

التعريف بضريبة المبيعات، بحث في القانون العام/ التشريع المالي

علياء عبدالجبار يونس¹ د. فضيلة عباس غائب²

¹ مستشار قانوني مساعد/ جامعة الموصل/ مركز التحسس النائي

بريد الكتروني: soolaf74@gmail.com

² مدرس/ جامعة الموصل/ كلية القانون

بريد الكتروني: altaee@uomosul.edu.iq

HNSJ, 2021, 2(11); <https://doi.org/10.53796/hnsj21130>

تاريخ القبول: 2021/10/23م

تاريخ النشر: 2021/11/01م

المستخلص

تعد ضريبة المبيعات من الضرائب غير المباشرة والمهمة بوصفها مورداً مهماً لرفد خزينة الدولة ولإسهامها في سد العجز الحاصل في خزينة الدولة لأنها ذات وفرة مالية متجددة قد تكون يومية او اسبوعية او شهرية او سنوية وتمتاز بانها ضريبة عامة تفرض على اغلب فئات المجتمع، فهي تنقل العبء الضريبي من البائع الى المستهلك النهائي عند تحقق واقعة البيع او اداء الخدمة وهي تختلف عن ضريبة القيمة المضافة المفروضة على مراحل الانتاج كافة حتى وصولها المستهلك، لذا سوف نتناول التعريف بضريبة المبيعات في ثلاث مباحث الاول: يتناول تعريف ضريبة المبيعات لغة واصطلاحاً، اما المبحث الثاني: يتناول خصائص ضريبة المبيعات وأنواعها من حيث السلع والخدمات، اما المبحث الثالث: يتناول مزايا ضريبة المبيعات وعيوبها وتمييزها عن باقي الضرائب.

الكلمات المفتاحية: السلع والخدمات، ضريبة عينية، ضريبة فورية، ضريبة متجددة، ضريبة نسبية، ضريبة محددة

RESEARCH ARTICLE

INTRODUCING SALES TAX

Research in public law/financial legislation

Alyaa AbdulJabbar Younes¹**Fadheela Abas Ghaeb²**¹ assistant legal advisor\

Mosul University\ Remote Sensing center

Email: soolaf74@gmail.com

²Teacher\ Mosul University\ College of Law

Email: altaee@uomosul.edu.iq

HNSJ, 2021, 2(11); <https://doi.org/10.53796/hnsj21130>**Published at 01/11/2021****Accepted at 23/10/2021****Abstract**

The sales tax is an indirect and important tax as it is an important resource for the state treasury and for its contribution to filling the deficit in the state treasury because it has a renewable financial abundance that may be daily, weekly, monthly or annually. It is characterized as a general tax imposed on most groups of society, as it transfers the tax burden From the seller to the final consumer when the sale or service performance is achieved, and it differs from the value-added tax imposed on all production stages until it reaches the consumer. Sales tax and its types in terms of goods and services. The third topic: deals with the advantages and disadvantages of sales tax and distinguishing it from other taxes.

Key Words: goods and services, tax in kind, spot tax, revolving tax, proportional tax, specific tax

المقدمة

تعد الضرائب بأنواعها مصدراً من مصادر الدخل المهمة للدولة لإسهامها في النفقات العامة، لكونها تعمل على زيادة إيرادات الخزينة العامة، باعتبار الضرائب عنصراً أساسياً في تطوير المجتمعات لأنها تعود بالنفع العام للجميع، فالهدف من فرضها تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتحسين وتيرة نموه ودعم النشاطات الموجهة والإنتاج المحلي، وإعفاء المؤسسات ذات الأهمية، وتحقيق الاستقرار الاجتماعي عن طريق إعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع المختلفة وخلق التوازن بين دخول الأشخاص، فضريبة المبيعات تفرض بسبب استهلاك المكلف لها، وللحد من السلع غير الضرورية كالكسائر والمشروبات بكافة أنواعها أيضاً، كما انها تحقق اهداف سياسية كالإعفاءات الجمركية بين الدول والمعاملة بالمثل، فضريبة المبيعات لا تقل اهميتها عن باقي الضرائب كونها مصدرا مهما من مصادر الإيرادات، كما تمتاز كونها نسبية، عينية، متجددة، تأخذ بالأساس الفعلي للمكلف، فورية التحصيل، محددة الوعاء.

سبب اختيار البحث:

ان سبب اختيار الموضوع هو اهمية ضريبة المبيعات باعتبارها من الضرائب غير المباشرة ومصدرا مهما من مصادر الإيرادات العامة المتنوعة التي يتم تحصيلها بصورة فورية ومتجددة وتكون محددة الوعاء ولا يشعر المكلف بعبء نقلها.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في عدم معرفة المكلف بضريبة المبيعات كونها ضريبة غير مباشرة يتم فرضها على المبيعات والخدمات من دون ذكرها في الفواتير لأنه يتم تحميلها مسبقاً على سعر البضائع والخدمات.

اهداف البحث :

يهدف البحث الى زيادة معرفة المكلف بهذه الضريبة باعتبارها ضريبة غير مباشرة، يتم فرضها بسبب استهلاك المكلف لها وللحد من استهلاك السلع والخدمات غير الضرورية والكمالية.

فرضيات البحث:

1. ضريبة المبيعات ضريبة عينية.
2. ضريبة المبيعات ضريبة نسبية، نوعية.
3. تعد ضريبة المبيعات ضريبة غير مباشرة، كما تتميز عن باقي الضرائب بتنوع وعاءها إذ تُفرض على العديد من السلع والخدمات.

منهجية البحث:

اعتمد البحث على المنهج التحليلي المبيعات في العراق والأردن وقانون ضريبة القيمة المضافة في مصر.

هيكلية البحث:

التعريف بضريبة المبيعات

المبحث الأول- تعريف ضريبة المبيعات

المطلب الأول- التعريف اللغوي

المطلب الثاني- التعريف الاصطلاحي

المبحث الثاني- خصائص ضريبة المبيعات وأنواعها

المطلب الأول- خصائص ضريبة المبيعات

المطلب الثاني- أنواع ضريبة المبيعات من حيث السلع والخدمات

المبحث الثالث- مزايا ضريبة المبيعات وعيوبها وتمييزها عن باقي الضرائب

المطلب الأول- مزايا ضريبة المبيعات

المطلب الثاني- عيوب ضريبة المبيعات

المطلب الثالث- تمييز ضريبة المبيعات عن غيرها من الضرائب

التعريف بضريبة المبيعات

تعد الضرائب بصورة عامة، من الإيرادات السيادية المهمة التي تعتمد عليها الدولة لتمويل النفقات العامة لتحقيق العديد من أهدافها المالية والاجتماعية والاقتصادية، وتعد ضريبة المبيعات من ضمن هذه الإيرادات، ولغرض الاحاطة بمفهوم ضريبة المبيعات باعتبارها من الإيرادات الرئيسية التي تدر على الدولة مبالغ طائلة في تقليل العجز الحاصل في خزينة الدولة من خلال فرضها على كافة المنتجات المستوردة والمحلية والسلع غير الضرورية، وعليه سوف يتم بيان تعريفها لغة واصطلاحاً وهنا كان لا بد من بيان الخصائص التي تتميز بها هذه الضريبة وبيان اهم عيوبها ومزاياها.

ولغرض الاحاطة بالموضوع بشي من التفصيل سوف يتم تناوله في ثلاث مباحث، يتناول المبحث الأول: تعريف ضريبة المبيعات، اما المبحث الثاني: يتناول خصائص ضريبة المبيعات، اما المبحث الثالث: يتناول الجوانب السلبية والايجابية لها وتمييزها عن باقي الضرائب.

المبحث الأول**تعريف ضريبة المبيعات**

يتناول هذا المطلب تعريف ضريبة المبيعات لغة واصطلاحاً إذ سيتم فيه تعريفها من الناحية اللغوية ومن ثم تعريفها اصطلاحاً وبيان موقف الفقه والتشريعات الضريبية من التعريف.

المطلب الاول

التعريف اللغوي

الضريبة: مؤنث الضرب وهو الراس، والموكل بالقдах او الذي يضرب بها وهو ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة والمشتريات والخدمات وتختلف اختلاف القوانين والاحوال، والضريبة: القطعة من الصوف أو الشعر أو القطن، تُنْقَشُ ثم تُدْرَجُ وتُشَدُّ بِخَيْطٍ ثم تُعْزَلُ⁽¹⁾، وهو ما ضربت عليه خراجا اذ جعلته وظيفة، والاسم الضريبة، والجمع ضرائب، والضريبة: الخراج المضروب⁽²⁾، والجمع: ضرائب وضرائب، والضريبة: أثر الضرب، اما دافع الضرائب: هو المكلف بدفع الضريبة، والمُعْفَى من الضريبة: فهو الذي لا يخضع لضريبة، ويقصد بشمول الضريبة: مبدأ يقضي بأن على جميع المواطنين دفع الضريبة، بما فيهم من الأجانب المقيمين في البلاد.

وتشتق المبيعات: من الفعل ومصدره: **بَاعَ يَبِيعُ بِعًا بَيْعًا**، فهو **بَائِعٌ وَبَيْعٌ** وهو الشخص الذي يبيع ويشترى بعض السلع ويعيد بيعها، والمفعول **مَبِيعٌ وَمَبِئُوعٌ**، ومنه **بَاعَ لَهُ سِلْعًا مُسْتَوْرَدَةً**: أعطاه إياها بِثَمَنٍ، وقد تزداد من على المفعول الأول نحو: **بِعْتُ مِنَ الْفَلَّاحِ حَقْلَهُ**، **بِعْتُ الْفَلَّاحَ الْحَقْلَ**، **وَبَاعَ عَلَيْهِ الْقَاضِي ضَيْعَتَهُ**: باعها على غير رضاه، **بَاعَ عَلَى بَيْعِهِ**: أي حاضرًا بحاضر. والمبيعات (اسم) جمع لمبيع: ويقصد به ما يُشْتَرَى وما يُبَاعُ، أو الشراء والبيع وما يباع⁽³⁾. فتعرف **ضريبة المبيعات**: ما تفرضه الدولة من ضريبة على الملك والعمل والدخل والمشتريات (ما يباع ويشترى) والخدمات وتختلف باختلاف قوانين الدول.

المطلب الثاني

التعريف الاصطلاحي

يتطلب تعريف ضريبة المبيعات من الناحية الاصطلاحية بيان موقف التشريعات الضريبية من ضريبة المبيعات في تعريفها ومن ثم بيان موقف الفقه منها.

اولا- التعريف الفقهي:

تعددت التعريفات التي تناولها الفقه لضريبة المبيعات إذ تم تناولها من جوانب عديدة ومختلفة الا انها جميعا تتطابق على الاغلب في خصوصها، اي انها تعرف من وجهات نظر مختلفة بأنها (ضريبة غير مباشرة تقع على الخدمات والسلع) فهي تختلف عن الضريبة المباشرة التي تصيب الدخل بشكل مباشر عند الحصول عليها أو اكتسابها.

وعرفت من الناحية **الاقتصادية** بانها الضرائب التي يتم فرضها بمناسبة استعمال الدخل أو إنفاقه في سبيل

(1) محمد بن أحمد الأزهرى الهروي، والمحقق محمد عوض مرعب، تهذيب اللغة، دار احياء التراث العربي، بيروت، الطبعة الاولى، 2001، عدد الاجزاء 8، والمنشور على الموقع الالكتروني، <https://al-maktaba.org/book/>، تاريخ الزيارة 2020/10/21.

(2) أحمد بن محمد علي الفيومي المقرئ، المحقق عبدالعظيم الشناوي، المصباح المنير في غريب الشرح الكبير، الطبعة 2، دار المعارف، القاهرة، المنشور على الموقع الالكتروني، <https://www.waqfeya.com/book.php>، تاريخ الزيارة 2020/10/21.

(3) معجم المعاني الجامع- معجم عربي، والمنشور على الموقع الالكتروني معاني <https://www.almaany.com>، تاريخ الزيارة 2020/12/29.

الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية لذلك تسمى (ضرائب على الاستهلاك او ضرائب على الإنفاق)⁽⁴⁾. وعرفت من الناحية المحاسبية بانها ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات بنسبة مئوية معينة، سواء كانت السلع الصناعية مستوردة أو محلية وعلى مجموعة الخدمات المُقدّمة (يدفعها المستهلك عند التداول)، وعرفت ايضا بانها ضريبة غير مباشرة تفرض عند نقطة استيرادها أو بيعها السلع والخدمات التي تخضع للضريبة من المنشآت التي يتجاوز قيمة مبيعاتها السنوية الحد المقرر من قبل السلطة، وعرفت بانها ضريبة غير مباشرة عامة تفرض على السلع في مرحلة الانتاج والاستهلاك⁽⁵⁾.

وعرفت ايضا بأنها ضريبة تفرض على السلع والخدمات، اي تفرض على الاستهلاك بعكس ضريبة الدخل التي تفرض على الدخل وتدفع ضريبة المبيعات من التاجر أو الصانع عند الشراء، إلا أن هذه الفئات تقوم باستردادها من الجهة أو المشتري أو المستفيد من الخدمة عند بيع السلعة أو تقديم الخدمة لتستقر في النهاية على المستهلك النهائي للسلعة⁽⁶⁾.

وعرفت بأنها الضريبة التي تفرض على السلعة أو الخدمة في أثناء أداءها، إذ تخضع السلعة للضريبة عند البيع ويمكن فرضها على جميع السلع من دون تمييز⁽⁷⁾، وعرفت ايضا "بأنها من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على سوق المنتجات وتحملها الفرد عند شرائه السلعة او الخدمة التي تم فرض ضريبة المبيعات عليها، وتعتمد هذه الضريبة على مرونة العرض في الاسواق"⁽⁸⁾.

وعرفت ايضا بأنها الضريبة التي يتم فرضها على مرحلة واحدة من مراحل تداولها عند بيعها من تاجر الجملة الى تاجر التجزئة من ثم الى المستهلك إذ يكون سعرها اعلى من الضريبة على رقم الاعمال⁽⁹⁾.

عرفها فقهاء المالية على انها "فريضة مالية نقدية جبرية تفرض على نقطة بيع الخدمات والسلع المستوردة والمنتجة محلياً التي تخضع لها، على وفق أحكام القانون باستثناء ما تم التوافق على اعفائه منها بنص قانوني، ويتحمل عبئها المشتري النهائي من دون مراعاة ظروفه الشخصية، ويحصلها البائع النهائي نيابةً عن السلطة المالية ويسلمها لها بشكل دوري ليس سنوي وفق القانون، تفرض او يعفا منها لتحقيق اهداف مالية وسياسية

(4) احمد هاشم احمد، محاسبة الضرائب، عمان، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني E كتاب <http://www.ektab.com>، تاريخ الزيارة 2021/12/29.

(5) د. عبدالعال الصكبان، علم المالية العامة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، الجزء الاول، الطبعة الثانية، مطبعة الارشاد، بغداد، 1966، ص282.

(6) د. ايمان شاكر محمد، ليث امين، تصميم اطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية في زيادة إيرادات الموازنة العامة، العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الدنانير، ، العدد 13، 2018، ص584.

(7) أسعد محمد علي وعبد الامير صبار، دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة للدولة، بحث استطلاعي لواقع اصحاب الأعمال والمهن في محافظة كربلاء المقدسة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد 13، العدد 54، 2017، ص87.

(8) عبد الامير صبار، "توظيف تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات في تفعيل التحاسب الضريبي " اطار مقترح لضريبة المبيعات في العراق، رسالة ماجستير، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة كربلاء، 2017، ص45.

(9) د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، دار العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، ب ت، ص93.

اجتماعية واقتصادية بما يتوافق مع توجهات الدولة⁽¹⁰⁾، وعرفت أيضاً "بأنها ضريبة عامة على المبيعات تفرض على مراحل الانتاج والتوزيع كافة وتفرض على السلع والخدمات كافة عدا ما استثني منها بنص، مع أعمال مبدأ الخصم لكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتصل الى مرحلة تجارة التجزئة"⁽¹¹⁾.

ونستخلص مما تقدم ان التعريفات جميعها ذات مضمون واحد متشابه على انها ضريبة غير مباشرة ولا يتحمل المكلف القانوني عبئها النهائي وانما يتم تحميلها الى المشتري ويلتزم المكلف القانوني بتوريدها الى السلطة المالية.

ثانياً- التعريف القانوني:

اختلف موقف التشريعات الضريبية في تعريف ضريبة المبيعات فبعضها لم يحدد تعريف لها وهذا يتشمل بموقف المشرع العراقي لان فرض هذه الضريبة كان بموجب قرارات ونصوص في قوانين الموازنة العامة على العكس من موقف التشريعات الاخرى، الا انه عرفها ضمن الكتب الصادرة من الهيئة العامة للضرائب استناداً لأحكام البند اولا من المادة 18 من قانون الموازنة الاتحادية رقم (1) لسنة 2019 بإصداره مجموعة الضوابط والتعاريف الآتية: اولا/1. عرف ضريبة المبيعات: "بأنها الضريبة المفروضة على خدمة تعبئة الهاتف النقال والأنترنيت بنسبة 20% وعلى الخدمة المقدمة في الفنادق والمطاعم بنسبة 10%"⁽¹²⁾.

اما المشرع الاردني⁽¹³⁾ فقد عرفها: بأنها ضريبة على المبيعات، وهي "ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع الصناعية المستوردة والمصنعة محليا وعلى مجموعة من الخدمات"، ويتم استيفاءها في المرحلة الأولى من تطبيقها من المستورد مباشرة، ومن الصانع عند البيع، ومن مؤدي الخدمات عند تقديمها، ويستثنى من ذلك السلع المعفاة المنصوص عليها في قائمة الإعفاء وقد فرضت لتحل محل الضريبة على الاستهلاك.

وعرفها المشرع المصري في قانون ضريبة المبيعات رقم 11 لسنة 1991 الملغي بانها: "انتقال السلعة او اداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردا الى المشتري ويعد بيعا في حكم القانون ما يلي ايها اسبق (اصدار الفاتورة، تسليم السلعة او تأدية الخدمة او أداء ثمن السلعة او مقابل الخدمة سواء كان كله او بعضه دفعة واحدة او على اقساط او أي شكل من اشكال اداء الثمن)، سواء كان المنتج الصناعي محلي او مستورد"⁽¹⁴⁾، فضلا عن وجود قوانين اخرى قد قامت بتعريفها كقانون الضريبة العامة على المبيعات اليمني⁽¹⁵⁾ والولايات المتحدة⁽¹⁶⁾.

(10) علي كريم راضي فيروز، تأثير ضريبة المبيعات في ربحية شركات الاتصالات، (دراسة تطبيقية في شركتي اسيا سيل وزين العراق للاتصالات)، رسالة في الدبلوم العالي المعادلة للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008، ص18.

(11) رجاء محمود شريف، أثر الضريبة على القيمة المضافة - (دراسة مقارنة)، مكتبة زين الحقوقية والادبية، بيروت، لبنان، 2013، ص44.

(12) كتاب الهيئة العامة للضرائب رقم 557/5 في 2019/2/24، مديرية ضرائب فرع نينوى الايمن.

(13) المادة 2 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(14) المادة 1 من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم 11 لسنة 1991 المعدل.

(15) وعرفها المشرع اليمني: "بأنها انتقال ملكية أو حيازة السلعة أو أداء الخدمة من البائع للمشتري"، للمزيد من التفصيل ينظر المادة 2 من قانون الضريبة العامة على المبيعات اليمني رقم (19) لسنة 2001، المنشور على الموقع الالكتروني، <https://yemen-nic.info>، تاريخ الزيارة: 2020/12/24.

ومن خلال ما سبق يمكن **تعريف ضريبة المبيعات** بأنها فريضة نقدية اجبارية تفرض على السلع والخدمات عند تحقق الواقعة المنشئة لها على وفق أحكام القانون باستثناء ما نص القانون على اعفائه وغالبا ما يتحمل عبئها النهائي المشتري وليس المكلف القانوني.

المبحث الثاني

خصائص ضريبة المبيعات وأنواعها

تتميز ضريبة المبيعات بالكثير من الخصائص فضلا عن تعدد انواعها وسوف يتم تناول هذه الخصائص والانواع في فرعين وفق الآتي.

المطلب الاول

خصائص ضريبة المبيعات

تتميز ضريبة المبيعات بخصائص عديدة يمكن تحديدها بما يأتي:

اولا- ضريبة غير مباشرة:

يتم فرضها عند الاستخدام او التداول او الاستعمال إذ لا تستهدف المال أو الدخل بشكل مباشر عند اكتسابه (كضريبة الدخل) فـضريبة المبيعات تفرض على حجم مبيعات المكلف الذي ينقل عبئها الضريبي من شخص لآخر فيتحمل عبئها النهائي (مستهلك السلعة أو متلقي الخدمة) الخاضعة للضريبة، أما المنتج أو المستورد فهم المكلفون بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات⁽¹⁷⁾.

ثانيا- ضريبة عامة:

تفرض على كافة السلع المستوردة او المنتجة محليا إلا ما استثنى بنص خاص، وتفرض على عديد من الخدمات ولكن قد يعفي المشرع بعض من السلع والخدمات من ان تخضع لضريبة المبيعات⁽¹⁸⁾.

ثالثا- ضريبة مالية "نقدية جبرية":

الضريبة بطبيعتها تكون جبرية وهي في اغلب دول العالم تحصل بشكل نقدي على عكس ما كان سائد سابقا إذ كان يتم تحصيلها عينياً⁽¹⁹⁾.

رابعا- ضريبة ذات اسعار متعددة:

تفرض بأسعار متفاوتة بحسب نوع السلعة (ضرورية او كمالية)، بمختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج إلى المستهلك النهائي، فهي تفرض على المنتجين الصناعيين وتجار الجملة والتجزئة والمستوردين، وتتعدد أسس قياس

(16) وعرفت الولايات المتحدة ضريبة المبيعات: "بأنها ضريبة يدفعها البائع عن كل عملية بيع وتتراوح قيمتها في أميركا بين 1% و10% وتعتبر من الضرائب غير المباشرة المفروضة على المشتري، لأن البائع يحصل قيمتها منه، hani، الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية، والمنشور على الموقع الإلكتروني الراصد العربي، <https://hanisblog.com/author/hd>، تاريخ الزيارة 2020/12/24.

(17) د. سعود جايد مشكور، ضريبة المبيعات اهدافها وخصائصها ومعالجتها المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثني، مقالة منشورة على الموقع الإلكتروني، <https://www.researchgate.net/publication>، تاريخ الزيارة 2020/12/24.

(18) علي حمود العديني، مميزات الضريبة العامة على المبيعات، مقالة منشورة على الموقع الإلكتروني لمجلة منتدى الضرائب، العدد 9 و10، <https://tax-form.yoo7.com/t122-toppic>، تاريخ الزيارة 2020/12/24.

(19) علي كريم راضي فيروز، مصدر سابق، ص20.

الوعاء الخاص بها فقد تفرض على أساس قيمة السلعة المنتجة محلياً أو المستوردة⁽²⁰⁾.

خامساً- ليس لها علاقة بالربح أو الخسارة للمكلف أو المسجل:

وتكون على أساس قيمة المبيعات بصرف النظر عن تحقيق المكلف أو المسجل ربحاً أم خسارة، ولا تعد ضمن عناصر التكلفة إلا في حالات محددة بالقانون.

سادساً- ضريبة وطنية:

تفرض على السلع المنتجة محلياً وعلى الخدمات الخاضعة لها عند بيع تلك السلعة أو أداء هذه الخدمة داخل الدولة⁽²¹⁾، وعلى السلع المستوردة من الخارج عند بيعها داخل البلاد، أما بالنسبة للسلع المصنعة محلياً والمصدرة الى الخارج فتكون معفاة من الضريبة.

سابعاً- ضريبة قيمية (نسبية) ونوعية:

تفرض ضريبة المبيعات بنسبة مئوية على قيمة السلعة والخدمة (سعر قيمي)، بمبلغ ثابت على وحدة السلعة السعر النوعي أو السعر الخاص⁽²²⁾.

ثامناً- ضريبة عينية:

تفرض على السلع والخدمات التي تخضع لها من دون ان تراعي الظروف الشخصية للمستهلك أو حالته المعاشية وتتسم بالصفة الشخصية لان المشرع اعفى بعض السلع والخدمات⁽²³⁾.

تاسعاً- تعد من الضرائب المتجددة (شهرية التوريد):

تعد ضريبة المبيعات ضريبة متجددة لما يقدمه المسجل من إقرارات شهرية عن الضريبة المستحقة خلال السنة، ويقوم بسداد الضريبة من واقع تلك الاجراءات، ومن ثم هي ضريبة تفرض على ما يقدمه المكلف من اقرارات وعلى فترات مختلفة قد تكون شهرية او كل شهرين فيقوم بسدادها⁽²⁴⁾.

عاشراً- تتميز ضريبة المبيعات بأنها ضريبة على القيمة المضافة:

لا تعد ضريبة المبيعات ضريبة تراكمية إذ يستطيع المسجل أن يخضم أو يسترد الضريبة قبل وضع الضريبة المستحقة عليه، حيث تسمح لبائع السلعة المسجل أن يخضم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته ما سبق سداده من هذه الضريبة على مشترياته، فالمكلف هو من يقوم بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات ولا يتحمل عبء هذه الضريبة وإنما الذي يتحملها المستهلك النهائي، لذا لا تعد الضريبة من ضمن عناصر التكاليف إلا في الحالات التي لا يتمكن فيها المكلف من نقل الضريبة إلى المستهلك⁽²⁵⁾.

(20) منصور البديوي، محمد البابلي، محاسبة الضريبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص386.

(21) أيمن حداد، عمر بني ارشيد، محاسبة الضريبة، طبيعة وخصائص ضريبة المبيعات، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص21.

(22) د. عباس مفرج الفحل، ضريبة المبيعات في العراق، مجلة العلوم الاجتماعية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية المانيا، برلين، العدد 12، جانفي، 2020، صص(132-154).

(23) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، المكتبة العالمية للكتاب الجامعي، بيروت، لبنان، 2008، ص263.

(24) د. سعود جايد مشكور العامري، مصدر سابق، ص2.

(25) نوفل غني، ما هي اهم خصائص الضريبة العامة على المبيعات، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني، <https://specialties.bayt.com/ar/specialties/dashboard>، تاريخ الزيارة 2020/12/25.

أحد عشر - ضريبة تأخذ بالأساس الفعلي:

تسري الضريبة على المبالغ المدفوعة فعلا مقابل بيع السلعة و أداء الخدمات الثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع (المسجل) للمشتري، لذا يحق لمصلحة الضرائب على المبيعات تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة في الحالات التي يثبت فيها أن القيمة التي اقر بها البائع في إقراره كانت غير حقيقية⁽²⁶⁾.

اثنا عشر - ضريبة متدرجة:

تأخذ بالتدرج برفع اسعار السلعة غير الضرورية او الكمالية، وتعمل على اعفاء مجموعة من السلع الغذائية الضرورية من الضريبة وبعض مستلزمات الانتاج⁽²⁷⁾.

ثلاثة عشر - ضريبة محددة الوعاء:

لا توجد مشكلة في ضريبة المبيعات بشأن تحديد الوعاء الضريبي لان السعر المستخدم هو "سعر البيع النهائي"، ولكبر وعائها يمكن تطبيقها على كافة السلع والخدمات الاستهلاكية وبمعدلات متفاوتة، فضلاً عن فاعلية ضريبة المبيعات في التأثير المباشر على "حجم الاستهلاك والادخار" مقارنة مع الاشكال الاخرى للضريبة لاتصالها المباشر بالمستهلك⁽²⁸⁾.

اربعة عشر - ضريبة سهلة وبسيطة ومرنة في الربط والتحصيل:

سهولة اجراءاتها من حيث اسلوب تقدير الضريبة وتحصيلها فضلاً عن تميزها بالمرونة والوضوح فتنظيمها الفني يجعلها تتكيف مع الظروف المواقبة لها عند التطبيق⁽²⁹⁾.

المطلب الثاني**أنواع ضريبة المبيعات من حيث السلع والخدمات**

تقرض ضريبة المبيعات على السلع والخدمات فالنسبة للسلع إذ يمكن تحديد انواعها من حيث نسبة الضريبة المفروضة وكذلك نطاق الخضوع ومن حيث اجراءات تحصيلها، ان الاصل هو خضوع السلع للضريبة الا ما استثنى منها بنص خاص والسلعة "كل مادة طبيعية أو منتج حيواني أو زراعي أو صناعي بما في ذلك الطاقة الكهربائية"⁽³⁰⁾، لتحقيق اهداف اجتماعية او اقتصادية او سياسية او دينية وغيرها من الاهداف الاخرى تقسم لأنواع عديدة على وفق ما يأتي:

اولاً- من حيث النسبة الضريبية المفروضة:

تختلف الدول في تقدير نسب الضريبة المفروضة على السلع من حيث عمومية السلعة او خصوصيتها او اذا كانت من السلع الضرورية للمستهلك كالمواد الغذائية والأدوية وغيرها.

(26) محمد شعبان امام السيد، الاحكام القانونية للضريبة العامة على المبيعات، الجزء الاول، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان 2016، ص50.

(27) المصدر نفسه، ص50.

(28) سعيد عبد العزيز و شكري رجب، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص210.

(29) د. عزت عبد الحميد البرعي، المبادئ العامة للتشريعات الضريبية، دار اللواء للنشر والتوزيع بالمنوفية، مصر، 2001-2002، ص316.

(30) المادة 2 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

1. **النسبة العامة:** هي النسبة المقدرة على قيم السلع والخدمات كافة عدا تلك المعفاة من الضريبة وهي تختلف من بلد لآخر بموجب أحكام القانون⁽³¹⁾.
2. **النسبة الخاصة:** هي النسبة المفروضة على سلع معينة بنسب محددة⁽³²⁾.
3. **نسبة الصفر:** هي الضريبة المستحقة على عملية البيع تساوي صفرا على سلع حددها القانون وتعد من السلع الضرورية للمستهلك لمرعاة ذوي الدخل المنخفضة وكذلك على السلع والخدمات المصدرة إلى (خارج البلاد، المدن والاسواق الحرة) لتشجيع الانتاج الوطني بإعفائه من الضريبة كي ينافس السلع المستوردة⁽³³⁾.

ثانيا- من حيث نطاق الخضوع:

يختلف نطاق السلع والخدمات التي تخضع للضريبة من حيث الشمول على وفق ما يأتي:

1. الضريبة العامة على المبيعات:

وهي الضريبة المفروضة على السلع والخدمات جميعها عدا ما اعفي منها بنص قانوني وتمتاز بشمولية السلع، فالأصل خضوعها، والاستثناء من الخضوع يرد بنصوص قانونية بينما الأصل للضريبة النوعية على المبيعات هو عدم الخضوع باستثناء ما يحدد بقانون⁽³⁴⁾.

2. الضريبة النوعية على المبيعات:

وهي الضريبة المفروضة على سلع معينة مجدولة ومحددة بنصوص قانونية، ولا تخضع السلع غير المذكورة للضريبة⁽³⁵⁾.

3. الضريبة الخاصة على المبيعات:

هي ضريبة تفرض بنسب او مقادير معينة على استيراد انواع محددة من السلع او بيعها وتكون مباشرة لان تحصيلها فوري بمجرد الشراء، إذ يتم حساب الضريبة المضافة تلقائيا على مبلغ الربح والذي يتم تحديده وفق القانون كالمشروبات الكحولية، والسجائر، والسيارات، وخدمة اشتراك الهاتف المتنقل، والمشتقات النفطية (البنزين)، وتذاكر السفر بالجو، وانه يتم تحصيلها لمرة واحدة عند الاستيراد أو عند البيع الأول (الضريبة الخاصة) ان كان تصنيع السلعة محليا، لذا تختلف عن الضريبة العامة التي يتم

(31) رفعت عبد الحميد، ضريبة المبيعات خبرات وحلول، وفقا للقانون المعدل رقم 36 لسنة 2000 والمطبق اعتبارا من 2001/1/2، الطبعة الاولى، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2001، ص ص (28-29).

(32) د. محمد ابو نصار و محفوظ المشاعلة و د. فراس عطا الله الشهبان، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق - ضريبة الدخل والمبيعات في الاردن، الطبعة الثانية، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2009، ص ص (368-369).

(33) عمر عبدالله بني ارشيد، موسوعة الضرائب - الضريبة العامة على المبيعات وضريبة الدخل، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص ص (30-31).

(34) خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعي الحديث للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2006، ص 160.

(35) زين العابدين ناصر، علم المالية العامة دراسة المبادئ العامة لمالية الدولة و النظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1979، ص 247.

تحصيلها عند كل عملية بيع حتى وصولها ليد المستهلك أو المستخدم النهائي ولا يمكن استردادها، وهي تورد شهريا للدائرة بموجب إقرار الضريبة الخاصة، لذا تختلف عن الضريبة العامة التي تورد للدائرة كل شهرين⁽³⁶⁾.

ثالثاً- من حيث مراحل تحصيلها:

ان ضريبة المبيعات قد يتم تحصيلها بمرحلة واحدة عند البيع أو الشراء أو يتم تحصيلها على مراحل عديدة بدءاً من سلسلة الإنتاج والتوزيع حتى وصولها للمستهلك النهائي وتكون على النحو التالي:

1. ضريبة المبيعات ذات المرحلة الواحدة:

تفرض على المنتج عند بيعه للسلعة وعلى المشتري عند شرائها ولمرة واحدة كما تفرض أيضاً على المستورد وتاجر الجملة وتاجر التجزئة⁽³⁷⁾، وتقسّم إلى أنواع عديدة من حيث التصنيع وبيع الجملة والتجزئة، فالنسبة لضريبة البيع للصانعين هي ضريبة خاصة بالشركات المصنعة والمنتجة لبضائع معينة، أما بالنسبة لبيع الجملة هي ضريبة تفرض على بائعي الجملة وهي تسبق ضريبة البيع بالتجزئة، فوعاء الضريبة هنا يقع على صفقات المبيعات التي تتم بين تجار الجملة والتجزئة، أما ضريبة البيع بالتجزئة هي الضريبة الخاصة بالتعريف للعميل أو المستهلك النهائي، وشاع استخدامها في الدول النامية⁽³⁸⁾.

2. ضريبة المبيعات متعددة المراحل:

تطبق هذه الضريبة على السلع والخدمات جميعها عند تداولها أو إنتاجها من شخص لآخر حتى وصولها للمستهلك النهائي، وتفرض في كل مرة تباع فيها السلعة، إذ يكون سعرها أقل من ضريبة المبيعات ذات المرحلة الواحدة، فكل منها آلية معينة كضريبة رقم الاعمال⁽³⁹⁾ المفروضة على المراحل كلها من الإنتاج حتى وصولها للمستهلك النهائي، وضريبة القيمة المضافة المفروضة على كافة مراحل الإنتاج التي تتمثل في الزيادة في قيمة الإنتاج في مرحلة من مراحلها عن قيمتها في بداية المرحلة. أما بالنسبة للخدمات التي تخضع للضريبة فإن القوانين الضريبية ميزت بين ما يعد خدمات مستمرة أو غير مستمرة فالخدمة هو "كل عمل يقوم به الشخص لقاء بدل بما في ذلك تقديم منفعة للغير وهي تكون ذات طبيعة مستمرة إذا كانت تؤدي بصورة منتظمة" مثل خدمات الفاكس والتلكس، خدمات الهاتف النقال وشبكات الانترنت، خدمات المقاولات وخدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة، وخدمات الفنادق والمطاعم السياحية، خدمات النقل... الخ⁽⁴⁰⁾.

(36) عمر عبدالله بني ارشيد، مصدر سابق، ص ص (44-45).

(37) نجمة الصبح، ما هي ضريبة المبيعات، مقالة منشورة على الموقع الإلكتروني،

<https://www.babelsoftco.com/articles/sales-tax>، تاريخ الزيارة 2020/12/25.

(38) محمد شعبان امام سيد، مصدر سابق، ص ص (59-61).

(39) الضرائب على رقم الاعمال: هي الضرائب المفروضة على جميع السلع المنتجة باختلاف مراحلها التي تمر بها بدءاً من اول مرحلة لبيع

المواد الأولية ومروراً باخر مرحلة من الإنتاج حتى وصولها للمشتري الاخير، يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1985، ص 137.

(40) محمد شعبان امام سيد، المصدر السابق، ص ص (51-58).

المبحث الثالث

مزايا ضريبة المبيعات وعيوبها وتمييزها عن باقي الضرائب

تتميز ضريبة المبيعات بمزايا عديدة مع ذلك فهي لا تخلو من كثير من العيوب وعليه سوف يتم تناولها في فرعين:

المطلب الاول

مزايا ضريبة المبيعات

تمتاز ضريبة المبيعات بكثير من المزايا التي يمكن اجمالها بما يأتي:

اولاً- يتم فرضها لمرة واحدة عند البيع او اداء الخدمة، ولهذا لا يشعر المكلف بتقل عبئها لأنه يدفعها بسهولة عند شرائه للسلعة لعدم معرفته سعر السلعة الحقيقي، كما انها تورد شهريا لدائرة ضريبة المبيعات⁽⁴¹⁾.

ثانياً- تنقل العبء الضريبي من البائع (المكلف القانوني بتحصيل وتوريد الضريبة) للمشتري (المكلف الفعلي) وقد يكون المكلف القانوني والمكلف الفعلي شخص واحد فلا ينتقل العبء الضريبي.

ثالثاً- تتمتع بالخصم الضريبي لمرة واحدة عند البيع النهائي باستنزال مبلغ الضريبة المستحقة من مبلغ قيمة المبيعات، كما يحق للمكلف رد المبلغ الذي تم دفعه بصورة زائدة عن طريق الخطأ او اية صورة اخرى من الادارة الضريبية منذ تاريخ تقديم طلب الرد.

رابعاً- تكمن ضريبة المبيعات في أنها أكثر فاعلية في التأثير المباشر على حجم الاستهلاك والادخار بالمقارنة بالأشكال الاخرى للضريبة لاتصالها المباشر بالمستهلكين حيث بإمكان المكلف الحد من استهلاك السلع غير الضرورية والكمالية.

خامساً- تفرض على دخل الفرد عند انفاقه او استهلاكه او تداوله وليس عند تملكه.

سادساً- تكون ضريبة المبيعات مستقرة الاسعار نسبياً لأنها تفرض على كل الاشخاص بسعر واحد من دون تمييز.

سابعاً- عدم وجود مشكلات في تحديد الوعاء الخاص سبق وان تم ذكره لان السعر المستخدم في تحديد وعاء الضريبة هو سعر البيع النهائي⁽⁴²⁾.

ثامناً- تمتاز بالعمومية لان تفرض على كافة السلع والخدمات محلية او مستوردة الا ما استثنى منها بنص⁽⁴³⁾، ولان عامة الشعب يدفعها.

تاسعاً- ليس لها علاقة بالربح او الخسارة لأنها محددة القيمة كما تأخذ بالقيمة المدفوعة فعلاً.

(41) رؤوف عبد المنعم محمود و سعيد علي، " الضريبة الموحدة " مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة ، مصر، 1995، ص18.

(42) سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي، مصدر سابق، ص210.

(43) أحمد ماهر عز، المالية العامة، الجامعيون المتحدون للطباعة، مصر، 1995، ص108.

المطلب الثاني

عيوب ضريبة المبيعات

على الرغم من المزايا الكثيرة لضريبة المبيعات إلا أنها لا تخلو من العيوب إذ يمكن تحديدها بما يأتي:

أولاً- عدم مراعاتها لمقدرة المكلف لأنها لا تميز بين الغني والفقير فالكمل يدفعها⁽⁴⁴⁾.

ثانياً- يواجه تجار التجزئة صعوبة في تطبيقها ولا سيما في الدول النامية لذا تكون مبيعات التجزئة غير متخصصة لأن التاجر يجد صعوبة بالاحتفاظ بسجلات وتحرير الفواتير وحسابات دقيقة مما يجعل الحسابات عملية معقدة خاصة عند انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية في الدول النامية⁽⁴⁵⁾.

ثالثاً- تعد هذه الضرائب بسبب مرونتها وعدم ثباتها النسبي عيباً اقتصادياً في أوقات الكساد والانكماش لانخفاض الإنتاج والاستهلاك فان هذا يؤدي لشل حركة التداول والتصرفات القانونية التي تتعلق بالثروات مما يؤدي إلى لانخفاض حصيلتها، على عكس حالة التوسع والانتعاش الاقتصادي.

رابعاً- صعوبة مراقبة ضريبة المبيعات لكثرة تداولها والتصرف بها، لهذا تحتاج الى وجود رقابة كبيرة ودقيقة وإجراءات قانونية متعددة لتفادي الغش والفساد عند تحصيلها من قبل المكلف.

المطلب الثالث

تمييز ضريبة المبيعات عن غيرها من الضرائب

لا بد من مقارنة ضريبة المبيعات باعتبارها من الضرائب غير المباشرة مع باقي الضرائب الأخرى كضريبة القيمة المضافة بوصفها (ضريبة غير مباشرة) وضريبة الدخل بوصفها (ضريبة مباشرة) لكي نتمكن من معرفة مدى فعالية تطبيقها:

أولاً- تمييز ضريبة المبيعات عن ضريبة القيمة المضافة:

1. أوجه التشابه بين ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة:

- أ. تفرض على السلع والخدمات كافة وتكون حصيلتها وفيرة ومتجددة ودورية وتعتبر أداة مالية مهمة تهدف من وراها الدولة الى تعزيز اقتصادها في تشجيع الاستثمار والادخار على الانفاق فضلاً عن تحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية.
- ب. تكون ضريبة عينية إذ تتناول المادة الخاضعة للضريبة لسلع وخدمات أي الإيراد نفسه بغض النظر عن ظروف من يتحملها.
- ج. تكون ذات قيمة نسبية أي تفرض بنسب مئوية.
- د. تكون بعيدة عن العدالة الاجتماعية لأنها تعتمد على نمط استهلاك المكلف وحجمه لا على حجم دخله.
- هـ. ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات من الضرائب التي لا تفرض واتعفى ولا تجبى ولا تعدل ولا يستثنى منها إلا بنص قانوني.

(44) عبد العال الصكبان، مصدر سابق، ص54.

(45) سعيد عبد العزيز وشكري رجب، مصدر سابق، ص211.

و. يسهمان في تمويل خزانة الدولة وتحقيق أهداف مالية واجتماعية واقتصادية(46).

2. اوجه الاختلاف بين ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة وتمثل بما يأتي:

- أ. تفرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات سواء كانت محلية او مستوردة على المراحل جميعها من (الانتاج حتى وصولها للمستهلك)، وتفرض ضريبة المبيعات على اخر مرحلة وصولها للمستهلك النهائي ويتعذر مراقبتها عند بيعها من تاجر لأخر⁽⁴⁷⁾.
- ب. تفرض ضريبة القيمة المضافة على المكلف والمستورد وتاجر التجزئة والجملة ومؤدي الخدمة ووكيل التوزيع، وتفرض ضريبة المبيعات عند بيع تجار الجملة لتجار التجزئة⁽⁴⁸⁾.
- ج. تكون ضريبة القيمة المضافة ذات وعاء ضريبي اوسع لأنها تفرض على المراحل جميعها، ويكون وعاء ضريبة المبيعات اقل لأنها لا تفرض الا عند بيع السلعة او مقابل اداء خدمة.
- د. تعتمد ضريبة القيمة المضافة على مبدأ التعويض او الخصم في كل مرحلة من مراحل الانتاج او تقديم الخدمة، وتعتمد ضريبة المبيعات مبدأ الخصم لمرة واحدة.
- هـ. توزع ضريبة القيمة المضافة العبء الضريبي على المراحل كافة بما يتماشى مع قيمة مساهمتها لكل مرحلة فهي لا تنتقل بطريقة متزايدة الى المستهلك مما يحد التراكم الضريبي، ويتم فرض ضريبة المبيعات على اخر مرحلة من مراحل بيع السلعة فينتقل العبء الضريبي الى المستهلك النهائي⁽⁴⁹⁾.
- و. تعوض ضريبة القيمة المضافة الانخفاض الذي يصيب الايرادات الضريبية المستحصلة من الضرائب الكمركية في حالة اقامة تجارة حرة، أما ضريبة المبيعات تؤدي الى خفض المنافسة للمنتج المحلي لأنها تكون ذات سعر واحد على السلع المستوردة والمحلية⁽⁵⁰⁾.
- ز. ضريبة القيمة المضافة شديدة الحساسية فالمتغيرات الاقتصادية تظهر نتائجها بسرعة من حيث الايرادات، عكس ضريبة المبيعات التي لا تظهر نتائجها بسرعة⁽⁵¹⁾.

ثانياً- التمييز بين ضريبة المبيعات وضريبة الدخل:

1. اوجه التشابه بين ضريبة المبيعات وضريبة الدخل:

تتشابه ضريبة المبيعات وضريبة الدخل في ان كلاهما من الايرادات السيادية لأن معظم الدساتير تنص

(46) ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، العراق، 2007، ص ص (24-27).

(47) د. عماد محمد علي و زيد كريم الشافعي، ضريبة القيمة المضافة مفهوما وتنظيمها الفني (لبنان حالة دراسية)، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 24، العدد 105، العراق، 2018، ص371.

(48) قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم، القياس، التطبيق، دار الثقافة، عمان، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 24، العدد 105، 2018، ص372.

(49) د. عماد محمد علي و زيد كريم الشافعي، مصدر سابق، ص372.

(50) عدي سالم و د. سراء سالم، ضريبة القيمة وإمكانية تطبيقها في النظام الضريبي العراقي، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 37، العدد 18، 2018، ص45.

(51) محمد خير العكام، مقالة عن ضريبة القيمة المضافة، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني الموسوعة العربية، مصر (<http://arab-ency.com.sy/law/detail/164474>)، تاريخ الزيارة 2021/2/21.

على ان فرض الضريبة او تعديلها او الغائها لا يكون الا بقانون يصدق من السلطة التشريعية ومنها الدستور العراقي⁽⁵²⁾، ويلحظ من النص اعلاه ان المشرع العراقي لم يحدد نوعها او شكلها او طبيعتها واعطى مرونة كافية لفرض الضرائب ومن ثم يستطيع أن يفرض الضرائب بأنواعها كافة ومنها ضريبة المبيعات.

2. اوجه الاختلاف بين ضريبة المبيعات وضريبة الدخل:

على الرغم من هذا التشابه فان هناك كثير من الفروقات بينهما التي تتمثل بما يأتي:

- أ. من حيث المفهوم: ضريبة الدخل تفرض على دخول المكلف جميعها (افراد او شركات) ليتم توريدها إلى الحكومة، ويتم فرض ضريبة المبيعات على سلع محددة عند بيعها للمستهلك النهائي وعند اداء خدمات محددة.
- ب. من حيث الاستهلاك: تختلف ضريبة الدخل في طريقة احتساب الاستهلاك لأنها تؤثر في زيادة المصروف بشكل طبيعي مما يؤدي لتقليل الدخل الخاضع للضريبة، ولا تؤثر ضريبة المبيعات في زيادة المصروف إذ يمكن الاستغناء عن شراء السلع غير الضرورية⁽⁵³⁾.
- ج. من حيث التحصيل والتوريد: قد يكون الدخل اسبوعيا أو شهريا أو سنويا، وتكون ضريبة المبيعات متجددة عند استهلاك (السلع او القيام بخدمة)، فتكون شهرية التوريد او كل شهرين.
- د. من حيث المصدر: تفرض ضريبة الدخل على (الدخل)، وتفرض ضريبة المبيعات على السلع والخدمات عند تداولها او استعمالها او بيعها.
- هـ. من حيث النسب: تختلف ضريبة المبيعات في فرضها من دولة لأخرى ولا تراعي مقدرة المكلف، وتكون ضريبة الدخل ثابتة النسب بحسب مقدار الدخل، فهي تراعي التوزيع العادل للدخل في الدولة لذا تعد من أبرز أدوات الإصلاح الاجتماعي.
- و. من حيث العبء: لا يمكن للمكلف في ضريبة الدخل نقل عبئه لشخص آخر لأنه يقوم بدفعها بصورة مباشرة، وللمكلف في ضريبة المبيعات نقل عبئها من شخص لآخر⁽⁵⁴⁾.
- ز. من حيث نوع الضريبة: ضريبة الدخل شخصية وعينية تفرض على الاشخاص مع السماح لهم بالإعفاءات الاسرية فتفرض بنسب تصاعديّة على الاشخاص، وعينية على دخل الشركات فتفرض بنسب ثابتة عينية، وتكون ضريبة المبيعات ضريبة عينية لأنها تفرض على السلع والخدمات بنسب معينة⁽⁵⁵⁾.

(52) المادة 28 من الدستور العراقي لعام 2005.

(53) جوليان كاجان، Sales Tax Definition، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني،

<https://www.investopedia.com/terms/s/salestax.asp>، تاريخ الزيارة 2020/12/26.

(54) رجاء محمود شريف، مصدر سابق، ص13.

(55) د. هبة الله مصطفى، ضريبة الدخل تعريف ومفاهيم ضريبة الدخل، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني file storage

(uowa.edu.iq)، تاريخ الزيارة 2020/12/26.

الاستنتاجات والمقترحات

لقد توصلت لجملة من الاستنتاجات والتوصيات على وفق ما يأتي:

اولا- الاستنتاجات:

1. تعتبر ضريبة المبيعات ضريبة غير مباشرة، عينية، سهلة التحصيل، فورية ومتجددة، محددة الوعاء، وتأخذ بالأساس الفعلي للمكلف، فهي تفرض على دخل الفرد عند انفاقه او استهلاكه او تداوله وليس عند تملكه.
2. تمتاز بالعمومية لان تفرض على كافة السلع والخدمات محلية او مستوردة الا ما استثني منها بنص، ولان عامة الشعب يدفعها، فهي لا تراعي مقدرة المكلف لأنها لا تميز بين الغني والفقير فالكل يدفعها
3. يتم اضافتها على اسعار البضائع مسبقا دون ذكر اسم ضريبة المبيعات في الفواتير لذا المكلف لا يشعر بها عند الدفع لأنه لو علم لما قام بعملية الدفع وتلك الحال نفسها بالنسبة للمولات والمحلات لا يتم ذكرها في الفاتورة وتحمل مسبقا.
4. تمتاز ضريبة المبيعات مستقرة الاسعار نسبيا لأنها تفرض على كل الاشخاص بسعر واحد من دون تمييز، كما تفرض بنسب معينة حسب نوع السلعة او الخدمة لذا قد يتم فرضها بسعر نسبي مرتفع على السلع الكمالية او فرضها بسعر نسبي منخفض على السلع الاساسية فضلا عن فرض نسبة الصفر على السلع والخدمات المصدرة لتشجيع الاستثمار.
5. يتم فرضها لمرة واحدة عند البيع او اداء الخدمة، وتنقل العبء الضريبي من البائع للمشتري وقد يكون المكلف القانوني والمكلف الفعلي شخص واحد فلا ينتقل العبء الضريبي.
6. تعد ضريبة المبيعات أكثر فاعلية كونها تؤثر مباشرة على حجم الاستهلاك والادخار مقارنة مع الأشكال الأخرى للضريبة لاتصالها المباشر بالمستهلك للحد من استهلاكه للسلع غير الضرورية والكمالية.
7. تمتاز ضريبة المبيعات بصعوبة مراقبتها لكثرة تداولها والتصرف بها، لهذا تحتاج الى وجود رقابة كبيرة ودقيقة وإجراءات قانونية متعددة لتقادي الغش والفساد عند تحصيلها من قبل المكلف.

ثانيا- التوصيات:

1. توسيع نطاق سريان ضريبة المبيعات بوصفها من الضرائب غير المباشرة بفرضها على كافة السلع والخدمات الا ما استثني بنص القانون، لرفد الدولة بإيرادات اكبر فضلاً عن الايرادات 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.
2. اصدار قانون خاص بضريبة المبيعات واعداده من اشخاص اكفاء ذو خبرة في مجال الضريبة (محاسبيا والكترونيا وقانونيا).
3. احكام الرقابة على المستوردين والتجار والباعة حتى لا يتحكموا بالأسعار مراعاة لفئات المجتمع من ذوي الدخل المحدود، باعتماد نظام رقابة فعالة كتشكيل لجان مراقبة مفاجئة لمراجعة اعمال لجان المسح الميداني وللتأكد من عمليات المسح التي قاموا بها وانه لم يحصل تواطى بين المكلف ولجان المسح.
4. فرضها بنسب معقولة مراعاة لمقدرة المكلف.
5. توعية المكلف بهذه الضريبة وبيان حقوقه والتزاماته القانونية.

ثبت المصادر والمراجعاولا- الدساتير:

1. الدستور العراقي لعام 2005 .

ثانيا- القوانين:القوانين العراقية:

2. كتاب الهيئة العامة للضرائب رقم 557/5 في 2019/2/24، مديرية ضرائب فرع نينوى الايمن.

3. ضوابط وتعليمات الهيئة العامة للضرائب العراقية للمهن والاعمال التجارية لسنة 2019 - 2020.

القوانين المصرية:

4. قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم 11 لسنة 1991 المعدل والمنشور في الجريدة الرسمية، العدد 18 تابع (أ) في 1991/5/2.

القوانين الاردنية:

5. قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ، والمنشور في الجريدة الرسمية رقم 4672 بتاريخ 2004/8/16.

قوانين اخرى:6. قانون الضريبة العامة على المبيعات اليمني رقم (19) لسنة 2001، للمزيد من التفصيل ينظر المادة 2 من المنشور على الموقع الالكتروني، <https://yemen-nic.info>، تاريخ الزيارة: 2020/12/24.ثالثا- الكتب :7. أحمد بن محمد علي الفيومي المقرري، المحقق عبدالعظيم الشناوي، المصباح المنير في غريب الشرح الكبير، الطبعة 2، دار المعارف، القاهرة، المنشور على الموقع الالكتروني، <https://www.waqfeya.com/book.php>، تاريخ الزيارة 2020/10/21.

8. أحمد ماهر عز، المالية العامة، الجامعيون المتحدون للطباعة، مصر، 1995.

9. أيمن حداد، عمر بني ارشيد، محاسبة الضريبة، طبعة وخصائص ضريبة المبيعات، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2010.

10. خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعي الحديث للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2006.

11. رجاء محمود شريف، أثر الضريبة على القيمة المضافة - (دراسة مقارنة)، مكتبة زين الحقوقية والادبية، بيروت، لبنان، 2013.

12. رفعت عبدالحميد، ضريبة المبيعات خبرات وحلول، وفقا للقانون المعدل رقم 36 لسنة 2000 والمطبق اعتبارا من 2001/1/2، الطبعة الاولى، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2001.
13. رؤوف عبد المنعم محمود و سعيد علي، " الضريبة الموحدة " مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة ، مصر، 1995.
14. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، دار العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، ب ت.
15. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة دراسة المبادئ العامة لمالية الدولة و النظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة ، مصر، 1979.
16. سعيد عبد العزيز و شكري رجب، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
17. عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، المكتبة العالمية للكتاب الجامعي، بيروت، لبنان، 2008.
18. عبدالعال الصكبان، علم المالية العامة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، الجزء الاول، الطبعة الثانية، مطبعة الارشاد، بغداد، 1966.
19. عزت عبدالحميد البرعي، المبادئ العامة للتشريعات الضريبية، دار الولاة للنشر والتوزيع بالمنوفية، مصر، 2001-2002.
20. عمر عبدالله بني ارشيد، موسوعة الضرائب - الضريبة العامة على المبيعات وضريبة الدخل، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
21. محمد ابو نصار و محفوظ المشاعلة و د. فراس عطا الله الشهبان، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق - ضريبة الدخل والمبيعات في الاردن، الطبعة الثانية، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2009.
22. محمد بن أحمد الأزهرى الهروي، والمحقق محمد عوض مرعب، تهذيب اللغة، دار احياء التراث العربي، بيروت، الطبعة الاولى، 2001، عدد الاجزاء 8، والمنشور على الموقع الالكتروني، <https://al-maktaba.org/book/>، تاريخ الزيارة 2020/10/21.
23. محمد شعبان امام السيد، الاحكام القانونية للضريبة العامة على المبيعات، الجزء الاول، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان 2016.
24. منصور البديوي، محمد البابلي، محاسبة الضريبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
25. يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1985.

رابعا- الاطاريح والرسائل:

26. ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهدين، العراق، 2007.
27. عبد الامير صبار، "توظيف تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات في تفعيل التحاسب الضريبي " أطار مقترح لضريبة المبيعات في العراق، رسالة ماجستير، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة كربلاء، 2017.

28. علي كريم راضي فيروز، تأثير ضريبة المبيعات في ربحية شركات الاتصالات، (دراسة تطبيقية في شركتي اسيا سيل وزين العراق للاتصالات)، رسالة في الدبلوم العالي المعادلة للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008.

خامسا- البحوث:

29. أسعد محمد علي وعبد الامير صبار، دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة للدولة، بحث استطلاعي لواقع اصحاب الأعمال والمهن في محافظة كربلاء المقدسة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد 13، العدد 54، 2017.
30. ايمان شاكر محمد، ليث امين، تصميم اطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية في زيادة إيرادات الموازنة العامة، العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الدنانير، ، العدد 13، 2018.
31. عباس مفرج الفحل، ضريبة المبيعات في العراق، مجلة العلوم الاجتماعية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية المانيا، برلين، العدد 12، جانفي، 2020.
32. عدي سالم و د. سراء سالم، ضريبة القيمة وإمكانية تطبيقها في النظام الضريبي العراقي، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 37، العدد 18، 2018.
33. عماد محمد علي و زيد كريم الشافعي، ضريبة القيمة المضافة مفهوما وتنظيمها الفني (لبنان حالة دراسية)، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 24، العدد 105، العراق، 2018.
34. قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم، القياس، التطبيق، دار الثقافة، عمان، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 24، العدد 105،
35. Joshua S. Goldstein, War And Economic History, The Oxford Encyclopedia .Economic History, Oxford University, Press, 2003, P. 2
36. ATTHEW N. MURRAY* SALES TAX COMPLIANCE AND AUDIT SELECTION, .36 (National Tax Journal Vol. 48, no. 4, (December, 1995), pp. 515-30).

سادسا- المواقع الالكترونية:

37. احمد هاشم احمد، محاسبة الضرائب، عمان، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني E كتاب <http://www.ektab.com>، تاريخ الزيارة 2021/12/29.
38. جوليان كاجان، Sales Tax Definition، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني، <https://www.investopedia.com/terms/s/salestax.asp> ، تاريخ الزيارة 2020/12/26.
39. سعود جايد مشكور، ضريبة المبيعات اهدافها وخصائصها ومعالجتها المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثني، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني، <https://www.researchgate.net/publication> ، تاريخ الزيارة 2020/12/24.

40. علي حمود العديني، مميزات الضريبة العامة على المبيعات، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني لمجلة منتدى الضرائب، العدد 9 و 10، <https://tax-form.yoo7.com/t122-toppic>، تاريخ الزيارة 2020/12/24.
41. محمد خير العكام، مقالة عن ضريبة القيمة المضافة، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني الموسوعة العربية، مصر (http://arab-ency.com.sy/law/detail/164474)، تاريخ الزيارة 2021/2/21.
42. معجم المعاني الجامع- معجم عربي، والمنشور على الموقع الالكتروني معاني <https://www.almaany.com>، تاريخ الزيارة 2020/12/29.
43. نجمة الصبح، ما هي ضريبة المبيعات، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني، <https://www.babelsoftco.com/articles/sales-tax>، تاريخ الزيارة 2020/12/25.
44. نوفل غني، ما هي اهم خصائص الضريبة العامة على المبيعات، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني، <https://specialties.bayt.com/ar/specialties/dashboard>، تاريخ الزيارة 2020/12/25.
45. هبة الله مصطفى، ضريبة الدخل تعريف ومفاهيم ضريبة الدخل، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني [file storage \(uowa.edu.iq\)](file storage (uowa.edu.iq))، تاريخ الزيارة 2020/12/26.