويم ضريبة المبيعات في العراق من خلال المقابلة والاطلاع على التعليمات الخاصة بهذه الضريبة.

ب. وضع إطار مقترح لتفعيل دور ضريبة المبيعات في العراق لرفع الحصيلة الضريبية

7. محددات البحث

- قلة المصادر العلمية التي تخص ضريبة المبيعات .

ثانيا : الدراسات السابقة

1- دراسة العبودي ،علي خلف ، 2006

بحث مقدم لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادلة لشهادة الماجستير تخصص ضرائب في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية بعنوان (الإطار المفاهيمي لضريبة القيمة المضافة / مخطط مقترح للتطبيق في العراق) .

قد تناولت هذه الدراسة الأوضاع الاقتصادية في العراق الناجمة عن السياسات المالية السابقة في ظل اقتصاد الحرب والعقوبات الاقتصادية وضعف الموارد المالية للخرينة ، والاتجاه نحو التحرر الاقتصادي مما استدعى للبحث عن وسائل مالية جديدة ومنها الضريبة على القيمة المضافة ، من خلال بحث الإطار المفاهيمي العام لضريبة القيمة المضافة بين فيها الجوانب الاساسية لضريبة القيمة المضافة من حيث التعريف والمفهوم والنشأة التاريخية والأهداف والمزايا والعيوب وعقبات التطبيق والآثار الاقتصادية والاجتماعية ، وتناول الباحث أسس التنظيم الفني لضريبة القيمة المضافة ونماذج مختارة لتشريعات مالية عنيت بضريبة القيمة المضافة وهي السودان والمملكة المتحدة وقد حاول الباحث أثبات الفرضية وهي إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق وهذا الهدف أستوجب التعرف على الجوانب الاساسية للنظام الضريبي في العراق ومدى مساهمة الضرائب في التمويل ومقاييس الأداء وصولاً الى تصور الباحث عن كيفية تطبيق هذه الضريبة في العراق وخلص الباحث الى تخطيط وتنظيم فني مقترح اذا ما أرثأت الجهات المختصة الأخذ بها .

أما اهم نقاط التقارب بين الدراستين :تهدف كلا الدراستين الى زيادة الإيرادات العامة

أما اهم نقاط الاختلاف بين الدراستين :

- اتجهت دراسة العبودي نحو تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العراق بالاستناد على ماهو مطبق في السودان وأما الدراسة المقدمة في بحثنا هذا الى دراسة واقع تطبيق ضريبة المبيعات في العراق وماهي اهم المعوقات إضافة الى بعض الدول المطبقة لها مثل الولايات المتحدة الامريكية ومصر والأردن ومايمكن الاستفادة من واقع التطبيق لها في تلك الدول وإمكانية اضافة السلع وباقي الخدمات غير المشمولة بهذه الضريبة وقد اخذ البحث دراسة الحصيلة الضريبية في تلك البلدان والحصيلة الضريبية في العراق وما تشكله هذه الضريبة بالنسبة للضرائب الأجمالية .
- أتجهت دراسة بحثنا نحو الضريبة العامة على المبيعات أما تلك الدراسة اتجهت نحو تطبيق الضريبة على القيمة المضافة .

2- دراسة العتبي ، أقبال عبد السادة ، 2009

بحث مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين بعنوان (دراسة إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العراق) .

تناولت هذه الدراسة خيار ضريبياً جديداً باشرت العديد من المؤسسات الضريبية الدولية على تطبيقه وهو ضريبة القيمة المضافة التي أصبحت تشكل أحد المصادر الأساسية لموارد الضرائب ، حيث تتمثل هذه الضريبة في كونها ذات وعاء واسع تفرض على مراحل الإنتاج المتعدد ، وخصم الضرائب على مدخلات الإنتاج من الضرائب على مخرجات الإنتاج وهي السمة الأهم ، لذلك نعتقد أن بلادنا بحاجة الى مثل هذا النوع من الضرائب وقد تناول البحث الإطار المفاهيمي لضريبة القيمة المضافة ضمن الية التحاسب الضريبي ، وقد تم تناول مفهوم الضريبة وأنواع الضرائب في العراق وتوضيح مفهوم الضريبة على القيمة المضافة ومزاياها وعقبات تنفيذها واستعراض كيفية التحاسب عن هذه الضريبة واستعراض المتطلبات اللازمة لتطبيقها ، وقد تم الأطلاع على تجربة لبنان ميدانياً على السلع الممكن أخضاعها لضريبة القيمة المضافة وكيفية التحاسب عنها

أما أهم نقاط التقارب بين الدراستين :

تهدف كلا الدراستين الى البحث في إمكانية التطبيق لضريبة غير مباشرة لرفع الحصيلة الضريبية في العراق .

أما أوجه الاختلاف بين الدراستين :

- أتجهت دراسة العتبي نحو الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية التطبيق في العراق إضافة الى الاخذ بهذه الضريبة وطريقة تطبيقها في لبنان والهيكل الاداري لها وكيفية تطبيقها من خلال أطلاع الباحثة على ذلك أما دراستنا فقد اتجهت نحو تطبيق الضريبة العامة على المبيعات وليست ضريبة القيمة المضافة بالاستعانة بتجارب بعض الدول المطبقة لضريبة المبيعات .
- تركيز هذه الدراسة على التحاسب الضريبي للضريبة على القيمة المضافة أما دراستنا فقد حاولت تغطية جوانب كثيرة لضريبة المبيعات مثل الواقعة المنشئة وحد التسجيل والفئات المشمولة والاعفاءات والسجلات والمستندات المحاسبية ... الخ .
- في دراسة العتبي لم يتم التطرق الى واقع تطبيق ضريبة المبيعات في العراق .

المحور الثاني : ضريبة المبيعات و نطاق تطبيقها

أولاً : مفهوم و مميزات الضريبة على المبيعات

استخدم اسلوب الضريبة على مبيعات التجزئة لأول مرة في الولايات المتحدة وكندا وقد تطورت من ضريبة ذات معدل منخفض على إجمالي إيرادات الاعمال التجارية الى ضريبة مبيعات التجزئة ، وفي

عام 1932 كانت ولاية تينيسي هي أول ولاية فرضت الضريبة على مبيعات التجزئة وفي عام 1937 بلغ عدد الولايات الأمريكية (22) ولاية التي تستخدم الضريبة على مبيعات التجزئة وبحلول عام 1970 كان هناك خمس ولايات فقط هي لاتطبق الضريبة وقد استخدمتها أول المقاطعات الكندية 1935 ، وفي عام 1968 كان عدد من الولايات الهندية ومنها إقليم البنجاب تستخدمها . وفي العديد من الدول الأقل نمواً فرضت الضريبة على مبيعات التجزئة في الهنداروس عام 1964 وروديسيا عام 1965 وكوستريكا عام 1976 والبرغواي عام 1969 أما في يوغسلافيا فقد استبدلت الضريبة على أصحاب المصانع (في المبيعات الصناعية) بالضريبة على مبيعات التجزئة اما في السلفادور فإنه يزداد الايمان بأهمية تطبيق هذه الضريبة (p.5, 1995, Due) وقد شاع استخدام هذا الاسلوب في كثير من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء وفي هذا الاسلوب تسري الضريبة على جميع السلع والخدمات المباعة للمستهلك وبمعدلات متساوية وهي بذلك تكون ضريبة عامة وقد يتم فرضها على مبيعات سلع معينة وبعضها كلياً أو جزئياً (عوض⁽²⁾، 2008 ، 27). ولقد استخدمتها دول كثيرة واعتبروها مرحلة للوصول الى ضريبة القيمة المضافة ومنها مصر والاردن . وقد تم تطبيقها في العراق على بعض الخدمات من فنادق ومطاعم الدرجة الممتازة والأولى في عام 1997 .

مفهوم ضريبة المبيعات

ضريبة المبيعات هي ضريبة تفرض على السلع والخدمات وبالتالي فهي ضريبة تفرض على الاستهلاك بعكس ضريبة الدخل التي تفرض على الدخل وتدفع ضريبة المبيعات من قبل التاجر أو الصانع عند الشراء ، الا ان هذه الفئات تقوم باستردادها من الجهة أو الشخص المشتري أو المستفيد من الخدمة عند بيع السلعة أو تقديم الخدمة لتستقر الضريبة في نهاية المطاف على المستهلك النهائي للسلعة (ابو نصار وآخرون ، 2005 : 483) وقد تعددت مسميات هذا النوع من الضرائب فقد تسمى بضرائب السلع ، أو ضريبة المشتريات أو ضريبة رقم الاعمال ، أو ضريبة القيمة المضافة والضريبة العامة على المبيعات 0000 الخ (Due , op .cit : pp3-4) . اذ تصيب كافة السلع والخدمات ويعد المستهلك الممول الفعلي للضريبة وأن كان المكلف هو الذي يتولى تحصيلها وسدادها للإدارة الضريبية (دراز وحجازي ، 1998 : 137) حيث يتم دفعها من قبل المنتج أو التاجر والذي يقوم بدوره بأضافة قيمتها الى السلعة أو الخدمة المقدمة للمستهلك (مراد والهندي ، 1980 : 56) .

وقد قسمت ضريبة المبيعات الى الضرائب على المبيعات ذات المرحلة الواحدة وتشمل (ضريبة المبيعات عند مستوى التصنيع ، ضريبة مبيعات الجملة ، ضريبة مبيعات التجزئة) وضريبة المبيعات متعددة المراحل وتشمل (الضرائب على رقم الاعمال ، وضريبة القيمة المضافة) . (عثمان والعشماي ، 2007

(205) . وتقسم الضرائب على النفقات أي بحسب الحاجات التي نتناولها ضرورية أو كمالية أو شائعة الاستخدام (عواضه وقطيش ، 1995 ، 380) .

- الضرائب على الحاجات الضرورية : هي التي تفرض على السلع التي لا يستطيع الفرد الاستغناء عنها ، كالقمح والملح ... الخ ومثل هذه الضرائب تؤمن للخرينة العامة مورداً كبيراً بالنظر لأتساع مطرحها الا أنها غير عادلة ، تصيب الغني والفقير على حد سواء ، بل قد تكون أكثر تأثير على الفقير من الغني ، ولذلك لم يعد يعتمد على مثل هذه الضرائب في وقتنا الحاضر .

- الضرائب على الحاجات الكمالية : ومطرحها السلع التي يمكن الاستغناء عنها الا أن تحديد هذه الأشياء الكمالية يشكل صعوبة لأن صفة الضرورة تتطور مع الزمن وبحسب البيئة والمحيط ، فيما يعد ضرورياً في بلد ما كسويسرا مثلاً قد يعتبر كمالياً بنظر الفرد في بلد آخر ، وتعتبر هذه الضرائب عادلة ومشروعة .

- الضرائب على الحاجات الشائعة الاستهلاك : وهي تتناول بعض السلع غير الضرورية في أصلها ، مع أن في واقعها شائعة الاستهلاك بحيث يكاد يتعذر على الافراد الاستغناء عنها ، كالتبغ والشاي والقهوة ... الخ . هذه الضرائب تعتبر عادلة الى حد ما ، لأنها تفرض على سلع غير ضرورية في الأصل ، ولكن أستهلاك هذه السلع قد تمكن وتواصل في نفوس جميع الطبقات ، وخاصة الفقيرة منها ، بحيث يعتبر رفع معدلها مخالفاً لمبدأ العدالة

ضريبة المبيعات هي نوعاً من انواع الضرائب غير المباشرة أذ تفرض على كافة السلع والخدمات أو معظمها (زردق ، 1998 : 18) . ومما سبق عرضه نرى بان ضريبة المبيعات تطبق على السلع والخدمات وتأخذ مرة واحدة من خلال عملية البيع الاخير سواء كان البيع أو تقديم الخدمة الى المستهلك فرداً أو منشأة و قد يقوم البيع بالتجزئة للمنتج أو التاجر وليس شرطاً ان يكون بائع التجزئة أي ان الضريبة لا تفرض على مبيعات البائعين المسجلين للاخر في حال كان الشراء بغرض البيع وإنما عندما يكون البيع الى مشتري غير مسجل و بذلك يكون هو المستهلك النهائي ويمكن توضيح ذلك على سبيل المثال : قام الشخص (أ) باستيراد 30 جهاز كمبيوتر بسعر 95000 دينار دفع مبلغ الكمارك 5000 دينار فاصبحت القيمة الاجمالية 100000 دينار ، ولنفترض ان ضريبة المبيعات هي نسبة 20% وعندما طلب منه بدفع الضريبة على المبيعات تم اظهار الرقم الضريبي وتم تسجيله لانه بغرض البيع فيعطى تصريح باخراج البضاعة .

ذهب الشخص (ج) لشراء 10 اجهزة لغرض بيعها في المحلات الخاصة به (أ) يبيع الجهاز بسعر 4000 دينار فيتطلب من (ج) 40 الف دينار يضاف مبلغ 8000 دينار مبلغ ضريبة المبيعات 20%

يصبح المجموع 48000 دينار عندئذ سيقوم (ج) باظهار الرقم الضريبي الى (أ) وقام باصدار قائمة بمبلغ 40000 دينار فقط ويقوم بذكر الرقم الضريبي على الفاتورة المسلمة الى (ج) ثم على النسخة الثانية ايضا لدى (أ) .

اشترى الشخص (م) جهازين من (ج) بسعر 5 الاف دينار ليكون المطلوب منه 10000 دينار يضاف مبلغ 2000 دينار ضريبة المبيعات 20% قام (م) باظهار الرقم الضريبي فقام (ج) باعداد فاتورة الى الشخص (م) بـ 10 الاف دينار وسجل الرقم الضريبي في الفاتورة للطرفين .

اشترى الشخص (ع) جهاز واحد من (م) بسعر 6 الاف دينار اضافة 1200 دينار ضريبة المبيعات فيكون المجموع المطلوب 7200 دينار ولكن (ع) اخبر (م) بانه لن يدفع ضريبة المبيعات لأنه ينوي بيع الجهاز و لكن ليس لديه رقم ضريبي لأنه غير مسجل أو لم يصل حد التسجيل وبذلك لا يستطيع (م) أعفاء (ع) من الضريبة لذلك يعتبر مستهلكاً عادياً .

أذن بعد انتقال البضاعة من تاجر الى تاجر لا يتم تحصيل ضريبة المبيعات عليها أثناء تنقلها بين التجار فقط عندما تباع للمستهلك تصبح خاضعة للضريبة وواجب تحصيلها .أو أن يقوم (م) بدفع مبلغ الضريبة 20% من قيمة المبيعات .

مميزات ضريبة المبيعات

تعد ضريبة المبيعات من الضرائب غير المباشرة وتتميز بالصفات الآتية :- (عوض⁽²⁾، 2008 ، 12).

1. انها ضريبة عامة بمعنى ان الاصل في الضريبة على المبيعات هو الخضوع وان وجد الاستثناء أو الاعفاء ، بالاضافة الى فرض هذه الضريبة على السلع المستوردة الى تحقيق منافسة عادلة وهي ذات اسعار محددة . قد تكون منخفضة أحياناً ومرتفعة أحياناً اخرى بحسب نوع السلعة والتوجه الاقتصادي (علي ، 1995 ، 18) .

2. ضريبة غير مباشرة فهي تفرض على الدخل عند انفاقه أو استهلاكه وليس عند تملكه وبالتالي فان الذي يتحمل عبؤها في الحقيقة المستهلك النهائي .

3. انها ضريبة شهرية حيث يلتزم بتوريدها المكلف بتحصيلها دورياً وبالتالي فهي تعد مورداً متجدداً تساعد في الانفاق الحكومي ، وبذلك تختلف عن الضرائب المباشرة التي تورّد سنوياً (القلموني، 1998 ، 31) أو بحسب طبيعة السلع والخدمات ، لاجعل عبؤها كبيراً على المكلفويقلل من فرص التهرب منها بعكس الضرائب المباشرة حيث ان طول مدة توريد الضريبة يزيد من فرص التهرب منها (عوض⁽²⁾، مصدر سابق ، 13) .

4. ان ضريبة المبيعات عينية حيث انها تتناول المادة الخاضعة للضريبة (سلع ، خدمات) أي الإيراد ذاته بغض النظر عن ظروف من يتحملها ، كما انها تساوي بيع السلع المصنعة محلياً أو المستوردة بغض النظر عن ظروف ما تتحملها السلعة وهذا ما يميزها عن الضرائب الشخصية التي تقع على الشخص ويراعى فيها المقدرة التكلفية مثل الضرائب المباشرة (عز ، 1995 ، 108) .

5. سهولة الجباية مقارنة باي شكل من أشكال ضريبة المبيعات حيث يتم تحصيلها عند دفع الثمن بالإضافة الى انه يمكن للبائعين وعامة الناس فهمها بسهولة وبصفة خاصة الدول النامية (عثمان والعشماوي ، مصدر سابق ، 211) كما ان الاقرارات الضريبية المطلوب تقديمها من المكلف تكون بسيطة وسهلة وواضحة البيانات ، وفي الغالب يتم التعامل بها بطريقة حديثة باستخدام وسائل متطورة ، كالمبيوتر كما ان اجراءات الرقابة تعتمد في الغالب على الفحص المستندي والدفتري لدى المسجلين ، وعلى فترات متباعدة لاتدعو لتذمر المكلفين (الشرييني ، 2002 ، 44) .

6. يمكن في ظل ضريبة مبيعات التجزئة فصل الضريبة عن السعر بسهولة ويسر نسبياً بالمقارنة بالاشكال الاخرى لضريبة المبيعات ، وبصفة خاصة في المجتمعات الديمقراطية ، مما يضمن عدم قيام المنتج برفع سعر السلعة بما يزيد عن مقدار الضريبة فعليه ينبغي فصل السعر عن الضريبة تساعد على زيادة فاعلية الرقابة على الاسعار من قبل الافراد والسلطة الحكومية وكما انها تشعر المكلف بالمساهمة في تدبير إيرادات الدولة وتتمى الوعي الضريبي المرغوب فيه لدى الافراد (عوض⁽¹⁾ ، 2007 ، 28) .

7. تكمن ضريبة المبيعات في أنها أكثر فاعلية في التأثير المباشر على حجم الاستهلاك والادخار بالمقارنة بالاشكال الاخرى لضريبة المبيعات نظراً لاتصالها المباشر بالمستهلكين

8. ذات حصيلة وفيرة فهي عامة يدفعها معظم افراد المجتمع لافرق بين غني وفقير أو صغير وكبير وحصيلتها مستمرة وهي اكثر مرونة من الضرائب المباشرة وسريعة التأثير بالاحوال الاقتصادية تزداد وقت الرخاء لزيادة الاستهلاك والخدمات وتنقص وقت الكساد لانخفاض حجم المعاملات والاستهلاك (عفانة وقطاونة، 2008، 193) .

أن لضريبة المبيعات أهدافاً مالية واقتصادية وكما يأتي:::

1. من الناحية المالية

إن الغرض من فرض الضريبة في دول العالم هو الحصول على موارد مالية لتمويل النفقات العامة ، وتعتبر ضريبة المبيعات من أنواع الضرائب الناجحة من حيث قدرتها على تحقيق الهدف المالي ويرجع ذلك الى (عثمان والعشماوي ، مصدر سابق : 210- 211) .

أ- أن وعاء هذه الضريبة يتضمن هامش ربح مرحلة التوزيع وبالتالي فان وعاء هذا الشكل من الضريبة اكبر من وعاء اي ضريبة اخرى سابقة لمرحلة البيع بالتجزئة .

- ب- يمكن فرض هذه الضريبة على كافة السلع والخدمات بعكس الحال على ضرائب المبيعات الأخرى وبالتالي يمكن أن تفرض بسعر منخفض للحصول على أكبر حصة .
- ت- المعدل المنخفض لهذه الضريبة يقلل الباعث على تهرب البائعين منها من قبل البائعين ويقلل المعارضة الشعبية لها من جانب آخر .
- ث- حصة ضريبة المبيعات قد تساوي حصة ضريبة القيمة المضافة وهذا ما حدث لبعض الدول التي انتقلت من ضريبة المبيعات إلى القيمة المضافة ومنها (ألمانيا ، إيرلندا ، إيطاليا ، السويد) إذ تساوت عائدات هذه الضريبة (Tait,1988,p199-196)

2. من الناحية الاقتصادية

- ان ضريبة المبيعات تؤثر على الاستثمار والادخار والتجارة والاستهلاك من خلال الآتي (عوض (1) ، مصدر سابق : 66) .
- أ- استخدام ضريبة المبيعات يؤدي إلى تشجيع الاستثمار والادخار إذ يفضل الاقتصاديون التقليديون الضريبة على الانفاق مقارنة بالضريبة على الدخل . (العبودي ، 2006 : 18) .
- ب- تأثيرها يكون على الصادرات إذا ما تم إعفاؤها أو فرض ضريبة منخفضة عليها مما يؤدي إلى ازدهار الصادرات وتعزيز المنافسة في الأسواق العالمية .
- تؤثر الضرائب على الاستهلاك بدرجة كبيرة في القوة الشرائية للأفراد وبالتالي في قدرتهم على الانفاق ، وهذا هو السبب الذي يرجح استخدام الضرائب السلعية غير المباشرة إذا ما أريد الضغط على الاستهلاك أو منعه من الارتفاع على الأقل في تلك البلدان (مصدر سابق : 19) .
- من خلال ذلك يتضح ضعف مبررات إجبار الطبقات الفقيرة على المساهمة في التنمية من دخولها القليلة هذا فضلاً مما تنهيه من مظالم اجتماعية لذا فإن دور الضرائب على السلع الاستهلاكية ليس رفع معدل الاستثمار في أية لحظة معطاة وإنما منع الاستهلاك من الارتفاع بالقدر الذي يرتفع به كنتيجة لاستثمار سابق ، ولهذا السبب تصبح هذه الضرائب ضرورية في البلدان النامية ، في ضبط وتنظيم الاستهلاك ان هذه الضريبة لا تثير معارضة من جانب الممولين لأنها تندمج بثمن السلعة .

المحور الثالث : تقويم ضريبة المبيعات في العراق والأجراءات المقترحة

من خلال وضع إطار مقترح

تعد الضريبة على المبيعات من الضرائب المتميزة في تمويل الموازنة العامة ، هذا إضافة إلى ملائمتها لجميع القطاعات سواء كانت متقدمة أم نامية ، ولغرض تطبيقها يتطلب التعرف على النظام الضريبي وفي الاختصاص ضريبة المبيعات ثم وضع إطار مقترح لتفعيل دور ضريبة المبيعات في العراق ولأهمية إيضاح ذلك يكون حسب الآتي:

أولاً : الواقع الفعلي لضريبة المبيعات في العراق

ثانياً : وضع إطار مقترح لتفعيل ضريبة المبيعات في العراق لزيادة الحصيلة الضريبية .

أولاً : الواقع الفعلي لضريبة المبيعات في العراق

- ضريبة المبيعات في العراق

فرضت الضريبة العامة على المبيعات في العراق عام 1997 على أثر الازمة الاقتصادية التي واجهت البلد بسبب الحصار الاقتصادي عام 1991 حيث تبنت الحكومة مجموعة من الإصلاحات الضريبية لانعاش الاقتصاد وعملت على تطوير انظمة الضرائب المحلية لزيادة الاعتماد على الموارد الداخلية وقد فرضت هذه الضريبة بنسبة 10% على إجمالي الخدمات المقدمة من قبل الفنادق والمطاعم للدرجة الممتازة والأولى وتعتبر هذه الضريبة من الضرائب غير المباشرة وقد تم إصدار القانون المرقم (36) لسنة 1997 ولم ينص هذا القانون على السلع ولم يخضع أيضاً باقي الخدمات والآتي نص القانون.

- خصائص قانون ضريبة المبيعات في العراق

- (1) إنها ضريبة غير مباشرة .
- (2) إنها تفرض على جميع الخدمات المقدمة من قبل فنادق الدرجتين الممتازة والأولى .
- (3) إنها تستقطع من المستفيد النهائي من الخدمة وتجبي عن طريق مقدم الخدمة .
- (4) إنها تفرض بنسبة 10% .

- نطاق تطبيق الضريبة

1. الخدمات الخاضعة للضريبة : أورد المشرع العراقي في القرار المرقم 36 لسنة 1997 في المادة (أولاً) تخضع جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجة الممتازة والأولى فقط .
 2. الواقعة المنشئة للضريبة : تستحق هذه الضريبة على الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجة الممتازة والأولى وذلك بتحقيق الواقعة المنشئة وذلك عند حدوث أي من الحالات ايها اسبق إصدار الفاتورة أو أداء الخدمة أو سداد الثمن سواء كان هذا السداد كاملاً أو دفعة تحت الحساب أو تصفية حساب أو كان هذه السداد باجل أو غير ذلك من أشكال الاداء .
- إستحقاق الضريبة و تحديد اسعارها : يكون وعاء الضريبة 10% على الخدمات الواردة في الفاتورة شاملة مقابل الخدمة وتحدد القيمة على أساس تقديري .

- الاعفاءات

الاعفاءات في العراق على ضريبة المبيعات فقد شملت الخدمات المقدمة الى القوات المتعددة الجنسيات والدول المرسله والمتعاقدين والمنظمات غيرهادفة للربح بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 17 و 37 والذي ورد بالقسم 10 في 2004/6/27 .

التزامات الخاضعين لضريبة المبيعات

- التسجيل والأقرار الشهري : يلتزم المسجل طبقاً للقانون 36 لسنة 1997 بالتقدم للتسجيل بالنسبة للمشمولين بهذا الإقرار وتقديم الأقرار الشهري الذي يمثل حجم إجمالي الخدمات المقدمة من قبل فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى مع نسخه مصورة إضافة الى التصريح الاصلي ضمن الايام العشرة التي تلي آخر يوم من كل شهر الى شعبة المبيعات في الهيئة العامة للضرائب

- الفواتير والدفاتر والسجلات : يلتزم المسجل طبقاً لاحكام القانون المرقم 36 لسنة 1997 بعدة التزامات منها اصدار الفواتير وتعتبر ذات اهمية كبيرة ومهمة لمعرفة المبالغ الضريبية المستحقة كذلك يلتزم بمسك الدفاتر والسجلات التي تعتبر مرآة للتعاملات التي يجريها المسجل وتمكن المسجل بطريقة سهلة لمعرفة رقم مبيعاته أذ يلتزم المسجل بضريبة المبيعات اصدار فاتورة لكل تجهيز أو خدمة مقدمة من قبل فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى وتكون هذه الفاتورة بنسختين النسخة الأولى لمتلقي الخدمة والثانية: يتم الاحتفاظ بها من قبل المرفق لمدة لاتقل عن سبعة سنوات وان تحتوي الفاتورة على المعلومات التالية : أسم وعنوان المرفق ، رقم المكلف التعريفي ، الرقم التسلسل للفاتورة ، تاريخ الاصدار ، وصف الخدمة المقدمة ، قيمة الخدمة المقدمة ، الضريبة تساوي 10% من قيمة الخدمة المقدمة .

- أما الدفاتر والسجلات يجب ان يلتزم المسجل بضريبة المبيعات بمسك دفاتر محاسبية منظمة يسجل فيها أولاً بأول كل من معاملاته بطريقة تمكن موظف الضريبة على المبيعات من تحديد رقم مبيعاته للوصول الى مقدار الضريبة المستحقة الحقيقي . ومن أهم تلك السجلات هو سجل المبيعات الذي يتم مسكها للمرافق السياحية المشمولة بضريبة المبيعات .

لغرض توضيح عملية التسجيل في سجل المبيعات للمعلومات الأساسية نفترض على سبيل المثال بتاريخ 2/1 مطعم درجة ممتازة بدأ برقم الوصل 580 وينتهي برقم الوصل 750 ، بلغت التجهيزات المعفاة 100000 دينار والتجهيزات الخاضعة للضريبة 500000 دينار .

وبتاريخ 2/2 بدأ برقم الوصل 751 وينتهي برقم الوصل 1050 ، بلغت التجهيزات المعفاة 50000 دينار والتجهيزات الخاضعة للضريبة 600000 دينار .

ويمكن احتساب مقدار الضريبة المستحقة على المبيعات وفق الآتي :

$$500000 + 100000 = 600000 \text{ دينار مجموع التجهيزات } 2/2 .$$

$$50000 = 100 \div 10 \times 500000 \text{ دينار مقدار الضريبة المستحقة في 2/1 .}$$

$$650000 = 600000 + 50000 \text{ دينار مجموع التجهيزات في 2/2.}$$

$$60000 = 100 \div 10 \times 600000 \text{ دينار مقدار الضريبة المستحقة في 2/2 .}$$

وعلى أساس هذه المعلومات يمكن تسجيل المبيعات في سجل المبيعات والجدول رقم (1) يوضح ذلك

جدول رقم (1) سجل المبيعات المفترض استخدامه في العراق

التاريخ	رقم الوصل الأول	رقم الوصل الأخير	التجهيزات المعفاة بالدينار العراقي	التجهيزات الخاضعة للضريبة بالدينار العراقي	مجموعة التجهيزات بالدينار العراقي	مجموع الضريبة بالدينار العراقي
2009/2/1	580	750	100000	500000	600000	50000
2009/2/2	751	1050	50000	600000	650000	60000

من إعداد الباحثين وفقاً لشروط سجل المبيعات .

- طريقة احتساب ضريبة المبيعات :

يتم احتساب ضريبة المبيعات بعد تقديم الاقرار (التصريح) الشهري الى الهيئة العامة للضرائب قسم الاستقطاع المباشر شعبة المبيعات وهذه الشعبة هي 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 10% 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 إضافة الى قسم الشركات بتقدير للربح السنوي ويتم الاحتساب وفق المعادلة التالية في نهاية السنة و يؤخذ أيهما اكثر وفقاً للسجلات والفواتير أو عن طريق تقدير الربح السنوي .

$$\text{الإيراد السنوي} = \text{الربح السنوي} \times 4$$

$$\text{ضريبة المبيعات الشهرية} = \frac{\text{الإيراد السنوي} \times 10\%}{12}$$

12

في هذه المعادلة يتم تقدير الإيراد السنوي بعد احتساب الربح السنوي المقدر من قبل الفروع على اساس 25% من الإيراد لذلك تضرب في 4 ويعدها يتم استخراج ضريبة المبيعات الشهرية بعد أستخراج الإيراد السنوي وتقسيمه على اشهر السنة الأثنى عشر وتضرب في 10% التي تمثل نسبة الضريبة والمثال التالي يوضح عملية الاحتساب :

فندق درجة ممتازة تم تقدير الربح السنوي من قبل أحد فروع الهيئة العامة للضرائب في المحافظات بمبلغ 15000000 دينار لعام 2009 .

$$\text{الإيراد السنوي} = 4 \times 15000000 = 60000000$$

$$\text{ضريبة المبيعات الشهرية} = \frac{60000000}{12} \times 10\% = 500000 \text{ ضريبة المبيعات الشهرية المقدرة}$$

وقد قام الفندق بتقديم الفواتير والسجلات خلال السنة 2009 على مدى الأشهر الأثني عشر فقد تبين أن مبالغ الضريبة التي استقطاها على أساس نسبة 10% حسب الأشهر كالآتي :

كانون الثاني	500000	شباط	600000	أذار	400000
--------------	--------	------	--------	------	--------

نيسان	350000	مايس	700000	حزيران	400000
تموز	450000	اب	500000	ايلول	450000
تشرين الأول	500000	تشرين الثاني	400000	كانون الأول	500000

ليكون المجموع السنوي الذي للضريبة هو 5750000 دينار ، وفي هذه الحالة يتم الأخذ بالطريقة التقديرية وذلك شعبة المبيعات تاخذ ايها اكثر ففي الطريقة السابقة كان مجموع الإيراد الضريبي هو 6000000 دينار نهاية السنة اما مجموع الضريبة بطريقة الفاتورة كانت 5750000 دينار .

- العقوبات :

تتمتع الهيئة العامة للضرائب بصلاحيات واسعة تشمل حجز الممتلكات، والاموال بحيث تخذ الهيئة هذا القرار ضد المدينين ضريبياً اما التأخير في التسديد من حق شعبة المبيعات في احتساب ضريبة المبيعات تقديرياً واحتساب نسبة فائدة تاخيرية بنسبة 14% سنوياً مثال ذلك :

احد الفنادق تم تقديم الأقرار الشهري بعد 60 يوم من تاريخ الأستحقاق علماً انه قد بلغ مجموع المبلغ الواجب التسديد حسب الكشوفات الشهرية هو للشهر الذي لم يتحاسب عليه هو 100000 دينار فيتم احتسابه كالآتي :

$$100000 \times 14\% \times \frac{60}{360} = 2333 \text{ مبلغ الغرامات التأخيرية}$$

ليكون المجموع المستحق هو 102333 = 2333 + 100000 دينار

- نظم المعلومات :

بدأ العراق متأخراً في محاولته للخروج من الانظمة التقليدية فقد كان حجر الأساس لنظام المعلومات الضريبي في عام 1998 باستحداث قسمين فنيين يتعلق عملها بنظم المعلومات وتوافر البيانات لإجراء التحاسب الضريبي من جهة وتوفير بيانات إحصائية عن الأداء الضريبي من جهة أخرى وهما قسم المعلومات الفنية وقسم البحوث والإحصاء حيث يمثل قسم المعلومات الفنية قاعدة البيانات المرسلة من دوائر الدولة والقطاع المختلط المتعلق بتعامل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين من القطاع الخاص مع تلك الجهات الحكومية ممثلة بالمقاولات والتعهدات ، إضافة الى ذلك تتضمن هذه القاعدة التصاريح الجمركية الخاصة باستيراد السلع والبضائع والتي تمثل أدلة وقرائن أثبات تدعم إجراءات التحاسب الضريبي ومن ناحية أخرى يمثل قسم البحوث والإحصاء بناء قواعد بيانات إحصائية لنشاط الهيئة بمختلف فروعها وإقسامها زيادة على تقديم الدراسات والأبحاث المتعلقة بتطوير العمل الضريبي وإن نظام المعلومات المستخدم في شعبة المبيعات يتمثل في :-

1. المدخلات وتشكل من :

أ. الكشوفات الشهرية المقدمة من قبل اصحاب مطاعم وفنادق الدرجة الممتازة والأولى .

ب. الحسابات الختامية

ج. التقديرات الضريبية التي يتم انجازها في الفروع الضريبية بالنسبة للمكلف الطبيعي

2. المعالجة فتتمثل في عملية التحاسب الضريبي .

3. المخرجات فتتمثل في احصائيات عن عدد المسجلين الذين تم تسديدهم من الذين لم يسددوا ، وحجم

الإيراد المستحق .

4. التغذية العكسية : المعلومات بالمخرجات حيث تكون من خلالها تصحيح للانحرافات أو الأخطاء التي تعتري عمل النظام اي لمعرفة المسجلين الذين قاموا بالتزاماتهم والمسجلين الذين أخلوا بالتزاماتهم وتاريخ سدادهم .

- الانتقادات الموجهة الى قانون ضريبة المبيعات في العراق :

1. ارتباط شعبة ضريبة المبيعات بقسم الاستقطاع المباشر لضريبة الدخل ، ولما كانت ضريبة المبيعات

من الضرائب غير المباشرة ، وضريبة الدخل من الضرائب المباشرة فإنه يؤدي الى خلط بين النوعين.

2. اقتصار الوعاء الضريبي لضريبة المبيعات على بعض الخدمات فقط دون السلع .

3. كثرة الاعفاءات التي فرضتها سلطة الائتلاف المؤقتة بعد عام 2003 .

4. التهرب من ضريبة المبيعات من خلال قيام العديد من الفنادق والمطاعم الدرجتين الممتازة والأولى

بتغيير تصنيفهم الى الدرجة الثانية أو الثالثة للتهرب من دفع ضريبة المبيعات .

5. أن إدارة شعبة المبيعات تدار بشخص واحد فقط ، علماً أن جميع المشمولين بهذه الضريبة في فروع بغداد والمحافظات تتحاسب في هذه الشعبة .

6. لا يوجد مسح ميداني من قبل الشعبة لقلّة عدد العاملين فيها .

7. فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى التي تتحاسب بعد عام 2003 فقط 12 مرفق من مجموع 112 مرفق مشمولة بضريبة المبيعات في بغداد والمحافظات وأهم الأسباب التي أدت إلى عدم التحاسب هي تغيير التصنيف أو التهريب أو لم يتم التعرف على مصير هذه المرافق إضافة إلى عدم إضافة أي مرفق سياحي بعد عام 2003 .

8. إن نظم المعلومات المستخدمة في القسم تعتبر تقليدية ولم تعتمد على المكننة والبرامج الالكترونية المتطورة في جمع البيانات والتحاسب واستخراج المعلومات .

ثانياً : وضع إطار مقترح لتفعيل ضريبة المبيعات في العراق لزيادة إيرادات الموازنة العامة .

خطوات تفعيل وتطبيق ضريبة المبيعات

لغرض تفعيل دور ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية في العراق لابد أن تطرأ تعديلات على قانون ضريبة المبيعات رقم 36 لسنة 1997 بما يتلائم مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية ، ويمكن الاستفادة من تجارب البلدان للعمل على وضع خطوات تفعيل وتطبيق ضريبة المبيعات في العراق من خلال الآتي :

1. تسجيل المستورد بغرض الاتجار مهما بلغت قيمة مبيعاته وأعطائهم رقم تسجيل ضريبي خاص بضريبة المبيعات .

2. يلزم بالتسجيل مؤدي الخدمة المشمولة خدماتهم بضريبة المبيعات ويتم منحهم رقم تسجيل خاص بضريبة المبيعات .

3. يكون حد التسجيل بالنسبة للمنتج الصناعي وتاجر الجملة والمفرد هو من كان إيراده السنوي قد جاوز (150000000) مليون دينار، وإذا كان أقل يكون اختيارياً ويمنح المسجلون رقماً ضريبياً خاصاً بضريبة المبيعات ، أن سبب اقتراح هذا المبلغ الكبير هو كدباية ليطبق على كبار المنتجين والتجار ليسهل عمل دائرة الضريبة والمكلفين وذلك لأن أغلب أصحاب الإيرادات الكبيرة لديهم سجلات منتظمة ويعتبر عددهم أقل مما لو كان المبلغ أقل لأدى إلى صعوبة على دائرة الضريبة لكثرة أعداد المكلفين وصعوبة إلزامهم بسجلات منتظمة كدباية وعلى المكلف بجمع الضريبة (المسجل بضريبة المبيعات) .

الشروط المقترحة لتفعيل ضريبة المبيعات لزيادة إيرادات الموازنة العامة

إن الاتفاق على إمكانية تفعيل خطوات ضريبة المبيعات في العراق المقترحة فإنه يمكن وضع نظام مقترح لتنفيذ ذلك على أن يراعي النقاط الآتية :

1. إن تحسب الضريبة على اجمالي ثمن بيع السلعة في نهاية مرحلتها أي عند أنتقالها من المكلف بجبايتها (المسجل ولديه رقم ضريبي خاص بضريبة المبيعات).
2. في حالة بيعها الى مسجل بضريبة المبيعات ولديه رقم ضريبي فإنه لا يكلف بدفع الضريبة وانما المسجل الاخير الذي يقوم ببيعها الى غير مسجل هو الذي يكلف بجباية الضريبة الى دائرة الضريبة أي بعبارة أخرى . عندما تباع منشأة مسجلة بضريبة المبيعات الى مشتري غير مسجل بضريبة المبيعات يعتبر المستهلك النهائي .- عندما تباع منشأة مسجلة بضريبة المبيعات الى أخرى مسجلة بضريبة المبيعات وتخضع للضريبة وهذه المنشأة تستخدمها استخدام خاص وليس بغرض اعادة البيع فتعتبر المستهلك النهائي .
3. - ان تخضع الخدمات للضريبة الذي ينص عليها القانون بشكل دقيق .
4. - ان تكون هناك نظم كفيلة بتوافر العاملين الاكفاء المنوط بهم تطبيق هذه الضريبة من ذوي الكفاءات المحاسبية والضريبية .
5. - ان تكون هنالك نظم معلومات كفيلة بتوافر المعلومات وتحليلها .
6. ان تفرض ضريبة على المبيعات مع اعفاء السلع الضرورية ونسبة واحدة في الوقت الحاضر ، وتعدد النسب في المستقبل بعد تطبيق الضريبة العامة ونجاح تطبيقها .

الإطار المقترح لتفعيل دور ضريبة المبيعات في العراق

ما تقدم لا بد أن نبني الإطار الفني والعملي المقترح لتفعيل دور ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية في العراق و من خلال الآتي :-

1. المكلفون الخاضعون للضريبة

يكلف بالضريبة المستورد والمنتج وتجار الجملة والتجزئة والمسجلين ولديهم رقم تعريفى خاص بضريبة المبيعات للذين يتعاملون بالسلع والخدمات المقترح شمولها بضريبة المبيعات ويتم اضافة نسبة الضريبة الى سعر البيع و ينقل عبئها الى المستهلك النهائي غير المسجل أو المسجل لكن بغرض الاستخدام أو الاستهلاك وليس لغرض البيع . ويعد منتجاً كل من يقوم بصنع أو إنتاج السلع الاستهلاكية أو يقوم بتجميع وتركيب اجزاء فيها حتى تصبح تامة الصنع . أما تاجر الجملة هو كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع سلعاً خاضعة للضريبة لآخرين يبيعون أو يصنعون ما اشتروه منه وعلى ذلك فان كل شخص أو شركة تقوم ببيع أي سلعة من السلع الخاضعة للضريبة على المبيعات لأي من تجار التجزئة أو المصانع أو الورش فيكون ملزماً بتوريد الضريبة اذا تم بيعها لغير مسجل في ضريبة المبيعات . أما تاجر التجزئة هو كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة على حالتها

للمستهلك النهائي ويلزم بتسديد الضريبة إذا كان مسجل في ضريبة المبيعات عند بيعه للمستهلك وإذا كان غير مسجل فإنه سيدفع ضريبة المبيعات مثل بيعه للبضاعة أي عند شراءه لها

2. الاعمال المقترحة خضوعها لضريبة المبيعات

من خلال الاطلاع على واقع تطبيقات ضريبة المبيعات في بعض البلدان نقترح ان تسري ضريبة المبيعات على جميع المنتجات سواء وطنية أم مستوردة وذلك عن طريق اعداد جداول خاصة بالسلع والخدمات الواجب خضوعها للضريبة والتي لا ترد بالجدول تعتبر معفاة من الضريبة على المبيعات

- أن تكون ضريبة عامة على السلع بنسبة 10% الا ما أستثنى منها بنص قانوني كالسلع الضرورية
- أن تكون ضريبة خاصة على المبيعات للسلع الضارة مثل (المشروبات الكحولية والسكائر .. الخ) وبنسبة 20% .

- أن تفرض على الخدمات بنسبة 10% والتي يقترح شمولها بضريبة المبيعات هي :

1. خدمات الهاتف النقال . 6. خدمات الانترنت .
2. خدمات الشركات السياحية . 7. خدمات الوسطاء الفنيين لاقامة الحفلات.
3. خدمات قاعات الاحتفالات. 8. خدمات الحراسات الخاصة .
4. خدمات الوساطة لبيع السيارات . 9. خدمات الوساطة لبيع العقارات .
5. خدمات الفنادق والمطاعم عدا مطاعم الاكلات السريعة .

3- الاعفاءات المقترحة في ضريبة المبيعات : يقترح ان تكون الاعفاءات على السلع التالية :

- السلع الضرورية مثل القمح والملح والخضار والحليب واللحوم والاسماك .. الخ مراعاة لمبدأ العدالة
- جميع المحاصيل الزراعية المنتجة داخل القطر وبذورها وذلك لتشجيع الإنتاج الزراعي .
- جميع السلع الرأسمالية المستوردة لتشجيع الاستثمار والتقدم الصناعي .
- الصادرات وذلك لتشجيع الإنتاج المحلي والدخول الى سوق المنافسة العالمية .
- المنظمات الانسانية والدينية التي لا تهدف الى الربح .
- الكتب والمجلات والجرائد ومستلزمات التعليم .

4- الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات المقترحة :

إن الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات للسلعة هو عند تسليم السلعة الى المستهلك الاخير أو المشتري غير المسجل في ضريبة المبيعات أما الخدمات فأن الواقعة المنشئة عند سداد الثمن أو عند تحرير الفاتورة وتعتبر الواقعة المنشئة هي :

- تحرير الفاتورة عند البيع .
- دفع الثمن.

• تسليم البضاعة.

وبذلك تشمل حتى البيع بالاجل اي سواء استلم المبلغ أم لم يستلم فهذا شأن البائع فهو ملزم بتسديد الضريبة عن بيع السلعة أو تقديم الخدمة .

5- التزامات الخاضعين لضريبة المبيعات المقترحة

يلزم الخاضعون لضريبة المبيعات المقترحة بالامور الآتية :

- (1) التزامات محاسبية : مسك السجلات المحاسبية وسيتم شرح هذه السجلات لاحقا .
- (2) الاقرار عند بدأ النشاط والتوقف خلال فترة محددة تكون شهر .
- (3) أن يلزم المكلفون بالضريبة بتفصيل أعمالهم التي يقومون بها من طبيعة العمليات المتحققة وكذلك اجمالي الإيرادات المتحققة .

6- الاقرار الضريبي لضريبة المبيعات المقترحة :

إذ يعتبر الإقرار الضريبي من ضمن التزامات المكلف بجباية الضريبة على المبيعات ويقترح هنا ان يتم الاقرار كما هو معمول في ضريبة المبيعات الحالية اي يقدم بعد اليوم العاشر من الشهر التالي وبالعملة المحلية ولكن بغير أنموذج الاقرار بأنموذج مقترح رقم (1) كالآتي :

أنموذج رقم (1)

أنموذج التصريح الشهري لضريبة المبيعات

جمهورية العراق / وزارة المالية

الهيئة العامة للضرائب

التصريح الشهري لضريبة المبيعات

- أ- الفترة الضريبية
- ب- الرقم التعريفي للمسجل بضريبة المبيعات
- ت- أسم المسجل
- ث- عنوان عمل المسجل
- ج- مبلغ اجمالي السلع والخدمات المقدمة خلال الشهر
- ح- مبلغ السلع أو الخدمات المعفاة خلال الشهر
- خ- مبلغ السلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال الشهر (ج-ح)
- د- مبلغ الضريبة المستحقة خلال الشهر تساوي 10% من (خ)

ذ- البيانات المذكورة اعلاه تمثل السلع والخدمات حسب الفواتير (الايصالات) التي تبدأ بالرقم..... والصادر بتاريخ...../...../..... و تنتهي بالوصل رقم والصادر بتاريخ...../...../.....

ر- أما بالنسبة للتجار الصغار الذين لا يتعاملون بالفواتير يذكر المشتريات من بداية الشهر الى النهاية والمبيعات كذلك

أجمالي المشتريات خلال الشهراجمالي المبيعات خلال الشهر
الأسم الكامل

أشهد بالكامل الموقع ادناه ان الاقرار صحيح وجميع بياناته سليمة ويتضمن الضريبة المستحقة الاداء عن جميع السلع المباعة أو التي تم التصرف فيها أو الخدمات الخاضعة للضريبة المباعة في جميع الاماكن حيث تباشر الشركة أو الفندق أو المطعم .. الخ الخاصة بي أعمالها خلال المدة من الى

التوقيع الصفحة التاريخ

7- المحاسبة الضريبية على ضريبة المبيعات المقترحة

أذا ما أرادت الهيئة العامة للضرائب ان يثبت حقها فلا بد ان تلتزم المسجل بمسك السجلات والدفاتر والمستندات المحاسبية الضرورية وتعتبر هذه الدفاتر المحاسبية المنظمة في تقدير الضريبة المقررة على المسجل سواء كانت ضريبة مبيعات أو ضريبة دخل ، وإذا كانت هذه الدفاتر والسجلات منتظمة أخذ بها في تقدير الضرائب المستحقة أما إذا كانت غير منتظمة تلجأ الى التقدير الجزافي ومن ذلك لابد ان نبين مقترحنا بأن تكون هنالك سجلات ودفاتر الزامية وأخرى اختيارية .

(1) السجلات والدفاتر الالزامية

ان تكون هذه السجلات والدفاتر المحاسبية منتظمة وتسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها وهذه السجلات والدفاتر التي يتعين على المسجل مسكها حسب الأنشطة الخاضعة للضريبة كالآتي :

أ . السجلات التي بمسك بها المستورد والتاجر

سجل المشتريات: ويسجل فيه بيانات فواتير الشراء بالنسبة للتاجر أما اذا كان المسجل مستورد والسلع خاضعة للضريبة يثبت في سجل المشتريات بيان الاستيراد وتكون بياناته من المستندات الخاصة بجميع بنود المصروفات التي تسدد داخل الدائرة الكمركية بالاضافة الى قيمة شراء البضاعة تسجل أيضاً المصروفات الادارية والضريبة الكمركية ومصروفات التخلص ونقل البضاعة الى مخازن المنشأة .. الخ ويتم تجميع هذه المصروفات في السجل بما فيها الضريبة الكمركية ، على سبيل المثال لتوضيح عملية

التسجيل في سجل المشتريات نفترض بأن المشتريات لدى شركة (س) وهي شركة مسجلة في ضريبة المبيعات وكانت كالآتي :

استيراد (500) مدققة بسعر اجمالي قدره (12500000) دينار المسجل برقم الاخراج الجمركي 500 في 2009/7/1 وقدره الضريبة الجمركية بنسبة 5% على البضاعة فيما كانت هناك مصاريف شحن وتفرغ (100000) دينار ومصاريف نقل (500000) دينار ومصاريف ارضيات (50000) دينار .
• تم شراء مولدات عدد (1000) بمبلغ (30000000) دينار وكانت هناك مصاريف نقل بمبلغ (2000000) دينار من شركة (ص) الفاتورة المرقمة 15150 في 2009/7/2 ويتم تسجيل هذه البيانات بسجل المشتريات المقترح وكما هو مبين في الجدول رقم (2)
جدول رقم (2) سجل المشتريات

ت	الكمية المشتراة	رقم الفاتورة أو الاخراج الجمركي	التاريخ	جهة الشراء أو الاستيراد	قيمة شراء السلعة بالدينار	المصروفات الاخرى بالدينار	اجمالي قيمة السلعة بالدينار	الملاحظات
1	500	500 كمركي	7/1/2009	شركة (م)	12500000	1275000	13775000	لا توجد
2	1000	15150 فاتورة	7/2/2009	شركة (ص)	30000000	2000000	32000000	لا توجد

المصدر : أعداد الباحثين

$$12500000 \times 5 = 625000 = \text{دينار الضريبة الجمركية}$$

الضريبة الجمركية 625000 دينار
مصاريف الشحن 100000 دينار
مصاريف النقل 500000 دينار
مصاريف ارضيات 50000 دينار
مجموع المصروفات 1275000 دينار

ويتعين في جميع الأحوال أن يحتفظ المسجل بفواتير الشراء وشهادة الاخراج الجمركي في ملف خاص بها حتى يتم مطابقة البيانات الواردة بالسجل وبما هو مثبت بتلك الفواتير عند الفحص والمراجعة من قبل دائرة الضريبة .

- سجل المبيعات: و يتضمن بيانات الفواتير الضريبية المحررة للمبيعات والكمية والسعر يذكر جهة الاستلام مسجل بضريبة المبيعات أو غير مسجل ومقدار الضريبة المفروضة على

- هذه السلعة ، على سبيل المثال نفترض ان المبيعات الظاهرة لدى شركة (س) وهي شركة مسجلة في ضريبة المبيعات لدى دائرة الضريبة وكانت كالاتي : علماً ان نسبة الضريبة العامة على المبيعات 10% .
1. تم بيع (100) مدفئة بمبلغ (3700000) دينار الى شركة (ن) المسجل بضريبة المبيعات بالرقم (10500) برقم الفاتورة 751 في 2009/7/10
 2. تم بيع (5) مدفئة بمبلغ (235000) دينار الى مستهلك غير مسجل برقم الفاتورة المرقم 752 في 2009/7/10
 3. تم بيع (11) مدفئة بمبلغ (495000) دينار الى شركة (ج) مسجل بضريبة المبيعات بالرقم (51500) ولكن لاستخدامها الخاص برقم فاتورة 753 في 2009/7/10 .
- تسجيل البيانات الواردة بسجل المبيعات المقترح كما في الجدول رقم (3)
- جدول رقم (3) سجل المبيعات

ت	العمية	السعر بالدينار	التاريخ	رقم الفاتورة	جهة الاستلام		مقدار ضريبة المبيعات المحصلة بالدينار العراقي	الملاحظات
					مسجل	غير مسجل		
1	100	3700000	7/10/2009	751	10500	—	—	لا توجد لانه مسجل
2	5	235000	7/10/2009	752	—	غير مسجل	23500	
3	11	495000	7/10/2009	753	—	=====	49500	مسجل و لكن ليس بغرض البيع

المصدر : إعداد الباحثين

$$235000 \times \frac{10}{100} = 23500 \text{ دينار ضريبة المبيعات}$$

$$495000 \times \frac{10}{100} = 49500 \text{ دينار ضريبة المبيعات}$$

ويتعين ايضاً على المسجل ان يلتزم بالاحتفاظ بالفواتير في ملف خاص وتقديمه الى دائرة الضريبة عند الفحص والمراجعة لمطابقة البيانات الواردة في السجل .

- **سجل مردودات المبيعات:** ويتضمن بيانات فواتير المبيعات إذا أن مردودات المبيعات تقوم بدور هام بالنسبة لضريبة المبيعات نظراً لأن المستهلك عند شرائه البضاعة يدفع ضريبة المبيعات لبائع هذه البضاعة ، فعند رد جزء من البضاعة التي أشتراها لابد ان يسترد ما سبق ان دفعه من الضريبة على هذا الجزء الذي اعاده لذلك نجد ان أهمية تحديد نسبة مردود المبيعات وذلك للافادة من تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المسجل ، على سبيل المثال شركة مسجلة بضريبة المبيعات بالرقم (500100) لدى دائرة الضريبة وسجلت مردودات مبيعات مدفأة عدد (2) من مستهلك غير مسجل برقم الفاتورة المرقم 752 في 2009/7/10 وتسجيل البيانات بسجل مردودات المبيعات المقترح بالجدول رقم (4) .

جدول رقم (4) سجل مردودات المبيعات

ت	نوع البضاعة	الكمية	رقم و تاريخ الفاتورة	السعر بالدينار العراقي	جهة الاستلام		قيمة الضريبة المستقطعة
					مسجل	غير مسجل	
1	مدفئة	2	752 في 2009/7/10	94000	—	غير مسجل	9400

المصدر :إعداد الباحثين

$$235000 \div 5 = 47000 \text{ دينار قيمة المدفئة}$$

$$47000 \times 2 = 94000 \text{ دينار مردودات المبيعات}$$

$$94000 \div 10 \times 100 = 9400 \text{ دينار ضريبة المبيعات الواجبة الاسترجاع}$$

- **سجل مردودات المشتريات :** ويتضمن بيانات فواتير المشتريات عند احتساب كمية البضاعة الموجودة لدى المسجل ، وعلى سبيل المثال لدى شركة مسجلة بضريبة المبيعات بالرقم (500100) في دائرة الضريبة وسجلت مردودات المشتريات كالاتي :
100 مولدة كهربائية الى شركة ص

تسجيل البيانات بسجل مردودات المشتريات المقترح بالجدول رقم (5) وكما يأتي :

جدول رقم (5) سجل مردودات المشتريات

ت	نوع البضاعة	الكمية	رقم و تاريخ الفاتورة	السعر	الجهة	الملاحظات
1	مولد كهربائي	100	15150 في 2009/7/10	3000000	ص	لا توجد

المصدر : إعداد الباحثين

ويتعين ايضاً على المسجل الاحتفاظ بالفواتير الخاصة بمردودات المشتريات أو المبيعات في ملف خاص حتى يمكن فحصها ومراجعتها من قبل دائرة الضريبة .

- **سجل جملة المتحصلات :** أن جملة المتحصلات هي أجمالي قيمة المبيعات ويستخدمه صغار التجار شاملة قيمة ضريبة المبيعات وتضاف الى هذه التحصيلات قيمة السلع التي يستخدمها التاجر استخدام خاص وكذلك المبيعات المباعة بالاجل ، وهذا السجل هو سجل يومي تسجل فيه قيمة المتحصلات اليومية و يتم جمع سجل المتحصلات نهاية الشهر وذلك لتحديد قيمة المتحصلات الشهرية مع عدم خصم أي مسحوبات تمت من الصندوق لأي غرض كان فقط اذا كانت مردودات المبيعات .

إن هذا النوع من السجلات يستخدم لصغار التجار لأنه من الصعوبة على أغلبهم إصدار فواتير نظراً لتعدد المبيعات وقيمة قليلة فمن غير المتصور على سبيل المثال الزام تاجر التجزئة بإصدار فاتورة لبيع مأكنة حلالة أو علبة سكاثر تباع للمستهلك ولذلك نقترح أن يلزم صغار التجار سجل يسمى سجل المتحصلات اليومية وذلك يعتبر بدل عن الفاتورة وسجل المبيعات ، على سبيل المثال : محل لبيع المواد الغذائية مسجل في ضريبة المبيعات برقم (501) لدى دائرة الضريبة وكانت مسجلة متحصلاته من 2010/7/1 لغاية 2010/7/5 وهي كالاتي :

- 7/1 كانت جملة المتحصلات الخاضعة لضريبة المبيعات 10% فقط هو 700000 دينار
7/2 كانت جملة المتحصلات الخاضعة لضريبة المبيعات 10% فقط هو 600000 دينار
7/3 كانت جملة المتحصلات الخاضعة لضريبة المبيعات 10% فقط هو 550000 دينار
7/4 كانت جملة المتحصلات الخاضعة لضريبة المبيعات 10% فقط هو 800000 دينار
7/5 كانت جملة المتحصلات الخاضعة لضريبة المبيعات 10% فقط هو 730000 دينار

تسجيل البيانات الواردة في سجل المتحصلات اليومية المقترحة في الجدول رقم (6)

جدول رقم (6) سجل المتحصلات اليومية /المبالغ بالدينار العراقي

تاريخ البيع	اجمالي المتحصلات الخاضعة للضريبة	الضريبة المستحقة
7/1	700000	70000
7/2	600000	60000
7/3	550000	55000
7/4	800000	80000
7/5	730000	73000
المجموع	3380000	338000

المصدر : إعداد الباحثين

المبلغ الواجب التسديد من قبل المسجل لغاية 7/5 هو 338000 دينار ويتعين على المسجل الاحتفاظ بفواتير المشتريات وتسجيلها لغرض الفحص والمراجعة من قبل دائرة الضريبة .

- **سجل الخدمات:** يلزم مؤدي الخدمة المسجل لدى دائرة الضريبة المشمول بضريبة المبيعات بان يمسك دفتر لمبيعاته من الخدمات على سبيل المثال :
إحدى قاعات الاحتفال المسجلة لدى ضريبة المبيعات في دائرة الضريبة قد قامت بتقديم خدمات قاعة للاحتفالات بالتواريخ الآتية:

- 2010/5/1 تقديم خدمات قاعة الاحتفالات لمناسبة زفاف بمبلغ 10000 دينار برقم الوصل 500.
 - 2010/5/3 تقديم خدمات قاعة الاحتفالات لمناسبة عيد الميلاد بمبلغ 8000 دينار برقم وصل 501 .
- تسجيل تلك البيانات بسجل الخدمات المقترح بالجدول رقم (7)

جدول رقم (7) سجل الخدمات / المبالغ بالدينار العراقي

ت	تاريخ اداء الخدمة	الخدمة	الضريبة على الخدمة	اسم المستفيد	رقم الفاتورة	الملاحظات
1	2010/5/1	10000	1000	محمد سعد	500	لا يوجد
2	2010/5/3	8000	800	علي حسين	501	=====

المصدر : إعداد الباحثين

ويتعين على المسجل الاحتفاظ بنسخ من الفواتير أو الوصولات وتسجيلها لغرض الفحص والمراجعة من قبل دائرة الضريبة .

وفيما يخص بعض الخدمات التي قد لا يلائم هذا السجل فيتم تسجيلها في الملاحظات ، اما إذا أراد التغير بالشكل المقترح فيخبر دائرة الضريبة بعد الاطلاع والتأييد بأن السجل لا يلائم نوع هذه الخدمة .
ب . **السجلات الخاصة بالمنتج الصناعي**

- **سجل المواد الأولية :** في هذا السجل يتم تجميع البيانات الخاصة بالمواد الأولية التي تدخل في العملية الإنتاجية ، وتوزيع هذه المواد على إنتاج السلع ، ويكون الهدف من هذا السجل تحديد قيمة المواد الأولية المستخدمة في إنتاج السلعة ويمكن تحديد قيمة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج من خلال المعادلة الآتية :

$$\begin{aligned} & \text{المواد المشتراه} + \text{المواد الأولية أول المدة} - \text{المواد الأولية آخر المدة} \\ & = \text{المواد المستخدمة في الإنتاج} \end{aligned}$$

وعلى سبيل المثال :

شركة (ن) لإنتاج البلاستيك وهي شركة مسجلة بضريبة المبيعات لدى دائرة الضريبة بالرقم 1515 وكان سير المواد المستخدمة في الإنتاج كالاتي :

1. شراء حبيبات بلاستيك 20 كيس بقيمة 100000 دينار في 5/1
2. المواد الأولية أول المدة 10 كيس بقيمة 50000 دينار في 5/1

3. المواد الأولية آخر المدة 12 كيس بقيمة 60000 دينار في 5/1
تسجيل تلك البيانات بسجل الخدمات المقترح بالجدول رقم (8)
جدول رقم (8)

تاريخ	المواد أول المدة		المواد الواردة		المواد الصادرة		الرصيد الباقي	
	عدد الوحدات	سعر الوحدة	عدد الوحدات	سعر الوحدة	عدد الوحدات	سعر الوحدة	عدد الوحدات	سعر الوحدة
5/1	10	5000	20	5000	18	5000	12	5000

سجل المواد الأولية (المبالغ بالدينار العراقي)

المصدر : إعداد الباحثين

$$100000 \div 20 = 5000 \text{ دينار قيمة الكيس}$$

$$10 + 20 = 30 \text{ كيس الموجود قبل الاستخدام}$$

$$30 - 12 = 18 \text{ كيس المستخدم الفعلي في الإنتاج بتاريخ 5/1}$$

ويتعين أن سجل المواد الأولية تعددت اشكالها ان يكون قريب للشكل السابق حتى يسهل فحصه ومراجعته من قبل دائرة الضريبة .

- سجل تكاليف الإنتاج : حيث يسجل بيانات السلع المنتجة وهي العمليات التي يجب ان يلزم المسجل بها التي تتم بالمصنع حتى تصل الى إنتاج السلع النهائية على سبيل المثال شركة لإنتاج البلاستيك وهي شركة مسجلة بضريبة المبيعات لدى دائرة الضريبة وكانت تكاليف الإنتاج كالاتي :

- (1) التكاليف المباشرة قيمة المواد الداخلة في الإنتاج هي 100000 دينار وكانت الاجور 10000 دينار
 - (2) التكاليف التسويقية هي 1000 دينار اعلانات 3000 دينار مصاريف وكلاء البيع .
 - (3) مجموع التكاليف الادارية الغير مباشرة 500 دينار ايجار مكائن 9500 دينار خدمات خبراء اجانب 5000 دينار ضريبة نقل علماً ان عدد الوحدات المنتجة هي 10000 وحدة .
- تسجيل تلك البيانات بسجل تكاليف الإنتاج المقترح بالجدول رقم (9)

جدول رقم (9) سجل تكاليف الإنتاج (المبالغ بالدينار العراقي)

الملاحظات	كلفة الوحدة الواحدة من السلع *** **	مجموع التكاليف الكلية ** **	التكاليف الادارية غير المباشرة * *	التكاليف التسويقية * *	التكاليف المباشرة *	المصاريف المباشرة	الاجور	المواد الداخلة في الإنتاج
	12.900	129000	15000	4000	110000		10000	100000

المصدر : إعداد الباحثين

* $100000 + 10000 = 110000$ دينار التكاليف المباشرة

** $1000 + 3000 = 4000$ دينار التكاليف التسويقية

*** $500 + 9500 + 5000 = 15000$ دينار التكاليف الادارية غير المباشرة

**** $110000 + 4000 + 15000 = 129000$ دينار التكاليف الاجمالية

***** $10000 / 129000 = 12.900$ كلفة الوحدة الواحدة للسلعة

ويتعين على المسجل الاحتفاظ بالتواقيع والفواتير والوصلات وتسجيلها لغرض الفحص والمراجعة من قبل دائرة الضريبة .

ان البيانات التي شملها السجل هي :

- مجموع التكاليف المباشرة : وتشمل المواد والاجور والمصاريف المباشرة الاخرى
- مجموع التكاليف التسويقية : وهي المبالغ اللازمة لتسويق السلعة مثل الاعلانات ومصاريف وكلاء البيع ... الخ .
- التكاليف الادارية غير المباشرة : وهي مجموع المبالغ المصروفة كتكاليف ادارية لازمة للإنتاج مثل ايجار المكائن أو رسوم محلية أو استخدام خبراء أو ضرائب .. الخ
- مجموع التكاليف الكلية : وهي مجموع البيانات السابقة للوقوف على حجم التكاليف النهائية .
- كلفة الوحدة الواحدة : وذلك من خلال قسمة مجموع التكاليف الكلية على عدد الوحدات المنتجة معرفة كلفة الوحدة الواحدة من السلعة .

- سجل مبيعات الإنتاج : وهو السجل الذي يشمل بيانات كاملة لفواتير البيع (للمنتج) ويسمى سجل المبيعات ، على سبيل المثال ان شركة قامت ببيع 5000 قطعة من إنتاجها بسعر (50000) دينار برقم الفاتورة 111 في 2010/6/1 الى مسجل بضريبة المبيعات بالرغم 2011 في نفس التاريخ قامت ببيع

1000 قطعة من إنتاجها بسعر 12000 دينار برقم الفاتورة 112 الى غير مسجل بضريبة المبيعات فيتم تسجيل البيانات في سجل المبيعات للمنتج المقترح بالجدول رقم (10)

جدول رقم (10) سجل مبيعات الإنتاج (المبالغ بالدينار العراقي)

ت	حجم المبيعات	قيمة المبيعات	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	جهة الاستلام	الضريبة المحصلة	الملاحظات
1	5000	50000	111	2010/6/1	2011	—	
2	1000	12000	112	2010/6/1	غير مسجل	1200	بأقل قيمة ضريبة مقترح 10%

المصدر : إعداد الباحثين

(2) الدفاتر الاختيارية :

بالرغم من اقتراح الالتزامات بالسجلات السابق ذكرها الا ان في بعض المنشآت تمسك سجلات اخرى حسب طبيعة نشاطه لذلك تكون هذه الدفاتر اختيارية وأن أهمية هذه الدفاتر (الأستاذ العام ودفتر اليومية) . معالجة القيود المحاسبية لضريبة المبيعات وطريقة الأحساب : اذا كان التاجر أو مقدم الخدمة مسجل بضريبة المبيعات لدى دائرة الضريبة ، فان ما يحصله من ضريبة المبيعات عند البيع يثبت في حساب مستقل يسمى امانات ضريبة المبيعات ، حيث يجعل هذا الحساب دائناً بمبالغ الضريبة المستحقة للدولة على سبيل المثال العمليات المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات شركة مسجلة بضريبة المبيعات في دائرة الضريبة علماً ان جميع السلع تخضع لضريبة المبيعات بنسبة 10% .

- بلغت مبيعات الشركة 100000 دينار
- بلغت مشتريات الشركة 80000 دينار
- بلغت مردودات المبيعات لدى الشركة 12000 دينار
- بلغت مردودات المشتريات لدى الشركة 5000 دينار
- قامت الشركة في الفترة الضريبية بتقديم الأقرار الضريبي ودفع الرصيد المستحق عليها لدى دائرة الضريبة .

لغرض اثبات القيود اليومية للعمليات اعلاه في دفاتر وسجل الأستاذ لحساب امانات ضريبة المبيعات يتم تسجيلها كما يأتي :

$$100000 \div 10 \times 10000 = 10000 \text{ ضريبة المبيعات المستحقة}$$

$$100000 + 10000 = 110000 \text{ المبلغ المستحق}$$

$$110000 \text{ من ح/ النقدية}$$

$$100000 \text{ الى ح/ المبيعات}$$

10000 الى ح / امانات ضريبة المبيعات

قيد المشتريات

80000 من ح / المشتريات
80000 الى ح / النقدية

قيد مردودات المبيعات

$12000 \times 10 \div 100 = 1200$ قيمة الضريبة على مردودات المبيعات

12000 من ح / مردودات المبيعات
1200 من ح / امانات الضريبة
13200 الى ح / النقدية

قيمة مردودات المشتريات

5000 من ح / النقدية
5000 الى ح / مردودات المشتريات
ح / امانات ضريبة المبيعات

10000 ح / النقدية (مبيعات)	1200 ح / النقدية (مردود المبيعات)
	8800 الرصيد الدائن
10000	10000

$$10000 - 1200 = 8800 \text{ قيمة التسديد}$$

المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. الضريبة العامة على المبيعات هي ضريبة غير مباشرة تفرض على استهلاك السلع والخدمات وتورد الى دائرة الضريبة عن طريق بائع السلعة أو مؤدي الخدمة وأن من يتحمل عبئها هو المستهلك النهائي وتمتاز بكثرة الاعفاءات رغم اقتصرها على خدمات محدودة .

2. إن ضريبة المبيعات لها عدة مميزات وإهمها انها غزيرة الحصيلة وشهيرة وبذلك تعتبر مورداً متجدد وتساعد في تمويل الموازنة العامة للدولة .
3. حصيلة ضريبة المبيعات قد تساوي حصيلة القيمة المضافة وهذا ماحدث لبعض الدول التي انتقلت من تطبيق ضريبة المبيعات الى تطبيق ضريبة القيمة المضافة ..
4. ضريبة المبيعات في العراق اقتصرت على فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى ولم تشمل السلع وباقي الخدمات .
5. ان نظم المعلومات المستخدمة في ادارة ضريبة المبيعات في العراق تعتبر تقليدية ولم يتم الاعتماد على المكننة والبرامج الالكترونية المتطورة في جمع البيانات والتحاسب واستخراج المعلومات .
6. إن الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات بمثابة الحدث الذي بمقتضاه تتحقق الضريبة وقيام المسجل بتحميل السلعة أو الخدمة بالضريبة .
7. يتم تحديد سعر الضريبة على المبيعات أما أن يكون سعراً نسبياً (قيماً) أو سعراً ثابتاً (نوعياً) .
8. ان ضريبة المبيعات بحاجة الى سجلات تكون ملزمة للمسجل بضريبة المبيعات وهذه غير موجودة في نظام مسك السجلات والدفاتر المحاسبية رقم (2) لسنة 1985م ومن هذه السجلات سجل المبيعات وسجل المستحصلات وسجل الإنتاج .. الخ .
9. يكلف بالضريبة على المبيعات المستورد والمنتج وتاجر الجملة وتاجر التجزئة ومقدم الخدمة حسب ما يتم ذكره في القانون .
10. إن الضريبة على المبيعات تحتاج الى ملاكات بشرية كفوءة لإدارة هذه الضريبة المقترحة .
11. إن ضريبة المبيعات المقترحة تقضي بإحداث تغيير في الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب.

ثانياً: التوصيات

من خلال الاستنتاجات التي توصلنا اليها يمكن وضع التوصيات الآتية :

1. إن تكون ضريبة المبيعات عامة تفرض على السلع والخدمات .
2. إن يكون هنالك حد للتسجيل بضريبة الأعمال ويقترح ان يكون (150000000) مائة وخمسون مليون دينار بالنسبة للمنتج والتاجر أما المستورد مهما بلغت قيمة مبيعاته ، أما مقدم الخدمة إذا شمل القانون هذه الخدمة فيعتبر مسجل .
3. يتم إعفاء السلع الضرورية تحقيقاً لمبدأ العدالة باعتبار ان هذه السلع أكثر ثقلاً على الفقراء دون الأغنياء والمنتجات الزراعية والبذور والمنظمات الإنسانية والدينية ومستلزمات التعليم .
4. إن تكون الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات بمجرد انتقال حق ملكية السلعة والخدمة المباعة مقابل ثمن سواء أكان تسديد الثمن لحظة البيع أم البيع بالأجل أم البيع بورقة تجارية .

5. إن تفرض الضريبة بسعر نسبي (قيمي) موحد بنسبة 10% على السلع والخدمات وسعر ثابت (نوعي) على الضريبة الخاصة لضريبة المبيعات تفرض على السلع الضارة .
6. إن تكون هنالك سجلات اخرى لضريبة المبيعات غير موجودة بنظام مسك السجلات والدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985م وليس من ضمن شروطه ومن هذه السجلات الملزمة سجل المبيعات والمشتريات والمردودات وسجل الإنتاج وسجل مبيعات الخدمات وسجل المستحقات
7. إن تشكل دائرة لضريبة المبيعات وليس شعبة من ضمن قسم يختص بالضرائب المباشرة .
8. التوسع في استخدام تقنية المعلومات في ضريبة المبيعات وخصوصاً تلك التي تنفذ بموجب التقنيات الحديثة مثل الحاسبات وشبكات الأنصال والبرامج وذلك لبناء عملية تقدير ضريبي سليم يحفظ حقوق طرفي المعادلة (الخزينة والمكلف) وتنفيذاً لقاعدة العدالة الضريبية .
9. يتم ادارة ضريبة المبيعات من قبل ملاكات بشرية كفوءة من خلال انتقاء موظفين على اختلاف مستوياتهم على أسس علمية وموضوعية ، مراعاة التدريب المستمر لكافة المستويات ، زج بعض التخصصات مثل المحاسبين ومهندسي الحاسبات والمبرمجين بدورات تدريبية خارج العراق في الدول المطبقة لضريبة المبيعات .
10. البدء بحملات التوعية من قبل الهيئة العامة للضرائب من خلال وسائل الاعلام المرئية والسمعية والمكتوبة. الخ مما يساعد على تقبل المجتمع لهذه الضريبة وإنجاح هذه الضريبة المقترحة.
11. إن يخصص جزء من حصيلة ضريبة المبيعات المقترحة الى معالجة امراض السرطان والمعاقين وبناء المستشفيات ويكتب عليها بتمويل من ضريبة المبيعات ، مما سيؤدي بالنتيجة الى إعطاء دافع اضافي للمكلفين بإعتبار هذه الضريبة واجب وطني وأنساني .

المصادر والمراجع

أولاً : الانظمة والقوانين

1. أمر سلطة الائتلاف المؤقت رقم (17) لسنة (2004م) .
2. تعليمات وزارة المالية العراقية رقم (7) لسنة (1997م) و تعديلاتها بالرقم (4) لسنة (2005م)
3. قانون ضريبة المبيعات العراقي رقم (36) لسنة (1997م).

ثانياً : الكتب العربية

1. ابو نصار ، محمد ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهبان، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثالثة مطابع الدستور العالمية ، عمان ، 2005م .
2. الشربيني ، محمد سعيد ، جرائم التهريب من ضريبة المبيعات ، دار النهضة القاهرة ، 2001.

3. دراز وحجازي، حامد عبد المجيد ومرسي السيد ، مبادئ الاقتصاد العام ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1998 م .
 4. زردق ، أحمد عبد الرحيم ، أقتصاديات المالية العامة ، دراسة نظرية ، الجزء الأول ، مطبعة الأهرام ، القاهرة ، 1998م .
 5. القلموني ، محمود أبراهيم حسن ، المنازعات العامة على ضريبة المبيعات ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية ، 1998م .
 6. عثمان والعشماوي، سعيد عبد العزيز وشكري رجب ، اقتصاديات الضرائب ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2007م .
 7. عز ، أحمد ماهر ، أول المالية العامة ، الجامعيون المتحدون للطباعة ، مصر ، 1995م .
 8. عفانة وقطاونة ، عدي وعادل ، المحاسبة الضريبة ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن 2008.
 9. علي ، علب المنعم عبد الغني ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998.
 10. عوض ⁽¹⁾، خالد عبد العليم السيد ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية، إيتراك للطباعة ، القاهرة ، 2007 م .
 11. عوض ⁽²⁾، خالد عبد العليم السيد ، الضريبة العامة على المبيعات مشكلات وحلول، إيتراك للطباعة، القاهرة ، 2008 م .
 12. عواضه وقطيش ، حسن وعبد الرؤوف ، المالية العامة ، دار الخلود ، بيروت ، الطبعة الأولى 1995م .
 13. مراد والهندي، فيصل وعدنان، مبادئ ادارة المالية العامة واقتصادياتها ، الجزء الأول ، الطبعة الأردنية ، عمان ، 1980م .
- ثالثاً : الرسائل والإطاريح الجامعية
1. العبودي ، علي خلف عبد الله ، الإطار المفاهيمي لضريبة القيمة المضافة مخطط مقترح للتطبيق في العراق، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية تخصص ضرائب، 2006.
 2. العتبي ، أقبال عبد السادة ، دراسة إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العراق، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، تخصص المحاسبة القانونية ، 2009 .
- رابعاً : المصادر الأجنبية

1) Due, jemis, Sales Taxation's , Illinois ,USA, 1995 .

- 2) Tait, Alan, Value Added Tax Administrative and policy issues international monetary fund, Washington, 1991.