

التنظيم الفني لضريبة المبيعات -دراسة مقارنة- (*)**The Technical Regulation of sales tax: A Comparative Analysis of the Iraqi and Jordanian law****فضيلة عباسي فائز****علياء عبد الجبار يونس****كلية الحقوق / جامعة الموصل****كلية الحقوق / جامعة الموصل**

Alyaa Abdul Jabbar Younes

Fadheelah Abas Ghaeb

College of Law/ University of Mosul, College of Law/ University of Mosul

Correspondence:

Alyaa Abdul Jabbar Younes

E.mail: fadila.ij2@gmail.com**المستخلص**

تعد ضريبة المبيعات من الضرائب الغير المباشرة والمهمة بوصفها موردا مهما لرغد الخزانة العامة بالموارد المالية. وتم فرض هذه الضريبة في العراق لأول مرة في عام ١٩٩٧ على الخدمات التي تقدمها المطاعم وفنادق الدرجة الاولى والممتازة فقط لحين ان قام المشرع العراقي بتوسيع وعاءها عندما قام بفرضها على العديد من السلع والخدمات الاخرى بموجب موازنة ٢٠١٥ والموازنات اللاحقة اي انه لم ينظم الاحكام الخاصة بها في قانون مستقل فضلا على انه احال بخصوص ذلك الى قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ لذلك يتطلب الامر وجوب قيام المشرع العراقي بتنظيم الاحكام الخاصة بها في قانون مستقل.

الكلمات المفتاحية: قانون الضريبة العراقي, سعر ضريبة المبيعات, الواقعة المنشئة.

Abstract

The sales tax is an important indirect source of tax revenue for states. The sales tax was first enacted in Iraq in 1997 on services provided by restaurants and first-class

(*) أستلم البحث في ٢٠٢١/٩/١٢ *** قبل للنشر في ٢٠٢١/١٠/١٣.

(*) Received 12/9/2021 *Revised 13/10/2021* Accepted 13/10/2021.

Doi: 10.33899/alaw.2022.172990

© Authors, 2021, College of Law, University of Mosul This is an open access article under the CC BY 4.0 license

(<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>).

hotels. Later the Iraqi legislature expanded the tax to include other goods and services in accordance with the 2015 budget. However, the sales tax has not yet been regulated in a separate law as the legislature referred to the amended Income Tax Law (113 1982). This article argues that sales tax is complicated and subject to interpretation, thus it needs to be regulated by codified law.

Keywords: sales tax price, Iraqi tax law, established sales tax base.

القدمة

تعد الضرائب بصورة عامة مصدراً من مصادر الدخل المهمة للدولة، فهي تعمل على زيادة إيرادات الخزينة العامة، لذا تستهدف الحكومات من فرض الضرائب تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتحسين وتيرة نموه، كما أنها تساعد في تحقيق الاستقرار الاجتماعي بإعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع المختلفة، وتعتبر إيراداتاً مهماً للدولة للإسهام في النفقات العامة، وتحقيق الأهداف الاقتصادية المختلفة بدعم النشاطات الموجهة والإنتاج المحلي، وإعفاء المؤسسات ذات الأهمية، وأيضاً لتحقيق الأهداف الاجتماعية في خلق التوازن بين دخول الأشخاص، وتفرض ضريبة المبيعات بسبب استهلاك المكلف لها، وللمحد من السلع غير الضرورية كالسكائر والمشروبات بكافة أنواعها أيضاً، وتحقيق أهداف سياسية كالإعفاءات الجمركية بين الدول والمعاملة بالمثل، ويمكن أن تكون إعفاءات من الضرائب على المطبوعات مثل (كتب التعليم العالي والتربوية)، والجمعيات الخيرية ولا تقل أهمية ضريبة المبيعات عن ذلك من حيث أنها مصدر مهم من مصادر الإيرادات العامة باعتبار الضرائب عنصراً أساسياً في تطوير المجتمعات كونها تعود بالنفع للجميع كما تساهم في تطوير الحياة بشكل عام وهو الجوهر الأساس من وجودها الحقيقي.

سبب اختيار البحث:

ان سبب اختيار الموضوع هو أهمية ضريبة المبيعات بوصفها مصدراً مهماً من مصادر الإيرادات العامة لذا يجب تنويع هذه الإيرادات عن طريق فرض ضرائب أخرى كضريبة المبيعات، فهدف أي دولة رفع مستواها الاقتصادي عن طريق تشجيع تصديرها وحماية منتجها الوطني ودعمه بمنحه الإعفاءات، فضلاً عن إسهام المكلف بوصفه عضواً في المجتمع بأداء الضرائب بصورة عامة، ان الغاية من فرضها هو إسهامها في سد العجز الحاصل في خزينة

الدولة كونها تمتاز بالتحصيل الدوري والفوري، فضلاً عن أن ضريبة الدخل وغيرها من الضرائب تقلل او تقنن من لجوء الدولة للاقتراض.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في عدم وجود تنظيم قانوني متكامل لضريبة المبيعات في العراق، فما ورد في القانون العراقي لا يعدو ان يكون مجرد قرارات ترجع في تنظيمها الى قبل عام ٢٠٠٣. تعلقت بفرض ضريبة المبيعات على الفنادق والمطاعم، وبعد ٢٠٠٣ جاءت نصوص منفردة تضمنتها الموازنات العراقية المتتابة على بعض انواع السلع والخدمات كالسيارات وخدمات الهاتف النقال والمشروبات الكحولية والفنادق، وقد تم تنظيم المسائل المتعلقة بهذه الضريبة من خلال تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم ٥ لسنة ٢٠١٥، الا انه مع وجود هذه التعليمات يبقى النقص يعتري تنظيم هذه الضريبة اذ ان الاحكام المتعلقة بها ما زالت بحاجة للكثير من النصوص القانونية المباشرة التي تحكم قبضة الدولة على هذا النوع من انواع الايرادات العامة التي من شأنها أن تغني الخزينة العامة للدولة بما هو ضروري لتوفير ما يشبع الحاجات العامة للمجتمع.

اهداف البحث :

يهدف البحث الى تناول التنظيم القانوني لضريبة المبيعات في العراق والدول محل المقارنة مصر والاردن لأنها دول مقاربة لنا من حيث التنظيم فضلاً عن انها قامت بإجراء العديد من التعديلات على قوانينها عكس المشرع العراقي.

فرضيات البحث:

١. تعد ضريبة المبيعات ضريبة غير مباشرة، كما تتميز بتنوع وعائها إذ تُفرض على عديد من السلع والخدمات.
٢. لم ينظم المشرع العراقي الاحكام الخاصة بضريبة المبيعات، وانما جاءت متناثرة في قوانين الموازنة العامة.
٣. ضريبة المبيعات ضريبة عينية.
٤. تطبيق قوانين ضريبة المبيعات قاعدة الخصم ورد المبالغ المدفوعة.

٥. ان قوانين ضريبة المبيعات الزمت المكلف بالعديد من الالتزامات كما منحتة العديد من الحقوق.

٦. تأخذ ضريبة المبيعات بالسعر النسبي وتعتمد طرق عديدة في تقدير وتحصيل الضريبة.

منهجية البحث:

يعتمد البحث على المنهج التحليلي المقارن بين النصوص المنظمة لضريبة المبيعات في العراق, وقانون ضريبة المبيعات في الأردن وقانون ضريبة القيمة المضافة في مصر.

هيكلية البحث:

التنظيم الفني لضريبة المبيعات

المبحث الأول: وعاء ضريبة المبيعات والواقعة المنشئة لها

المطلب الاول - وعاء ضريبة المبيعات:

الفرع الاول - تعريف الوعاء الضريبي

الفرع الثاني - موقف قوانين ضريبة المبيعات من الوعاء الضريبي

الفرع الثالث - موقف قوانين ضريبة المبيعات من تحديد الوعاء الضريبي

المطلب الثاني - الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات:

الفرع الاول - تعريف الواقعة المنشئة للضريبة

الفرع الثاني - موقف قوانين ضريبة المبيعات من تحديد الواقعة المنشئة للضريبة

المبحث الثاني - سعر ضريبة المبيعات

المطلب الاول - تعريف السعر وأنواعه

الفرع الاول - تعريف السعر:

الفرع الثاني - أنواع السعر:

المطلب الثاني - موقف قوانين ضريبة المبيعات من حيث سعر الضريبة

المبحث الثالث - اجراءات تقدير وتحصيل ضريبة المبيعات

المطلب الاول - اجراءات تقدير ضريبة المبيعات

الفرع الاول - تعريف التقدير الضريبي

الفرع الثاني - طرق تقدير ضريبة المبيعات

الفرع الثالث- موقف قوانين ضريبة المبيعات من تقدير الضريبة
 المطلب الثاني- تحصيل ضريبة المبيعات
 الفرع الاول- تعريف التحصيل واساليبه
 الفرع الثاني- المكلفون بتحصيل وتوريد الضريبة
 الفرع الثالث- موقف قوانين ضريبة المبيعات من التحصيل

البحث الأول

وعاء ضريبة المبيعات والواقعة المنشئة لها

يتطلب البحث في وعاء ضريبة المبيعات بيان الخدمات والسلع التي تفرض الضريبة عليها في القوانين الضريبية ومن ثم تحديد الواقعة المنشئة لها وتحديد وعائها.

المطلب الأول

الوعاء الضريبي

سوف نتناول في هذا الفرع تعريف الوعاء الضريبي ومن ثم بيان موقف التشريعات الضريبية من الوعاء الضريبي.

الفرع الأول

تعريف الوعاء الضريبي

يُعرف وعاء الضريبة: "بانه المال او المادة الخاضعة للضريبة مع توفر العنصر الزمني لهذا الوعاء فقد يكون سنوي، او شهري او عند حصول الواقعة المنشئة لها وتحدد هذه حسب القوانين الخاصة بالضرائب"^(١)، وعرف ايضا بانه "المادة او العنصر او الشئ الذي تفرض عليه الضريبة"^(٢)، وتفرض ضريبة المبيعات على كافة الخدمات والسلع المستوردة والمحلية عدا السلع والخدمات التي تم اعاؤها بنص القانون، وعرف ايضا بانه "المادة

(١) د. طلال محمد علي الججاوي، هيثم علي محمد العنبيكي، المحاسبة والتحاسبات الضريبية، مطبعة الكتاب، العراق- بغداد، ٢٠١٣، ص ٣٤.
 (٢) د. إسماعيل خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠١، ص ٦٢.

التي تفرض عليه الضريبة وتكون محلا لها^(١)، اما المشرع الاردني عرف وعاء الضريبة بانه " ذلك المقدار الذي تفرض الضريبة على اساسه"، وعرف المشرع المصري الوعاء بانه " القيمة المدفوعة باي شكل من اشكال اداء الثمن في حالة وجود فاتورة ضريبية من مسجل مستقل لمسجل مستقل اخر"^(٢)، وعرفه المشرع العراقي بانه "المال أو الشيء الذي تفرض عليه الضريبة ويكون خاضعا لها"، وعرف بانه "القيمة الواجب الاقرار عنها والتي تتخذ اساسا لربط الضريبة بالنسبة للسلع او ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة والذي يتم تحديده وفق القوائم او وفق قيمة بيعها او ادائها"^(٣)، ويمكن القول بان وعاء الضريبة هو المنبع الذي تقتطع منه الدولة الضرائب المختلفة.

الفرع الثاني

موقف قوانين ضريبة المبيعات من الوعاء الضريبي

لتحديد موقف القوانين من الوعاء لابد من تحديد السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والتي سيتم ذكر البعض منها على وفق الشكل الاتي.

اولا- السلع الخاضعة للضريبة:

فرضت قوانين ضريبة المبيعات الضريبة على العديد من السلع والخدمات وسوف نحدد بعضاً من هذه السلع والخدمات التي تم فرض الضريبة عليها في العراق وفي مصر والاردن.

السلع التي تفرض عليها ضريبة المبيعات:

لقد فرض المشرع العراقي ضريبة المبيعات على العديد من السلع بموجب الموازنات العامة منذ عام ٢٠١٥ □ ٢٠٢٠، إذ تم التأكيد وتكرار فرض الضريبة على هذه السلع بنسب مختلفة مثل:

١ . كارتات تعبئة الهاتف النقال بنسبة ٢٠٪ من قيمة الكارتات.

(١) د. قيس حسن عواد، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب والوثائق، بغداد، ٢٠١٠، ص ٢٠١.

(٢) د. سوزي عدلي ناشد، العدالة الضريبية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٢٠، ص (٢٤-٢٨).

(٣) مبروك محمد نصير، الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، الدار الجامعية، مصر، ٢٠١٧، ص ١١٠.

٢. شراء السيارات بنسبة ١٥٪.
 ٣. تذاكر السفر بمبلغ ٢٥ الف دينار و ١٠ الالف دينار للسفر الداخلي.
 ٤. فرض ضريبة مبيعات بنسبة ٥٪ على كافة السلع المباعة في المولات عدا مفردات البطاقة التموينية^(١).
 ٥. الم شروبات الكحولية والغازية والاسكائر ومنتجات الالبان والمثلجات والحلويات والعصائر^(٢).
 ٦. الاجهزة والمعدات الطبية ومعاجين الاسنان فرض نسبة ١٢٪.
 ٧. استيراد السلع المعمرة كافة نسبة ٢٠٪.
 ٨. مسحوق الغسيل والصابون وكافة المنظفات بنسبة ١٢٪.
 ٩. استيراد العجول المذبوحة بنسبة ١٠٪ وغيرها من السلع الاخرى التي تم تحديدها في جداول ضمن ضوابط ٢٠١٩-٢٠٢٠ .
- وفرض المشرع الاردني هو الاخر ضريبة المبيعات على الكثير من السلع التي نظمها في جداول مرفقة بالقانون وفيما يأتي البعض منها:
١. الاسمنت وحديد التسليح والبناء وزيوت التشحيم المعدنية وغيرها.
 ٢. التبغ والمشتقات النفطية.
 ٣. تذاكر السفر والسيارات ومواد التجميل والاحجار الكريمة وغيرها من السلع وهذه يتم تقديرها على اساس الوزن والحجم.

(١) لمزيد من التفصيل ينظر البند (أ) الفقرة ثالثا من المادة ١٧ من موازنة ٢٠١٨، وكذلك الموازنات العامة للأعوام من (٢٠١٦-٢٠٢٠).

(٢) لمزيد من التفصيل ينظر جدول رقم ١ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

٤. وهناك سلع تخضع للضريبة بنسبة ٢٪ مثل افلام التصوير عدا افلام الاشعة القيمة والافلام السينمائية ومكيفات الهواء وكاميرات الفيديو واجهزة غسل الاواني المنزلية وغيرها.

لقد فرض المشرع المصري ضريبة القيمة المضافة على الايرادات كافة من السلع المحلية المصدرة والمستوردة وغير الواردة في الجدول مثل استيراد السيارات واستيراد المقاولين لبعض الآلات والمعدات واستيراد المصانع للآلات والمعدات وغيرها من السلع الاخرى، والسلع الواردة في الجدول مثل فرض ضريبة القيمة المضافة على الكثير من السلع الواردة في البند ثانيا من الجدول المرفق لقانون ضريبة القيمة المضافة فضلا عن ضريبة الجدول على ان تكون ضريبة الجدول ضمن وعاء الضريبة على القيمة المضافة لتلك السلع مثل المياه الغازية والمشروبات الكحولية وغير الكحولية واجهزة تكييف الهواء وسيارات ركوب الاشخاص وغيرها^(١).

نخلص مما تقدم بان المشرع المصري كان اكثر تنظيماً من المشرع الاردني والعراقي إذ ميز في فرض الضريبة بين السلع والخدمات الواردة في قانون القيمة المضافة وضريبة الجدول.

ثانياً- الخدمات الخاضعة للضريبة:

تعددت وتنوعت الخدمات التي اخضعها قوانين ضريبة المبيعات للضريبة، فقد حدد المشرع العراقي الخدمات وفق قرار رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ وتعليمات رقم ٥ سنة ٢٠١٥ وموازنة ٢٠١٨ بالاتي: الخدمات التي تقدمها الفنادق والمطاعم ذات الدرجة الاولى والممتازة وكافة المطاعم الاخرى، وصالونات الحلاقة الرجالية والنسائية، وخدمات الهاتف النقال، واستيراد السيارات وغيرها من الخدمات الخاضعة للضريبة^(٢)، ويتمثل الوعاء الضريبي بأداء الخدمة وبتحقق الواقعة المنشئة له عند تقديمها او استلام المبلغ ايها اسبق وعند اصدار فاتورة تقديم الخدمة، كما فرضها على خدمات الحراسة وخدمات استخدام الطرق

(١) مبروك محمد نصير، ص ص (١١٠-١١٣).

(٢) المادة ١٧ من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٩، والمنشور في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٩٢٥، في ٢٠١٩/٢/١١.

وغيرها من الخدمات الاخرى^(١)، وبعد ان تم تحديد عديد من الخدمات والسلع الخاضعة للضريبة فان وعاء الضريبة هو اساس فرض الضريبة عليها وهو الذي يكون مستهدفا لغرض الضريبة بالحد المقرر قانونا وبهذا فان وعاء الضريبة على المبيعات يتكون من ثمن بيع السلعة او ثمن اداء الخدمة وهذا الثمن يشمل جميع النفقات المستحقة للبيع باستثناء الضريبة بنفسها^(٢).

وحدد المشرع المصري الخدمات الواردة في الجدول رقم ٢ المرافق للقانون على سبيل الحصر (خدمات الفنادق والمطاعم السياحية، خدمات شركات النقل السياحي، خدمات التلكس والفاكس، خدمات التليفون والتليغراف المحلي، خدمات الاتصالات الدولية، خدمات التشغيل للغير، خدمات البريد السريع، خدمات شركة النظافة والحراسة الخاصة، خدمات استخدام الطرق ... الخ)^(٣).

لقد حدد المشرع الاردني الخدمات المفروض عليها الضريبة بما يأتي (خدمات الفنادق والمطاعم السياحية فيما عدا الخدمات المجانية التي تقدمها هذه المنشآت للعاملين بها، خدمات شركات النقل السياحي، خدمات التليفون الثابت والتلغراف المحلي (للجمهور، الحكومة، الكبائن، غيره) عدا التليفون المحمول، خدمات الاتصالات الدولية أو المحلية عن طريق التليفون المحمول سواء بنظام الفاتورة أو الكارت المدفوع مقدماً أو غيرها من النظم المتبعة في التحصيل، خدمات التشغيل للغير وخدمات نقل البضائع والمواد واعمال الشحن التفريغ التحميل وخدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة، خدمات استخدام الطرق ... الخ وغيرها من السلع الاخرى)^(٤).

(١) الفقرة د من كتاب الهيئة العامة للضرائب- ضريبة فرع نينوى، ذي العدد ٥٥٧/٥ في ٢٠١٩/٢/٢٤.

(٢) ليث امين مرزوك الالوسي، تفعيل دور ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية في العراق دراسة مقارنة مع تجارب بعض الدول، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٠، ص ٩٦.

(٣) محمد شعبان امام سيد، الاحكام القانونية للضريبة العامة على المبيعات، الجزء الاول، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٦، ص ص (٢٣١-٢٤٦).

(٤) الجدول رقم (٢) من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

الفروع الثالث

موقف قوانين ضريبة المبيعات من تحديد الوعاء الضريبي

نظمت قوانين ضريبة المبيعات في التشريعات محل المقارنة الاحكام الخاصة بكيفية تحديد وعاء ضريبة المبيعات، وحدد المشرع العراقي ضريبة المبيعات بفرضها على الخدمات والسلع "عند الاستهلاك: إذ أن انفاق كل شخص عادة ما يتناسب مع دخله مما يجعل من الممكن اعتبار هذا الانفاق وعاء صالحاً للضريبة باعتباره مؤشراً موضوعياً للمقدرة التكليفية للفرد"^(١)، عكس ضريبة الدخل المفروضة على (دخل الشخص)، وتدفع ضريبة المبيعات من قبل الصانع والتاجر عند الشراء الا ان هذه الفئات تقوم باستردادها من الشخص المشتري او الجهة او المستفيد من الخدمة عند تقديم الخدمة او بيع السلعة لتستقر الضريبة في نهاية المطاف على المستهلك الاخير للسلعة^(٢)، ولقد تعددت مسميات هذا النوع من الضرائب فقد سميت بضريبة المشتريات، أو ضريبة رقم الاعمال، أو ضرائب السلع، أو ضريبة القيمة المضافة والضريبة العامة على المبيعات ٠٠٠٠ الخ، رغم تعدد صور هذه الضريبة فهي جميعها ذات طبيعة واحدة (ويعتبر البيع الواقعة المنشئة لها)^(٣)، لأنها تصيب الخدمات والسلع كافة ويعد "المستهلك الممول الفعلي للضريبة وأن كان المكلف هو الذي يتولى تحصيلها وسدادها للإدارة الضريبية"^(٤)، حيث يتم دفعها من قبل التاجر أو المنتج والذي بدوره يقوم بإضافة قيمتها للسلعة أو الخدمة المقدمة للمستهلك^(٤).

وحدد المشرع المصري وعاء ضريبة القيمة المضافة في القيمة الواجبة الاقرار عنها التي تتخذ اساسا لتقدير الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة التي تحدد على اساس قيمة بيع السلعة او اداء الخدمة وفقا لمجريات الامور او بناءً على قوائم بيع

(١) ليث امين مرزوك، مصدر سابق، ص ١٦.

(٢) محمد ابو نصار، محفوظ المشاعلة، د. فراس عطا الله الشهوان، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق - ضريبة الدخل والمبيعات في الاردن، الطبعة الثانية، دائرة المكتبة الوطنية، ٢٠٠٩، ص ٤٨٣.

(٣) سعيد عبد العزيز، وشكري رجب، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ١٩٧.

(٤) ليث امين مرزوك، المصدر السابق، ص ص (١٨-١٩).

بعض الخدمات والسلع التي تصدر بناءً على اقرار صادر من وزير المالية وميز المشرع المصري في تحديد القيمة بين السلع والخدمات المحلية والمستوردة فالنسبة للسلع والخدمات المحلية تتحدد القيمة على وفق ما يأتي^(١):

١. القيمة المدفوعة فعلاً والواجب دفعها بأية صورة من صور اداء الثمن في حالة وجود فاتورة ضريبية من سجل مستقل الى شخص اخر مستقل في ظل الظروف الصعبة.
٢. تكون القيمة الواجب الاقرار عنها اي مبلغ يتم تحصيله عند بيع السلعة او الخدمة فضلاً عن التكاليف جميعها التي ترتبط بها كالمعمولة، والتأمين والنقل وغيرها.
٣. عند بيع السلع او الخدمات المحلية والمستوردة بشرط أن لا تقل قيمة بيعها عن السعر السائد في السوق بين اشخاص مرتبطين^(٢).
٤. تحدد القيمة في حالة بيع السلعة بالمقايضة بالسعر السائد في السوق.
٥. ميز المشرع بين السلع والخدمات المسحوبة لأغراض خاصة من حيث اذا كانت لأغراض تتعلق بالنشاط فتحسب على اساس اجمالي التكلفة، وتحدد القيمة على اساس سعر السوق وظروفه اذا كان السحب لغرض الاستهلاك الشخصي.
٦. تضاف فوائد البيع بالتقسيط الى القيمة المتخذة كأساس لتحديد الضريبة وضريبة الجدول.
٧. يتحدد وعاء الضريبة للسلع والخدمات المستوردة من الخارج عند الافراج الكمركي بالقيمة المتخذة اساساً لتحديد الضريبة الكمركية مضافاً اليها الرسوم المفروضة

(١) د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ٢٧.

(٢) الشخص المرتبط: كل شخص يرتبط بشخص اخر بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة على النحو التالي: الزوج والزوجة والاصول والفروع، شركة الاموال والاشخاص الذين يملكون بشكل مباشر او غير مباشر نسبة ٥٠٪ على الاقل من قيمة الاسهم او حقوق التصويت، مبروك محمد نصير، ص ص (١١٠-١١١)، ولمزيد من التفصيل ينظر المادة ١ والمادة ١٠ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

والضرائب الأخرى على أن لا يقل سعر بيعها في السوق المحلي عن القيمة المتخذة بالضريبة الكمركية^(١).

٨. يتحدد وعاء الضريبة للخدمات والسلع المستوردة من المدن والمناطق الحرة على قيمة السلعة بالكامل بالإضافة إلى قيمة المكونات المحمية والأجنبية والضريبة الجمركية المحصلة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة^(٢).

٩. يتحدد وعاء الضريبة لبيع المشغولات الأحجار الكريمة والذهبية والبلاتينية والفضية على أساس قيمة التشغيل (المصنعية) عند الإفراج الكمركي المحدد من مصلحة الكمارك وغيرها من الرسوم المفروضة والضرائب.

١٠. يتحدد وعاء الضريبة بالنسبة للخدمات والسلع الواردة بالجدول على أساس القيمة المتخذة لتحديد الضريبة، ويحدد بالنسبة للخدمات والسلع المحمية على القيمة المدفوعة فعلاً بأي صورة من صور أداء الثمن، أما بالنسبة للمستورد فقد ميز بين السلع المستوردة التي تكون على أساس القيمة المتخذة لتحديد الضريبة الكمركية مضافاً إليها ضريبة الجدول والرسوم المفروضة وغيرها من الضرائب، والخدمات المستوردة التي تكون على أساس القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأي صورة من صور أداء الثمن مضافاً إليها ضريبة الجدول^(٣).

١١. يتحدد وعاء الضريبة بالنسبة للسلع التي يشتريها المكلف ثم يعيد عملية بيعها بعد استعمالها لمدة لا تقل عن سنتين بواقع ٣٠٪^(٤).

(١) الفقرة ٧ من المادة ١٠ من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل النافذ.

(٢) الفقرة ٨ من المادة ١٠ من المصدر نفسه.

(٣) الفقرة ١٠ من المادة ١٠ من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل النافذ.

(٤) الفقرة ١١ من المادة ١٠ من المصدر نفسه.

١٢ . لوزير المالية اصدار قوائم بـقيم بعض السلع والخدمات ووضع اساس محاسبية لتحصيل الضريبة.

لقد اختلف المشرع الاردني عن المشرع المصري من حيث انه قام بالتمييز بين السلع والخدمات المستوردة والسلع والخدمات المحلية:
اولاً- بالنسبة للسلع المستوردة:

١ . حدد وعاء الضريبة بالنسبة لخدمات والسلع الخاضعة للاضريبة الخاصة على اساس^(١):

أ. الوزن مثل حديد البناء والتسليح بقطر لا يقل عن ٥,٥ والاسمنت.

ب. الحجم مثل زيوت التشحيم ومواده ومحضراته والمسكرات.

ت. القيمة مثل المياه والمشروبات الغازية والسيارات.

ث. الوحدة والقيمة معا مثل السجائر تستوفى على جزأين الاول على اساس العالجة المكونة من ٢٠ قطعة والثاني على اساس القيمة.

٢ . حدد الوعاء الضريبي بالنسبة للضريبة العامة المستحقة على السلع المستوردة على اساس:

أ. اذا كانت السلع تخضع للضريبة الخاصة وكان وعاءها الضريبي (ضريبة عامة) في

نفس الوقت في حدد وعاءها على اساس القيمة المتخذة في تحديد الضريبة

الكمركية مضافا اليها الرسوم المفروضة والضرائب الاخرى المستحقة.

ب. اذا كانت السلعة لا تخضع للضريبة الخاصة وكان وعاءها الضريبي (قيمتها ضريبة

عامة) فأنها تحدد على اساس الضريبة الكمركية مضافا اليها الرسوم المفروضة

والضرائب الاخرى المستحقة.

(١) رفعت عبدالحميد، ضريبة المبيعات خبرات وحلول، ٢٠٠١، وفقا للقانون المعدل رقم ٣٦ لسنة ٢٠٠٠ والمطبق اعتبارا من ٢/١/٢٠٠٠، الطبعة الاولى، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، ٢٠٠١، ص ص (١٢٤-١٢٦).

٣. وحدد الوعاء الضريبي للضريبة العامة المستحقة على الخدمات المستوردة: هنا لم يحدد القانون الوعاء الضريبي الذي يمكن حسابه على أساسها، لكن يمكن أن نحدد الوعاء من خلال إجمالي قيمة التكاليف المدفوعة للحصول على هذه الخدمة التي تكون قابلة للرد والخصم عند بيع الخدمة إن كانت الخدمة غير محملة، أما إذا كانت خدمة محملة بمادة فإن وعاءها سيكون قيمة الخدمة مضافاً إليها مصاريف أخرى عن قيمة المادة^(١).

ثانياً- حالة البيع المحلي:

١. يحدد الوعاء الضريبي للضريبة الخاصة المستحقة للسلع المباعة محلياً: من المثلث المدفوع فعلاً عند تداولها أو بيعها إن كانت تستوفى على أساس القيمة، أما إذا تم استيفائها على أساس آخر فيتم استيفائها على أساس الوحدة.
٢. يحدد الوعاء الضريبي للضريبة العامة المستحقة للسلع المباعة محلياً على أساس ما يأتي:
 - أ. إذ خضعت السلع للضريبة الخاصة ووعاؤها ضريبة عامة فيكون أساسها المثلث المدفوع فعلاً مقابل هذه السلعة مضافاً إليه القيمة الخاصة لها.
 - ب. إذا لم يضاف للسلعة قيمة الضريبة الخاصة وكان وعاءها ضريبة عامة فيكون أساسها القيمة التي تمثل السعر المدفوع فعلاً مقابل هذه السلعة.
 - ت. إذا لم تخضع السلعة للضريبة الخاصة فإن الوعاء الضريبي للضريبة العامة يكون على أساس القيمة التي تمثل السعر المدفوع فعلاً مقابل هذه السلعة.
٣. يحدد الوعاء الضريبي للضريبة العامة المستحقة على الخدمات المباعة محلياً: على أساس القيمة التي تمثل السعر المدفوع فعلاً مقابل هذه الخدمة بما في ذلك قيمة السلعة اللازمة لتقديم تلك الخدمة.

(١) رفعت عبدالحميد، المصدر نفسه، ص ص (١٢٦-١٢٨).

٤. يحدد الوعاء الضريبي للضريبة العامة المستحقة على سلعة او خدمة ترتبط بعضها ببعض الاخر: سواء كانت سلعتين او خدمتين او سلعة وخدمة او واحدة خاضعة للضريبة والثانية غير خاضعة للضريبة او سلعة معفاة والاخرى سلعة تخضع للضريبة فتحدد هذه السلع والخدمات المرتبطة على اساس القيمة التي تمثل الاسعار المدفوع فعلا مقابل هذه السلعة والخدمة جميعا.

المطلب الثاني

الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات

سوف نقوم بتحديد تعريفها ومن ثم نبين موقف قوانين ضريبة المبيعات منها.

الفرع الاول

تعريف الواقعة المنشئة للضريبة

هي المناسبة أو الحدث الذي يتم بمقتضاه استحقاق الضريبة وقيام المسجل بتحميل السلعة او الخدمة الضريبية^(١)، وعرفها بعض الكتاب بانها "الحدث الذي تم بمقتضاه استحقاق الضريبة"، وعرفت الواقعة بانها "العمل او التصرف الذي يجعل دين الضريبة يتولد في ذمة المكلف وتختلف هذه الواقعة من ضريبة لأخرى"^(٢).
في حين عرفها آخرون بانها "الحالة التي اذ حدثت استحققت معها الضريبة"^(٣)، وعرفت ايضا "هي الحدث او المناسبة التي تدفع الدولة لفرض الضريبة واجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره اساسا لفرض الضريبة"^(٤)، وعرفت

(١) خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة العامة على المبيعات مشكلات وحلول، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٠.

(٢) ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٧، ص ٤١.

(3) Astrbury (K) - Business Taxation - London - 1986 - P (120)

نقلا من ذو الفقار علي رسن، مصدر سابق، ص ٤١.

(٤) د. فضيلة عباس غائب، المنازعات الضريبية في التشريع العراقي - دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠١٧، ص ٤٩.

ايضا بانها "الطرف المادي الذي يرتب القانون على وقوعه استحقاق الضريبة"^(١)، وعرفت ايضا بانها "الحدث الذي يسمح للدولة بالتدخل لإجبار دافعي الضرائب على التخلي عن جزء من الوعاء الضريبي المختار بشكل أساسي لفرض الضريبة"^(٢).
ونخلص مما تقدم ان نعرف الواقعة بانها المادة او الموضوع الخاضع للضريبة، والحدث المنشئ للواقعة الضريبية عند بيع سلعة او اداء خدمة.
ويمكن ان نستخلص شروط الواقعة من التعاريف السابقة بانها الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي لظهور الالتزام الضريبي بدفع الضريبة عند تحقق الواقعة المنشئة له (البيع، اداء خدمة او الاستيراد، انتقال حيازة السلعة)^(٣).

الفرع الثاني

موقف قوانين ضريبة المبيعات من تحديد الواقعة المنشئة للضريبة

تحدد الواقعة المنشئة (لضريبة المبيعات) في القوانين الضريبية في حالتين الاولى عند دفع الثمن وانتقال الإيرادات النقدية للبائع والثانية عند انتقال حق الملكية للخدمة او السلعة المباعة مقابل ثمن سواء كان تسديد الثمن عند البيع نقداً او بالتقسيط او بواسطة ورقة تجارية، بالنسبة للمشرع العراقي حدد الواقعة المنشئة عند بيع السلعة او تقديم الخدمة مقترنة بإصدار الفاتورة او اداء الثمن^(٤)، وتستحق الضريبة عند دفع الثمن نتيجة تقديم الخدمة او بيع السلعة فيكون (دفع الثمن) هو الواقعة المنشئة للضريبة وبذلك تصحح الضريبة واجبة الاداء بعد دخولها في حساب البائع.
لقد حدد المشرع المصري الواقعة بما يأتي:

١. الواقعة المنشئة للسلع المحلية عند بيعها تنتقل ملكية السلعة او اداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردا الى المشتري، ويعد بيعا في حكم القانون ايهما سبق (اصدار

(١) محمد شعبان امام سيد، مصدر سابق، ص ٢٥٦.

(٢) براءة رشيد، ما هي الواقعة المنشئة للضريبة، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني العربي، <https://e3arabi.com>، تاريخ الزيارة ٢٩/٣/٢٠٢١.

(٣) كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد، بحث منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة، المطبعة القانونية، القاهرة، العدد (٢)، السنة (١٠)، ١٩٦٦، ص ٤٤.

(٤) ليث امين مرزوك، مصدر سابق، ص ٣٨.

- الفاتورة، تسليم السلعة، اداء الثمن) في كافة مراحل تداولها على وفق احكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية".
٢. الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع المستوردة أياً كان الغرض من استيرادها هي واقعة الأفراج الكمركي^(١).
٣. الواقعة المنشئة للخدمات المستوردة تكون بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها أياً كانت الوسيلة التي تؤدي بها.
٤. الواقعة المنشئة للسلع والخدمات المصدرة للخارج على وفق المستندات وإجراءات التصدير على ان تكون ضريبتها بسعر الصفر لدعم المنتج المحلي ومنحه ميزة الخصم الضريبي لتشجيعه على التصدير وتلك الحال بالنسبة لمشروعات المناطق والاسواق والمدن الحرة.
٥. الواقعة المنشئة لسلع وخدمات الجدول تكون عند بيع السلعة او اداء الخدمة المحلية لأول مرة، اما بالنسبة للسلع المستوردة أي كان الغرض من استيرادها فيتم حساب ضريبة الجدول حسب الفئات المقررة بجدول السلع والخدمات المرافق للقانون قبل تطبيق الضريبة العامة على القيمة المضافة عليها، ويعد في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الافادة من الخدمة للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية.
٦. الواقعة المنشئة للضريبة على بضائع السوق الحرة تعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي^(٢)، ويعد إصدار الفاتورة من مؤدى الخدمة هو الواقعة
-
- (١) المادة ٥ من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل النافذ.
- (٢) المادة ٧ من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل النافذ.

المنشئة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون بالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة، وتحدد اللائحة التنفيذية ماهية هذه الخدمات^(١).

٧. الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للشخص غير المقيم وغير المسجل بالمصلحة (التكليف العكسي) يلتزم عند بيعه خدمة داخل البلاد لمسجل أو أي جهة حكومية وغيرها، أو من عينه ممثل له أو وكيل ينوب عنه بسداد الضريبة خلال ٣٠ يوماً من تاريخ البيع، أما في حالة عدم ادائه للضريبة فتستحق الضريبة الاضافية. وحدد المشرع الاردني الواقعة المنشئة للضريبة فيما يأتي:

١. الواقعة المنشئة لخدمة أو لسلعة مباعه محليا بالقيمة التي تمثل السعر المدفوع فعلا مقابل الخدمة، فالوعاء الضريبي بالنسبة لخدمة أو سلعة مباعه مرتبط ببيعها ببعض (مثل سلعة معفاة وخدمة معفاة)، فان الوعاء الضريبي يتكون من قيمة السلع والخدمات جميعها التي ترتبط بعضها البعض الاخر والتي تمثل السعر المدفوع مقابل السلع والخدمات وقد حدد المشرع الاردني الواقعة المنشئة في أي من الحالات الاتية^(٢):
تسليم السلعة أو بيع خدمة، وإصدار فاتورة، تسليم قيمة السلعة كليا أو جزئياً، والواقعة المنشئة على بيع الخدمة يكون عند إصدار فاتورة ضريبية أو تسلم بدل الخدمة جزئياً أو كليا.

٢. الواقعة المنشئة للسلع المستوردة (العامة والخاصة) تكون في مرحلة التخليص الجمركي، فضلا عن ذلك فان القانون منح الحق لوزير المالية ولأسباب مسوغة اصدار تعليمات تنفيذية لتحديد واقعة تحقق الضريبة على اساس بيع السلعة أو الخدمة أو لقاء بدل يحدد بشكل دوري، أو من وقت لآخر، أو في نهاية مدة معين، أو بعد أن يتم

(١) المادة ٣٣ من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل النافذ.

(٢) المادة ٩ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

استعمال تلك السلعة"^(١)، وتكون الواقعة المنشئة للضريبة العامة والخاصة عند بيع الخدمة او السلعة داخل المدن والمناطق والأسواق الحرة عند الافادة من تلك الخدمة او السلعة لأغراض شخصية أو لأغراض لا تتعلق بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المناطق والمدن والأسواق الحرة.

البحث الثاني

سعر ضريبة المبيعات

أخذت التشريعات الضريبية بالسعر الضريبي النسبي والتصاعدي أساساً لفرض الضريبة، فحددت نوعين من الاسعار وهما الضريبة التصاعدية والضريبة النسبية الا انها أخذت بالضريبة النسبية في قوانين ضريبة المبيعات الذي يحدد حسب نوع وطبيعة السلعة او المنتج.

المطلب الأول

تعريف السعر وأنواعه

الفرع الاول- تعريف السعر:

ان سعر الضريبة هو "تحديد ما يمكن استقطاعه من الوعاء بوصفه ضريبة"، كما عرف بأنه "نسبة الضريبة إلى وعائها او المادة الخاضعة لها"^(٢)، وعرف بأنه "النسبة بين مقدار الضريبة ومقدار الوعاء الخاضع لها"^(٣)، وعرف ايضا بأنه "تحديد المبلغ الذي يدفع من المكلف بعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة"^(٤)، وعرف ايضا "نسبة الضريبة الى الوعاء او المادة الخاضعة لها"، وعرفت ايضا بانها "النسبة التي تؤخذ كضريبة من المال الخاضع لها بعد استبعاد ما يقرره القانون من اعفاءات"^(٥).

(١) الفقرة ز من المادة ٩ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

(٢) د. سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، مصدر سابق، ص ١٢٥.

(٣) د. اسماعيل خليل اسماعيل، مصدر سابق، ص ٦٢.

(٤) د. قيس حسن عواد، المالية العامة، مصدر سابق، ص ١٥١.

(٥) ذو الفقار علي رسن، مصدر سابق، ص ص (١٨٧-١٨٨).

الفرع الثاني - انواع السعر:

يبرز نوعان من الاسعار في الضريبة التصاعدية وهي الضريبة التي يتغير فيها السعر بتغير الوعاء وما يهمننا هو الضريبة النسبية وهي ضريبة تفرض بسعر واحد مهما اختلفت قيمة الوعاء او المادة الخاضعة للضريبة اي تفرض بسعر واحد وما يهمننا من هذا هو بالنسبة لضريبة المبيعات قد اخذت بالسعر النسبي الذي يختلف بحسب نوع السلعة واهميتها، فقد اخذت قوانين ضريبة المبيعات بالأشكال الآتية^(١):

١. **السعر العام (الرئيسي):** هو السعر الذي يفرض على كافة السلع والخدمات ما لم يقرر القانون سعر اخر لسلع وخدمات معينة على وجه خاص^(٢).

٢. **السعر الخاص:** هو تحديد اسعار بعض السلع من دون غيرها لتحقيق غرض اقتصادي واجتماعي.

٣. **سعر الصفر:** عدم فرض الضريبة على السلع مثل السلع المصدرة للخارج.

٤. **السعر المرتفع:** تفرض بأسعار مرتفعة على السلع الترفيهية والكمالية كالذهب والعطور وغيرها من السلع الأخرى.

٥. **السعر المنخفض:** تفرض على بعض السلع والخدمات مثل وسائل النقل الخاصة بالسباح وتأليف الكتب.

٦. **السعر المتوسط:** يفرض على عمليات الانشاء وبعض الحرف.

المطلب الثاني**موقف قوانين ضريبة المبيعات من سعر الضريبة**

تأخذ قوانين ضريبة المبيعات بالسعر النسبي في فرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة وتختلف هذه النسب من بلد لآخر من حيث نوع السلعة واهميتها سواء كانت سلع ضرورية او كمالية او ترفيهية وتفاوت دخل المكلف وغيرها.

(١) د. اسماعيل خليل اسماعيل، المصدر السابق، ص ٦٢.

(٢) د. سوزي عدلي ناشد، العدالة الضريبية، مصدر سابق، ص ص (٤٠-٤١).

فبالنسبة للمشرع العراقي اخذ بالضريبة النسبية فحدد سعر الضريبة على وفق الظروف التي تمر بها البلاد ومراعاة لظروف المكلف وبناءً على ما تصدره الهيئة العامة للضرائب سنويا من ضوابط بحسب واقع البلد كإصدار الهيئة بعد احداث عام ٢٠١٩ - ٢٠٢٠ ضوابط جديدة مراعاة للأحداث، ولقد حددت الهيئة العامة للضرائب اسعار خاصة بها مثلا المواد الغذائية والطبية والبيطرية والمعدات الطبية فرضت نسبة ١٢٪ عليها، اما استيراد المشروبات الكحولية والسكاثر فرضت نسبة ١٠٠٪، اما المشروبات الغازية فقد فرضت نسبة ٢٥٪ وكذلك بالنسبة للمواد الباقية^(١)، اما فيما يخص فرض الضريبة على باعة المنتجات النفطية او الغازية فتتم مفاتحة دائرة المنتجات بكتاب رسمي لبيان مدى سحباتهم السنوية وتتم محاسبتهم على السعر الحقيقي فقط، اما بالنسبة لأصحاب مكاتب السفر والسياحة تتم مخاطبة هيئة السياحة للاستفسار عن عدد المسافرين وكذلك الحال بالنسبة لتحديد طبيعة المطاعم والفنادق وبيان نوعها ان كانت سياحية ام لا، اما بالنسبة لمكاتب الحج والعمرة فتتم مخاطبة الهيئة العامة للحج والعمرة لبيان عدد الحجاج، اما مكاتب الصيرفة فتتم مفاتحة البنك المركزي لبيان سحباتهم السنوية، ولقد اخذ المشرع العراقي بالأنواع الاتية^(٢):

١. السعر المطلق: الضريبة التي تفرض على السيارات والمحلات والمطاعم وتقدر النسبة بأعلى مقدار وفي حال امتلاكه لأكثر من مصدر تقدر الضريبة على اعلى مصدر، يتم التخفيض بنسبة ٥٠٪.
٢. السعر النسبي: الضريبة التي تفرض على المقاولات، والاستيرادات، والتجهيز، والمحطات، والمبيعات، وتقدر بنسبة ١٠٠٪ ولا يشملها التخفيض لأنها نسبية.
٣. السعر المختلط: لديه مصادر نسبية ومطلقة (النسبية تحسب ١٠٠٪ دون تخفيض) اما (المصادر المطلقة فتقدر بأعلى نسبة اما المصدران الآخران فيخفضان بنسبة ٥٠٪).

(١) لمزيد من التفصيل ينظر الجداول من ضوابط الهيئة العامة للضرائب لسنة ٢٠١٩-٢٠٢٠، ص ص (٩-١٠).

(٢) الفقرة ٨ من ضوابط المهن والاعمال التجارية العراقية للسنة المالية ٢٠١٩-٢٠٢٠، ص ٤.

ولقد اخذ المشرعان المصري والاردني كلاهما بالسعر النسبي (السعر النوعي) الذي يتم فيه تحديد نسبة الضريبة العامة والخاصة بحسب نسب معينة وضريبة الصفر بنسبة (صفر/%) فضلاً عن السعر المرتفع والمنخفض والمتوسط. اما المشرع المصري فقد اخذ بسعر ضريبة القيمة المضافة والتي تتمثل بالأنواع الآتية:

١. **السعر العام (الرئيسي):** يفرض على كافة السلع والخدمات بنسبة ١٤٪ على ان يخصص نسبة ١٪ من الضريبة لبرامج العدالة الاجتماعية^(١).

٢. **السعر الخاص:** يفرض على بعض السلع من دون غيرها بنسبة ٥٪ وعلى المواد المنصوص عليها في المادة ٣ من القانون مثل (الآلات والمعدات المصنعة محليا والمستوردة من الخارج بقرار من الوزير المختص، عدا سيارات الركوب والاتوبيسات التي تخضع للسعر العام)^(٢)، وقد تم تحديدها في الجدولين (١ و ٢) المرفقين لقانون الضريبة على المبيعات بما يأتي:

أ. السلع والخدمات التي تخضع لنسبة ٥٪ (الصابون وجميع المنظفات الصناعية ومبيدات الحشرات والخشب والحد بجميع انواعهم).

ب. السلع والخدمات التي تخضع لنسبة ١٤٪ عدا بعض الاستثناءات والسلع الواردة في الجدول ١ المرفق للقانون وفي الجدول رقم (٢) حدد سعر الضريبة على الخدمات.

ج. السلع والخدمات التي تخضع لنسبة ٢٥٪ على اجهزة التبريد والثلاجات الخاصة بالمحال التجارية والتلفاز والتسجيل والصوت وكاميرات التصوير، مستحضرات العطور والتجميل، اجهزة الانارة، وسيارات الركوب ونقل البضائع.

٣. **سعر الصفر:** عدم فرض الضريبة على بعض السلع والخدمات الغاية منها تشجيع المكلف، وفرض نسبة الصفر على ما يأتي:

(١) د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص(٤٠-٤١).

(٢) المادة ٣ من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل النافذ.

أ. السلع المصدرة للخارج لتشجيع الانتاج المحلي لمنافسة المستورد المحددة باللائحة التنفيذية^(١).

ب. السلع والخدمات داخل المناطق الحرة.

ج. السلع اللازمة لمزاولة النشاط المرخص داخل المدن والمناطق الحرة عدا سيارات الركوب، ويتم تحديد السعر وفق شروط اللائحة التنفيذية.

د. السلع والخدمات المصدرة من المشروعات في المدن والاسواق والمناطق الحرة.

٤. **السعر المنخفض:** لقد فرض المشرع هذه النسبة على السلع والخدمات التي تخضع للضريبة مثل وسائل النقل الخاصة بالسياح وتأليف الكتب، فأوجد منخفضاً للتسجيل مقداره ٥٤,٠٠٠ للمنتج الصناعي ومؤدي الخدمة ليحقق العدالة الاجتماعية والمحددة في المادة ٣ من القانون والمادة ٤ من اللائحة التنفيذية مثلاً فرض ٥٪ على الآلات والمعدات المستوردة من الخارج او محلية الصنع ما عدا الاتوبيسات وسيارات الركوب التي تخضع للسعر العام.

٥. **السعر المرتفع:** فرضها المشرع المصري بأسعار مرتفعة على السلع الترفيهية والكمالية كالذهب والعمود وغيرها من السلع الاخرى^(٢).

٦. **السعر المتوسط:** لم يأخذ المشرع المصري بهذه النسبة.

لقد اخذ المشرع الاردني بالنسبة لسعر ضريبة المبيعات بالأنواع الآتية:

١. **السعر العام (الرئيس):** يفرض على كافة السلع والخدمات بنسبة ١٦٪ للضريبة العامة على المبيعات، فحدها بالسلع والخدمات المباعة او المستوردة من خارج المملكة.

(١) المادة ٩ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

(٢) المادة ٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

٢. **السعر الخاص:** يفرض على بعض السلع دون غيرها وعلى الخدمات التي تخضع للضريبة الخاصة بنسبة ٤٪/ والمحددة في الجدول رقم ١ الملحق في هذا القانون وهي (الاسمنت بجميع انواعه، حديد البناء وقضبان الحديد، زيوت التشحيم، الجعة والمشروبات الكحولية، خدمات اشترك الهاتف النقال والراديو، التبغ ومصنوعاته، والسيارات)^(١).

٣. **سعر الصفر:** فرض نسبة الصفر على السلع والخدمات الآتية:

- أ. صادرات السلع والخدمات المشتراة من الجهات المعفاة وتحتسب لغاية حد التسجيل مع بقية المبيعات الخاضعة للضريبة شرط الزامه بالتسجيل مهما كان اجمالي مبيعاته.
- ب. السلع والخدمات المشتراة للاستخدام خارج البلاد كالأسواق والمناطق والمدن الحرة والمصدرة للخارج^(٢).
- ج. حدد المشرع ايضا نسبة الصفر بالنسبة للضريبة الخاصة على ضريبة المبيعات للسلع والخدمات الخاضعة لنسبة صفر/ المفروضة عند بيع او استيراد أية من السلع الواردة في الجدول رقم ٢ الملحق بهذا القانون^(٣) والمتضمنة (محضرات معدة لطعام الاطفال والمعاقين، لوازم المعاقين، مدخلات صناعة الادوية والآلات والمعدات الصناعية المعفاة بموجب التعريف الكمركية، الحبيبات البلاستيكية).
- د. السلع والخدمات المباعة الى الجهات المعفية (الملك، السفارات والمفوضيات، المنظمات الدولية والإقليمية، اعضاء السلك الدبلوماسي شريطة المعاملة بالمثل)^(٤).
- هـ. السلع والخدمات التي يتم شراؤها واستيرادها للجهات الآتية (القوات المسلحة والامن والمخابرات والدفاع والامن، المساجد والكنائس ومراكز الايتام والمسنين والاندية

(١) الفقرة (أ) من المادة ٦ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

(٢) البند ٢ من الفقرة (أ) من القانون نفسه.

(٣) البند ١ من الفقرة (أ) من المادة ٧ من القانون نفسه.

(٤) المادة ٢١ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

الثقافية والرياضية وذوي الاحتياجات الخاصة، المشاريع المنصوص عليها بقانون الاستثمار^(١).

٤. **السعر المرتفع:** لم يأخذ المشرع الاردني بهذه النسبة.

٥. **السعر المنخفض:** نتيجة تطبيق مبدأ خصم الضريبة خفض ضريبة الاستهلاك التي كانت مفروضة على بعض السلع بنسبة ٢٠٪ الى ١٣٪ مما أدى إلى انخفاض الأسعار بالنسبة نفسها وقلل النفقات الإدارية لتعزيز الثقة بين المكلّف ومحصل الضريبة^(٢).

٦. **السعر المتوسط:** لم يأخذ المشرع الاردني بهذه النسبة.

نخلص مما تقدم ان قوانين ضريبة المبيعات تأخذ بالسعر النسبي ومنها المشرع العراقي، لذا نطالب المشرع بتخفيض نسبة ٢٠٪ المفروضة على خدمات الهاتف النقال والانترنت الى ١٠٪ لان المستهلك هو من يتحمل العبء الضريبي بالنسبة لهذه الاسعار، ونقترح ان يتم استحصاا هذه الضرائب من الهيئة العامة للضرائب وليس من شركات الاتصالات وتلك الحال بالنسبة لعائدات الفنادق والمطاعم وان توجه هذه العائدات في اعمار المحافظة، على عكس القوانين محل المقارنة المصري والاردني اللذين كانا اكثر تنظيما للأسعار إذ اتفق المشرعان المصري والاردني كلاهما على سعر الضريبة (العامة، الخاصة، سعر الصفر، والمنخفض)، لكنهما اختلفا من حيث السعر المرتفع إذ اخذ به المشرع المصري ولم يأخذ به المشرع الاردني والسعر المتوسط لم يأخذ كلا المشرعين به.

البحث الثالث

اجراءات تقدير وتحصيل ضريبة المبيعات

يعد تقدير الضريبة وتحصيلها الهدف الاساسي للدولة الذي لأجله تم فرض الضريبة على المكلّف وعليه سوف يتم تناول اجراءات تقدير الضريبة وتحصيلها في فرعين، إذ يتناول الفرع الاول اجراءات تقدير ضريبة المبيعات ويتناول الفرع الثاني اجراءات تحصيلها.

(١) الفقرة (أ) من المادة ٢٢ من قانون ضريبة المبيعات الاردني المعدل النافذ..

(٢) د. عبدالناصر نور و د. نائل حسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٨، ص٤٦.

المطلب الاول

اجراءات تقدير ضريبة المبيعات

يستند تقدير الضريبة المستحقة على المكلف على واقعة البيع او تأدية الخدمة بتقديمه الحسابات المقدمة من قبله، او قد يكون التقدير بالاتفاق مع المكلف وقد يلجأ المكلف في بعض الاحيان للتهرب من دفع الضريبة بالتلاعب بالحسابات والقوائم المالية المقدمة للدائرة الضريبية، لذا تلجأ الادارة الضريبية لتقدير الضريبة بنفسها، وللإحاطة بهذا الموضوع بشي من التفصيل سيتم تعريف المقصود بتقدير الضريبة وطرائق التقدير ومن ثم تناول موقف قوانين ضريبة المبيعات في التشريع العراقي والقوانين محل المقارنة منها.

الفرع الاول

تعريف التقدير الضريبي

عرف بانه "مجموعة الاجراءات والعمليات التي تتولى بموجبها الادارة الضريبية تحديد وعاء الضريبة"، فالغاية الاساسية من التقدير الوصول الى الرقم الحقيقي او التقريبي لقيمة المادة الخاضعة للضريبة^(١)، وعرف ايضا انه "مجموعة الاجراءات والعمليات التي تتولى بموجبها الادارة الضريبية تحديد وعاء الضريبة للوصول الى الرقم الحقيقي او التقريبي لقيمة المادة الخاضعة للضريبة"^(٢)، وعرف ايضا " صدور قرار من الادارة المالية بتحديد المبلغ الذي يلتزم الممول بدفعه للضريبة، وعرف أيضا بأنه تحديد مقدار او المبلغ الواجب على المكلف دفعه للإدارة الضريبية"^(٣).

(١) د. خالد حامد عبد، متطلبات بتطبيق الحكومة الالكترونية في مجال التحاسب الضريبي - نظام مقترح، اطروحة دكتوراه، قسم ادارة الاعمال، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٩، ص ٩٨.

(٢) د. فضيلة عباس غائب، مصدر سابق، ص ٦١.

(٣) د. سمير صلاح الدين حمدي، مصدر سابق، ص ١٢٧.

الفرع الثاني

طرق تقدير الضريبة

تلجأ الإدارة لتقدير وعاء الضريبة بصورة مباشرة أو غير مباشرة، فنقوم دائرة الضرائب بتقدير الوعاء الضريبي للمكلف بعد الاطلاع على عناصره وانواعه، ويتم تقدير الضريبة بواسطة الإدارة الضريبية بطرق مباشرة وطرق غير مباشرة على وفق ما يأتي:

١. طرق التقدير غير المباشرة:

يتم تقدير الضريبة من قبل الإدارة بنوعين من التقدير وفي هذه الطرق تمتلك الإدارة سلطة تقديرية في ذلك (البدراي، ٢٠١١):

- أسلوب التقدير الجزائي: يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة (الحقيقية) التي لها صلة بالنشاط، وتستخدم هذه الطريقة في حالة "عدم وجود دفاتر منتظمة تبين القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة"، ويحتسب الربح المحقق مثلاً على أساس نسبة من رقم الأعمال، مثل تقدير دخل الطبيب على ساعات التقدير الجزائي القانوني: القانون يحدد القرائن التي تتبعها الإدارة لتقدير الضريبة مثلاً ينص المشرع على تحديد النشاط التجاري للمكلف بنسبة ٢٠٪ من رقم الاعمال ... الخ.
- التقدير الجزائي الإداري: يتضمن درجة أكبر من المرونة ويترك المجال للتفاوض والاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف على مقدار الوعاء.
- أ- أسلوب المظاهر الخارجية: يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية المحيطة بالمكلف، التي تعبر عن درجة يسر المكلف أو درجة انتشار نشاطه^(١)، ومقدار ما يدفعه من ايجار وغيرها من المظاهر الأخرى.

(١) سامح خالد عبدالله معالي، معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، ٢٠١٥، ص ٤٨.

٢. طرق التقدير المباشرة:

يتم تقدير الضريبة بصورة مباشرة بالإقرارات التي يقدمها المكلف او من يمثله قانونا او من النائب عنه او من الغير.

أ- طريقة التقدير بوساطة المكلف (الافراد - التقدير المباشر): وتسمى كذلك بطريقة "الإقرارات الضريبية"، على وفق هذه الطريقة يتم التعرف على الوعاء الضريبي بتصريح المكلف نفسه أو تصريح الغير^(١):

١. الإقرار الضريبي المقدم من الممول نفسه: إن أفضل أساليب تقدير الوعاء الضريبي هو أسلوب الإقرار الضريبي المقدم من الممول باعتبار أن الممول هو الأكثر دراية ومعرفة بوعائه الضريبي^(٢).

٢. الإقرار الضريبي الذي يقدمه النائب عن المكلف او من يمثله قانونا: يعتبر من الاساليب المهمة في تقدير الضريبة فتلزم المكلف بتقديم الاقرار من قبله او من ينوب عنه او من يمثله قانونا، كالتصريح الكمركي او البيان التفصيلي متضمناً جميع البيانات والمستندات والفواتير وغيرها لتتولى الادارة الضريبية التحقق من صحتها.

ب- التقدير الاداري المباشر: تلجأ الإدارة الضريبية لهذه الطريقة بجمع البيانات والتحري عن المكلف في حالة امتناعه او اهماله تقديم الاقرار في المدة القانونية إذ تعد بمثابة عقوبة^(٣).

(١) د. سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الاسكندرية،

مصر، ٢٠٠٨، ص ١٦٣.

(٢) د. فضيلة عباس غائب، مصدر سابق، ص ٦٢.

(٣) المصدر نفسه، ص ٦٣.

الفرع الثالث

موقف قوانين ضريبة المبيعات من تقدير الضريبة

أخذت قوانين ضريبة المبيعات بأنواع عديدة من التقدير فقد اعتمدت في تقدير الضريبة على الاقرار المقدم من المكلف او قد تلجا الى التقدير الاتفاقي مع المكلف في بعض الاحيان عند عدم قناعتها بالإقرار والبيانات التي يقدمها المكلف فتلجا للتقدير الاداري.

اعتمد المشرع العراقي في تقدير ضريبة المبيعات على النصوص الواردة في قانون ضريبة الدخل بوصفه القانون العام الذي يرجع اليه في الحالات التي لم يرد بها نصوص خاصة بضريبة المبيعات وكذلك لان قوانين الموازنة التي تم الاشارة اليها سابقا تحيلنا الى قانون ضريبة الدخل وبقدر ما يتعلق الامر بتقدير ضريبة المبيعات نلاحظ ان المشرع العراقي حددها بطرائق عدة إذ اخذ بما يأتي^(١):

١. **التقدير بناءً على الاقرار المقدم من المكلف (التقدير الاولي)** وبالرجوع الى تعليمات رقم ٥ لسنة ٢٠١٥، نلاحظ ان المشرع الزم المكلف بتقديم تقرير مصدق من المحاسب المختص موضح نشاطه فيه على وفق النموذج الذي اعدته الهيئة العامة للضرائب في النصف الاول من الشهر الذي يلي انتهاء مدة ٣ اشهر موقعا منه او ممن يمثله قانوناً^(٢).

٢. **التقدير الاحتياطي**: يتم تقدير الضريبة احتياطياً عند عدم انهاء المكلف تقدير العمل.

٣. **التقدير الاتفاقي**: ويتم هذا بالاتفاق بين الطرفين الادارة والمكلف.

٤. **التقدير النهائي**: حق السلطة المالية بتقدير الضريبة على اساس الدخل الحقيقي او اذ لم تكن قد قدرته او قدرته بقيمة اقل عن حقيقته.

٥. **التقدير الاضافي**: يتم تقدير الضريبة بحسب المعلومات المتوفرة للإدارة الضريبية ثم تشعر المكلف بدفع فارق الضريبة الاضافية فقط.

(١) د. طلال محمد علي الجاوي، مصدر سابق، ص ٧٢-٧٨.

(٢) لمزيد من التفصيل ينظر المواد (٣،٤) من تعليمات رقم ٥ لسنة ٢٠١٥ بشأن فرض وجباية ضريبة المبيعات في العراق.

٦. **التقدير الإداري:** يجري هذا التقدير بناءً على تخمين من الإدارة الضريبية للمكلف دون الاعتداد بما قدمه من تقارير ودفاتر تجارية وحسابات، فبعد انقضاء الفترة المحددة تقوم الإدارة بفحص التقارير ليتسنى لها رفضها أو قبولها.
٧. **تعديل اقرار:** يتم فرض هذه الضريبة عند حصول خطأ بالتقدير.
٨. **التقدير الإداري أو (لجان المسح الميداني):** يتم تقدير الضريبة من لجان المسح الميداني. ويكون التقدير سواء كان بالسعر المحلي أو بسعر العملة بحسب اسعار صرف الهيئة العامة للضرائب وكل سنة بسنتها.
- وقد اختلف المشرعان المصري والاردني كلاهما عن العراقي من حيث انهما قد نظما الاحكام الخاصة بتقدير ضريبة المبيعات.
- لقد اخذ المشرع الاردني في التقدير بالإقرار المقدم من المكلف، وميز المشرع في التقدير بين المكلف المسجل والمكلف غير المسجل، فالنسبة للمكلف المسجل تلجا الإدارة الضريبية لتقدير الضريبة بشكل اولي واذ تخلف المسجل عن تقديم الإقرار الضريبي في الفترة المحددة بهذا القانون عن الفترات الضريبية المعنية وأية غرامات ومبالغ أخرى متحققة عليه ويتم تبليغ المسجل بإشعار خطي بنتيجة ذلك القرار وتكون المبالغ المطالب بها بموجب الإشعار واجبة التحصيل بعد مرور ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغ المسجل ويعتبر المبلغ المحصل منها دفعة على حساب الضريبة النهائية المستحقة عليه ولا يعتبر قراراً نهائياً لغايات الاعتراض أو الطعن القضائي، ويعتبر قرار التقدير الأولي ملغى حكماً اذا المسجل قدم الإقرار الضريبي عن الفترة أو الفترات الضريبية المعنية ودفعت الضريبة وأية غرامات أو مبالغ أخرى مستحقة عليه بموجب ذلك الإقرار على أن يتم ذلك قبل صدور قرار التقدير الإداري على وفق أحكام المادة (٤٦) من هذا القانون^(١).
- اما بالنسبة لإجراءات التقدير الإداري لغير المسجلين فقد حددها المشرع بالتعليمات رقم ٥ لسنة ٢٠١٠ الخاصة بأسس واجراءات التقدير الإداري لغير المسجلين في ضريبة

(١) لمزيد من التفصيل ينظر المواد (٤٥، ٤٦، ٤٧) من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

المبيعات^(١). إذ اجاز للمكلف "أن يعيد النظر في قرار التدقيق أو التقدير الإداري أو القرار الصادر عن هيئة الاعتراض بشأن أي منها، بعد أن يُتيح للمدير أو من يفوضه للمكلف فرصة معقولة لسماع أقواله وبسط قضيته فله إصدار قرار معدل لأي من هذه القرارات لزيادة الضريبة إذا ثبت:

• وجود خطأ في تطبيق القانون.

• إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مبيعات لم تعالج في حينه .

لا يجوز أن يتضمن القرار المعدل لقرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري والقرار الصادر عن هيئة الاعتراض أية من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة عندما نظرت في الطعن المقدم بشأن ذلك القرار، تقوم الدائرة بإبلاغ المكلف وإشعاره خطياً بنتيجة القرار المعدل الصادر بمقتضى أحكام هذه المادة ويكون هذا القرار قابلاً للطعن أمام المحكمة في ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغ الاشعار للمكلف^(٢).

لقد حدد المشرع المصري التقدير "بمجموعة الاساليب والاجراءات التي تقوم بها الادارة الضريبية لمراجعة اقرارات المسجلين ومطابقتها بالدفاتر والمستندات للتأكد من صحتها بعد تحديد الوعاء الضريبي ومعرفة الضريبة المستحقة على المسجل"، وحدد المشرع هذه الاساليب بالنسبة لتقدير الضريبة على القيمة المضافة بما يأتي.

١. يعد الاقرار المقدم من المسجل سند لتقدير الضريبة بعد ثبوت صحته ومطابقته للدفاتر والسجلات، ما لم تعدله الادارة الضريبية خلال ٥ سنوات من تاريخ تقديمه^(٣).
٢. اذا عدل الاقرار الضريبي من قبل المصلحة ولم يطعن به المسجل يعد تقدير المصلحة نهائياً^(٤)، شرط تبليغ المكلف بالتقدير الضريبي المعدل.

(١) لمزيد من التفصيل ينظر المواد (٣،٤،٥) من التعليمات رقم ٥ لسنة ٢٠١٠ بشأن أسس

واجراءات التقدير الاداري على غير المسجلين في ضريبة المبيعات في الاردن.

(٢) لمزيد من التفصيل ينظر المواد (٤٩، ٤٦، ٤٧) من القانون المؤقت رقم ٢٩ لسنة

٢٠٠٩ المعدل لقانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

(٣) المادة ٣٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

(٤) المادة ٤٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

٣. اذا لم يتقدم المسجل بطلب لإحالة النزاع الى لجان الطعن في المدة القانونية تعد نتيجة الطعن على الضريبة نهائية.

٤. على المصلحة اخطار الممول بتعديل تقدير الضريبة وفي حال وجود ايرادات لم يسبق اخطار الممول بها فيتم محاسبته ايضا على "الانموذج المعد لهذا الغرض بخطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية الإثبات قانوناً، أو تسليمه النموذج بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو من يمثله^(١).

نلاحظ مما تقدم ان المشرعين المصري والاردني حددا عدداً من الطرق بتقدير ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات بناءً على الاقرار المقدم من المسجل والتقدير الاداري حيث يعتبر تقديرها نهائياً اذا قامت بتعديل الاقرار ما لم يتم المسجل بالاعتراض على تقديم الاقرار.

ملاحظة : الضمير في تقديرها وقامت يعود لمن ؟

المطلب الثاني

تحصيل ضريبة المبيعات

يعد التحصيل الهدف الاساس للدولة الذي من أجله فرضت الدولة الضريبة على المكلف وتتبع الادارة الضريبية العديد من الطرق والاجراءات التي فرضتها القوانين الضريبية لتحصيلها، ولغرض الاحاطة بالموضوع سيتم تحديد المقصود بتحصيل الضريبة وطرائق تحصيلها وبيان موقف ضريبة المبيعات منها.

(١) المادة ٤٤ من المصدر نفسه.

الفرع الأول

تعريف التحصيل وأساليبه

أولاً- تعريف التحصيل:

يقصد بالتحصيل الضريبي "استيفاء الخزانة العامة للضريبة استحقاقها من المكلف"^(١)، ويعرف أيضا التحصيل الضريبي بأنه مجموعة من "الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزانة العمومية"^(٢)، ويعرف أيضا بأنه "مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزانة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار"^(٣)، وعرف أيضا بأنه "مجموعة الاجراءات والعمليات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزانة العامة للدولة، وفقا للقواعد القانونية والاجراءات الضريبية المطبقة بهذا الخصوص"^(٤)، وعرف أيضا بأنه "الاجراءات التي تتخذها الادارة الضريبية استناداً إلى القانون بهدف جمع مبالغ الضريبة المترتبة في ذمة المكلف لتوريدها إلى الخزانة العامة بالتراضي أو جبراً"^(٥)، وعرف أيضا بأنه "مجموعة العمليات التي تؤدي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف بدفع الضريبة إلى الادارة الضريبية، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة"^(٦).

ثانياً- اساليب تحصيل ضريبة المبيعات:

تبرز عدة اساليب أو طرائق لتحصيل ضريبة المبيعات تتمثل بما يأتي^(٦):

أ. الدفع النقدي: يتم فيه دفع الضريبة بصورة نقدية من المكلف بشكل كامل وقد يتم في بعض الاحيان تقسيط المبلغ حسب التواريخ التي يتم تحديدها لكل قسط.

(١) سامح خالد عبدالله معالي مصدر سابق، ص ٥١.

(٢) داودي محمد، الادارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، الجزائر، ٢٠٠٦، ص ١٣.

(٣) د. فضيلة عباس غائب، مصدر سابق، ص ٦٩.

(٤) د. سمير صلاح الدين حمدي، مصدر سابق ، ص ١٢٧.

(٥) مبروك محمد نصير، مصدر سابق، ص ص (١٢٠-١٢٢).

ب. **الدفع عند تقديم الاقرار:** يتم فيه تحصيل الضريبة ودفعها عند تقديم الاقرار مباشرة من المكلف^(١).

ت. **الحجز من المنبع:** وفيه يتم تسديد الضريبة وحسابها عند بيع السلعة او الخدمة ويلتزم المستفيد بدفعها في المدة التي حددها القانون.

ث. **الدفع على اقساط:** يتم فيه تسديد جزء من المبلغ عند الافراج الكمركي والباقي يكون على اقساط ولا يتم التصرف بها الى حين تسديد الاقساط بالكامل.

ج. **الدفع عن طريق شخص اخر:**

يتم دفع الضريبة من النائب عن المكلف او من يمثله قانونا وتعد هذه الطريقة استثناء من القاعدة العامة على الضرائب غير المباشرة وتكون في حالات (اداء خدمة داخل البلاد لشخص غير مسجل وغير مقيم، فان المسجل باستيراد خدمة لازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فيعامل بوصفه مستورداً ومورداً لتلك المواد).

وتبرز طرق اخرى اخذت بها بعض الدول لدفع الضريبة بهدف تبسيط الإجراءات وتسهيلها على المكلفين لغرض دفع الضرائب من خلال استخدام التقنيات الحديثة التي تتمثل ببطاقات الدفع الالكتروني أو التحويل الالكتروني التي تعتمدها الدوائر والبنوك المعتمدة^(٢).

الفرع الثاني

المكلفون بتحصيل وتوريد الضريبة

ان ضريبة المبيعات من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبأها المستهلك النهائي للسلعة او المستفيد من الخدمة الخاضعة للضريبة، فلا بد من ان يكون هناك مكلفون بتحصيل وتوريد الضريبة (كالمكلف المصنع لسلعة منتجة محليا، مؤدي الخدمة، المسجل، المقاول هو مؤدي الخدمة وهو المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة،

(١) المادة ٣١ من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل النافذ.

(٢) المادة ١٣ من التعليمات رقم ١ لسنة ٢٠١٠ ، بشأن طرق دفع ضريبة المبيعات وتوريدها وتقسيتها وتأجيل دفعها في الاردن.

والمستورد وتاجر الجملة والتجزئة، وموظفي دائرة الضريبة المكلفين بتحصيل الضريبة) فكلهم مكلفون بتحصيل الضريبة وتوريدها^(١).

الفرع الثالث

موقف قوانين ضريبة المبيعات من التحصيل

لقد ميز المشرع العراقي في طريقة تحصيل ضريبة المبيعات بحسب نوع السلعة والخدمة وفق ما يأتي.

١. استيفاء الضريبة بالاعتماد على كامل القيمة الحقيقية او الخدمة المباعة كالخدمات على الفنادق والمطاعم الدرجتين الاولى والممتازة والتي لا يتم تحصيلها من الفنادق والمطاعم السياحية الا بعد صدور كتاب من هيئة السياحة يثبت بانهم مطاعم وفنادق سياحية.

٢. يستوفى عن ضريبة المبيعات المجابة وغير المحمولة ومبالغ ضريبة المبيعات غير المجابة (الفائدة المصرفية) إذ تكون الادارة هي المسؤولة عن تحمل ودفع هذه الفائدة وتوريدها للهيئة العامة للضرائب استنادا الى البند اولا من المادة ١٨ من قانون الموازنة العامة الاتحادية ٢٠١٩.

٣. يتم استيفاء ضريبة خدمات الهاتف النقال والاتصالات والانترنت من وزارة الاتصالات بالاتفاق مع كبار مكلفي الدخل التابعة للهيئة العامة للضرائب في بغداد.

٤. يتم استيفاء الضريبة بالنسبة للمولات وباقي المهن وفق نسب محددة ومميز بين حالتين هما:

أ- استيفاء الضريبة من المحلات والمكاتب الكبيرة والمشهورة والواقعة في مناطق مكتظة بالسكان لا يتم الا بعد اجراء مسح ميداني من قبل اللجنة المقدره للضريبة.

ب- استيفاء الضريبة من المحلات الاخرى وقد تم تصنيفها الى صنفين مضافا اليها نسبة ٢٥٪ عليها في حال وجود مخزن.

(١) محمد شعبان امام سيد، مصدر سابق، ص ص (١٩٨-٢٠١).

- الصنف (أ) المولات او المحلات التي تقع على الشارع العام وتكون نسب ضرائبها اعلى من الصنف الثاني بسبب الموقع وهي تختلف من مهنة لأخرى.

- الصنف (ب) المولات او المحلات التي تقع (داخل الفرع) وتكون نسبة ضريبته اقل من الصنف الاول وكذلك تختلف باختلاف نوع المهنة.

٥. اذا تم استيفاء مبلغ ضريبة المبيعات بطريق الخطأ فان المبلغ المستوفى يسجل ايراداً نهائياً للهيئة العامة للضرائب، مما يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية من وجوب رد المبالغ المدفوعة من دون وجه حق للمكلف وهو ما سبق وان تمت الاشارة اليه.

لقد اصدر المشرع الاردني كثيراً من التعليمات لتمكن المكلفين من دفع الضرائب المترتبة عليهم بطريقة سهلة عن طريق تحصيل الضريبة المتوجب دفعها بحسب احكام القانون، فالزم المسجل بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للدائرة في المواعيد المحددة في هذا القانون^(١).

١. استيفاء الضريبة على السلع المستوردة قبل الأفراج عنها على وفق أحكام قانون الجمارك عن المادة التي قدمت بواسطتها الخدمة^(٢).

٢. استيفاء الضريبة على الخدمة المستوردة عند دفع بدل هذه الخدمة كلياً أو جزئياً ويلتزم متلقيها أو المستفيد منها بدفع الضريبة المستحقة عليها الى الدائرة في الحالات التالية:

أ- استيفاء الضريبة على السلع التي يبيعها المسجل لشخص اخر ولا يعتبر هذا بيعاً إلا عند قيام حائز السلعة ببيعها فعلياً ويتم تحصيل الضريبة عليها بتاريخ ذلك البيع.

ب- استيفاء الضريبة عن السلع المرتبطة والمنطوية على خدمات مالية على أساس قيمتها قبل ارتباطها بتلك الخدمات.

(١) عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، المكتبة العالمية للكتاب الجامعي، بيروت، لبنان، ٢٠٠٨، ص ص (١٩٩-١٢٠).

(٢) الفقرة د من المادة ٩ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

ت- استيفاء الضريبة العامة على بيع أي سلعة أو خدمة معفاة أو خاضعة لنسبة الصفر إذا

كان البيع مصحوبا أو مرتبطا بسلعة أو خدمة أخرى خاضعة لهذه الضريبة^(١).

على ان تتولى دائرة الجمارك تحصيل الضريبة على السلع والخدمات المستوردة على وفق الاجراءات المقررة لدفع الرسوم الجمركية ولا يجوز التخليص عليها قبل تسديد الضريبة المستحقة عليها بالكامل بالإضافة الى الفرق الضريبي، وتوريدها للدائرة الضريبية خلال شهر من تاريخ دفع بدل الخدمة المستوردة أو أي جزء منه، وخلال ٦ اشهر عند إفراج السلطات الجمركية عن المادة التي قدمت بواسطتها تلك الخدمة.

٣. استيفاء الضريبة عند بيع سلعة او خدمة خاضعة للضريبة من المسجل^(٢).

٤. استيفاء الضريبة العامة والخاصة على بيع السلع عند تسليم السلعة باعتماد تاريخ الفاتورة الضريبية في حالة اصدار الفاتورة او تسلم قيمة السلعة كليا او جزئيا، اما استيفاء الضريبة العامة على بيع الخدمة فيكون عند اصدار الفاتورة او تسلم بدل الخدمة كليا او جزئيا.

٥. استيفاء الضريبة من الغرامات والتعويض المدني والمبالغ الاضافية والضرائب والغرامات المستحقة التحصيل وفق الفقرة (أ) من المادة ٤٥^(٣)، إذ تتعلق هذه الفقرة بحالة تخلف المكلف عن تقديم الاقرار تقدر الضريبة عليه عن الفترة الضريبية مع الغرامات.

والزم المشرع المصري المكلفين بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة على نحو دوري في ذات موعد تقديم الإقرار الشهري في الموعد المنصوص عليها قانوناً، وعلى المسجل اداء حصيله الضريبية دوريا وفق الاقرار الشهري الذي حددته المادة (١٤) بمدة

(١) المادة ٣ من التعليمات رقم ١ لسنة ٢٠١٠ الاردنية.

(٢) د. مأمون محمد القضاة، مدى فعالية إجراءات دائرة الضريبة العامة على مبيعات القطاع الخدمي الأردني من وجهة نظر المدققين العاملين فيها، جامعة جرش، الأردن، ٢٠١٤، ص ص (٣٤١-٣٤٢).

(٣) المادة ٣ من التعليمات رقم (١) لسنة ٢٠١٠ بشأن طرق دفع ضريبة المبيعات وتوريدها وتقسيتها وتأجيل دفعها في قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

شهرين من تاريخ انتهاء الفترة الضريبية، فضلاً عن ذلك توجد طرق أخرى لتحصيل الضريبة^(١).

١. الدفع عند تقديم الأقرار:

على المسجل أداء الضريبة المستحقة أو ضريبة الجدول أو كليهما معا عند "الإفراج الكمركي" بالنسبة للخدمات والسلع المستوردة"، حيث لا يجوز الإفراج عنها قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل، لكن لرئيس المصلحة الإفراج المؤقت عن الآلات والمعدات الإنتاجية الواردة للمصانع واللازمة للعملية الإنتاجية على وفق شروط السداد والقواعد والضمانات التي يصدر بها قرار منه^(٢)، وفي حال عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات الإجراءات، أما بالنسبة للسلع المحلية المباعة فتكون مرفقة بإقرار شهري مقترن بسداد الضريبة المستحقة^(٣)، ولقد حددت الفقرة الأولى من المادة ٣٢ الشروط الواجب توفرها لأداء الضريبة بالاتي^(٤): يقوم المسجل بأداء حصيله الضريبة بشكل دوري للمصلحة على وفق إقرار شهري مقترن بسداد القيمة في موعدها المحدد المنصوص عليه قانوناً، بإنهاء سداد الضريبة وتقديمه للمصلحة بالموعد المحدد^(٥)، وعلى المسجل تأدية الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب خلال ٣٠ يوماً التالية لانتهاء الفترة الضريبية^(٦).

٢. التوريد عن طريق شخص آخر:

دفع الضريبة عن طريق شخص آخر غير المكلف كالممثل الضريبي أو من ينوب عنه قانوناً في دفع الضريبة الى خزينة الدولة في حالات:

(١) المادة ٣١ من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل النافذ.

(٢) المادة ٢٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل النافذ.

(٣) مبروك محمد نصير، مصدر سابق، ص ص (١٢١-١٢٢).

(٤) الفقرة الأولى من المادة ٣٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

(٥) المادة ١٦ من القانون نفسه.

(٦) المادة ٢٥ من القانون نفسه.

أ. يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليه وسدادها خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تلقي الخدمة بشرط عدم تطبيق قواعد الخصم ان كان اداء الخدمة داخل البلاد غير لازمة لمزاولة عمله لمسجل او غير مسجل او شخص غير مقيم او جهة حكومية او اي جهة اخرى.

ب. قيام المسجل باستيراد خدمة لازمة لممارسة عمله فانه يعامل بوصفه مستورداً ومورداً في الوقت نفسه لتلك الخدمة ويلتزم بحساب الضريبة المستحقة عليه والاقرار عنها وتسويتها.

٣. الحجز من المنبع:

ان المستفيد من الخدمة يلتزم بحساب الضريبة المستحقة عليه وتسديدها خلال ٣٠ يوماً من تاريخ التعامل ويعد مستند السداد بمثابة فاتورة ضريبية ويتم سدادها من المكلف مباشرة للمصلحة.

٤. تحصيل الضريبة على شكل اقساط:

بالنسبة الى الآلات والمعدات المستخدمة لإنتاج سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة اجاز المشرع لرئيس المصلحة الإفراج المؤقت عنها شرط سداد جزء من الضريبة عند الإفراج الكمركي والباقي على أقساط، ولا يجوز التصرف بها الى ان يتم سداد باقي اقساط الضريبة المستحقة عليها وإخطار المصلحة بذلك، فضلا عن ذلك تبرز عديد من الاجراءات او الخطوات التنفيذية لتحصيل ضريبة القيمة المضافة والتي تتمثل بكل مما يأتي^(١):

أ. على المسجل أداء الضريبة ورافق إقراره الشهري المقترن بسداد الضريبة والمقدم في الشهرين التاليين.

ب. على مستورد السلع والخدمات سداد الضريبة عند الإفراج الجمركي بحسب الإجراءات المقررة جمركيا، ولا يجوز الإفراج النهائي عنها قبل سداد الضريبة بالكامل.

(١) مبروك محمد نصير، المصدر السابق، ص ص (١٣٦-١٣٩).

ت. على الممثل الضريبي للشخص غير المقيم سداد الضريبة على ما يؤدي من الخدمات الواردة من الخارج وتحصل لدى مصلحة الضرائب.

ث. على الجهة المستفيدة الالتزام بأداء بعض الخدمات الخارجية للشخص غير المقيم وسداد الضريبة لمصلحة الضرائب ويكون ذلك تكليفا عكسيا لها.

لقد فرضت هذه القوانين عديداً من الجزاءات في حالة تأخر المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية، فالمشرع المصري فرض "ضريبة اضافية بنسبة ١,٥٪ من قيمة الضريبة وضريبة الجدول غير المدفوعة بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الاقرار" وفرض الحجز الاداري على وفق القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٥٥ في حالة تأخر المكلف عن اداء او سداد الضريبة والضريبة الاضافية واية مستحقات اخرى في المواعيد المحددة قانوناً^(١)، وعد المشرع المصري دين الضريبة من الديون الممتازة التي لها حق الامتياز^(٢) على باقي الديون الاخرى.

واوجب المشرع الاردني على المكلف دفع المبالغ المطالب بها والواجبة التحصيل بعد مرور ٣٠ يوم من تاريخ تبليغ المسجل ويعد "أي مبلغ محصل منها دفعة على حساب الضريبة النهائية المستحقة"^(٣)، وكذلك وضع اليد على امواله المنقولة وغير المنقولة ومنعه من التصرف بها كما يحق للدولة اتخاذ الاجراءات اللازمة قانونا لبيع هذه المحجوزات في المزاد العلني وفي حال تخلف المكلف عن دفع الضريبة خلال ٣٠ يوماً فيتم تحصيل الضريبة حسب قانون الأموال الأميرية النافذ^(٤)، وللمدبر أو من يفوضه ممارسة جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري وللجنة تحصيل الأموال الأميرية المنصوص عليها في ذلك القانون^(٥).

(١) المادة ١ من القانون المصري رقم ٣٨ لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري.

(٢) الامتياز: ايثار حق الدولة في اقتضاء دين الضريبة بتأمين خاص يخول لها الاولوية في استيفاء دينها بحيث تتقدم على سائر الدائنين في الحصول على الضريبة المستحقة من اموال المكلف، ذو الفقار علي رسن، مصدر سابق، ص ٢٦٧.

(٣) المادة ٤٥ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

(٤) للمزيد من التفصيل ينظر المواد (٦،٧،٨،١٠) من قانون الاموال الاميرية الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٥٢ المعدل النافذ.

(٥) المادة ٥٤ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

اما المشرع العراقي فقد نصت المادة ٤٧ من قانون ضريبة الدخل على ان (تجبي الضريبة والمبالغ الاضافية على وفق قانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٩) باتخاذ الاجراءات القانونية (موقوفات- حجز- منع سفر) بحق المكلفين الممتنعين عن تسديد ما بذمتهم ولا تتم هذه الاجراءات الا بعد تشكيل لجنة لغرض متابعة الموضوع^(١)، ولقد تم تخويل مدراء الفروع وما يماثلهم في دوائر وزارة المالية بغداد والمحافظات او أي موظف اخر لا تقل درجته عن الدرجة الرابعة من قانون الخدمة المدنية او ما يقابلها في قوانين وقواعد الخدمة الاخرى بتخويل من الوزير^(٢) بالتحصيل^(٣).

الخاتمة

بعد ان الانتهاء من اعداد هذا البحث "التنظيم الفني لضريبة المبيعات"، بفضل الله ومنة منه فقد توصلنا لجملة من الاستنتاجات والتوصيات على وفق ما يأتي:

اولا- الاستنتاجات:

١. تفرض ضريبة المبيعات على العديد من السلع والخدمات وتحدد النسبة الخاصة بالضريبة بحسب نوعية واهمية السلعة والخدمة لذا تم فرضها بسعر نسبي مرتفع على السلع الكمالية وفرضت بسعر نسبي منخفض على السلع الاساسية فضلا عن فرض نسبة الصفر على السلع والخدمات المصدرة لتشجيع الاستثمار.
٢. يتم تحديد وعاء ضريبة المبيعات على اساس القيمة الواجب الاقرار عنها التي تتخذ اساسا لتقدير الضريبة على السلع والخدمات والتي تتحدد على اساس قيمة بيع السلعة او اداء الخدمة او دفع الثمن او القيمة المالية للسلعة عند نقطة البيع وتخليص السلعة او الخدمة المستوردة او قد يكون الوعاء كما او حجما او وزنا او غير ذلك.

(١) كتاب الهيئة العامة للضرائب ذي العدد د/٤٧٢٣ في ١/٣/٢٠٢٠ الخاص باستحصال الديون الحكومية.

(٢) كتاب الهيئة العامة للضرائب ذي العدد ٥/٢٥١٤/٨٩٥٦ في ٩/٩/٢٠١٨ الخاص بتخويل صلاحية تطبيق قانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٩ والمؤكد عليه بالكتاب رقم ٥٩٣/٥ في ٢٩/١٢/٢٠١٩.

٣. تحدد الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات بواقعة بيع السلعة او تقديم الخدمة تقترن بإصدار الفاتورة او اداء الثمن عند بيع السلعة او اداء الثمن وفقا لأحكام القانون وأيا كانت وسيلة بيعها او اداؤها حتى لو كانت الكترونية.
٤. يعد تقدير ضريبة المبيعات عن طريق الاقرار المقدم من المكلف هو الاسلوب او الطريقة الاكثر اعتمادا في القوانين الضريبية ويتم فيها اداء الضريبة وفق المواعيد المحددة قانونا وغيرها من الطرق الأخرى.
٥. يتم تحصيل ضريبة المبيعات بأساليب عديدة كتحويلها عند تقديم الاقرار او عن طريق حجزها من المنبع او عند الافراج الجمركي عنها بالنسبة للسلع المستوردة.

ثانيا- التوصيات:

١. توسيع نطاق سريان ضريبة المبيعات بوصفها من الضرائب غير المباشرة بفرضها على كافة السلع والخدمات الا ما استثنى بنص القانون، لرفد الدولة بإيرادات اكبر فضلاً عن الإيرادات النفطية والضرائب المباشرة، ودعم الانتاج المحلي ورفع اسعار المستورد والسلع غير الضرورية والكمالية والاستفادة منها في دعم المشاريع الاستثمارية التي تدر مبالغ مالية تساهم في تعزيز الاقتصاد.
٢. اصدار قانون خاص بضريبة المبيعات واعداده من اشخاص اكفاء ذوي خبرة في مجال الضريبة (محاسبيا وكترونيا وقانونيا).
٣. استحداث مديرية مستقلة بضريبة المبيعات تضم اقسام وشعب، بدلا من جعلها تابعة لقسم الاستقطاع المباشر الخاص بضريبة الدخل.
٤. تخفيض نسبة الـ ٢٠٪ المفروضة على خدمات الهاتف النقال والانترنت الى ١٠٪ لان المستهلك هو من يتحمل العبء الضريبي بالنسبة لهذه الاسعار، ونقترح ان يتم استحصال هذه الضرائب من الهيئة العامة للضرائب وليس من شركات الاتصالات وتلك الحال بالنسبة لعائدات الفنادق والمطاعم وان توجه هذه العائدات في اعمار المحافظة.

٥. تشكيل لجان المسح الميداني لتقدير المحلات والمولات والمطاعم الكبيرة بصورة مفاجئة للحد من الفساد الضريبي والاتفاق بين اصحاب المحلات والموظفين.

The Authors declare That there is no conflict of interest

المصادر

اولا- القوانين:

القوانين العراقية:

١. قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧، بشأن فرض ضريبة المبيعات على الخدمة المقدمة في المطاعم والفنادق درجة اولى في العراق.

القوانين المصرية:

٢. قانون الحجز الاداري المصري رقم ٣٨ لسنة ١٩٥٥.

٣. قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل.

٤. قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

القوانين الاردنية:

٥. قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ، والمنشور في

الجريدة الرسمية رقم ٤٦٧٢ بتاريخ ١٦/٨/٢٠٠٤.

٦. قانون الضريبة العامة على المبيعات المؤقت رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩ المعدل لقانون

ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ والمنشور في الجريدة

الرسمية رقم ٥٠٠٥ بتاريخ ٣٠/١٢/٢٠٠٩.

٧. قانون الاموال الاميرية الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٥٢ المعدل النافذ.

ثانياً- الموازنات:

٨. قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٨، والمنشور في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٤٨٥، ٤/٢/٢٠١٨، وكذلك الموازنات العامة للأعوام من (٢٠١٦-٢٠٢٠).

٩. قانون رقم (١) الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٩، والمنشور في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٩٢٥، في ١١/٢/٢٠١٩.

ثالثاً- اللوائح التنفيذية و التعليمات والجدول:**التعليمات العراقية:**

١٠. تعليمات رقم ٥ لسنة ٢٠١٥ بشأن فرض وجباية ضريبة المبيعات في العراق.

١١. ضوابط وتعليمات الهيئة العامة للضرائب العراقية للمهن والاعمال التجارية لسنة ٢٠١٩ □ ٢٠٢٠.

التعليمات الأردنية:

١٢. التعليمات رقم ١ لسنة ٢٠١٠ الاردنية، بشأن طرق دفع ضريبة المبيعات وتوريدها وتبسيطها وتأجيل دفعها.

اللوائح التنفيذية المصرية:

١٣. اللائحة التنفيذية المرافقة لقانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المصري، المنشور في الجريدة الرسمية، العدد ٣٥ مكرر (ج)، في ٧/٩/٢٠١٦.

الجدول:

١٤. الجدول رقم ١ من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

١٥. الجدول رقم (٢) من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل النافذ.

رابعاً- الكتب الرسمية:

١٦. كتاب الهيئة العامة للضرائب بالعدد ٥ / ٥٥٧ في ٢٤/٢/٢٠١٩ بشأن ضوابط فرض ضريبة المبيعات على خدمة الهاتف النقال وشبكات الانترنت وخدمات الفنادق والمطاعم كافة.

١٧. كتاب الهيئة العامة للضرائب ذي العدد ٥ / ٨٩٥٦ / ٢٥١٤ في ٩ / ٩ / ٢٠١٨ بشأن تخويل صلاحية تطبيق قانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٩ والمؤكد عليه بالكتاب رقم ٥ / ٥٩٣ في ٢٩ / ١٢ / ٢٠١٩.

١٨. كتاب الهيئة العامة للضرائب ذي العدد د / ٤٧٢٣ في ١ / ٣ / ٢٠٢٠ بشأن استحصاال الديون الحكومية.

خامساً- الكتب:

١٩. إسماعيل خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠١.

٢٠. خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة العامة على المبيعات مشكلات وحلول، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٠.

٢١. رفعت عبدالحميد، ضريبة المبيعات خبرات وحلول، ٢٠٠١، وفقا للقانون المعدل رقم ٣٦ لسنة ٢٠٠٠ والمطبق اعتبارا من ١/٢ / ٢٠٠١، الطبعة الاولى، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، ٢٠٠١.

٢٢. سعيد عبد العزيز، وشكري رجب، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.

٢٣. سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠١٥.
٢٤. سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٨.
٢٥. سوزي عدلي ناشد، العدالة الضريبية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٢٠.
٢٦. طلال محمد علي الججاوي، هيثم علي محمد العنبيكي، المحاسبة والتحاسبات الضريبية، مطبعة الكتاب، بغداد، العراق، ٢٠١٣.
٢٧. عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، المكتبة العالمية للكتاب الجامعي، بيروت، لبنان، ٢٠٠٨.
٢٨. عبدالناصر نور، د. نائل حسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٨.
٢٩. قبس حسن عواد، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب والوثائق، بغداد، ٢٠١٠.
٣٠. مبروك محمد نصير، الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، الدار الجامعية، مصر، ٢٠١٧.
٣١. محمد ابو نصار، محفوظ المشاعلة، د. فراس عطا الله الشهران، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق □ ضريبة الدخل والمبيعات في الاردن، الطبعة الثانية، دائرة المكتبة الوطنية، ٢٠٠٩.
٣٢. محمد شعبان امام سيد، الاحكام القانونية للضريبة العامة على المبيعات، الجزء الاول، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٦.

سادسا- الاطاريح والرسائل:

٣٣. خالد حامد عبد، متطلبات بتطبيق الحكومة الالكترونية في مجال التحاسب الضريبي □ نظام مقترح، اطروحة دكتوراه، قسم ادارة الاعمال، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٩.
٣٤. داودي محمد، الادارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، الجزائر، ٢٠٠٦.
٣٥. ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهريين، ٢٠٠٧.
٣٦. سامح خالد عبدالله معالي، معوقات التحصيل لدى الادارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، ٢٠١٥.
٣٧. فضيلة عباس غائب، المنازعات الضريبية في التشريع العراقي □ دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠١٧.
٣٨. ليث امين مرزوك الالوسي، تفعيل دور ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية في العراق دراسة مقارنة مع تجارب بعض الدول، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٠.

سابعا- البحوث:

٣٩. د. قبس حسن عواد البدراني ، مفهوم السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في قانون (*) ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، مجلة الرافدين للحقوق ، المجلد (١٤) ، العدد ٥١ ، السنة ١٦ ، ص ٢٢٥.

٤٠. كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد، بحث منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة، المطبعة القانونية ، القاهرة ، العدد(٢)، السنة (١٠)، ١٩٦٦ ، ص٤٤.

٤١. مأمون محمد القضاة، مدى فعالية إجراءات دائرة الضريبة العامة على مبيعات القطاع الخدمي الأردني من وجهة نظر المدققين العاملين فيها، جامعة جرش، الأردن، ٢٠١٤.

ثامنا- المواقع الالكترونية:

٤٢. براءة رشيد، ما هي الواقعة المنشئة للضريبة، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني العربي، <https://e3arabi.com>.