



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية الإصلاح الضريبي في العراق
(انموذج مقترح)

The importance of the application of the Value Added Tax system within the
tax reform strategy in Iraq(model proposal)

هيثم علي محمد العنكي
كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة

المستخلص

تعد الضريبة على القيمة المضافة (VAT) احد ادوات الضرائب التي افرزتها العولمة، لذا باتت ضرورية لادخال تطبيقها ضمن اجراءات اصلاح النظام الضريبي للدول التي تسعى للاستعانة بالصور الحديثة للضرائب لبلد عماد اقتصادها، ونظر المايمير بها لاقتصاد العراق من تدا عيات خالها هذا المرحلة الانتقالية وفي مختلف السياسات اذ اعمته هو التيمنا همها السياسة الضريبية حيث انها بعد الرغمة منتو الي العقود الزمنية عليها تمتا حصتهم نالا همما الذي كان يجب اننتالها لامر الذي جعل منتك السياسة ضعيفة غير دا عملة لاقتصاد الوطني .

لذا كانا البحث منصبا علنا لاصلاح الضريبة الذي لا ينتظر هم خال لتتويج الضرائب واستعمال النظام لم يسبق انطبق في العراق الا وهون ظاما الضريبة على القيمة المضافة، حيث تناولنا في خمسة مباحث اهمية هذا النوع من الضرائب واقتراح انموذج لفرضها وجبايتها، اذ اكد الباحث من خلال عرضه لمشكلة البحث على قصور الايرادات الضريبية في الوقت الحاضر وعدم مواكبة تشريعات فرضتها التطورات العالمية في هذا المجال، وذلك لاثبات فرضية البحث التي تؤكد على ضرورة الشروع بالاصلاح الاقتصادي المصحوب باصلاح الهيكل الضريبي واعتماد ضريبة القيمة المضافة من ضمن هذا الإصلاح، وقد تناول المبحث الثاني بعض مفاهيم القية المضافة ومن وجهات نظر مختلفة، كما تضمن المبحث الثالث الضريبة على القية المضافة وتطورها التاريخي وانواعها وخصائصها ومزاياها واهدافها، اما المبحث الرابع فقد طرح الانموذج المقترح لتطبيق هذا النوع من الضريبة في العراق، وكان من اهم ما استنتجه الباحث هو ان ضريبة القيمة المضافة هي احدى اهم انواع الضرائب لكونها تفرض على جميع الانشطة (الانتاج، البيع، الاستهلاك) ، اما عن اهم التوصيات التي اوصى بها البحث كان من الضروري البدء بالاصلاح الاقتصادي والضريبي من خلال تنويع الضرائب والعمل بالضريبة على القيمة المضافة، وانشاء اكااديمية وطنية للدراسات الضريبية.

Abstract

One of the globalization results is (VAT) , so it is important to consider its results and impact on the tax system.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي العراقي

The Iraqi economy having witnessed an acute transition period , still in need for a better care in aim to back it, especially from the tax system.

The research is concerned with the (VAT) and its details –And for five chapters all the problems connect are displayed .But yet the new system does not comply with the modern development and this is one of the defects of (VAT) in Iraq.

The history of (VAT)was also studied mentioned and studied.

As a conclusion (VAT) is one of the most important taxes imposed on production, sales , and consumptions .

As a recommendation a reform is very important in the tax system .

المقدمة

يدور في اوساط الاقتصاديين والباحثين المهتمين بالقضايا المالية جدل حول اليات الإصلاح الضريبي حيث تدعو العديد من الفئات الى البدء بهذا الإصلاح،حيث يعد خطوة مهمة للدول التي تسعى الى الانفتاح على السوق الدولية والانضمام الى منظمة التجارة العالمية وتعزيز منطقة التجارة الحرة. ولكون الإصلاح الضريبي جزءا من الإصلاح الاقتصادي الشامل الذي يهدف الى تحقيق نسبة مقبولة للنموالاقتصادي، ومما يقتضي هالاتجاه نحو الإصلاح الضريبي الانضمام الى منظمات تجارية دولية، الامر الذي يؤدي الى الغاء بعض الضرائب والرسوم الكمركية ومايتبعه من انخفاض في ايراد الضرائب بشكل عام والضرائب الغير مباشرة بشكل خاص لذي تم الاتفاق بين المنظمات الدولية المختصة بالامور المالية على تسمية نوع من الضرائب يطلق عليه (ضريبة القيمة المضافة) يحل مكان الضرائب الكمركية هذامن جانب ومن جانب اخر يعد هذا النوع من الضرائب من الصور الحديثة للضرائب وتطبيقها لذي اضحى من المعاييرالاساسية التي تؤثر مدى متانة وحدائة الهيكل الاقتصادي والضريبي كما ان هذه الضريبة اصبحت من اهم سمات النظم الضريبية في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء. ويقع البحث في خمسة مباحث حاول الباحث من خلالها ان يسلط الضوء على اهمية هذا النوع من الضرائب واقتراح انموذج لفرض هذا الضريبة وجبايتها،حيث اكد الباحث من خلال عرضه لمشكلة البحث على قصور اليرادات الضريبية في الوقت الحاضر وعدم مواكبة تشريعات فرضها التطورات العالمية في هذا المجال،وذلك لاثبات فرضية البحث التي تؤكد على ضرورة الشروع بالإصلاح الاقتصادي المصحوب بإصلاح الهيكل الضريبي واعتماد ضريبة القيمة المضافة من ضمن هذا الإصلاح،وقد تناول المبحث الثاني بعض مفاهيم القية المضافة ومن وجهات نظر مختلفة،كما تضمن المبحث الثالث الضريبة على القية المضافة وتطورها التاريخي وانواعها وخصائصها ومزاياها واهدافها،اما المبحث الرابع فقد طرح الانم وذج المقترح لتطبيق هذا النوع من الضرائب في العراق .

المبحث الاول

منهجية البحث



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجيات
الإصلاح الضريبي في العراق

مشكلة البحث

بات من الضروري التخطيط لاستراتيجيات إصلاح الهيكل الضريبي في العراق كي يكون مؤهلاً في دعمه لآليات اقتصاد السوق، فضلاً عن ما تمتاز به النظام الضريبي في العراق من قصور في توفير الموارد المالية للموازنات الاتحادية علىية تتبلور المشكلة في:-

١ - شح الإيرادات الضريبية (من الضرائب المباشرة وغير المباشرة) مما يضعف دورها للانطلاق نحو اقتصاد السوق.

٢ - عدم تناسب الهيكل الضريبي في العراق ومتطلبات النهوض بالاقتصاد، فكراً ومالياً وتنظيمياً.

٣ - نظراً لقدم تشريعات فرض الضرائب في العراق ابتعدت عن الأهداف التي شرعت من أجلها لكونها لم تعد مواكبة للتطورات الاقتصادية العالمية.

٤ - عدم وجود تشريعات أو قوانين لفرض ضرائب تواكب هذا التطور ومن أهمها الضريبة على القيمة المضافة.

فرضية البحث

يستند الباحث في بحثه الى الفرضيات التالية:-

١ - ان الشروع بلي إصلاح اقتصادي يجب ان يكون متزامناً مع إصلاح الهيكل الضريبي في العراق.

٢ - لتنوع الضرائب وخصوصاً الضرائب غير المباشرة منها، ابعاد ايجابية سواء كانت اقتصادية او مالية بل وحتى اجتماعية على افراد المجتمع.

٣ - يعاد اعتماد ضريبة القيمة المضافة مؤشراً مهماً عن متانة الهيكل الضريبي لاي بلد فضلاً عن الارتفاع في الحصيلة الضريبية الناتج عن هذا النوع من الضرائب.

اهمية البحث

تكمن اهمية البحث في التاكيد على ضرورة الشروع بالإصلاح الضريبي واعادة النظر بتشريعات فرض

الضرائب في العراق حيث باتت من الاهمية بمكان التنوع في فرض الضرائب واعادة النظر بهيكل

الضرائب بشكل عام، ومن اهم الضرائب الواجب اعتمادها لدعم هذا الإصلاح هي الضريبة على القيمة

المضافة، لذي اقترح نظام لتطبيقها، لكونها تعد مدخلاً مهماً لهذا الإصلاح ومعيار اساسي لمدى متانة الهيكل الضريبي لأي بلد.

اهداف البحث

يهدف البحث الى توضيح ما يأتي:-

1- التعريف بالمفاهيم الحديثة للقيمة المضافة.

2- التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة.

3- خصائص واهداف تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من خلال عرض نموذج لتطبيق هذه الضريبة.



- 4- اعداد نموذج مقترح لنظام ضريبة القيمة المضافة في العراق.
5- اثبات دور الضريبة على القيمة المضافة في زيادة العوائد الضريبية.

المبحث الثاني: بعض مفاهيم القيمة المضافة

- تعريف القيمة المضافة

ان مفهوم القيمة المضافة هو منهج جديد لفن المحاسبة المالية او اسلوب حديث للعمل بمقتضاه في مجال المحاسبة، او الادارة، او الاقتصاد، بل الفكرة جاءت نتيجة للتطور الاقتصادي العالمي وقيام الاتحادات التجارية الدولية والمحلية.

في دراسة عام 1985 عرض الباحث (Enthoven) الاتجاهات الكبيرة في المحاسبة ، ورأى ان القيمة المضافة تعتبر اتجاها فرعا لثبوا" ومهما في المحاسبة وان لها من المزايا ما يجعلها اكثر المفاهيم ملائمة للتعبير عن مساهمة الوحدة في المجتمع اي ان القيمة التي اضافتها الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة. (خديجة، 2001 من 3 - 5)

كما ان مفهوم القيمة المضافة اخترعه موظف في الخزانة الامريكية في القرن الثامن عشر ، واصبح منذ ذلك الحين تستخدم من قبل الحكومات كقياس للدخل القومي ، وتم الاعتماد عليها في فترة السبعينات من القرن الماضي من قبل الشركات البريطانية تنفيذا لتوصية المنظمات المهنية المحاسبية في بريطانيا حتى يتم توفير معلومات اضافية لحملة الاسهم ولتستخدم كأساس لبرامج تحفيز العاملين ولتحسين العلاقات العامة وعلاقات العمل من خلال تسليط الضوء على كيفية تصرف الشركة بالثروة التي يتم تكوينها. (نزار، 2003 - 95)

وتوصل الباحث ابو ذر 2001 الى ان القيمة المضافة لا تختلف كثيرا عن مفهوم ظل سائدا لفترة طويلة في الاوساط المحاسبية وهو مفهوم الدخل المتبقي وقيل ان القيمة المضافة ما هي الا الدخل المتبقي ذاته ولكن اعيد تغليفه وتسويقه تحت اسم القيمة المضافة حيث تعتبر القيمة المضافة منتجا مملوكا وبملك براءة ابتكاره شركة (استيرن، استيوارت وشركائهم) (sternstewart & company) وهي شركة امريكية متخصصة في تقديم الاستشارات المالية والادارية والاقتصادية مسجلة في نيويورك وتسوق هذا المؤشر بلسم (نظام الادارة المالية للقيمة المضافة).

ومن الجدير بالذكر بأن مفهوم الدخل المتبقي هو عبارة عن الفرق بين الارباح التشغيلية وتكلفة رأس المال وهذا يعتبر الاساس في مفهوم القيمة المضافة ويعود الفرق بين مفهوم العائد المتبقي والقيمة المضافة الى التعديلات التي طورت من قبل شركة استيرن ستيوارت وشركائهم عام 1989 مثل اضافة الارباح والخسائر غير العادية واطفاء الشهرة الى الارباح الصافية بعد الضرائب.

كما اكد الباحثان (حداد وابو العلا، 2004: 1) في دراسة لهما عام 1999 ان ثمة تشابها كبيرا بين مقياس القيمة الاقتصادية المضافة الذي قدمته شركة استيرن ستيوارت في عام 1982 و استخدم على



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجيات
الإصلاح الضريبي في العراق

نطاق واسع مع بداية عام 1993 وبين مقياس الدخل المتبقي وهو مقياس اداء مالي طورته شركة جنرال اليكتريك خلال الفترة من 1950-1960 الذي ظل سائدا في الاوساط المحاسبية لفترة طويلة واستخدمته العديد من الشركات لقياس الاداء المالي الداخلي حيث ان هذا التشابه بين المقياسين يكمن في ان القيمة الاقتصادية المضافة هي صورة منقحة ومعدلة من الدخل المتبقي غير ان هناك فارقا جوهريا يتمحور حول اعتماد الدخل المتبقي على مخرجات النظام المحاسبي بينما تتطلب القيمة الاقتصادية المضافة اجراء عدد كبير من التعديلات والتسويات لكل من صافي الدخل ورأس المال المستثمر للوصول الى قيمة الارباح الاقتصادية الحقيقية وليس قيمة الارباح المحاسبية وبصورة اجمالية فإن الدخل المتبقي يختلف عن القيمة الاقتصادية المضافة على النحو التالي:-

الدخل المتبقي = الربح من العمليات - تكلفة رأس المال

القيمة الاقتصادية المضافة = الدخل المتبقي + تعديلات الدخل المحاسبي من العمليات

وبالتالي يمكن اعتبار القيمة الاقتصادية المضافة احد المقاييس المحاسبية الحديثة التي تعتمد على القياس الدوري لنتائج الاداء التشغيلي (بهاء، 2000 : 71-72).

عليه فان مفهوم القيمة المضافة بسيط نسبيا على الفهم فهو يعرف الدخل باعتباره المتبقي للشركة بعد الدفع للأطراف الخارجية عن السلع والخدمات المشتراة من قبل الشركة فهو عبارة عن ايرادات المبيعات والايادات الاخرى ناقصا كلفة السلع والخدمات المشتراة.

المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة

يعتبر مفهوم القيمة المضافة من المفاهيم الاقتصادية المستمدة من علم الاقتصاد واستخدم على مستوى الاقتصاد الكلي من قبل الاقتصاديين منذ زمن بعيد كأحد المداخل البديلة لقياس الدخل القومي، باعتباره قيمة مضافة الى الموارد القومية المتاحة خلال فترة القياس.

وعند مستوى الاقتصاد الجزئي نجد ان استخدام القيمة المضافة هو استخدام حديث ، ففي المانيا مثلا يطلب اعدادها من قبل جميع الشركات بحكم القانون منذ عام 1965. وفي المملكة المتحدة كنتيجة للتقرير المشترك للجنة تقرير المعايير المحاسبية (ASSC) في لندن عام 1975. اضافت العديد من الشركات الكبيرة قوائم القيمة المضافة الى تقاريرها السنوية وفي اواخر السبعينات من القرن الماضي كان حوالي عشرين بالمئة من الشركات الكبيرة في المملكة المتحدة تعد قوائم القيمة المضافة (عبد الناصر وكمال ، 2004: 93).

كما ان القيمة المضافة هي قيمة انتاجية وليست قيمة انتاج الوحدة الاقتصادية اي انها تمثل جزءا وليس كل ما انتجته تلك الوحدة هذا الجزء الانتاجي هو ما اضافته الوحدة الاقتصادية من منفعة الى ما حصلت عليه من الوحدات الاخرى في صورة مستلزمات انتاج لتصل بها في النهاية الى انتاجها المستهدف من سلعة او خدمة والذي قد يدخل بدوره كمستلزمات انتاج بوحدة اقتصادية اخرى.



والذي اضاف هذه القيمة هي وحدة اقتصادية معينه وليست منعزلة عن الوحدات الاخرى اي انها جزء من الاقتصاد القومي الذي يمتد ليشمل كافة الوحدات الاقتصادية العاملة في المجتمع والتي تتبادل المنافع مع بعضها البعض مع الاخذ في الاعتبار ان ذلك الجزء له موارده الخاصة به دون غيره وان هذه الموارد هي مصدر القيمة المضافة اي ان لكل وحدة اقتصادية ذات موارد انتاجية قيمة مضافة خاصة بها دون غيرها. وقد اتفق الاقتصاديون ان القيمة المضافة في الفكر الاقتصادي تعني خلق الثروة وقد استخدمت منذ اكثر من مائة عام في الحسابات القومية. وهي القيمة الانتاجية التي اضافتها وحدة اقتصادية معينه واسهمت بها مع غيرها من الوحدات في خلق الناتج القومي (عثمان ، 1994 : 383-385).

كما قال الباحث وود (Wood) ان القيمة المضافة هي نوع من الثروة التي تتولد عن طريق جهود ومهارات الانسان حيث نجد ان الوحدة الانتاجية تشتري المواد الخام وتحولها الى منتجات يتم بيعها في الغالب بثمن اعلى من تكاليف المواد الخام والمشترىات الاخرى ويضيف عنصر العمل قيمة المواد من خلال العملية الانتاجية بهذا تعبر القيمة المضافة عن الناتج الصافي للوحدة الاقتصادية وهي تمثل مقدار ما اضافته العمليات الانتاجية على الموارد والسلع الوسيطة والخدمات المشتراة لتحويلها الى منتجات تامة الصنع وبالتالي يتحدد الهدف من احتساب القيمة المضافة من الناحية الاقتصادية في قياس درجة اسهام تلك الوحدة في تحقيق دخل هو جزء من الدخل القومي ومجموع القيم المضافة لكافة الوحدات الاقتصادية العاملة في الاقتصاد خلال فترة زمنية معينة تمثل اجمالي قيمة الناتج على المستوى القومي خلال تلك الفترة.

- المفهوم المحاسبي للقيمة المضافة

من خلال تتبع الفكر المحاسبي والكتابات المحاسبية يتضح لنا ان مفهوم القيمة المضافة في الادب المحاسبي يعتبر مفهوما ضيقا جدا ويقتصر مجال استخدامه على المحاسبة القومية فقط حيث يتم قياس الناتج القومي بطريقة القيمة المضافة للوحدات الاقتصادية كافة. وقد اقترح (Suojanen) في دراسته عن نظرية المشروع والشركات الكبرى عام 1954 ان يتم تبني مفهوم القيمة المضافة في التعبير عن نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية بدلا من التركيز على مفهوم الربح الذي يخدم اساسا المساهمين والدائنين ويعكس دور هذه الوحدة الاقتصادية كوحدة اجتماعية ومجهود جماعي للمساهمين في العملية الانتاجية متمثلا في عوامل الانتاج المختلفة حيث استند على مفهوم القيمة المضافة لقياس الدخل في ظل نظرية المشروع التي تعتبر الشركة وحدة اجتماعية تعمل لمنفعة كثير من الفئات صاحبة المصلحة حيث تنظر نظرية المشروع الى الوحدة المحاسبية على انها تنظيم اجتماعي يسعى لتحقيق مصالح اطراف عديدة تتمثل في الملاك والمقرضين والعاملين في الدولة والادارة والمجتمع بصفة عامه ومن وجهة النظر المحاسبية يمكن تطبيق مفهوم نظرية المشروع الى حد كبير على شركات الاموال الضخمة الحديثة والتي تلتزم بأن تأخذ في الاعتبار اثر تصرفاتها على المجموعات المختلفة في



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

المجتمع كل حيث تعتمد هذه النظرية على القيمة المضافة بالانتاج التي تعكس المفهوم الاجتماعي للوحدة الاقتصادية باعتبارها تمثل العديد من الافراد واصحاب المصالح من مساهمين ودائنين وعاملين ومستهلكين سواء تم بيع هذا الانتاج ام لن يتم بيعه. (العراقي 1986 : 239) وعلى الرغم من ان مفهوم القيمة المضافة قدم في عام 1954 الا انه لم يستخدم من قبل المحاسبين الا في اواخر الستينات واول السبعينات من القرن الماضي حيث ذكر الباحث (Hndrikson) ان هذا المفهوم يكتسب مزيدا من المعنى حين تطبيقه على شركات الاموال الضخمة التي يكون لها اهمية اجتماعية واقتصادية كبيرة تمتد الى ما بعد الاهتمامات الضيقة للملاك وحملة الاسهم كما اضاف ان مفهوم القيمة المضافة يعتبر افضل المفاهيم ملائمة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركة ومن خلال تعريف له للقيمة المضافة بأنها (القيمة السوقية للسلع والخدمات التي انتجتها الوحدة الاقتصادية مطروحا منها قيمة السلع والخدمات التي تم اقتنائها عن طريق التحويل من وحدات اقتصادية اخرى) وبناءً على ذلك فأن الدخل مقاسا بالقيمة المضافة يتضمن جميع المدفوعات والتوزيعات على حملة الاسهم الى فوائد الى الدائنين واجور ورواتب العاملين وضرائب للجهات المختصة وارياح محتجزة تحتفظ بها الوحدة الاقتصادية.(خديجة 2001: 20-24)

وفي ظل نظرية المشروع تعد قيمة المخرجات المقياس المناسب للدخل في قائمة القيمة المضافة بينما يتم قياس الربحية او صافي الدخل عن طريق قائمة الدخل وبالتالي فأن مفهوم القيمة المضافة يتفق مع المفهوم الاقتصادي للدخل واعتبار الانتاج اساس لقياس الاداء الاجتماعي للشركة ويتطلب مفهوم القيمة المضافة تخصيص الدخل على المشاركين والمساهمين في انتاجه. وعلى اساس تعريف القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية انها تتمثل في الفرق بين قيمة منتجاتها وقيمة المواد المستخدمة في الانتاج والمشتراة من الوحدات الاقتصادية الاخرى وانها تساوي:-
القيمة المضافة = قيمة الانتاج - قيمة مستلزمات الانتاج

وبما ان انتاج كل منتج يمر عادة بعدة مراحل قبل الوصول للمنتج النهائي فإنه من المناسب ان يؤخذ في الحسبان ما تضيفه كل مرحلة من مراحل الانتاج الى قيمة المنتج. وخالصة لما سبق يتم احتساب القيمة على انها عبارة عن الفرق بين مجموع إيرادات التشغيل ومجموع كل من المستلزمات السلعية والخدمية والمشتريات لغرض البيع والمصروفات التحويلية الجارية كما يتم قياس صافي القيمة المضافة عن طريق طرح مقدار الاستهلاك من اجمالي القيمة المضافة. ويمكن القول ان القياس المحاسبي للقيمة المضافة يمكن ان يكون نافعا للمحاسب القومي حيث لا يختلف القياس المحاسبي للقيمة المضافة كثيرا عن القياس الاقتصادي لها.

- المفهوم الضريبي للقيمة المضافة:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

اختلف المفهوم للضريبة القيمة المضافة تماماً عن مفهومها الاقتصادي ، حيثما القيمة المضافة في نظر الاقتصاديين هي قيمة الانتاج الاجمالي للشركة مطروحاً منها مستلزمات الانتاج واستهلاكات الاصول الثابتة .

حيث تعتبر القيمة المضافة علم مستو بالوحدة الاقتصادية بانها تتمثل في الفرق بين قيمة منتجاتها وقيمة المواد المستخدمة في الانتاج والمشترا من الوحدات الاقتصادية الاخرى ، اي قيمة الانتاج الذي حققتها الوحدة خلال فترة معينة ، اي انها تساوي :
القيمة المضافة = قيمة الانتاج - قيمة مستلزمات الانتاج .

اما علم مستو بالاقصاد القومي فأن القيمة المضافة تكون أساساً قيمة المشتريات التي يتم فيها مختلف الوحدات الاقتصادية والشركا تو التي تتعلق بالانتاج الجاري بمجموع قيمة الانتاج الجاري بالكلي ،
فهو يعبر عن القيمة الانتاجية التي خلقتها الوحدة الاقتصادية واسهمتها بمعيرها من الوحدات التي خلقت الانتاج القومي معناتها تساوي :

القيمة المضافة الصافية = قيمة الناتج القومي (بتكلفة عوامل الانتاج) - قيمة السلع والخدمات المشتراة من الشركات الاخرى .
وعليها أن القيمة المضافة تساوي بالمعادلة التالية :

القيمة المضافة = الانتاج المحلي الصافي بتكلفة عوامل الانتاج - قيمة السلع والخدمات المشتراة من الشركات الاخرى = مجموع عوائد الانتاج (بدون الرسوم الجمركية) .

بالتالي هنا كما اختلفوا في تحديد لالة القيمة المضافة في المفهوم الضريبي عن مفهومها القومي ، حيث يسمو عاء الضريبة على انق يمة المضافة بخصم رأس المال الجديد وليس فقط خصم استهلاك رأس المال كما هو الحال وفقاً للقيمة المضافة لنموذج الدخل القومي .

من وجهة النظر الاقتصادية تعبر القيمة المضافة عن مقدار مساهمة الوحدة الاقتصادية في الناتج القومي الاجمالي خلال العام ،
وهي بذلك تمثل القيمة الاجمالية لانتاج الوحدة من السلع والخدمات النهائية بعد استبعاد المستلزمات الوسيطة ويمكن حسابها كما يلي :

القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية = المبيعات + أو - التغيير في المخزون والسلي + السلع الرأسمالية المنتجة - المستلزمات الوسيطة

ويتطلب تطبيق هذا المعادلة ان يتم تقييم التغيير في المخزون وبسعر السوق عندما يتم استبعاد قيمة الاستهلاك السنوي فإننا نصل الى انق يمة المضافة الصافية وبذلك تكون :

القيمة المضافة الصافية = المبيعات + أو - التغيير في المخزون والسلي بسعر السوق + صافيا السلع الرأسمالية المنتجة - المستلزمات الوسيطة .

حيث : صافيا السلع الرأسمالية المنتجة = السلع الرأسمالية المنتجة - استهلاك الاصول العام .

وعند تناول القيمة المضافة من وجهة النظر الضريبية لأغراض الضريبة علنا المبيعات فإنها لا يمكن تطبيق المفهوم الاقتصادي بالمع ادلة اعلاه ،

وذلك لأننا المدا خلا مختلف لتطبيق ضريبة القيمة المضافة لتطبيق المفهوم الاقتصادي عند تحديد وعاء الضريبة لاننا المعادلة الم



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي العراقي

عبارة عن المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة تعكس قيمة الناتج القومي المضاف بواسطة الوحدة الاقتصادية ،
بينما ينصرف مفهوم القيمة المضافة في وجهتها نظر الضريبة بصفة عامة الى القيمة المضافة تعبر عن ايراد وليس عن انتاج.
ولذلك يعبر المفهوم الضريبي للقيمة المضافة عن :

المبيعات – المستلزمات الوسيطة من السلع والخدمات .

ويقصد بالمستلزمات الوسيطة تلك السلع والخدمات التي تستخدم في العملية الانتاجية وتنفذ فيها وبذلك تعبر القيمة المضافة عما قام
تبه الوحدة الاقتصادية بإضافة من القيمة الهذها المستلزمات الوسيطة حتى توصلت بها النواتج النهائية من السلع التي تم بيعها . (منصور وكمال ، 2003، 384)

المبحث الثالث

الضريبة على القيمة المضافة (تطورها، أنواعها، خصائصها، مزاياها وهدفها)

يتخذ منها إصلاح الضريبة حافزاً لتشجيع الأفراد على إنتاج وسلوك معين ومزاولة نشاط معين يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية
للدولة (جورجي، 1986: 43) ومما يقتضيه لاتجاه نحو الإصلاح الضريبي الانضمام للمنظمة التجارية الدولية ،
الامر الذي يؤدي بالغا بعضاً من الرسوم الجمركية وما تتبعها التالى من انخفاض في مردود الضرائب غير المباشرة ،
مما دعا الى الاخذ بيد اللتعويض هذا الانخفاض ،

حيث انفتحت المنظمات الدولية على تسمية مفهوم مضمريبي حمل كالتكاليف والرسوم الجمركية اطلق عليها الضريبة على القيمة المضافة امماي
عرف اختصاراً بال VAT (Value Added Tax) ،
والتي اعتبرها حداً لادوات الواسائل الضريبية الجديدة التي افرزتها العولمة ،
ويأتي ادخالها وتطبيقها في إطار إصلاح الهيكلية النظام الضريبي للدول التي تسعى لاستعانة بالصورة الحديثة للضرائب . (الطلحة،
1999: 1)

وينشأ عن فرض تلك الضريبة ازالة الحدود المالية ،
بالغاء الضرائب على الاستيراد و اعفاء الصادرات لتسهيل التبادل بين الدول الاعضاء . (Lakdawalay , 1976,183)
انتطبيق هذا النوع من الضرائب احداً المعيار الاساسي الذي يؤثر على حد ذاته ومئاته الهيكلية الاقتصادية والضريبية ،
وعلى وجود اداة اساسية لا بد منها للتعامل مع الاقتصاد الدولي ،
حيث أكد الكتاب ان اساس إصلاح النظام الضريبي في اليابان هو الغاء ضريبة الشركات وايضا الغاء ضريبة المعاملات ،
وحملها الضريبة على القيمة المضافة (Alan; 1989 : 25)
ويعتبر الاخذ بها خطوة ضرورية نحو إصلاح الهيكلية النظام الضريبي ،
واصبحت تلكنا همسات النظام الضريبية في الدول النامية والصناعية على حد سواء .

تطبق هذه الضريبة في (136)
بلداً وان كان البعض منها تحت مسميات مختلفة حيث تنسأ هم في العادة بما يقرب من ربع ايرادات الضريبة الكلية (محمد، 2000:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

15) مثلًا تسمفيا لاردنيا الضريبة العامة علنا المبيعات ، وفيالاتحاد السوفيتيسابقا تسمبا الضريبة العامة علنرقم الاعمال، وفيفرنسابا الضريبة علنا القيمة المضافة، اما فيامريكا فتسمبا الضريبة العامة علنا المبيعات، وفيبريطانيا تسمبال ضريبة علنا المشتريات. (حامد، 1999: 1)
ولايزالعددالبلدانالتي تعتمد هذا الضريبة اذافياالتزايد، اماالبلدانالتي اعتمدتها بالفعل هي تتسع جاهدتتحسينتصميمها وتنفيذها.
انالاتجاهالمتزايدنحوالاخذبنظامالضريبة علنا القيمة المضافة يرجع الى كونها اسلوبا جديدا متميزا له فعاليتها وثقافتها الفنية وا لاقتصادية والاجتماعية فضلا عن انها تمتلك اسما جديدا، وهذا ما جعلها جذابة بالنسبة لدول الاسواق الاوروبية المشتركة.
يبينالجدول (1) بعضالدولالاخذتبنظامضريبة القيمة المضافة والمعدلالمطبق،
حسبما اعد فيدراسة قدمتمقبلخبراء من صندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والبنك الدولي، لمؤتمرات الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعنية بزيادة القيمة المضافة الذي استضافتها الحكومة الايطالية برونو ما بتاريخ 15-16 /مارس/ 2005

ت	الدولة	تاريخ استحداث الضريبة
1.	فرنسا	يناير 1948
2.	البرازيل	يناير 1967
3.	المانيا	يناير 1968
4.	السويد	يناير 1969
5.	لوكسمبورغ	يناير 1970
6.	بلجيكا	يناير 1970
7.	النمسا	يناير 1973
8.	البيرو	يناير 1973
9.	المملكة المتحدة	ابريل 1973
10.	بوليفيا	اكتوبر 1973
11.	الارجنتين	يناير 1975
12.	نيكاراغوا	يناير 1975
13.	السنغال	مارس 1980
14.	اسبانيا	يناير 1986
15.	المغرب	ابريل 1986
16.	تايلاند	ابريل 1986
17.	الفلبين	يناير 1988
18.	باكستان	نوفمبر 1990
19.	بنين	مايو 1991



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

تفرض هذه الضريبة على السلع والخدمات الضرورية والكمالية لذي تم تقسيمها على هذا الاساس ,
ولهذا سميت بالضريبة العامة علنا لانفاقنا هم تطبيقاتا للضريبة العامة علنا لانفاق (الضرائب على اعمال)
وتعرف ايضا (بالضرائب على الاستهلاك) ونستعرضها كما يلي:

أ - **الضرائب العامة على رقم الاعمال** :- ويقصد بها الضرائب التي تفرض على حجم المعاملات
كالانتاج والاستهلاك انواع وهي:

١ **الضريبة العامة المتتابعة على رقم الاعمال:**

وتفرض الضريبة هنا على مختلف المعاملات في مختلف مراحلها ، اي تفرض الضريبة على كل
سلعة عدة مرات ، بعدد العمليات التي تمر بها السلعة وهي تنتقل من المنتج الى المستهلك ، فتحصل
الضريبة على تداول السلعة وهي مادة اولية ووصولها الى المنتج وتحصل مرة ثانية عند انتقال
السلعة من المنتج الى تاجر الجملة ثم تحصل مرة ثالثة عند خروجها من حوزة تاجر الجملة الى
تاجر التجزئة (المفرد) و ثم تحصل مرة رابعة عند انتقالها من تاجر التجزئة الى المستهلك
النهائي. (Richard , 1972 , 425).

٢ - **الضريبة العامة الواحدة على رقم الاعمال:**

وهنا تفرض الضريبة على رقم الاعمال على جميع المنتجات عند مرحلة معينة من المراحل المختلفة
التي تمر بها السلعة وهي في طريقها من المنتج الى المستهلك، ولهذه الضريبة عدد كبير من
التسميات ترتبط بالمرحلة التي تفرض فيها ومن هذه التسميات: (مصدر سابق، 40:1999)
أ - **ضريبة الانتاج:** ومحل الضريبة هنا المصروفات المدفوعة على السلعة مرة واحدة عند آخر
مرحلة انتاجية، فهي تفرض في المرحلة التي تصبح فيها السلعة جاهزة للاستهلاك اي بين
مرحلتى الانتاج والتداول.

بأ - **الضريبة على المشتريات:** وهي ضريبة وحيدة على تاجر التجزئة ، وتنتقل من تاجر
التجزئة الى المستهلك.

تأ - **الضريبة العامة على الاستهلاك:** وهي ضريبة على مرحلة انتقال السلعة من تاجر التجزئة
الى المستهلك ، ويطلق عليها ايضا اسم الضريبة على المدفوعات التجارية ، ويكلف بها قانونا
المستهلك الذي يدفعها للبائع الذي يقوم بتوريدها للخزينة.

٣ - **الضرائب النوعية المتعددة على رقم الاعمال (حسب تدفق الانفاق):**

قد تفرض عدة ضرائب خاصة على بعض المنتجات، اي قد تفرض على رقم اعمال هذه المنتجات
(اثمان بيعها) وتفرض هذه الضرائب الخاصة على السلعة في واحدة من المراحل المختلفة التي
تمر بها السلعة وهي في طريقها من المنتج الى المستهلك فقد تفرض:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي العراقي

أ - على شراء المواد الاولية اللازمة لانتاج السلعة.
ب - عند مرحلة الانتاج (رسوم الانتاج).
ج - عند انتقال السلعة من تاجر الجملة الى تاجر التجزئة.
د - عند انتقال السلعة من تاجر التجزئة الى المستهلك (رسوم الاستهلاك).
وحتيتمكن فهم طريقة عمل ضريبة القيمة المضافة تأخذ المثل الافتراضي التالي:
سلعة معينة تم بثلاث مراحل قيمتها في المراحل الثلاثة (منتج, تاجر جملة , مستهلك 500 د, 750 د, 1000 د ,
علنا لتوالي , ومعدلا لضريبة علنا القيمة المضافة (10%) .
المرحلة الاولى: $50 = 10\% * 500$ دينار , يدفعها المنتج عكسها علنا تاجر الجملة بموجب فاتورة الشراء $500 + 50 = 550$ دينار.
المرحلة الثانية: $75 = 10\% * 750$ دينار, يقوم تاجر الجملة بخصم 50 دينارا منها ويدفع 25 دينار ,
ويضيف الضريبة علنا فاتورة مبيعاته $750 + 75 = 825$ دينار.
المرحلة الثالثة: $100 = 10\% * 1000$ دينار , يقوم البائع خصم 75 دينار ,
والتي سبق دفعها لتاجر الجملة ويقبضها من المستهلك الاخير للسلعة 100 دينار , ويسدد للدوائر الضريبية مبلغ 25 دينار.
وتعني هذا الضريبة الحديثه فرض ضريبة علنا كل مرحلة من مراحل انتاج السلعة او الخدمة او تداولها ,
بحيث يستطيع الشخص الذي تفرض عليه في مرحلة معينة ان ينقلها بالشخص الذي يتبعها بالانتقال للسلعة او الخدمة للمستهلك
الذي يتحمل عبئا ضريبيا بصورة نهائية.
ومثال ذلك ان تفرض ضريبة علنا لاشباب كمادة اولية للمعمل لصناعة لاثانوهيا المرحلة الاولى ثم تفرض ضريبة بنسبة الزيادة تفريقي
مة هذا لاشباب بعد ان تصبغاتا , ولكن الذي يدفع الضريبة في المرحلة الثانية ينزل منها ما دفعه علنا السلعة في المرحلة الاولى ,
ثم تفرض ضريبة علنا توزيعا لاثانوا يبيعها بالجملة علنا الفرق بين ثمنها المعمل و ثمنها الجملة ثم تفرض ضريبة علنا المرحلة الاخيرة اي يبيع
ها البائع المستهلك علنا الفرق بين ثمنها الجملة الذي دفعه صاحب مخزن يبيع لاثانوا بين ثمنها الذي يبيعها السلعة نهائيا .
وبذلك فان ضريبة القيمة المضافة بالرغم من انها فرضت على المستهلك وليس علنا لانتاجها جو فرض ضريبة علنا لاستهلاكها
يعني فرضا لضريبة علنا السلعة الواحدة عدة مرات خلال مراحل تشكيلها ,
ولتجنب هذا المخاطر فانا الضريبة تفرض علنا المراحل المختلفة لانتاجها وذلك ما نعدم تكرار الضرائب .

- خصائص ضريبة القيمة المضافة:

- يمكن تلخيص خصائص الضريبة علنا القيمة المضافة كما يلي:
- 1- ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة عامة تصيب المنتج او الخدمات المستهلكة في البلاد .
 - 2- ضريبة القيمة المضافة تؤمن العداة في فرضها لرسوم علنا المستهلك النهائي .
 - 3- انها اكثر انوارا على الضرائب بتطورها وسهولة في التطبيق في الجباية .



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي العراقي

- 4- تتمتع خاصية الخصم الضريبي ,
ايماكانية تنزيلا للضرائب المدفوعة سابقا علنا للسلع المشتراة من قبلها بالضريبة الواجب علم مبيعاتها المكلف .
5- ملانمتها للخرينة حيث تحصل هذا بالضريبة بمجرد حدوث الواقعة المنشئة لها تقريبا .
6- إنها ضريبة حيادية حيث ليس للضريبة علنا القيمة المضافة اي اثر سلبي على قراراتها الاقتصادية ,
وفي حال ما يكون معدلا للضريبة واحد افلا يمكن للضريبة هنا التأثير في هيكلية الاسعار .
7- انخفاضا لكافة الالعباء الادارية في معاملات الاستيراد وهنا في حال كون الواردات تتمثل لجزء الاكبر من الالعباء الكلية لهذا بالضريبة
, ويتم تحققا للضريبة وتحصيلها عند الاستيراد بواسطة ادارة الجمرك من زيادة الالعباء ملحوظة في الالعباء الادارية ,
حيث ان الضريبة سوف تفسر علنا القيمة نفسها المتخذة اساسا لتحصيل الرسوم الجمركية .
8-
آلية ضريبة القيمة المضافة تتركز علنا لتعويضات علنا الحدود , حيث يصيب المنتج المبيع والخدمة المقدمة للمستهلك النهائي , فإن
ضريبة البلد المستهلكها التي يجب ان تعتمد , ومن هنا كانت الحاجة لإجراء التسوية علنا الحدود ,
وتقوموا بالتسوية في حال التصدير على الرسوم معنكا هالمنتج المصدر , وهذا ما يسمى بعفاء الصادرات من الرسوم ,
وعندما يعبر المنتج المستورد الحدود فإنها يخضع للضريبة علنا القيمة المضافة للبلد الذي دخله . (جورج , 62-68) .
2002 ,

- أهمية ومزايا ضريبة القيمة المضافة

انتجارتها بالدول المطبقة لهذا بالضريبة تؤكد اهميتها في الاقتصاد , حيث ان هذا النوع من الضرائب يفرض عادة علنا الدخل ,
ومن ثم تصبح علنا الاستهلاك ,
ويشكل احد اثار الضريبة علنا القيمة المضافة خطوة ضرورية ضمن برنامج عمل الدولة الساعيا لإصلاح المسار الاقتصادي ,
والذي يهدف للتنشيط حوافز الاستثمار وتدفقات رؤوس الاموال ,
وتحقيق معدلا تتمم مستمر من جهة وتخفيض عجز الموازنة من جهة اخرى .
وتعتبر هذا بالضريبة من الضرائب التي اتت لقا عدة العريضة وبالتالي فإن توسع هذا القا عدة تحقيقا بحد ذاتها توزيعا افضل للعبء الضريبي ,
وتوزيعا ووسع لمصادر الدخل للخرينة , وانتطبيقها منشأها نير فعالية الانتاجية والإدارية للنظام الضريبي ككل ,
حيث يؤدي فرضها التحسين مستويا لإلتزام الضريبي وتحقيق زيادة تلقائية في الاليرادات لتولاسيما ضريبة الدخل ,
الامر الذي يقلل من الحاجة للفرضات الجديدة وزيادة معدلا للضرائب القائمة ,
كما سيؤدي فرض هذا بالضريبة الرفع مستويا وكفاءة لإدارة الضريبة مما يسهل اجراءات الفحص والرقابة .
وتعكس الضريبة علنا القيمة المضافة الحاجة لنا اندماجيا لاقتصاد العالم الموأكبة للتطورات الدولية ,
حيث علنا الصعيد الدولي هنا كالمشاركة مع الاتحاد الاوروي والتبني مياالاقامة لمنطقة تجارة حرة وتتطلب هذا المشاركة تخفيضات تدريجي
افيا للرسوم الجمركية حتى يتم الغاؤها في فترة لا تزيد عن

سنوات ,

10

افيا للرسوم الجمركية حتى يتم الغاؤها في فترة لا تزيد عن



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي العراقي

بالتالي ان اخذ به هذا الضريبة منشأها نيزيد القدرة التنافسية للسلع المنتجة محليا سواء في الاسواق الوطنية او الاسواق الخارجية.

- اهداف تطبيق ضريبة القيمة المضافة

كلما اقتربت الضريبة على القيمة المضافة من المستهلك كلما كان اثرها اخف وطأة الا انها تحتاج الى رقابة قوية وجهود من الادارة الضريبية مما يزيد من تكاليفها، في حين كلما ابتعدت الضريبة على القيمة المضافة عن المستهلك كلما قل عدد المكلفين بها، وانخفضت تكاليفها، الا انها تصبح اشد اثرا. وبقدر ما توفق الدولة بين الاعتبارين (القرب من المستهلك وقلة عدد المكلفين) كلما نجح التنظيم الفني للضريبة وبالتالي تتحقق الاهداف من فرضها، والتي تتمثل بما يأتي:-

أ - تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة بما يعمل على تحقيق العدالة بتقرير الاعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والاساسية رعاية لذوي الدخل المحدود وتحقيق التدرج في المعاملة الضريبية حسب اهمية السلع لمجموع المواطنين وذلك عن طريق التدرج في الارتفاع كلما كانت السلعة كمالية.

ب - حصول الحكومة على موارد مالية لمواجهة تزايد النفقات العامة دون اللجوء الى التضخم ومن الممكن لهذه الضريبة ان تعوض عن الإيرادات الضريبية المتأتية من الضرائب الجمركية التي ستخفض بشكل حاد في حالة اقامة مناطق التجارة الحرة وتوجهات تحرير التجارة الدولية، فكثير من الدول وفي اطار الإصلاح الضريبي تحاول تطبيق ضريبة القيمة المضافة لتحقيق جملة اهداف من بينها زيادة الإيرادات الضريبية والاستعداد للحد من الاعتماد على الضرائب الجمركية التي تشكل نسبة مهمة من مجمل إيراداتها الضريبية بعد الدعوات الى تحرير التجارة العالمية واقامة مناطق التجارة الحرة، حيث طرأ انخفاض في حصة الضرائب على التجارة الخارجية من اجمالي الإيرادات الضريبية في الوطن العربي، لذي اصبح من الضروري تطبيق ضرائب ذات قاعدة عريضة كالضريبة على المبيعات وضريبة القيمة المضافة .

ج - توجيه الاستهلاك بحيث يؤدي ذلك الى تخصيص افضل للموارد.

د - تشجيع الصادرات عن طريق اعفائها من الضريبة، والسماح برد الضريبة على السلع اذا تم تصديرها للخارج، وفرض ضريبة على السلع المستوردة على نحو يحقق المنافسة العادلة مع المثل المحلي، مما يؤدي الى تنشيط وتشجيع التصنيع المحلي، وتشجيع الصناعة الوطنية بمنع الازدواج الضريبي عن طريق خصم الضريبة على مدخلات الانتاج من الضريبة المستحقة على مبيعات المنتج النهائي.

علما ان تحقيق هذه الاهداف اصعب في البلدان النامية منه في البلدان المتقدمة وذلك لتمييز الاقتصاد النامي بعدة خصائص تتشابه في جميع الاقتصاديات النامية ولكنها تختلف بالدرجة وهذه الخصائص هي:

أ - النقص في رأس المال المنتج رغم وجود وفرة في رأس المال، ويرجع هذا النقص الى تخلف عملية الانتاج وبالتالي ضعف العائد للمستثمر.

ب - الاعتماد على الخارج، وارتفاع نسبة الدين العام الخارجي.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجيات
الإصلاح الضريبي في العراق

- ج - انتشار البطالة بما فيها البطالة المقنعة.
د - التركيز على الصناعة الثقيلة على حساب الحاجات الأساسية، وعدم الاهتمام بالمشاريع الصغيرة.
هـ - اختلال التوازن بين القطاعات الاقتصادية المختلفة مما يؤدي الى الاختلال بين قوى العرض والطلب مما يؤدي الى ازدياد حدة التضخم.

المبحث الرابع

انموذج مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق

- مراحل تطبيق ضريبة القيمة المضافة

بالنظر للعقبات التي تقف في وجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فإنه يقترح ان يتم دخول الضريبة الى حيز التطبيق بشكل تدريجي وعن طريق مجموعة من المراحل وكما يأتي:-

المرحلة الاولى: فرض ضريبة عامة على المستهلك او ضريبة عامة على المبيعات :- ويجب ان

تتصف هذه الضريبة بالصفات التالية:

١ - ذات قاعدة واسعة ومرنة.

٢ - ان تتوافق مع الرسوم الجمركية المفروضة.

٣ - ان تشمل كمية جيدة من السلع والخدمات.

ولا بد ان تترافق هذه المرحلة مع مجموعة من الاجراءات وهي:

١ - تعديل وتوحيد سعر الصرف الاجنبي.

٢ - مراعاة الازمات الاقتصادية الراهنة.

٣ - دراسة امكانية التنفيذ.

٤ - زيادة كفاءة الادارة الضريبية.

٥ - اصدار نظام محاسبي يتلائم مع فرض مثل هذه الضريبة ، بحيث يؤدي هذا النظام الى:

ا- امكانية تجميع البيانات من خلال السجلات والمستندات.

ب- تسهيل وتوحيد عمليات الفحص الضريبي لهذه السجلات.

ج - تحقيق اليقين لدى الفاحص فيبتعد عن التقدير الجزافي بهدف تحقيق الاستقرار الضريبي.

د - ان يصبح النظام حكما عادلا بين كل من الادارة الضريبية والمكلفين، فتتحقق العدالة نتيجة

العمومية في تطبيق النظام المحاسبي.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

- المرحلة الثانية: فرض ضريبة جزئية على القيمة المضافة : لا بد بعد فترة من فرض الضريبة العامة على الاستهلاك من تطوير التشريع الضريبي والانتقال الى مرحلة فرض ضريبة جزئية على القيمة المضافة حيث لوحظ من خلال الدول التي اخذت بهذه الضريبة:
- ١ - الضريبة الجزئية على القيمة المضافة تستحق بتحقيق واقعة البيع للسلع او تقديم الخدمة بالنسبة للخدمات او الافراج عن البضاعة بالنسبة للسلع المستوردة ، في حين ان الضريبة على الاستهلاك تستحق عند سحب السلع من مخازن او من مكان الانتاج وقبل اتمام عملية البيع.
 - ٢ - الضريبة الجزئية على القيمة المضافة يمكن ان تشمل عددا كبيرا من السلع في حين ان الضريبة على الاستهلاك تفرض على سلع محدودة تظل قليلة مقارنة بهذه الضريبة .
 - ٣ - تسمح الضريبة الجزئية على القيمة المضافة للمكلفين بخصم الضريبة المضافة على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم ، ولا تسمح الضريبة على الاستهلاك بذلك.
 - ٤ - تحقق الضريبة الجزئية على القيمة المضافة التدرج في المعاملة الضريبية حسب اهمية السلعة بالنسبة للمستهلكين.
 - ٥ - ان الضريبة الجزئية على القيمة المضافة تعمل على تحقيق تكافؤ الفرص بين مختلف السلع الخاضعة في معاملتها ضريبيا.
 - ٦ - ان الضريبة الجزئية على القيمة المضافة ذات اجراءات سهلة مبسطة.
 - ٧ - تؤمن الضريبة الجزئية على القيمة المضافة موارد مادية للدولة اكبر من موارد ضريبة الاستهلاك.
 - ٨ - تسمح الضريبة الجزئية على القيمة المضافة برد الضريبة السابق دفعها على مدخلات السلع المصدرة مما يساعد على زيادة المقدرة التنافسية لها في الاسواق العالمية.
 - ٩ - تستخدم الضريبة الجزئية على القيمة المضافة كوسيلة فعالة للحد من استهلاك سلعة معينة او للحد من الاستهلاك بصورة عامة.
 - ١٠ تحقق الضريبة الجزئية على القيمة المضافة التوزيع العادل لعبئ الضريبة بتقريرها بعض الاعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والاساسية رعاية لذوي الدخل المحدود.
 - ١١ للضريبة الجزئية على القيمة المضافة ذات اجراءات بسيطة وتخلق نوعا من السهولة في التعامل بين الادارة الضريبية والمكلفين مما يؤدي الى زيادة حصيلة الضريبة.
 - ١٢ تمنح الضريبة الجزئية على القيمة المضافة اعفاء لصغار المكلفين من الضريبة.
 - ١٣ تمهد هذه الضريبة للاخذ بنظام ضريبة على القيمة المضافة التي تعتبر من السمات الاساسية للانظمة الضريبية المتطورة.
 - ١٤ تسهولة اجراءات مراجعة هذه الضريبة مما يؤدي الى سهولة حل الخلافات التي تحصل بين الادارة الضريبية والمكلفين.



المرحلة الثالثة: تطبيق ضريبة القيمة المضافة

تتمثل المرحلة الثالثة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على جميع مراحل الانتاج والتوزيع حتى تصل السلعة او الخدمة الى المستهلك النهائي.

ان تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ليس بالامر السهل خاصة بالنسبة للدول النامية حيث ان فرض هذه الضريبة فيها يعتبر امرا شبيه مستحيل نظرا لما تتطلبه هذه الضريبة من اجهزة ضريبية مؤهلة ونظام قوي للاستعلام الضريبي.

وقد لوحظ من خلال مقارنة التشريعات الضريبية التي تطبق هذه الضريبة بين العديد من الدول ، ان الدول ذات الاقتصاديات القوية كفرنسا وانكلترا قد اخذت بالضريبة على القيمة المضافة بشكل كامل في حين ان الدول النامية كالاردن ومصر وتونس قد اخذت بالضريبة على القيمة بشكل جزئي حيث لم تفرضها على جميع المراحل التي تمر بها السلعة بل اكتفت ببعض المراحل حسب قوة اقتصادياتها وقدرتها على استيعاب هذه الضريبة كون الضريبة على القيمة المضافة تزداد تكاليفها كلما اقتربت من المستهلك.

- نماذج تطبيق ضريبة القيمة المضافة

يختلف اسلوب تطبيق ضريبة القيمة المضافة باختلاف الدول لمطبقة لها من حيث كونها متطورة او نامية. حيث تطبق الدول المتطورة نظرا لارتفاع الوعي الضريبي فيها وكفاءة الاجهزة الضريبية، الضريبة على القيمة المضافة بجميع المراحل التي تمر بها السلعة من المنتج او المستورد الى المستهلك النهائي. اما الدول النامية نظرا لانخفاض الوعي الضريبي، وضعف الاجهزة الضريبية، فتطبق الضريبة على شكل جزئي كأن تفرض الضريبة على مرحلة انتاج السلعة وبيعها لتاجر الجملة، او تفرض على مرحلة انتاج السلعة وبيعها لتاجر الجملة وكذلك يبيعها لتاجر التجزئة.

وغالبا ما تطبق هذه الحالة بشكل مؤقت في الدول النامية ريثما تتطور اجهزتها الضريبية بحيث تصبح قادرة على تطبيق الضريبة على جميع المراحل التي تمر بها السلعة.

وهناك نماذج مختلفة من ضرائب القيمة المضافة، تصنف وفق الاسلوب الذي تطبق فيه، هناك اسلوب لا يسمح بأي اقتطاع من القاعدة الضريبية سواء بغرض النفقات الاولية على السلع الرأسمالية ام التخفيضات التي يتم تسديدها على مثل هذه النفقات ، وتسمى بضريبة القيمة المضافة على نموذج الناتج، وهناك بديل

يعرف بنموذج الاستهلاك ونموذج الدخل. (مصدر سابق ، 2001 ، 167 - 168)

وتوجد ثلاثة نماذج لتطبيق ضريبة القيمة المضافة:

أ - **تطبيقها على اساس الاستهلاك:** حيث ان اساس الضريبة هنا يساوي المبيعات ناقصا المشتريات الوسيطة وناقصا مشتريات البضائع الرأسمالية، من غير خصم اهلاك الاصول الموجودة، وهنا مجموع القيمة المضافة يعادل مجموع المبيعات في مرحلة التجزئة للسلع النهائية اي مرحلة الاستهلاك النهائي.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

بالتالي تفرض الضريبة من خلال هذا الشكل على الاستهلاك فقط فيحدد وعاء الضريبة بإجمالي ربح المنشأة مخصوصا منه تكلفة شراء المنتجات الوسيطة بالإضافة الى الانفاق الرأسمالي، وهذا النموذج يساوي الضريبة على مبيعات التجزئة ويعتبر هو الأساس السائد والمعتمد في معظم الدول التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة، حيث يمتاز بخصم مشتريات البضائع الرأسمالية المشتراة مما يعطي حافزا للاستثمار. (مصدر سابق، 1983، 21).

وقد تبنى الباحث هذه الطريقة لكونها تحفز الاستثمار من جهة وتقنن الاستهلاك من جهة اخرى.
ب - **تطبيقها على اساس الدخل:** هنا وفقا لهذا النموذج للضريبة على القيمة المضافة فإن الأساس لكل شركة يعادل المبيعات ناقصا مشتريات البضائع الوسيطة وناقصا الاستهلاك (اي يسمح بخصم الاهلاك على جميع الاصول جديدة كانت ام قديمة) وبهذا تخضع للضريبة فقط القيمة المضافة الصافية، ولهذا فالنموذج هنا يكون معادلا للضريبة على الدخل القومي، كذلك يكون معادلا لضريبة الدخل. لتوضيح ذلك نأخذ الاتي:

تتعادل (VAT) تناسبا مع ضريبة الدخل ويمكن بسهولة ان نرى ذلك من خلال المعادلة التالية:

1 - الارباح = المبيعات - تكلفة شراء المستلزمات السلعية - الاستهلاك - الاجور - الايجار - الفوائد.

2- تكلفة البضائع المباعة = المشتريات - التغيير الصافي في المخزون .

وبإعادة الترتيب يكون:

3- المبيعات - المشتريات + التغيير الصافي في المخزون - الاستهلاك = الاجور + الايجار + الفوائد +

الارباح

وبملاحظة الجانب الثاني من المعادلة نراه مساويا لما يعتبر وعاء ضريبة الدخل.

(فوزي، 1983: 23)

اي تفرض الضريبة على صافي الناتج القومي الذي يعادل إجمالي الناتج القومي بعد خصم استهلاك السلع الرأسمالية، إيانها تفرض على صافي القيمة المضافة بواسطة كل شركة خلال مراحل انتاج السلعة وتوزيعها، وهنا يتساوى وعاء الضريبة على صافي القيمة المضافة مع وعاء الضريبة على الدخل وهنا يحدد استخدام هذا الشكل طالما فرضت ضريبة على الدخل، (خديجة، 2001، 68) لأنه يعطي حافزا اقل للاستثمار من نموذج الاستهلاك نظرا لأنه يسمح بخصم الاصول الرأسمالية المشتراة من الشركات الاخرى، وخصم الاستهلاك الذي ينشأ اثناء العام، وعليه يتعادل وعاء الضريبة على القيمة المضافة وفق نموذج الدخل مع صافي الدخل القومي.

ج - **نموذج الانتاج :-** اي خضوع جميع السلع والخدمات تامة الانتاج خلال فترة معينة للضريبة في نفس الفترة، اي تفرض الضريبة على كل من الاستهلاك والاصول الرأسمالية، اي لا استهلاك من اي نوع كان يمكن تخفيضه من وعاء الضريبة فالاستهلاك الرأسمالي يعامل كقيمة مضافة ويفرض عليه الضريبة.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجيات
الإصلاح الضريبي في العراق

وفق هذا النموذج نرى ان شراء البضائع الرأسمالية مثل الآلات والمباني، والاجهزة، والاثاث، السيارات، الخ لا يمكن خصم قيمته من رقم المبيعات، لذلك هذا النموذج يلقي على الشركات جهدا كبيرا ويدعوها الى استخدام طرق انتاج لا تتطلب ادخال اصول رأسمالية جديدة وعلى هذا فإن وعاء الضريبة على القيمة المضافة وفق هذا النموذج يكون معادلا لمجمل الناتج القومي، بصورة عامة فإن النموذج الاول اي نموذج الاستهلاك هو شائع الاستخدام من قبل دول السوق الاوروبية المشتركة وغيرها وبالامكان استخدام نموذج الاستهلاك في حالة الاخذ بنظام ضريبة القيمة المضافة في الدول التي لم تطبق ضريبة القيمة المضافة وذلك نظرا لما يمتاز به من تدليل للعقبات امام الاستثمار واعطاءه حافزا كبيرا وهذا مطلب هام في الدول النامية.

- طرق احتساب ضريبة القيمة المضافة

هناك طريقتان لاحتساب ضريبة القيمة المضافة ولتحديد الوعاء الضريبي لها وهي
أ - الطريقة المباشرة لحساب الضريبة على القيمة المضافة : لأي شركة من خلال طريقة الجمع المباشرة وطريقة الخصم المباشرة اما بالنسبة للاولى فقد تم استخدامها مبكرا من قبل رجال الاعمال لملائمتها والاعراف المحاسبية وذلك بأن يتم احتساب القيمة المضافة لجميع العناصر المختلفة التي تتألف منها (الاجور، الارباح، الفائدة، الخ..) ، ولإيضاح ذلك نفترض ما يلي:

C	المشتريات
R	المبيعات
W	الاجور
I	الفوائد
P	الارباح
V	القيمة المضافة

ويمكن حساب القيمة المضافة بالمعادلة التالية:

$$v = (w + I + P)$$

وبالتالي فالضريبة على القيمة المضافة يمكن حسابها كما يلي:

$$T = t(W + I + P)$$

ولهذه الطريقة عيب واضح وهي ان معظم المنشآت تضع حساب الارباح والخسائر مرة في كل عام ولهذا لا تتمكن من معرفة نتيجة اعمالها من ربح او خسارة قبل نهاية العام ، وعلى ذلك فإن الضريبة يجب ان تجبى سنويا فقط ولا يمكن جبايتها شهريا او نصف شهريا حيث انه عندما تكون هذه الضريبة مجمعة خطوة بخطوة خلال مراحل الانتاج وسعر الضريبة محدد فإنه يمكن حسابها بدقة في اية مرحلة على حدة. اما طريقة الخصم المباشرة فإنه يتم من خلالها طرح المبيعات (المشتريات) السابقة في اول فترة او مرحلة معينة من اجمالي المبيعات في نهايتها والفرق بين هاتين القيمتين اي القيمة المضافة تحسب عليه



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمانات استراتيجية
الإصلاح الضريبي العراقي

الضريبة وبالتالي فهي الطريقة الطبيعية لحساب الضريبة بمعنى حساب الدخل موضوع الضريبة وبعد ذلك يفرض عليه سعر الضريبة السائد وهي على عكس الطريقة غير المباشرة التي سنتناولها لاحقا فلا تحسب القيمة المضافة بل الضريبة فقط ويمكن حساب القيمة المضافة بالمعادلة التالية:

$$V=(R-C)$$

ومنه فالضريبة على القيمة المضافة تحتسب كالاتي:

$$T=t(R-C)$$

اي يطرح مشتريات الشركة من مبيعاتها و ثم معدل الضريبة المطبق يكون على الرقم الصافي وتمتاز هذه الطريقة بأنها تحافظ على الاعفاء المقرر في مرحلة ما حتى مراحل الانتاج والتوزيع ، كما تعد سهلة التطبيق ولا موجب لإظهار مقدار الضريبة في فواتير البيع.

ب - الطريقة غير المباشرة : اما الطرق غير المباشرة لاحتساب الضريبة على القيمة المضافة فهي طريقة الجمع غير المباشر وطريقة الخصم غير المباشر، اما طريقة الجمع غير المباشر فهي تتم من خلال حساب الضريبة المستحقة لكل عنصر من عناصر القيمة المضافة ومن ثم جمعها في نهاية الفترة وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$T=tw+tI+tP$$

اما احتساب ضريبة القيمة المضافة بطريقة الخصم غير المباشر فتكون من خلال احتساب الضريبة على اجمالي المبيعات في نهاية مرحلة ما ثم تطرح منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة من خلال المعادلة التالية:

$$T=tR-tC$$

وتعطي هذه الطريقة النتائج نفسها التي تعطيها طريقة الخصم المباشر عندما تكون نفس البضائع والخدمات خاضعة لنفس معدلات الضريبة وفي جميع المراحل الانتاجية.

والمثال التالي يوضح احتساب القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية حسب الاسلوبين: الاسلوب الاول يتم بخصم المستلزمات الوسيطة من اجمالي المبيعات والثاني بجمع عوائد عوامل الانتاج والضرائب وفيما يلي مثال لتوضيح ذلك:

فيما يلي مثال لتوضيح ذلك بإفتراض ان العمليات الجارية لاحدى الشركات في نهاية العام هي كالاتي:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
 - الفصل الأول - لسنة 2014
 اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجيات
 الإصلاح الضريبي في العراق

البيان	المبالغ الجزئية	المبالغ الكلية
المبيعات		1,000,000
(-) تكلفة المبيعات	400,000	
مخزون اول المدة	300,000	
المشتريات	<u>500,000</u>	
(-) مخزون آخر المدة	200,000	<u>200,000</u>
		800,000
إجمالي الربح	60,000	
(-) المصاريف العامة	40,000	
دعاية و اعلان	300,000	
تأمين	30,000	
	120,000	
	<u>100,000</u>	
	650,000	<u>650,000</u>
رواتب وأجور		<u>150,000</u>
إيجارات وعوائد		
	40,000	
ضريبة عقارات	<u>30,000</u>	
اندائات	70,000	<u>70,000</u>
		220,000
ربح العمليات الجارية		<u>50,000</u>
(+) إيرادات اخرى		170,000
		<u>90,000</u>
فوائد اخرى		80,000
	50,000	
	<u>30,000</u>	
ايرادات اوراق مالية	80,000	
(-) فوائد مدينة		
صافي الربح		
(-) ضريبة الدخل		
صافي الربح بعد الضرائب		
ارباح موزعة		



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجيات
الإصلاح الضريبي في العراق

ارباح محتجزة

أ - إحتساب القيمة المضافة عن طريق خصم المستلزمات الوسيطة من اجمالي المبيعات

البيان	المبالغ الجزئية	المبالغ الكلية
المبيعات		1,000,000
(-) المستلزمات الوسيطة		
تكلفة المبيعات	200,000	
	60,000	
	<u>40,000</u>	
مصاريف الدعاية والاعلان	300,000	
التأمين		<u>300,000</u>
القيمة المضافة		700,000

ب - إحتساب القيمة المضافة عن طريق جمع عوائد عوامل الانتاج والضرائب:

البيان	المبالغ
رواتب واجور	300,000
ايجارات وعوائد	30,000
ضريبة عقارات	120,000
عبي اهلاك اصول ثابتة	100,000
صافي الفوائد المدفوعة (40,000 - 50,000)	1,000
	140,000
أرباح الشركة قبل خصم الضرائب	—
(بدون إيرادات الاوراق المالية 30,000 - 170,000)	700,000
القيمة المضافة	



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

- شروط تطبيق ضريبة القيمة المضافة على اساس الاستهلاك

ان من اهم الشروط الواجب توافرها لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ضمن النظام المقترح لهذا النوع من الضرائب هو ما يلي:

- 1- ان تقتصر الضريبة على القيمة المضافة في بداية الامر على السلع المنتجة من خلال تقسيم هذا النوع من الضرائب على مراحل انتاج هذه البضائع ليكون مجموعها في النهاية يمثل الحد الاعلى للسعر الضريبي الذي ستفرض بموجبه.
- 2- ان يتم احتساب الضريبة وفق هذا النظام على مراحل تقديم الخدمات التجارية والمصرفية من قبل القطاع الخاص.
- 3- فرض هذه الضريبة على الخدمات بعد تحديد ما هو المقصود بالخدمات بشكل دقيق.
- 4- تهيئة كوادر كفوءة للعمل بهذا النظام من ذوي الكفاءات المحاسبية والضريبية وتدريبهم في الدول التي سبقتنا في هذا المجال.

مبررات اقتراح نظام للضريبة على القيمة المضافة في العراق

يمكن عرض مبررات الاخذ بهذا النظام المقترح لتطبيق مراحل الضريبة العامة على القيمة المضافة فيما يلي:

- 1- ان نظام الضريبة على القيمة المضافة يعد من افضل اساليب فرض الضريبة ولكافة الانشطة الانتاجية والخدمية.
- 2- ان هذا النظام يجنب المكلف تراكم الضريبة وتكرارها من خلال فرضها على مراحل الانتاج او تقديم الخدمة او استهلاكها.
- 3- ان هذا النوع من الانظمة الضريبية لا يكلف الادارة الضريبية جهدا كبيرا لذا فمن السهل احكام الرقابة عليه مما يؤدي الى تبسيط بإجراءات تحصيل الضريبة.
- 4- ان من نتائج هذا النظام ايضا اخضاع السلع المستوردة لتشجيع المنتجات المحلية. ويمكن تقسيم الانموذج المقترح الى اطارين:

الاطار الاول: الاطار الفني ويتضمن كل ما يتعلق بتطبيق الضريبة من الناحية الفنية من مكلفين خاضعين للضريبة، وتحديد الاعمال الخاضعة لها، التزامات الخاضعين للضريبة المقترحة، اعداد المستلزمات الخاصة بالتنفيذ من فواتير وقرارات وعقوبات مالية وجزائية.

الاطار الثاني: الاطار العملي ويتضمن كل ما يتعلق بتطبيق هذا الانموذج من الضريبة ويشمل المحاسبة عن الضريبة المقترحة، نطاق فرض الضريبة، الاعفاءات من الضريبة، الواقعة المنشأة للضريبة، وعاء الضريبة واسعارها.

- انموذج الفواتير للنظام المقترح



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي العراقي

نظرا لما للفواتير من دور اساسي في عملية تتبع القيمة المضافة فلقد تضمن انموذجنا المقترح الفاتورة المرسومة في ادناه لكي تكون فاتورة خاصة بالضريبة على القيمة المضافة حيث تعتبر الفاتورة بمثابة شهادة او مستند يحرره بائع السلعة او مؤدي الخدمة الخاضع للضريبة لمشتري السلعة او المستفيد من الخدمة وقد تضمنت هذه الفاتورة من حيث المبدأ على الاتي:

- أ - رقم الفاتورة وتاريخها .
- ب - اسم البائع وعنوانه ورقم تسجيله .
- ج - اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله في حالة وجوده .
- د - وصف للبضاعة ونوع البيع (نقداً ، بالتقسيط) .
- هـ - ثمن الوحدة بدون الضريبة على القيمة المضافة .
- و - الثمن الكلي بدون الضريبة على القيمة المضافة .
- ز - السعر القانوني والمبلغ الكلي للضريبة على القيمة المضافة بالفاتورة .
- ح - القيمة الاجمالية للفاتورة .

انموذج الفاتورة لنظام ضريبة القيمة المضافة المقترح

تاريخ الفاتورة..... رقم الفاتورة.....				اسم البائع..... رقم السجل الضريبي.... العنوان.....				
رقم امر التسليم.....				اسم المشتري..... رقم السجل الضريبي ان وجد..... العنوان.....				
رقم امر التسليم.....				شروط السداد.....				
اجمالي الضريبة	قيمة الضريبة	سعر الضريبة	الاستقطاعات	اجمالي القيمة	سعر الوحدة	الكمية	نوع السلعة	ت
اجمالي قيمة الفاتورة والضريبة	اجمالي قيمة الضريبة		اجمالي الاستقطاعات	الاجمالي من غير الضريبة				الاجمالي

ولغرض الحصول على افضل النتائج من الفاتورة يجب ان يكون تطبيقها عن طريق الحاسب الآلي بعد ان تملئ بأصل ونسختين وفقاً لما يلي:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي العراقي

- 1 - اصل الفاتورة وتخصص للمشتري او المستفيد من الخدمة.
- 2 - النسخة الاولى او الصورة الاولى للفاتورة وتخصص للبائع على ان يكتب فيها ان هذه النسخة لا تعطي الحق لحاملها في الحصول على اي خصم ضريبي.
- 3 - النسخة الثانية او الصورة الثانية للفاتورة وتخصص للادارة الضريبية لاغراض الفحص على ان يكتب فيها ان هذه النسخة لا تعطي الحق لحاملها في الحصول على خصم ضريبي

- الاقرار الضريبي المقترح

على ضوء تجارب الدول في هذا المجال من الضرائب نقترح ان يتم تقديم الاقرار على حسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة وبالعملة المحلية كأن يكون نصف شهري او شهري او فصلي ويتم تحديد ذلك حسب حجم ايرادات الانشطة الخاضعة للضريبة كي لا يتم تراكم ضرائب القيمة المضافة في حالة طول الفترة

لتقديم الاقرار الضريبي وفيما يلي نموذج للاقرار الضريبي المقترح:

الاقرار الشهري لمكلفي الضريبة على القيمة المضافة		
تسلسل..... نموذج رقم.....		
اسم المكلف وعنوانه..... رقم السجل الضريبي.....		
العمليات الخاضعة للضريبة	مبلغ الضريبة المستحقة	القيمة بدون الضريبة
السعر العالي	-----	-----
السعر المنخفض	-----	-----
السعر المتوسط	-----	-----
السعر المرتفع	-----	-----
ضريبة القيمة المضافة المستحقة	-----	-----
السلع والخدمات التي لها حق الخصم الضريبي	مبلغ الضريبة المخصومة	القيمة بدون الضريبة
السلع الرأسمالية (الانتاجية)	-----	-----
السلع والخدماتالمشتراة	-----	-----
السلع والخدمات المعفاة	-----	-----
ضريبة القيمة المضافة الواجبة الخصم	-----	-----
ضريبة القيمة المضافة المستحقة	-----	-----
ضريبة القيمة المضافة الواجبة السداد	-----	-----

ب - الاطار العملي:

ويتضمن كل ما يتعلق بتطبيق هذا النوع من الضرائب من الناحية العملية ويشمل:

1 - التحاسب الضريبي المقترح:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

ويتم ذلك من خلال فتح حساب جاري من قبل الوحدة الاقتصادية بمبلغ الضريبة على القيمة المضافة لصالح مصلحة الضرائب او تحويلها بواسطة شيكات خلال مدد يحددها قانون فرض هذا النوع من الضرائب ويكون ذلك من خلال برنامج الكتروني يخصص لهذا الغرض.

2 - السجلات والدفاتر المحاسبية:

كما اوضحنا ان هذا النوع من الضرائب لا نحتاج لجبايته الى سجلات او دفاتر محاسبين وانما يكون التسديد او التحاسب عنه من خلال الفواتير التي يتم التعامل بها والتي سبق ان اوضحنا نموذج مقترح لها ، اما فيما يخص السجلات التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية فهي لا تتعدى السجلات المحاسبية وان ما يتطلبه للوصول الى مبلغ الضريبة الواجب تسديدها من قبلها هو اجراء بعض التعديلات البسيطة وخصوصا سجلي المشتريات والمبيعات وذلك لكي يتم تثبيت الفواتير المقترحة في هذين السجلين لغرض الوصول الى الضريبة المطلوبة.

- سعر الضريبة المقترح

ان الغرض الاساسي من فرض هذا النوع من الضرائب هو الوصول الى اقرب نقطة من العدالة الضريبية فعلى هذا الاساس بالامكان ان يأخذ سعر الضريبة على القيمة المضافة احد الشكلين (السعر النسبي والسعر الثابت)

ونقترح على ما تقدم ان تكون اسعار الضريبة على القيمة المضافة حسب نوع السلعة والخدمة والنشاط الذي تفرض عليه هذه الضريبة مما يجعلها اقتصادية سهلة الرقابة والمراجعة كثيرة الايراد الذي يصب في الموازنات العامة مراعية بذلك الظروف والمشاكل الاقتصادية التي يمر بها بلدنا وانطلاقا من هذا الرأي يمكن ان يكون لضريبة القيمة المضافة الاسعار الاتية:

- 1 - سعر عادي ويطبق على كافة السلع التي ليس لها سعر محدد.
- 2 - سعر منخفض ويسري على السلع شائعة الاستعمال.
- 3 - سعر خاص ويطبق على السلع البترولية ومشتقاتها مع مراعاة ما ورد في القانون رقم 19 لسنة 2010 الذي حدد الضريبة المفروضة على الدخول في القطاع النفطي للشركات الاجنبية.
- 4 - سعر متوسط ويطبق على السلع الكمالية.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

المبحث الخامس

الاستنتاجات

- ١ - ان مفهوم القيمة المضافة من المفاهيم الاقتصادية التي استعمالها منذ عدة قرون وفي مختلف دول العالم ولعدة اغراض منها الاقتصادية والمحاسبية والضريبي.
- ٢ - تزايد الاتجاه نحو الاخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة سواء متقدمة او نامية لكونها اسلوب متميز له فعالية اقتصادية عالية.
- ٣ - ان من اهم انواع الضريبة على القيمة المضافة هي الضريبة العامة على رقم الاعمال بالانواعها وهي ما يعرف بالضرائب على الاستهلاك.
- ٤ - على ضوء تجارب الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة سواء كانت عربية او اوربية يقسم تطبيق هذا النوع من الضرائب الى عدة مراحل.
- ٥ - يكون المكلف فيها هو العنصر الاساسي في تحقيق كل مرحلة من هذه المراحل سواء كان صناعي، مستورد، مؤدي خدمة وذلك من خلال تسديده للضرائب المترتبة بحقه الى المؤسسة الضريبية.
- ٦ - ان الضرائب غير المباشرة تفرض على الدخل بمختلف استعمالاته فمنها ما يفرض على التداول ومنها ما يفرض على الاستهلاك ومنها ما يفرض عند انتاج الدخل.
- ٧ - ان ضريبة القيمة المضافة هي احدى صور الضريبة على جميع الاعمال سواء عند تحقيق الدخل وبيعه او عند استهلاك الدخل وشراء السلع والخدمات.
- ٨ - من اهم خصائص هذا النوع من الضرائب انها ضريبة حيادية وليس لها تأثير سلبي على قرارات الوحدات الاقتصادية.
- ٩ - اما اهم تمتاز به هذه الضريبة انها ذات قاعدة عريضة وبالتالي فان هذا التوسع يحقق توزيعا افضل للعبء الضريبي.
- 10- ومن اهم ما تهدف اليه الضريبة على القيمة المضافة الحصول على موارد مالية اعلى لمواجهة النفقات العامة اضافة الى توجيه الاستهلاك.
- 11- ان من اهم الصعوبات التي تواجه تحقيق هذه الضريبة هي انتشار البطالة واختلال التوازن بين القطاعا الاقتصادية.

التوصيات

- ١ - توجيه وتضافر الجهود للشروع بالإصلاح الاقتصادي بشكل عام والإصلاح الضريبي بشكل خاص.
- ٢ - تبني نظام الضريبة على القيمة المضافة وذلك لثبوت كفاءة هذا النظام الضريبي ولمختلفا اقتصاديات.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجيات
الإصلاح الضريبي في العراق

- ٣- وضع الدراسات المناسبة لتشريع القوانين اللازمة لفرض هذا النوع من الضرائب ومن قبل متخصصين في مجال الضرائب.
- ٤- وضع برنامج تنقيفي للذين سوف يشملوا بهذا النوع من الضرائب يوضح دورها في دعم الموازنات العامة لتنويع الإيرادات التي تواجه النفقات العامة.
- ٥- تشكيل لجان متخصصة من مختلف المؤسسات المعنية لتحديد النوع المناسب من هذه الضريبة وتحديد الدخول التي ستخضع لها.
- ٦- تهيئة البرامج الالكترونية المناسبة لتطبيق فرض هذه الضريبة بالتزامن مع اصدار قوانين فرضها.
- ٧- تحديد الاهداف الاقتصادية بشكل واضح كي يكون بالامكان من مكان الشروع بالإصلاح الضريبي.
- ٨- اعتماد مراحل مناسبة لواقع السوق العراقية لتنفيذ تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة وعدم نقل تجارب الدول التي تطبق هذا النظام دون اعادة تأهيلها لواقع الاقتصاد الوطني.
- ٩- تشجيع الدراسات التي من شأنها توضيح وتعميق الثقافة الضريبية بشكل عام والاهداف الحديثة لها التي تسعى للوصول الى التضامن الاجتماعي والتحضر للعيش بين افراد المجتمع.
- ١٠- استحداث اكااديمية متخصصة في الدراسات الضريبية تضم مجموعة من الاساتذة الاكاديميين والمهنيين في المجالات الاقتصادية والمالية والضريبية والادارية يكون هدفها الاساسي اعداد الدراسات الضريبية واعادة النظر بهيكل الضرائب وبانواعها وادارتها لجعل الضرائب تأخذ دورها في الإصلاح الاقتصادي وتحقق الاهداف الاخرى لها، على ان يكون ترتبط هذه الاكاديمية اداريا بوزارة المالية بصفتها المسؤولة عن السياسة المالية وفنيا بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي بصفتها الجهة الراعية للخبرات العلمية.

المصادر

المصادر العربية

- 1- بها محمد حسين، 2000، المداخل المقترحة لقياس وتقييم الاداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي في منشآت الاعمال الحديثة مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية للبيبا.
- 2- جورج اوغريه ، 2002، ترجمة كاملمجيد سعادة، الضريبة على القيمة المضافة، بيروت، مجد الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع.
- 3- حامد داود الصلحة، 1999، الضريبة العامة على المبيعات، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 114.
- 4- خديجة عليم عيوف، 2001، قائمة القيمة المضافة وتوجد بالاقصاح عنها ضمن القوائم المالية، رسالة ماجستير لبيبا.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

- 5-سمير شرف، 2002، الاثار المالية والاقتصادية والاجتماعية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني.
- 6- سونيا الياسجورجي، 1986، اطار مقترح لمنهج التصحيح الضريبي، رسالة دكتوراه في المحاسبة / القاهرة - جامعة عين شمس.
- 7- عبد السلام اديب، 1998، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، المغرب افريقيا الشرق الطبعة الاولى.
- 8- عبد الناصر نور، كما للربيعي، 2004، قائمة القيمة المضافة اذ اهمية في التحكم المؤسسي، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية، العدد الثاني.
- 9- عثمان محمد ياسين فراج، 1994، القيمة المضافة بين التوظيف والاقتصاد والتكليف المحاسبي، مجلة البحوث الاقتصادية العدد 1، المجلد 8 جامعة اسبوط.
- 10- عراقيا العراقي، 1986، المحاسبة عن القيمة المضافة المجلة العلمية كلية التجارة العدد 9 جامعة اسبوط
- 11- فايز حداد، خلدون ابو العلا، 2004، العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة والعوائد غير العادية، مجلة دراسات العلوم الادارية، مجلد 31 العدد 1 ليبيا.
- 12- فوزي غسان القباني، 1983، نظام الضريبة على القيمة المضافة وامكانية الاخذ بها في سوريا، رسالة دكتوراه، جامعة الزقازيق.
- 13- محمد كامل درويش، 2002، ضريبة القيمة المضافة خطوة اساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، لبنان، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الاولى.
- 14- منصور احمد البديوي، كما الخليفة ابو زيد، 2003، دراسات في المحاسبة الضريبية، الاسكندرية، الدار الجامعية.
- 15- نزار عبدالله، 2003، ندوة الضريبة على القيمة المضافة، الواقع اللبناني وفاقا للتطبيق في سوريا، دمشق، النشرة الاقتصادية، العدد الاول.
- 16- هاني كناني، 1999، الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي، دراسة ماجستير جامعة دمشق، سوريا.

المصادر والمجلات الاجنبية

- 1 -D.T lakdawalay , (1976). "value added Tax " Indian Economic Journal , vol.24 , No.2.
- 2 -Malcolm Gillis , (2002) , "Tax Policy and capital formation: African experience with the value - added tax " policy science , vol 34 , No 2.
- 3 -Alan A.Tait , (1989). "Misconceptions " About the value - added tax " Finance development. vol 26 , No 1.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمانات استراتيجية
الإصلاح الضريبي في العراق

4 -Richard A.Musgrave , (1972) , " problems of the value -added tax " national tax journal, vol 25 , No 3.

5 -Stanley S.Surrey , (1970) , " Value Added - Tax the case against " Harvard Business review Vol 46 , No 6.