

عنوان البحث

المكلف في ضريبة المبيعات حقوقه والتزاماته - دراسة مقارنة

علياء عبدالجبار يونس¹ د. فضيلة عباس غائب²

¹ مستشار قانوني مساعد/ جامعة الموصل/ مركز التحسس النائي/ العراق

بريد الكتروني: soolaf74@gmail.com

مدرس/ جامعة الموصل/ كلية القانون/ العراق

بريد الكتروني: altaee@uomosul.edu.iq

HNSJ, 2022, 3(1); <https://doi.org/10.53796/hnsj3147>

تاريخ القبول: 2021/12/25م

تاريخ النشر: 2022/01/01م

المستخلص

المكلف بضريبة المبيعات هو الشخص الذي يتوجب عليه دفع الضريبة أو تحصيلها عند البيع أو الاستيراد وتوريدها للدائرة بموجب أحكام القانون عندما يتحقق فيه الشروط التي نص عليها القانون أو بلوغ مبيعاته حد التسجيل من حيث قيامه ببيع السلع والخدمات أو الاستيراد والتصدير ومن ثم، فإن المكلف في ضريبة المبيعات هو كل شخص طبيعي أو معنوي يكون مخاطبا وملزما بأحكام القانون وتتوفر فيه شروط التكليف ويكون مسؤولا عن جباية الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية عند بيعه لسلعة أو ادائه لخدمة ويلتزم المكلف بضريبة المبيعات بالعديد من الواجبات والالتزامات التي حددتها قوانين ضريبة المبيعات وفي مقابل ذلك منحه القانون العديد من الحقوق إلا أن المشرع العراقي ولم ينظم هذه الحقوق والالتزامات إنما أحال إلى قانون ضريبة الدخل بخصوص ذلك ولم ينظم المشرع العراقي الدفاتر التي يلتزم المكلف بتنظيمها ومن ثم لا بد من الرجوع إلى نظام مسك الدفاتر رقم 2 لسنة 1985.

الكلمات المفتاحية: ضريبة المبيعات، التسجيل، الفاتورة الضريبية.

RESEARCH TITLE

**RIGHTS AND OBLIGATIONS OF THE TAXPAYER IN SALES TAX
A COMPARATIVE STUDY****Alyaa AbdulJabbar Younes¹****Fadheelah Abas Ghaeb²**

¹ assistant legal advisor\ Mosul University\ Remote Sensing center
Email: soolaf74@gmail.com

² Teacher\ Mosul University\ College of Law
Email: altaee@uomosul.edu.iq

HNSJ, 2022, 3(1); <https://doi.org/10.53796/hnsj3147>

Published at 01/01/2022**Accepted at 25/12/2021****Abstract**

The sales taxpayer is the person who must pay or collect the tax when selling or importing and supplying it to the department in accordance with the provisions of the law when the conditions stipulated by the law are fulfilled or his sales reach the registration limit in terms of selling goods and services or import and export. Sales is every natural or legal person who is addressed and bound by the provisions of the law and meets the terms of the assignment and is responsible for collecting the tax and supplying it to the tax administration when selling a commodity or performing a service. Rights, but the Iraqi legislator did not regulate these rights and obligations, but referred to the Income Tax Law in this regard.

Key Words: sales tax, registration, tax invoice.

المقدمة

تعد ضريبة المبيعات مصدراً مهماً من مصادر الإيرادات العامة، كونها تمتاز بالتحصيل الدوري والفوري، لذلك فلا بد من تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف وبيان حقوق والتزامات كل منهما عن طريق فرض مجموعة من النصوص القانونية التي تحكم وضعية المكلفين تجاه الإدارة الضريبية من جهة، وحقوقهم والتزاماتهم من جهة أخرى.

سبب اختيار البحث:

ان سبب اختيار الموضوع هو اهمية ضريبة المبيعات بوصفها مصدراً مهماً من مصادر الإيرادات العامة، فهدف اي دولة رفع مستواها الاقتصادي عن طريق تشجيع تصديرها وحماية منتجها الوطني، لذلك فلا بد من ان تعمل على تحديد المكلفين بهذه الضريبة وتنظيم وبيان اهم واجباته وحقوقه بالشكل الذي يعمل على تشجيعه وزيادة وعيه لدفع الضريبة وإسهامه بوصفه عضواً في المجتمع بأداء الضرائب وعدم التهرب.

مشكلة البحث:

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

اهداف البحث:

يهدف البحث الى بيان حقوق المكلف والتزاماته في ضريبة المبيعات وسوف نتناول هذه الحقوق والتزامات في كل من العراق ودول محل المقارنة مصر والاردن التي عدلت قوانينها فيما يخص المكلف على عكس المشرع العراقي.

فرضيات البحث:

1. ان قوانين ضريبة المبيعات الزمت المكلف بالعديد من الالتزامات اهمها الاقرار والتسجيل والفاتورة ومسك الدفاتر.
2. معاقبة المكلف في حال اخلاله بأحد الالتزامات المنصوص عليه قانوناً.
3. منح المكلف في ضريبة المبيعات حق الخصم ورد المبالغ المدفوعة خطأً او زيادةً والتبليغ.

منهجية البحث:

يعتمد البحث على المنهج التحليلي المقارن بين النصوص القانونية المنظمة لحقوق والتزامات المكلف في ضريبة المبيعات في العراق والاردن وقانون ضريبة القيمة المضافة في مصر.

هيكلية البحث:

تم تناول موضوع البحث وفق الخطة الآتية :-

المبحث الاول- تعريف المكلف

المطلب الاول: التعريف اللغوي

المطلب الثاني: التعريف الفقهي

المطلب الثالث: التعريف القانوني

المبحث الثاني - التزامات المكلف

المطلب الاول- الالتزام بتقديم البيانات والمعلومات عن نشاطاته والتغييرات الحاصلة فيها

المطلب الثاني- التزام المكلف بالتسجيل

المطلب الثالث- الالتزام بتحرير الفاتورة الضريبية

المطلب الرابع- الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي

المطلب الخامس- الالتزام بأداء الضريبة

المطلب السادس- الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات التجارية

المطلب السابع- الالتزام بالأمانة والتعاون

المطلب الثامن- التزامات اخرى

المبحث الثالث - حقوق المكلف

المطلب الاول- حق المكلف بالخصم الضريبي

المطلب الثاني- حق المكلف برد الضريبة

المطلب الثالث- حق المكلف بالتبليغ او الاخطار

المطلب الرابع- حقوق اخرى للمكلف

المبحث الاول**تعريف المكلف**

يعد المكلف احد طرفي العلاقة الضريبية فلا بد من تحديد مفهوم المكلف، والعلاقة التي تربطه مع الإدارة الضريبية الطرف الثاني من العلاقة الضريبية وأثرها على الجباية والتحصيل.

المطلب الاول**التعريف اللغوي**

يأتي المكلف من تكليف وهي اسم، مصدر كلف، وجمعها تكاليف ومعناه التَّكْلِيفُ بالأمر: فَرَضَهُ عَلَى مَنْ يَسْتَطِيعُ أَنْ يَقُومَ بِهِ، وَأَمَرَ التَّكْلِيفُ: أَمَرَ بِصَدْرِهِ مَنْ يَمْلِكُ التَّكْلِيفَ لِلْإِزْمَامِ بِوَجِبٍ⁽¹⁾، والتكليف له معانٍ عديدة في الفقه: الامر بالشيء والالزام به، والإزام فعل فيه مشقّة وكلفة، وهو إلزام المكلف بما اقتضى الشرع فعله أو تركه أو

(1) معجم المعاني العربية المنشور على الموقع الالكتروني، -/ https://www.almaany.com/ar/dict/ar-

استواء فعله وتركه⁽²⁾، وللتكليف شروط: (علم المكلف بما كلف به، القدرة على فهم خطاب الشرع، العقل، التمييز، بلوغ سن التكليف، القدرة على الإتيان بما كلف به، علم المكلف بما كلف به)⁽³⁾.

المطلب الثاني

التعريف الفقهي

ينبع اصطلاح المكلف من "التكليف والالتزام" الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه، وعليه فان كل شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلفاً⁽⁴⁾، وهو الطرف المدين في العلاقة الضريبية والذي يتحمل عبء تسديد دين الضريبة وهو اما ان يكون شخصاً طبيعياً او معنوياً وقد عرفه الفقه المالي تعريفات عديدة الا انها لا تخرج عن كونه الشخص الذي يقع عليه عبء دفع الضريبة ويعرف المكلف على انه "أي شخص طبيعي او اعتباري يستورد او يبيع سلعة او خدمة خاضعة للضريبة او كليهما معا وتم تسجيله لدى دائرة الضريبة العامة على المبيعات او كان ملزماً بالتسجيل"⁽⁵⁾، وعرف ايضا بانه "الشخص الخاضع للضريبة طبيعياً كان او معنوياً والملزم قانوناً بتوريد مبلغ الضريبة الى الادارة الضريبية"⁽⁶⁾، وعرف بانه "الشخص سواء كان طبيعياً او معنوياً تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي"، كما عرف بانه الشخص الذي يحدده القانون ويلزمه بدفع الضريبة"⁽⁷⁾، وعرف ايضا بأنه الشخص سواء كان طبيعياً (فرداً) أم معنوياً (شركات ومنشآت مختلفة) الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي ومن ثم يتوجب عليه دفعها الى السلطات الضريبية.

وفي الفقه الضريبي هناك المكلف او دافع الضريبة او الممول القانوني وهو "الشخص القانوني الذي يخاطبه القانون الضريبي بنصوص تتعلق بالتحاسب الضريبي وتلزمه بدفع الضريبة"⁽⁸⁾، وعرف بانه الملتزم قانوناً بدفع الضريبة، قد يعمل في قوى السوق على إلقاء عبئه على شخص آخر، الذي قد يسلك السبيل نفسه حتى تستقر الضريبة على الممول النهائي، وهو من يعرف بالمكلف الفعلي او الواقعي، فالمكلف القانوني هو الذي تلزمه القوانين الضريبية بأداء الضريبة أي هو (الملزم بدفع الضريبة للإدارة الا انه في بعض الاحيان يستطيع ان ينقل عبء الضريبة الى أي شخص اخر ليدفع الضريبة وهو الذي سيتحمل العبء الضريبي) وهو المكلف الفعلي، لذا تم التمييز بين حامل العبء القانوني للضريبة وبين حامل العبء الفعلي، وقد يكون المكلف القانوني والمكلف

(2) المصدر نفسه.

(3) التكليف، مقالة منشورة على موقع ويكيبيديا على الموقع الالكتروني <https://ar.wikipedia.org/wiki/%D8>، تاريخ الزيارة 2020/12/31.

(4) صلاح قاسم، التهريب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003، ص 16.

(5) رفعت عبدالحميد، ضريبة المبيعات خبرات وحلول، 2001، وفقاً للقانون المعدل رقم 36 لسنة 2000 والمطبق اعتباراً من 200/1/2، الطبعة الاولى، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2001، ص 33.

(6) ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهدين، 2007، ص (50-51).

(7) د. إسماعيل خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2001، ص (60-61).

(8) د. قيس حسن عواد، الوجيز في قانون المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الاولى، 2018، ص 210.

الفعلي شخص واحد فلا تنتقل ظاهرة العبء الضريبي، والذي يقصد به "نقل العبء النقدي المباشر للضريبة من المكلف (الممول) أو من الوعاء الذي فرضت عليه، إلى مكلف أو وعاء غير الذي فرضت عليه كلياً أو جزئياً للغير"⁽⁹⁾.

نخلص مما تقدم بأن المكلف بضريبة المبيعات غالباً ما يكون هو المستهلك وليس البائع أو المنتج وبالتالي يقوم المكلف القانوني بضريبة المبيعات بنقل العبء لشخص آخر وهو المكلف الفعلي، إلا أن المكلف القانوني يبقى المسؤول عن استيفاء الضريبة ودفعها إلى الإدارة الضريبية.

المطلب الثالث

التعريف القانوني

عُرفَ المكلف في القوانين والتشريعات الضريبية بأسماء عديدة منها المكلف أو الممول أو المستهلك⁽¹⁰⁾ وهي تختلف من بلد لآخر.

وحددت غالبية قوانين ضريبة المبيعات تعريفاً للمكلف ومنها القوانين محل المقارنة باستثناء المشرع العراقي الذي أحالنا بموجب القرار رقم 36 لسنة 1997 إلى قانون ضريبة الدخل والموازنة العامة لذا نرجع في تحديد المكلف إلى قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982، فعرّفه بأنه (كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون)، لكن تم تعريفه لاحقاً ضمن (تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات) بأن المكلف: هو "الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بدفع ضريبة المبيعات لأغراض هذه التعليمات وهو المسؤول عن جبايتها وتسديدها إلى الهيئة العامة للضرائب"⁽¹¹⁾، وقد تم تعريفه في الضوابط الخاصة بضريبة المبيعات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب على خدمات الهاتف النقال وشبكات الانترنت: "بأنه الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقدم الخدمة وهو المسؤول عن جبايتها وتسديدها إلى الهيئة العامة للضرائب"⁽¹²⁾.

لقد عرف المشرع المصري (الممول) بأنه "الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة التي يفرضها القانون الضريبي"⁽¹³⁾، والمكلف: "كان عاماً (الشخص الطبيعي) أو خاصاً (الشخص الاعتباري) مكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة وبلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون الضريبي، وكل مصدر أو مستورد أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤدي أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون الضريبي مهما كان حجم معاملاته".

(9) د. طلال محمد علي الجاوي، هيثم علي محمد العنكي، المحاسبة والتحاسب الضريبي، مطبعة الكتاب، العراق - بغداد، 2013، ص 34.
 (10) المستهلك: "بأنه كل شخص يتعاقد بهدف الاستهلاك، أو كل شخص يتعاقد للحصول على حاجاته الشخصية أو العائلية أو حاجاته غير المهنية فيصبح طرفاً في عقد للتزود بالسلع والخدمات"، للمزيد من التفصيل ينظر امير فرج يوسف، قانون حماية المستهلك بدول الخليج (الامارات، السعودية، البحرين، عُمان، قطر)، دار الكتب والدراسات العربية، الاسكندرية، 2016، ص 132.
 (11) الفقرة ثانياً من المادة 1 من تعليمات رقم 5 لسنة 2015، بشأن فرض وجباية ضريبة المبيعات في العراق.
 (12) لمزيد من التفصيل ينظر الفقرة أولاً من كتاب الهيئة العامة للضرائب بالعدد 557/5 في 2019/2/24 الخاصة بضوابط فرض ضريبة المبيعات على خدمة الهاتف النقال وشبكات الانترنت وخدمات الفنادق والمطاعم كافة.
 (13) المادة 1 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

وعرف المشرع الاردني المكلف بأنه "أي شخص يستورد أو يبيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو كليهما معاً وفق أحكام هذا القانون وتم تسجيله أو كان ملزماً بالتسجيل لدى الدائرة ويعتبر المستورد مكلفاً وإن كان الاستيراد لأغراضه الخاصة"⁽¹⁴⁾.

نخلص مما تقدم بان المكلف في ضريبة المبيعات هو كل شخص طبيعي او معنوي يكون مخاطباً وملزماً بأحكام القانون وتتوفر فيه شروط التكليف ويكون مسؤولاً عن جباية الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية عند بيعه لسلعة او ادائه لخدمة وينقل عبئها لشخص اخر.

المبحث الثاني

التزامات المكلف

الزم المشرع المكلف والادارة الضريبية بمجموعة من الالتزامات ومنح كليهما مجموعة من الحقوق التي يجب مراعاتها والعمل بها، لتوضيح حدود العلاقة بينهما فليس دفع الضريبة التزام المكلف الوحيد بل توجد التزامات اخرى عليه تنفيذها وفق المواعيد التي حددها القانون والا تعرض للمساءلة القانونية لمخالفته احكام القانون وتتمثل هذه الالتزامات بالأخطار، والتسجيل، وتقديم الاقرار الضريبي، ودفع الضريبة، وتحصيل الضريبة، ومسك الدفاتر والسجلات وغيرها من الالتزامات الاخرى.

ولقد اخذت اغلب التشريعات الضريبية بالالتزامات المذكورة في اعلاه كالمشرع الاردني والمشرع المصري الذي توسع في تفسير الالتزامات حيث قسمها الى التزامات اولية كالأخطار او تقديم البيانات والمعلومات والتسجيل، ودورية كالأقرار الضريبي، وتحصيل الضريبة وتوريدها، واداء الضريبة، ومسك الدفاتر والسجلات وغيرها من الالتزامات الاخرى⁽¹⁵⁾، في حين لم ينظم المشرع العراقي هذه الالتزامات وانما احالنا بكل ما يتعلق بالمكلف في ضريبة المبيعات الى قانون ضريبة الدخل ولغرض الاحاطة بالالتزامات المكلف سوف يتم تناولها تباعاً.

المطلب الاول

الالتزام بتقديم البيانات والمعلومات عن نشاطاته والتغيرات الحاصلة فيها

تعد اغلب التشريعات الضريبية المكلف كان شخصاً طبيعياً او معنوياً عندما يتوفر التكليف فيه مخاطباً وملزماً بأحكام القانون⁽¹⁶⁾، لذا عليه أخطار او تبليغ الدائرة الضريبية عند ممارسته او مزاولته لنشاط او عمل معين او في حالة توقفه عن العمل، والتسجيل، وسيتم تحديد المقصود بها وبيان موقف القوانين منها. يقصد به "قيام المكلف بتبليغ الادارة الضريبية باي تغيير يمكن ان يؤثر على التزاماته الضريبية خلال مدة

(14) المادة 1 من القانون المؤقت رقم (29) لسنة 2009 المعدل لقانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(15) نجمة الصبح، ما هي ضريبة المبيعات؟ ما منشورة على الموقع الالكتروني <https://www.babelsoftco.com/articles/sales-tax>.

(16) محمد شعبان امام سيد، الاحكام القانونية للضريبة العامة على المبيعات، الجزء الاول، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص148.

معينة من تاريخ حصول التغيير بأية وسيلة تفيد العلم⁽¹⁷⁾، وعرف أيضا بأنه "تبليغ الإدارة الضريبية ببدء النشاط أو وقفه، لذا يخضع كل شخص طبيعي أو معنوي للضريبة في حال توقفه أو تنازله عن نشاطه أو امتلاك نشاطا عليه ان يتقدم بطلب خلال مدة معينة لدائرة الضرائب" يعلمها بالتغييرات الحاصلة في نشاطه كما في حالة التوقف الكلي أو الجزئي عن العمل خلال مدة معينة⁽¹⁸⁾، في حين ان الالتزام يتضمن الحالات الآتية:

أولاً- الحالات التي يتوجب فيها تقديم البيانات والمعلومات للإدارة الضريبية:

يتوجب على المكلف الاخطار او التبليغ في حال حصول تغييرات تؤثر على نشاط المكلف على وفق ما يأتي:

1. البدء بمزاولة نشاط او عمل معين والتسجيل.
2. وفاة المكلف الزم المشرع ورثته بالإخطار خلال مدة معينة من تاريخ الوفاة⁽¹⁹⁾.
3. تغير طبيعة نشاط المكلف وعنوان المكلف⁽²⁰⁾.
4. معنى التوقف عن العمل بصورة كلية إنهاء النشاط نهائيا ولفترة طويلة، او بصورة جزئية معناه التوقف عن النشاط او إنهاء النشاط لفترة معينة.

ثانياً- موقف قوانين ضريبة المبيعات من تقديم البيانات والمعلومات:

لقد ألزمت القوانين الضريبية المكلف بضرورة اعلام الإدارة الضريبية بالتغييرات الحاصلة على نشاطاته لتتمكن من الوصول الى الأرباح الحقيقية له، وكما هو معلوم بان المشرع العراقي لم ينظم الاحكام الخاصة بضريبة المبيعات وهو لم ينظمها في قانون ضريبة الدخل الذي احالنا اليه بخصوص ضريبة المبيعات ايضا، ونجد بالرجوع الى قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ المشرع العراقي لم ينص على التزام المكلف بتبليغ الإدارة الضريبية بما يطرا من تغييرات على نشاطاته الاقتصادية خارج نطاق تقديم الاقرار الضريبي والدفاتر التجارية الا انه فرض ذلك على فئات من غير المكلفين بموجب المادة 28 من قانون ضريبة الدخل⁽²¹⁾.

الا اننا نستطيع ان نستشف هذا الالتزام من نص البند (1) من الفقرة اولا من المادة 56 الذي نص (من لم يتم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع أو تأخر في تقديم بيانات او معلومات الى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها او طلب منه تقديمها وفق احكام هذا القانون...)، حيث يكون بناءً على هذا النص من حق السلطة المالية الزام المكلف بتقديم البيانات والمعلومات عن نشاطه، والا لما قامت بتحديد عقوبة خاصة للمكلف الذي يتأخر عن تقديم المعلومات والالتزامات الاخرى.

الا ان موقف المشرع الاردني والمصري اختلف عن المشرع العراقي لأنه جاء بنص صريح بخصوص هذا الالتزام إذ الزما المكلف بضرورة قيامه بإبلاغ او اخطار الإدارة الضريبية عند البدء بمزاولة عمل او انهاءه⁽²²⁾.

(17) المادة 28 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

(18) محمد شعبان امام السيد، المصدر السابق، ص 149-152.

(19) المادة 28 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

(20) المادة 62 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(21) د. قيس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2002، ص 189.

(22) المادة 11 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

فالزم المشرعان كلاهما المكلف بأخطار دائرة الضريبة بأية تغييرات⁽²³⁾ تطرا على نشاطه او عنوان سكنه ونلاحظ تطابق موقفهما من حيث شروط التبليغ لكن اختلفا من حيث المدد فالمشرع الاردني حدد مدة التبليغ خلال 30 يوم⁽²⁴⁾، وحددها المشرع المصري في (21) يوماً حيث نص على ان (يلتزم كل مسجل بإخطار المصلحة كتابة بأية تغييرات تطراً على البيانات السابق تقديمها بطلب التسجيل وذلك خلال 21 يوماً من حدوث تلك التغييرات)⁽²⁵⁾، وفي حالة وفاة المكلف فأوجب على الورثة تبليغ الادارة الضريبية خلال 60 يوم⁽²⁶⁾.

فضلا عن ذلك فقد فرضت قوانين ضريبة المبيعات في التشريعات المقارنة وفي التشريع العراقي العديد من الجزاءات في حالة التأخر عن الاخطار فقام المشرع العراقي بمعاينة المكلف الذي لا يقوم بأخطار الادارة الضريبية عن مزاولته لعمل ما او بلوغه حد التسجيل باي تغييرات تحدث لديه، بفرض غرامة مالية لا تقل عن 100 دينار ولا تزيد على 500 دينار من ثبت عليه امام المحاكم المختصة انه لم يؤدي الواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون او الانظمة الصادرة بموجبه في حال تأخره او امتناعه عن تقديم بيان او معلومات للسلطة المالية كان يجب عليه تقديمها او طلب منه تقديمها وفق احكام هذا القانون⁽²⁷⁾، مما يتطلب تدخل المشرع العراقي لتعديل المبلغ نظرا للتغيرات الاقتصادية الحاصلة في الدولة، فضلا عن ذلك يجب عليه ان يقوم بتحديد عقوبة خاصة بضريبة المبيعات.

وفرض المشرع المصري على المخالف "غرامة لا تقل عن 500 جنيه ولا تتجاوز 5000 آلاف جنيه فضلاً عن الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة ... في حال عدم إخطار المصلحة بالتغييرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد... وتضاعف العقوبة في حالة ارتكاب أي من الأفعال المشار إليها خلال ثلاث سنوات"⁽²⁸⁾.

وفرض المشرع الاردني على المخالف "غرامة لا تقل عن 100 دينار ولا تتجاوز 500 دينار ... عند عدم إعلام الدائرة بالتغييرات التي حصلت على بياناته الواردة بطلب التسجيل خلال الفترة المحدد"⁽²⁹⁾.

نخلص مما تقدم بانه على المكلف تبليغ دائرة الضريبة بأي تغيير يطرا على نشاطه مهما كان نوعه سواء كان ذلك عند البدء بمزاولة النشاط مرفقا بترخيص مزاوله النشاط، او في حالة التوقف عن ممارسة النشاط كلياً او جزئياً او في حالة وفاة المكلف او تغيير عنوان السكن او طبيعة النشاط ومعاينة المخالف في حالة تأخره او امتناعه عن اخطار الادارة الضريبية، وان التشريع العراقي كان موقفه مطابق من حيث الجزاء مع المشرعين المصري والاردني.

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

(24) المادة 62 من القانون نفسه.

(25) المادة 20 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

(26) المادة 5 من التعليمات التنفيذية رقم 11 لسنة 2015، بشأن احتساب وتدقيق الضريبة على المكلف عند وفاته او تصفيته او فسخه او شطبه تصفيته او انتهاء عمله او عند مغادرته المملكة نهائياً في الاردن.

(27) البند 1 من الفقرة اولاً من المادة 56 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(28) لمزيد من التفصيل ينظر نص المادة 66 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

(29) لمزيد من التفصيل ينظر المادة 28 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

المطلب الثاني

التزام المكلف بالتسجيل

يعد التسجيل من الامور المبدئية وبداية العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية باعتباره الاساس القانوني للرقابة على الخاضعين للضريبة، ويصبح التكليف في حق الشخص الطبيعي او المعنوي مخاطبا وملزما بأحكام القانون، فالتسجيل من الالتزامات الاولية التي الزم المشرع فيها منتج أي سلعة أو مقدم أي خدمة التسجيل لدى الادارة الضريبية على وفق النموذج الذي عد منها⁽³⁰⁾، لذا سيتم تناول مفهوم التسجيل وبيان موقف قوانين ضريبة المبيعات منه.

اولاً- مفهوم التسجيل:

1. تعريف التسجيل:

الزم المشرع المكلف بالتسجيل عند وصول مبلغ المبيعات حد معين وحدده بمجموعة من الشروط والاجراءات وبين المشرع الحالات التي يتم فيها الغاء التسجيل والاستثناءات الواردة فيها ومعاقبة المخالف في حالة تأخيره عن التسجيل، ويعد المكلف مسجلاً حتى وإن لم يقدم طلب التسجيل اذ بلغت مبيعاته الحد المنصوص عليه قانوناً، لذا يختلف عن الخضوع للضريبة: الذي "تكون السلعة او الخدمة خاضعة للضريبة". اما التسجيل: فهو "قيام المكلف بتقديم طلب حسب النموذج المعد من قبل دائرة الضرائب لبيع سلعة او خدمة خاضعة للضريبة وتملى من قبل المسجل (البائع شخص طبيعي او معنوي) ويتم التسجيل لدى الادارة الضريبية عند حلول اي من التواريخ التي نص عليها القانون حسب الاسبقية فضلا عن مجموعة اجراءات اخرى"، كما يوجد افراد لا يسجلون لكنهم يدفعون بسبب خضوع السلعة للضريبة، او استيرادهم السلعة للاستعمال الشخصي⁽³¹⁾.

نخلص مما تقدم ان نعرف التسجيل بأنه قيام المكلف بالتسجيل على وفق نموذج يعد من الادارة الضريبية ويدون المكلف بياناته الشخصية عند تسجيله وفق المدة الزمنية المحددة ووفق شروط واجراءات حددها القانون. وعلى الرغم من ان المشرع العراقي لم يعرف التسجيل لكن ذكره في كتاب الهيئة العامة للضرائب ونص على ان "يلتزم المكلف الذي يقوم بتقديم الخدمة الخاضعة لضريبة المبيعات بالتسجيل لدى الهيئة العامة للضرائب وفق النموذج المعد لهذه الضريبة"⁽³²⁾، وعرفته ايضا بأنه "نموذج تسجيل يتم تسجيل المرفق حسب المعلومات الواردة في النموذج وترسل الى قسم الاستقطاع المباشر وفق نموذجين النموذج رقم (1) تصريح شهري لضريبة المبيعات خاص بالفنادق والمطاعم ويتم التصريح فيه بدخل المرفق الشهري ومقدار ضريبة المبيعات وحسب النسب المعتمدة، اما النموذج رقم (2) تصريح شهري لضريبة المبيعات خاص بالمولات ومراكز التسوق ومراكز التجميل والمرافق الاخرى يتم التصريح فيه بدخل المرفق الشهري ومقدار ضريبة المبيعات وحسب النسب المعتمدة قانوناً"⁽³³⁾.

(30) الفقرة ج من المادة 36 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(31) ذو الفقار علي رسن الساعدي، مصدر سابق، ص85.

(32) البند (ب) من الفقرة ثالثاً من كتاب الهيئة العامة للضرائب، بخصوص استمارات ضريبة المبيعات المرقم 5567/5 في 2019/2/24

(33) كتاب الهيئة العامة للضرائب، بخصوص استمارات ضريبة المبيعات المرقم 1253/8 في 2018/5/6.

وعرفه المشرع المصري بأنه "قيام المكلف سواء كان شخصاً اعتبارياً أو طبيعياً ببيع سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال 30 يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل"⁽³⁴⁾.

لم يختلف موقف المشرع الاردني عن موقف المشرع المصري بشي فلقد عرف التسجيل بأنه "النموذج المعد للشخص الذي يقوم ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بالتسجيل مهما بلغ حجم مستورداته إلا إذا كان الاستيراد للاستعمال الشخصي وذلك عند حلول أي من التواريخ التالية أيها أسبق والمحددة بالقانون"⁽³⁵⁾.

واتفق المشرعان المصري والاردني كلاهما على تعريف المسجل بأنه "الشخص الذي تم تسجيله لدى الادارة الضريبية وفق أحكام هذا القانون سواء كان تسجيله إلزامياً أو اختيارياً"⁽³⁶⁾.

نخلص مما تقدم ان قوانين ضريبة المبيعات محل المقارنة اتفقت على تعريف التسجيل بأنه "النموذج الذي يعد من قبل الادارة الضريبية للمسجل سواء كان شخصاً طبيعياً او معنوياً الذي يقوم ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بالتسجيل عند بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل ضمن المدة المحددة بالقانون"، اما المشرع العراقي وان لم يعرف التسجيل لكنه حدد نماذج خاصة بالتسجيل يلتزم المسجل بالتسجيل على ضوء هذا النموذج.

2. شروط التسجيل:

نستخلص من التعريف في اعلاه شروط التسجيل على وفق ما يأتي⁽³⁷⁾:

1. يلتزم بالتسجيل الشخص المعنوي او الطبيعي وهو المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة الى الادارة عند بلوغ مبيعاته حد التسجيل الذي تنص عليه القوانين.
2. اشترطت بعض القوانين ان يكون للمكلف المزاولة لنشاط تجاري محل عمل او عنوان معلوم في البلد المعتمد لهذا النوع، فاذا لم يكن له محل عمل فهو غير ملزم بالتسجيل (مكلف متجول).
3. ان يقدم طلب خطي من ذوي العلاقة للمسجل وفق الصيغة التي نص عليها القانون.
4. ملء المكلف النموذج الذي اعدته الادارة وان يتم التسجيل في المدة المحددة قانوناً، وهي تختلف باختلاف قوانين ضريبة المبيعات.
5. وان يكون التسجيل على وفق اجراءات معينة تنص عليها قوانين ضريبة المبيعات.

3. انواع التسجيل:

يكون التسجيل على انواع عديدة تتمثل بما يأتي:

(34) المادة 1 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.
 (35) المادة 13 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.
 (36) لمزيد من التفصيل ينظر المادة 2 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ، والمواد (16، 18) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.
 (37) ذو الفقار علي رسن الساعدي، المصدر السابق، ص 87.

1. التسجيل الإلزامي: ألزمت قوانين ضريبة المبيعات المسجل الذي تجاوزت مبيعاته (حد التسجيل) بالتسجيل الإلزامي، إذ يلتزم المكلف بقوة القانون عند قيامه ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بالتسجيل وفق النموذج المعد من قبلها.

2. التسجيل الاختياري: للمكلف بهذا النوع الحرية في التسجيل من عدمه وعملت التشريعات على تشجيع المكلف في منحه حقوقا كتلك التي تمنح للمكلف الملزم بالتسجيل (كالخصم الضريبي، وتطهير الصادرات من الاعباء الضريبية بإخضاعها لنسبة الصفر، وإصدار الفواتير لتقوية مكانتها التجارية، ومنحه الحق في التقدم للمناقصات والعطاءات الحكومية)⁽³⁸⁾.

3. التسجيل الجماعي: لقد أخذت معظم التشريعات الأوروبية للضريبة على القيمة المضافة به إذ شجعت نظام التسجيل الجماعي، فضلا عن ذلك هناك بعض الدول سمحت بالتسجيل الجماعي تحت ظروف خاصة، أما المشرعين العراقي والمصري لم يأخذا به على عكس موقف المشرع الاردني الذي نظم مساءلة اشتراك اكثر من شخص بالتسجيل وعاملهم معاملة شخص واحد.

4. اجراءات التسجيل:

لم يختلف موقف قوانين ضريبة المبيعات من حيث الاجراءات⁽³⁹⁾ بأنها تتمثل بتقديم بيانات تتعلق بشخص المسجل وقد تختلف من حيث التقديم او التأخير في بعض الاجراءات من بلد لآخر، ولكنها اختلفت من حيث المدد وتتمثل هذه الإجراءات بما يأتي:

1. تقديم المسجل طلب للدائرة مرفقا معه البيانات كافة.
2. طلب موقع من المسجل او الشخص المفوض والمصادق عليه من جهة رسمية.
3. تقديم المستندات الدالة على صحة البيانات (البطاقة الضريبية، والرقم الضريبي، وعقد الشركة، وتصريح مزولة المهنة).
4. ابراز وثيقة اثبات شخصية المالك وصورة مصدقة لشهادة التسجيل وصورة عن شهادة السجل التجاري ورخصة المهنة ورقم ضريبة الدخل وبطاقة المستورد ان كان مستوردا.

ثانيا- موقف قوانين ضريبة المبيعات من التسجيل:

لم ينظم المشرع العراقي الاحكام الخاصة بالتسجيل في القرار (36) لسنة 1997 الخاص بفرض الضريبة على الخدمات المقدمة من الفنادق والمطاعم والدرجة الاولى والممتازة ولا في قوانين الموازنة لكن نظمها بموجب التعليمات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب الخاصة بضريبة المبيعات وانها اتفقت مع قوانين ضريبة المبيعات محل المقارنة التي تتمثل بالمشرعين المصري والاردني التي ألزمت المكلف بضرورة التسجيل وفق النموذج المعد من قبل الادارة الضريبية، الا انه لم يضع حد للتسجيل على السلع والخدمات وعوضا عن ذلك اقتصرها فقط على "اقيام جميع الخدمات التي تقدمها مطاعم وفنادق الدرجة الاولى والممتازة والاولى بنسبة 10% فقط بدل

(38) د. طارق محمود عبدالسلام السالوس، تحديات السياسة المالية والضريبية في ظل ازمة كورونا، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020، ص 111.

(39) عمر عبدالله بني ارشيد، موسوعة الضرائب - الضريبة العامة على المبيعات وضريبة الدخل، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 98.

فرضها على مبيعات الأنشطة الأخرى (الخدمية، الصناعية، التجارية)⁽⁴⁰⁾، إلا أنها حددت حد التسجيل بالنسبة لبعض الخدمات الفندقية من الفنادق والشركات السياحية ضمن ضوابط المهنة والأعمال التجارية لسنة 2019-2020 بنسب محددة بحسب كل مهنة، إذ حددت حد التسجيل بالنسبة للفنادق الشعبية التي تقع على الشوارع الرئيسية بـ (11) مليون دينار أما بالنسبة للفنادق التي تقع داخل الفروع بـ (9) ملايين دينار، أما بالنسبة للمطاعم صنفت إلى صنفين (أ) المطاعم التي تقع في منطقة تجارية أو صناعية مكتظة حددتها بـ (17) مليون دينار أما الصنف (ب) فحدده بـ (11) مليون دينار، ونفس الشيء بالنسبة للمحلات ومكاتب الصيرفة والحج والعمرة وغيرها يتم تصنيفها إلى صنفين (أ) ، ب⁽⁴¹⁾، مثل محلات الصاغة فقد حدد الصنف (أ) بـ (15) مليون دينار أما الصنف (ب) حدده بـ (12) مليون دينار، أما مراكز التجميل فحددها بـ (15) مليون دينار وفي حالة الاعتراض يتم إجراء المسح الميداني، أما صالونات الحلاقة النسائية حددت الصنف (أ) بـ (11) مليون أما الصنف (ب) فحددها بـ (9) ملايين دينار كما حددت عدد كراسي بـ 2 وما زاد عن ذلك يضاف 10% على كل كرسي، أما صالونات الحلاقة الرجالية حددت الصنف (أ) بـ (9) ملايين دينار أما الصنف (ب) حدده بـ (8) مليون دينار ويتم محاسبته أيضاً على عدد الكراسي، ويتم محاسبة المحلات والمكاتب والفنادق والمطاعم وغيرها حسب موقعها الجغرافي وشهرتها مراعاة لحالة المكلف على عكس التشريعات الضريبية المقارنة، والزم المكلف بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية حتى وإن تأخر في التسجيل، وحددت التعليمات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب الإجراءات الواجب تطبيقها حتى يتمكن المكلف من التسجيل وتتمثل بما يأتي:

1. ان يقدم طلب خطي لمديرية الضريبة مهمش من قبل المدير ومستوفي الإجراءات الإدارية كافة.
 2. يرفع الكتاب إلى هيئة السياحة لبيان موقف الفندق أو المطعم إذا كان سياحياً أم لا، ويخضع للضريبة ثم يحاسب ضريبياً إذا كانت الإجابة (سياحياً).
 3. يعد المكلف مسجلاً في دائرة الضرائب وإن تأخر في التسجيل، ثم يقوم المكلف بتقديم التقرير التحاسبي، المتضمن البيانات والمعلومات الصحيحة والضرورية على وفق ما يتطلبه القانون.
- لقد ألزم المشرع المصري المكلف بالتسجيل وهذا واضح من نصوص قانون ضريبة القيمة المضافة حيث نص "يلتزم كل ممول أو مكلف بأن يتقدم إلى مصلحة الضرائب المختصة بطلب للتسجيل خلال 30 يوماً من تاريخ بدء مزاولته النشاط أو من تاريخ الخضوع للضريبة على القيمة المضافة بحسب الأحوال، ويقدم هذا الطلب على النموذج المعد لهذا الغرض يدوياً أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانوناً، مرفقاً به المستندات اللازمة والتي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون"⁽⁴²⁾، فضلاً عن ذلك يقوم المشرع المصري بمراجعة طلب التسجيل وفي حال عدم كفاية البيانات المطلوبة يتبلغ المكلف وفق النموذج المعد بضرورة استيفاء البيانات خلال 15 يوماً وفي حال عدم تقديم المكلف طلب التسجيل تقوم المأمورية بتسجيله على وفق ما يتوفر لديها من بيانات⁽⁴³⁾.

(40) المادة 1 من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 36 لسنة 1997، بشأن فرض ضريبة المبيعات على الخدمة المقدمة في المطاعم والفنادق درجة أولى في العراق.

(41) للمزيد من التفصيل ينظر التعليمات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب في العراق والخاصة بالمهن والأعمال التجارية لسنة 2019 - 2020، ص ص (24-34).

(42) المادة 18 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016.

(43) المادة 25 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

لقد الزم المشرع الاردني هو الاخر المكلف الذي تبلغ مبيعاته حد التسجيل بالتسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ولكنه ميز بين المكلفين من حيث المدد فالمكلف الذي تتجاوز مبيعاته حد التسجيل الزمه بالتسجيل خلال مدة اثني عشر شهرا والمكلف الذي تكون مبيعاته في حدود الحد الزمه المشرع بالتسجيل بنهاية مدة اثني عشر شهرا⁽⁴⁴⁾.

واتفق المشرعان المصري والاردني كلاهما من حيث الاخذ بالتسجيل الالزامي (الاجباري) او الاختياري، الا ان المشرع الاردني اختلف عن نظيره المصري من حيث اخذه بالتسجيل التضامني في حال اشتراك اكثر من شخص في بيع سلعة او خدمة خاضعة للضريبة متعلقة بمهنة او حرفة او اختصاص اذ كان احدهما غير مسجل لدى الادارة الضريبية فقد عدهم المشرع الاردني شخص واحد ويتم معاملتهم على هذا الاساس⁽⁴⁵⁾.

لقد نظمت القوانين المقارنة حالات الغاء التسجيل وقد اتفقت في ذلك مع الاجراءات المطبقة لدى الهيئة العامة للضرائب من حيث تحديد الحالات التي يتم فيها الغاء التسجيل وتتمثل هذه الحالات بما يأتي⁽⁴⁶⁾:

1. التوقف عن ممارسة العمل.
2. عدم قيامه بالعمل رغم تسجيله.
3. اذا اقتصر التعامل على سلع او خدمات معفاة من الضريبة.
4. حالة فقدانه احد شروط التسجيل التي يتطلبها القانون.
5. حق تقديم طلب لإلغاء التسجيل في حالة الغاء طلب التسجيل.
6. الغاء النشاط كلياً او جزئياً.
7. يلغى التسجيل تلقائياً اذا لم يبلغ حد التسجيل المنصوص عليه في القانون.

وقد قيدت قوانين ضريبة المبيعات في الاردن ومصر الغاء التسجيل بشرط تقديم اقرار ضريبي نهائي مقترن بدفع الضريبة واية مبالغ مستحقة عليه لدى الادارة الضريبية، وضرورة الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات وقد حددها المشرع المصري بمدة 5 سنوات⁽⁴⁷⁾.

لقد اختلف موقف التشريعات محل المقارنة بشأن العقوبات التي تم فرضها في حالة تأخر المكلف عن التسجيل ولم ينظم المشرع العراقي احكام تأخر المكلف بتقديم التسجيل لدى الادارة الضريبية ويعد مسجلاً بحكم القانون من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته من السلع او الخدمات حد التسجيل مع عدم الإخلال بأحكام قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وفق النموذج المعد من دائرة الضريبة وعاقب المخالف حسب قانون ضريبة الدخل بأحد المواد من (56-59) اي جعل عقوبتها الغرامة او فرض المبالغ الاضافية او الحبس، كما يجوز للإدارة

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

(45) الفقرة (ج) من المادة 14 من القانون نفسه.

(46) المادة 8 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ، والمادة 11 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(47) لمزيد من التفصيل ينظر الفقرة د من المادة 14 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ، والمادة 5 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

الضريبة عقد التسوية الصلحية⁽⁴⁸⁾، مما يتطلب من المشرع العراقي التدخل بتنظيم الاحكام الخاصة بالتسجيل والعقوبات المترتبة على التأخر عن التسجيل لحين اصدار قانون ضريبة المبيعات. ويعد المشرع المصري تأخر المكلف عن التسجيل تهرياً من اداء الضريبة بموجب نص المادة 68 من قانون ضريبة القيمة المضافة 67 لسنة 2016.

وفرض المشرع الاردني على المكلف في حال تأخره عن التسجيل غرامة لا تقل عن 100 دينار ولا تتجاوز 500 دينار في حالة تخلفه عن تقديم طلب التسجيل لدى دائرة المبيعات مدة لا تزيد على 60 يوماً من تاريخ انقضاء الفترة المحددة للتسجيل، بموجب احكام المادة (13) من هذه القانون⁽⁴⁹⁾، فضلاً عن معاقبته ادارياً بتقدير قيمة مبيعاته من قبل الادارة في حالة بيعه لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة او عدم تسجيله وفق احكام هذا القانون⁽⁵⁰⁾، ويعدده تهرياً من الضريبة في حال الغاء تسجيل المكلف بناء على طلبه إذا ثبت أنه ما زال ملزماً بالتسجيل وفق أحكام هذا القانون⁽⁵¹⁾.

نخلص مما تقدم ان المشرع العراقي لم ينظم الاحكام الخاصة بالتسجيل وفي بعض الاحيان لا يتم تسجيل بعض المحلات الكبيرة او الصغيرة بسبب رفض المكلف تأدية الضريبة او ان يتم تقدير اسعارها باطنياً، مما يشجع على التهرب الضريبي، على عكس موقف التشريعات محل المقارنة التي تتمثل بالمشرعين الاردني والمصري كليهما اللذين نظما حالات التسجيل وحالات الالغاء فضلاً عن حق المسجل بإلغاء تسجيله في حالات معينة، وان المشرع الاردني كان اكثر تنظيماً لأحكام التسجيل من حيث العقوبة.

المطلب الثالث

الالتزام بتحرير الفاتورة الضريبية

تعد الفاتورة من اهم ادوات الاثبات التي تساعد المكلف على تثبيت التزامه الضريبي ومديونيته ودائنيته، لذا لا بد ان نعرف الفاتورة بوصفها الواقعة التي يتم على اساسها تحديد المادة الخاضعة للضريبة والتي تعد بدورها مستنداً موثقاً لدى المسجل لخصم ضريبة المدخلات من المخرجات لذا تسمى (بضابط الايقاع في ضريبة المبيعات)⁽⁵²⁾.

اولاً- تعريف الفاتورة او الايصال الضريبي وشروطها:

تعرف بانها "عملية تسجيل كل عملية بيع او توريد للسلع والخدمات سواء كانت خاضعة للضريبة او معفاة منها"⁽⁵³⁾، كما عرفت بانها "المستند الاساس في محاسبة المكلف ضريبياً لكونها تضم بيانات عن جميع العمليات

(48) لمزيد من التفصيل ينظر المواد من (56-59) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(49) المادة 28 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(50) المادة 47 من القانون المؤقت رقم (29) لسنة 2009 المعدل لقانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

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

(52) محمد شعبان امام سيد، مصدر سابق، ص166.

(53) Lan Hills : VAT A Working Guide For The Small Business Telegraph Publications William Curates Publishing,

، نقلاً من محمد شعبان امام سيد، المصدر السابق، ص166-64-55، London, 1990, P.

والصفقات التي قام بها ومقدار الضريبة المستحقة على المكلف والمسددة فعلاً⁽⁵⁴⁾.

وعرف المشرع المصري الفاتورة الضريبية بأنها "الفاتورة التي تعد على وفق النموذج الذي يصدر به قرار من وزير أو من يفوضه"⁽⁵⁵⁾.

وعرفها المشرع الاردني بأنها "التزام المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلعة او الخدمة الخاضعة للضريبة وفق التعليمات التنفيذية"⁽⁵⁶⁾، وعرفها ايضا بأنها "وثيقة بيع يصدرها الشخص المسجل في شبكة الضريبة العامة على المبيعات وهي تختلف عن الفواتير العادية باحتوائها الرقم الضريبي وقيمة الضريبة"⁽⁵⁷⁾.

ويمكن في هذا التعريف تحديد العديد من الشروط لصحة الفاتورة الضريبية التي تعد على وفق نموذج معين يصدر من مدير الدائرة بتحديد البيانات الواجب توفرها بتفويض المشرع وهي البيانات الاساسية للفاتورة وهذا ما اخذت به اغلب الدول على وفق ما يأتي⁽⁵⁸⁾:

- أ. رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها تتطلب ضريبة المبيعات ان تكون الفاتورة مسلسلة ومرقمة تسلسلا صحيحا وتعتبر الفاتورة بمثابة واقعة مستقلة بالإضافة الى ذكر تاريخ الفاتورة ليسهل مراجعتها وعدم التزام التسلسل في رقم الفاتورة يعد اخلايا بالالتزام .
- ب. اسم المسجل ورقم تسجيله وعنوانه.
- ج. اسم المشتري ورقم تسجيله وعنوانه ان كان مسجلا معروفا.
- د. ذكر قيمة السلعة او الخدمة المباعة وقيمة ضريبة المبيعات، وتتكون من قسمين (قسم يبين السلعة او الخدمة المباعة والقسم الثاني نوع الفئة الواردة في القانون).

ثانياً - أنواع الفواتير الضريبية:

- الفواتير الرسمية:

هي الفاتورة التي يتم بموجبها تسجيل كل عملية بيع للسلع والخدمات وتثبت العبء الضريبي الواقع على البائع وقيمة خصم المبلغ والفاتورة سلاح ذو حدين يدل الاول على مديونية البائع بقيمة الضريبة المستحقة عليه، والثانية حقه في خصمها من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته، ويقتصر تحريرها على المسجل لدى الادارة الضريبية من دون غيره.

- فاتورة المستهلك النهائي:

تصدر هذه الفاتورة من تاجر التجزئة لتسجيل مبيعاته الى الاشخاص غير المسجلين الذين في الغالب يمثلون المستهلك النهائي وتشمل الفاتورة على الثمن شاملا ضريبة المبيعات.

- بدائل الفواتير:

تبرز عدة بدائل يمكن استخدامها بدل الفواتير التقليدية والتي يمكن اعتمادها من قبل المسجلين بعد موافقة

(54) ذو الفقار علي رسن، مصدر سابق، ص124.

(55) المادة 1 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

(56) الفقرة (أ) من المادة 18 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(57) رفعت عبدالحميد عبيدات، مصدر سابق، ص199.

(58) محمد شعبان امام سيد، المصدر السابق، ص(169-170).

الإدارة الضريبية على ذلك مثل ماكانات تسجيل النقود: يستخدمه تجار التجزئة وأهل المطاعم، والعقود المتسلسلة: تستخدم في الأنشطة الاستثمارية مثل تأجير السيارات السياحية أو الشقق، والمطالبات المالية: تستخدم في بعض الخدمات التي تكون على مراحل مثل عقد التوريد بين البائع والمشتري وتحديد الأسعار والاجور⁽⁵⁹⁾.

ثالثاً- موقف قوانين ضريبة المبيعات من الفاتورة الضريبية:

اتفقت قوانين ضريبة المبيعات جميعها مع المشرع العراقي بضرورة التزام المكلف بتحرير الفاتورة الضريبية فوجد ان المشرع العراقي في القرار رقم 36 لسنة 1997، والتعليمات رقم 7 لسنة 1997، قد لزم المكلف "ادارات الفنادق والمطاعم بإصدار قوائم تثبت فيها اقيام الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات المستوفاة حسب النسبة المحددة من مبلغ القائمة الكلي"⁽⁶⁰⁾، بإصدار الفواتير وهي ذات اهمية كبيرة لمعرفة المبالغ الضريبية الواجبة الاستيفاء إذ يلتزم المسجل في ضريبة المبيعات بإصدار فاتورة لكل تجهيز أو خدمة مؤداة من قبل فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى وتتكون هذه الفاتورة من نسختين النسخة الأولى لمتلقي الخدمة والثانية للمرفق يتم الاحتفاظ بها مدة لا تقل عن 7 سنوات وان تحتوي الفاتورة على المعلومات التالية: أسم وعنوان المرفق، رقم المكلف التعريفي، الرقم التسلسلي للفاتورة، تاريخ الاصدار، وصف الخدمة، 10% من قيمة الخدمة المقدمة، وتسجل مبالغ ضريبة المبيعات لحساب الهيئة العامة للضرائب وتسلم الى الهيئة في اول عشرة ايام من الشهر الذي يلي الشهر الذي حققت فيه الضريبة⁽⁶¹⁾، ونلاحظ من الفواتير الخاصة بالمطاعم والمكاتب والمولات والمحلات وغيرها التي تقدم الخدمات بأنواعها **خلو فواتيرها من ضريبة مبيعات** والسبب تحميل السعر مسبقاً على الطعام أو السلعة أو الخدمة لأنه لو اضيفت على الفاتورة ضريبة مبيعات فان المكلف لن يدفعها كما يتضح في فواتير مطعم العباسي، ومطعم قصر الموصل، والنومة، واوسكار للموبيليات.

لقد لزم المشرع المصري المكلف أو الممول وغيره ممن تفرض عليهم ضريبة المبيعات بإصدار فاتورة ضريبية أو إيصال مهني بالنسبة إلى من يزاولون مهنة حرة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة، بحسب الأحوال، على وفق الضوابط الآتية⁽⁶²⁾.

أ. أن تكون الفاتورة أو الإيصال من أصل وتسلم للمشتري، وصورة تحفظ لدى الممول أو المكلف.

ب. أن تكون الفاتورة أو الإيصال مرقمة بأرقام متسلسلة على وفق تواريخ تحريرها وخالية من الشطب أو الكشط أو التחסير.

ج. أن تتضمن الفاتورة أو الإيصال البيانات الآتية: رقم مسلسل الفاتورة أو الإيصال، تاريخ الإصدار، اسم الممول أو المكلف وعنوانه ورقم تسجيله، اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله إن وجد، بيان السلعة أو الخدمة وقيمتها

(59) رفعت عبدالحميد عبيدات، مصدر سابق، ص ص (208-210).

(60) للمزيد من التفصيل ينظر المادة (3) من تعليمات رقم 7 لسنة 1997 بشأن استيفاء ضريبة المبيعات في العراق، والمادة (1) من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 36 لسنة 1997، بشأن فرض ضريبة المبيعات على الخدمة المقدمة في مطاعم وفنادق الدرجة الأولى والممتازة في العراق.

(61) ليث امين مرزوك الالوسي، تفعيل دور ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية في العراق دراسة مقارنة مع تجارب بعض الدول، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2010، ص 70.

(62) المادة 37 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

وفئة الضريبة المقررة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة، ويسجل بالسجل المعد لذلك أول بأول، ويجوز لرئيس المصلحة تعديل تلك البيانات وإصدار نماذج لفواتير ضريبية تتفق مع طبيعة نشاط بعض المسجلين، ويجوز لرئيس المصلحة بالنسبة لتجار التجزئة الذين يتعذر عليهم إصدار فاتورة ضريبية عن كل عملية بيع وضع نظم مبسطة لأغراض حساب ضريبة المبيعات بما في ذلك عدم إصدار فواتير ضريبية إلا عند طلبها من المشتري، وأية بيانات أخرى كالبيانات التي يجب أن يتضمنها الإيصال المهني المشار إليه، ويجوز إصدار الفاتورة أو الإيصال بشكل محرر إلكتروني طبقاً لضوابط وأحكام اللائحة التنفيذية لهذا القانون⁽⁶³⁾.

لقد ميز المشرع الأردني بين نوعين من الفاتورة خاصة بالمكلف المسجل وغير المسجل عند تحرير الفاتورة نتيجة بيع السلعة أو أداء الخدمة⁽⁶⁴⁾.

1. **حالة بيع السلعة أو الخدمة لشخص مسجل:** الزم المشرع المسجل "بتحرير فاتورة ضريبية عند بيعه لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة وإن تحتوي على نسختين الأصلية لدى المشتري، والمصورة لدى المسجل يبين فيها رقم متسلسل الفاتورة، اسم مسجل والمشتري وعنوانهما ورقم تسجيلهما مع بيان نوع السلعة المباعة مع إجمالي قيمة الفاتورة.

2. **حالة بيع السلعة أو الخدمة لشخص غير مسجل:** الزم المشرع المسجل في حال بيعه لسلعة أو خدمة لشخص غير مسجل أن يحرر فاتورة يبين فيها كمية وقيمة السلع والخدمات المباعة شاملة الضريبة، ويتم تحرير الفاتورة عند تحقق واقعة البيع وبعد تسليم السلعة مباشرة في موعد أقصاه شهر أو في نهاية اليوم إذا كان يستخدم سندات اخراج، ثم يتم تسجيل البيانات بالسجل ويجوز للمدير تعديل البيانات الواردة في الفواتير ويعد شريط الة النقد بمثابة فاتورة، واستثناء بعض المسجلين ممن يتطلب اعتماد المطالبات أو سندات القبض كما يجوز له إصدار فاتورة إجمالية بنهاية اليوم بحسب ما يجده مناسباً وللمدير بناءً على طلب المسجل ولأسباب مبررة تأجيل إصدار الفاتورة لمدة يحددها المدير بعد تسليم السلعة التي لم يقبض ثمنها إذا كان ثمنها يحدد بشكل دوري.

أما بالنسبة لموقف التشريعات الضريبية في حالة عدم تحرير الفاتورة الضريبية نلاحظ أن المشرع العراقي لم يحدد العقوبات الخاصة بها، لذلك نرجع إلى قانون ضريبة الدخل المواد من (56-59) الخاصة بالعقوبات والتي تم الإشارة إليها في موضع سابق من البحث.

ويعد المشرع المصري المكلف متهرباً من دفع الضريبة في حالة عدم إصدار فواتير عن مبيعاته من الخدمات والسلع الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول، وعدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقاً لأحكام المادة (12) من هذا القانون⁽⁶⁵⁾.

ولم يأتي المشرع الأردني بنص خاص لحالة عدم التزام المكلف بتحرير الفاتورة الضريبية وإنما جاء بنص عام حدد الحالات التي يتخلف فيها المكلف عن تقديم أو إصدار مستندات أو بيانات أو وثائق غير صحيحة، أو الامتناع عن تقديم أو إصدار الوثائق المطلوبة أو المستندات بموجب أحكام هذا القانون أو أجل تقديمها أو

(63) المادة 13 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

(64) المادة 3 من التعليمات رقم 7 لسنة 2010، بشأن تحرير الفاتورة الضريبية في قانون ضريبة المبيعات الأردني المعدل النافذ.

(65) المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

اصدارها بقصد التهرب من ادائها مما ادى ذلك إلى نقص في مقدار الضريبة المصرح عنها أو المستحقة تتجاوز قيمته 500 دينار، ومن ثم نستشف من هذا النص ان تأخر المكلف عن اصدار الفاتورة الضريبة وعدم التزامه بذلك يعتبر تهرباً من اداء الضريبة وتطبق العقوبة الخاصة بالتهرب الضريب عليه⁽⁶⁶⁾، لذا يتطابق موقفه مع المشرع المصري على اساس ان عدم تحرير الفاتورة الضريبية يعد تهرباً من اداء الضريبة الا ان موقف المشرع المصري ادق لأنه جاء بنص خاص لهذه الحالة.

المطلب الرابع

الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي

يعد الاقرار الضريبي من اهم التزامات المكلف بوصفه ضماناً لكلا الطرفين (المكلف والادارة)، فهي ضمان لحق المكلف بوصفه دليل اثبات على دفعه الضريبة المستحقة عليه، ويعد وسيلة لخصم ورد المبلغ بعد سداده في الموعد المحدد.

اولاً- تعريف الاقرار الضريبي:

يعرف الاقرار الضريبي بأنه "بيان كتابي يقدم من المكلف عن ارباحه خلال المدة المحددة قانوناً، او هو تصريح يقدم من المكلف وفق النموذج المعتمد من الادارة الضريبية"⁽⁶⁷⁾، ويعرف الاقرار الضريبي في ضريبة المبيعات بأنه "وثيقة او اعتراف مكتوب تلزم المسجل بتقديمه الى دائرة الضريبة في نهاية الموعد المحدد قانوناً، لفترة زمنية محددة بالشكل والاوزاع المنصوص عليها في القانون على ان يكون مصحوباً بسداد الضريبة الواجبة الاداء لدائرة ضريبة المبيعات شهرياً"⁽⁶⁸⁾، ويلتزم المسجل بتعبئة النموذج المعد بموجب القانون الذي تطرحه دائرة المبيعات في نهاية كل فترة ضريبية⁽⁶⁹⁾، وعرف ايضاً على انه " وثيقة مكتوبة يلتزم المسجل بتقديمه في نهاية الموعد المحدد قانونياً، ويضمنه نتيجة تعاملاته من مبيعات ومشتريات عن فترة زمنية محددة بالشكل والاوزاع المنصوص عليها في القانون على أن يكون مصحوباً بسداد الضريبة الواجبة الاداء"⁽⁷⁰⁾.

لقد عرفت قوانين ضريبة المبيعات محل المقارنة الاقرار ايضاً فقد عرفه المشرع الاردني بأنه "الاقرار المقدم من المسجل وفق أحكام المادة (16)⁽⁷¹⁾ من هذا القانون ويقدمه المسجل وفق الانموذج المعتمد من الدائرة عن كل فترة ضريبية حتى وإن لم يحقق أي مبيعات خلالها سواء كان الإقرار خطياً أو باستخدام أسلوب معالجة البيانات او المعلومات"⁽⁷²⁾.

وعرفه المشرع المصري "بأنه النموذج او البيان الذي يحل محله والذي يتضمن جميع البيانات والمعلومات المحددة لأغراض ربط الضريبة، عن فترة ضريبية معينة"⁽⁷³⁾.

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

(67) د. محمد طه بدوي و د. محمد حمدي، اصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الاولى، دار المنارة، مصر، 1959، ص 65.

(68) امين السيد احمد لطفي، المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 268.

(69) د. سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008، ص 163.

(70) محمد شعبان امام سيد، مصدر سابق، ص 184.

(71) البند 1 من الفقرة أ من المادة 16 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(72) مادة 2 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(73) المادة 1 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

ونخلص مما تقدم ان نعرف الاقرار بأنه التزام المكلف بتقديم التصريح وفق نموذج معد من قبل الادارة الضريبية.

ونستطيع من خلال التعريفات السابقة ان نحدد عدداً من الشروط التي يجب توفرها في الاقرار الضريبي والتي تتمثل بما يأتي:

- أ. يجب ان يقدم الاقرار من المكلف او من ينوب عنه كالوصي والولي .
- ب. وجوب تقديم الاقرار الضريبي في الفترة المحددة قانوناً إذ الزم المكلف بتقديم الاقرارات الشهرية والقرارات ربع السنوية والقرارات السنوية.
- ج. التصريح عن القيمة الحقيقية لبيع السلعة او الخدمة لاحتساب مقدار الضريبة على اساسها⁽⁷⁴⁾، فيجب ان يتضمن كافة البيانات المتعلقة بالمبيعات والمشتريات.
- د. يقدم الاقرار على وفق النموذج المحدد من الادارة الضريبية.

ثانياً- موقف قوانين ضريبة المبيعات من الاقرار الضريبي:

الزمت قوانين ضريبة المبيعات المكلف بتقديم الاقرار فالمشروع العراقي الزم المكلف بالتعليمات رقم 5 لسنة 2015 الذي نص على "تقديم تقرير كل 3 أشهر مصدق من المحاسب المختص يوضح نشاطه وفق النموذج الذي تعده الهيئة العامة للضرائب لهذا الغرض خلال النصف الأول من الشهر الذي يلي انتهاء مده الثلاثة أشهر موقعا منه أو ممن يمثله قانوناً"⁽⁷⁵⁾، اما السلع والخدمات التي تم فرض الضريبة عليها بموجب الموازنات اللاحقة عن موازنة 2015 فيرجع في تنظيم الاحكام الخاصة بالإقرار بالنسبة لها فيتم فيها الرجوع الى قانون ضريبة الدخل التي تلزم فيها المكلف بتقديم الاقرار من تلقاء نفسه من دون امر مسبق او قد يكون بتكليف من الادارة الضريبية⁽⁷⁶⁾، ومما تجدر الاشارة اليه ان المكلف ملزم بتقديم اقرار ورقي الى الهيئة العامة للضرائب ومن الافضل للهيئة العامة اعتماد الرقمنة الالكترونية من خلال اعداد برنامج ضريبي من قبل الدولة يربط بالقسم الخاص بضريبة المبيعات بدل القوائم الورقية وخاصة بالنسبة لشركات الاتصالات لأنها في هذه الحالة سوف تسيطر على معظم كارتات الموبايل وبالتالي تسيطر على كميات المبيعات.

اما المشروع المصري فقد الزم المكلف بتقديم الاقرار بموجب المادة 29 من قانون الاجراءات الضريبة الموحد رقم 206 لسنة 2020 إذ نص "يلتزم كل ممول أو مكلف أو من يمثله قانوناً، بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً عن الفترة الضريبية على النموذج المعد لهذا الغرض، ويكون تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة الفواتير والمستندات وغيرها من الأوراق والبيانات التي يتطلبها القانون الضريبي وهذا القانون بالصورة الرقمية المعتمدة بتوقيع إلكتروني... خلال مدة لا تجاوز عامين من تاريخ العمل بهذا القانون ويجوز مدها لمدة مماثلة"⁽⁷⁷⁾، لذا ميز المشروع المصري بين الاقرار الخاص بالسلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة والاقرار الخاص بالخدمات والسلع الخاضعة لضريبة الجدول حيث حدد نموذج

(74) رفعت عبدالحميد عبيدات، مصدر سابق، ص380.

(75) الفقرة ثانيا من المواد (3،4) من تعليمات رقم 5 لسنة 2015 بشأن فرض وجباية ضريبة المبيعات في العراق.

(76) المادة 27 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(77) المادة 29 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

خاص لكل منهما الا انه اشترط ضرورة ان يقدم كلاهما الاقرار المقترن بسداد الضريبة خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية، ولم يلزم المكلف بالإقرار في حالة عدم تحقق واقعة البيع واستثنى من ذلك السلع المستوردة⁽⁷⁸⁾.

بينما نجد ان المشرع الاردني الزم المسجل بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للدائرة في المواعيد المحددة في هذا القانون ونظم حالات تقديم الإقرار التي تتمثل بما يأتي⁽⁷⁹⁾:

1. تقديم المسجل اقرار كل شهرين بمبيعاته من السلع والخدمات المحددة القيمة والمقدار من الضريبة العامة وتعتبر مدة الشهرين فترة ضريبية واحدة.
2. تقديم اقرار شهري بقيمة المبيعات من "الخدمات والسلع الخاضعة للضريبة الخاصة ومقدار الضريبة المستحقة عليها، وتعتبر مدة الشهر فترة ضريبية واحدة"⁽⁸⁰⁾.
3. والزم المسجل بتقديم الإقرار على "الانموذج المعد من الدائرة عن كل فترة ضريبية حتى وإن لم يحقق أي مبيعات خلالها سواء كان اقراره خطيا أو باستخدام أسلوب معالجة البيانات او المعلومات"⁽⁸¹⁾، وقد تطابق موقف المشرعين المصري والاردني كليهما في هذه الحالة، الا انهاما اختلفا من حيث (تقديم الإقرار في حالة عدم تحقق البيع) فالمشرع الاردني الزم المكلف بتقديم الاقرار في حالة عدم تحقق أي مبيعات خلال الفترة الضريبية لجميع انواع السلع والخدمات المحلية والمستوردة ويبدو في ذلك دقة موقفه عن موقف المشرع المصري بهذا الخصوص.

وهنا يرد السؤال الاتي هل بإمكان المكلف تعديل الاقرار؟

اختلف موقف قوانين ضريبة المبيعات في تعديل الاقرار، ولم ينظم المشرع العراقي هذه الحالة بالنسبة لضريبة المبيعات حتى بالنسبة لقانون ضريبة الدخل الذي احالنا اليه بالنسبة لضريبة المبيعات، الا ان الواقع العملي في الهيئة العامة للضرائب بخصوص ضريبة الدخل ميز بين حالتين هما⁽⁸²⁾:

الحالة الاولى: تعديل الاقرار بزيادة مبلغ الضريبة حيث يجوز للمكلف تعديل اقراره عند زيادة مبلغ الضريبة وترجع الادارة الضريبة بتقدير اضافي.

الحالة الثانية: تخفيض مبلغ الضريبة لا يجوز في هذه الحالة للمكلف تعديل الاقرار الا اذا كان هناك خطأ مادي او حسابي.

ونستطيع تطبيق هذه الحالة على ضريبة المبيعات.

اما فيما يخص قانون ضريبة المبيعات محل المقارنة الاردني والمصري، نلاحظ ان

(78) المادة 31 من القانون نفسه.

(79) المادة 8 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(80) البند 1 و 2 من الفقرة (أ) من المادة 16 من القانون نفسه.

(81) للمزيد من التفصيل ينظر البند (1، 2) من الفقرة ب من المادة 16 من القانون نفسه.

(82) حسام الدين عبدالرزاق حسين الفرطوسي، تحقق دين الضريبة عن ارباح الاعمال التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، 2014.

- المشرع المصري نظم عدة حالات لتعديل الاقرار كالاكتشاف الخطأ من المكلف او اكتشافه من الادارة وغيرها⁽⁸³⁾.
1. لا يعد تهرباً من دفع الضريبة او مرتكباً لمخالفة أو جرم ان تم اكتشاف الخطأ من المكلف سواء كان الخطأ سهواً او مطبعياً وقام بإبلاغ دائرة ضريبة المبيعات.
 2. يعد تهرباً من دفع الضريبة اذا تم اكتشاف الخطأ من الادارة الضريبية او بدأت بإجراءات الفحص الضريبي.
- لم يختلف موقف المشرع الاردني عن موقف المشرع المصري في تعديل الاقرار فأجاز للمسجل تعديل الإقرار الضريبي في حال وجود خطأ فيه، وميز بين حالة اكتشاف الخطأ من المكلف او الادارة الضريبية، ولا يعد اكتشاف المكلف للخطأ قبل الادارة الضريبية والمبادر الى تصحيحه جرمًا وبالعكس من ذلك في حال اكتشاف الدائرة الخطأ قبل المسجل يعد المكلف مرتكباً جرماً ضريبياً⁽⁸⁴⁾.
- فضلا عن ذلك فقد حددت التشريعات الضريبية العديد من العقوبات للمكلف المخالف الذي يتأخر عن تقديم الاقرار الضريبي ضمن المدة المحددة قانوناً او اذ قدم معلومات غير صحيحة او اذ ارتكب غش عند تقديمه المعلومات بانه سيكون عرضة للمسائلة القانونية، مما اخذ به المشرعون الاردني والمصري والعراقي إذ عاقب المشرع العراقي المتأخر بتقديم الاقرار الضريبي وفق المدة التي حددها القانون بما يأتي:
1. يفرض مبلغ اضافي بنسبة 10 % من الضريبة المتحققة على ان لا يزيد على (500,000) الف دينار على المكلف الذي امتنع او لم يقدم تقرير ضريبة الدخل لغاية 5/31 من كل سنة، او تسبب في تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت ان التأخير كان لعذر مشروع⁽⁸⁵⁾، كما عاقب المتأخر بتقديم الاقرار الضريبي بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من ثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكابه احد الافعال الاتية:
 2. تقديم المكلف لبيانات غير صحيحة.
 3. اعد تقرير كاذب او ناقص مما يجب اعداده وفق القانون او حرض او ساعد او اشترك في ذلك⁽⁸⁶⁾.
- لقد ميز المشرع المصري بين ثلاثة انواع من العقوبات بخصوص الاقرارات الضريبية التي تتمثل بما يأتي:
1. عدها مخالفة⁽⁸⁷⁾، في حالة تأخر المكلف بتقديم الاقرار الضريبي الشهري واداء الضريبة خلال المدة القانونية بما لا يتجاوز 60 يوم وغرامة لا تقل عن 3000 آلاف جنيه ولا تتجاوز 50 الف، اما في حالة عدم تقديم الاقرار لمدة تتجاوز 60 يوماً فقد جعل عقوبتها الغرامة بمبلغ لا تقل عن 5000 جنيه ولا تتجاوز 200 الف جنيه⁽⁸⁸⁾، وتضاعف العقوبة في حالة ارتكاب أي من الأفعال المشار إليها خلال ثلاث سنوات⁽⁸⁹⁾.

(83) المادة 15 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

(84) المادة 42 من القانون المؤقت رقم ٢٩ لسنة 2009 المعدل لقانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(85) المادة 56 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(86) الفقرة (1،2) من المادة 57 من القانون نفسه.

(87) مبروك محمد نصير، الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون 67 لسنة 2016، الدار الجامعية، 2017، ص182.

(88) المادة 69 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

(89) المادة 66 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

2. عد المكلف متهرباً بموجب المادة 67 من هذا القانون من اداء الضريبة في حالة بيع السلعة او تقديم الخدمة او استيراد أي منهما من دون الاقرار عنها او سداد الضريبة او ضريبة الجدول المستحقة ونلاحظ بالرجوع الى المادة 67 انه جعل العقوبة الحبس مدة لا تقل عن 3 سنوات ولا تزيد على 5 سنوات فضلاً عن الغرامة⁽⁹⁰⁾.

3. عاقب المشرع المصري المكلف او المسجل الخاضع لضريبة الجدول ولم يتقدم بالإقرار خلال مدة تقدير الضريبة من مصلحة الضرائب عليه، حيث اعطى للمصلحة الحق في تقدير الضريبة مع بيان الاسس التي استندت اليها في التقدير من حيث توفر البيانات والمستندات المتاحة لديها وخلال خمس سنوات بدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الاقرار⁽⁹¹⁾.

ولم يختلف موقف المشرع الاردني ايضا عن ذلك إذ اعطى لمدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات فرض الغرامة على المكلف المخالف المتأخر بتقديم الاقرار الضريبي والمتخلف عن تقديم الاقرار الضريبي في المدة المحددة قانوناً بفرض:

1. غرامة لا تقل عن 100 دينار ولا تتجاوز 500 دينار على كل من تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي ضمن الفترة المحددة في هذا القانون، وتقديم إقرار بالمبيعات من الخدمات والسلع الخاضعة للضريبة إذا ظهر نقص بقيمة مبيعاته الحقيقية الخاضعة للضريبة لا تزيد نسبتها على (10%) أو 5000 الاف دينار أيهما أقل⁽⁹²⁾.

2. وعده تهرباً من دفع الضريبة اذ جاوزت مبيعاته 10% او 5000 دينار، وعاقب المخالف بغرامة جزائية لا تقل عن 200 ولا تزيد على 1000 دينار.

3. عد المشرع المكلف المخالف المرتكب لفعل لأكثر من مرة في السنة⁽⁹³⁾ "جرم تهرب من الضريبة" وعاقبه بإلزامه بدفع تعويض مدني للدائرة لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة ولا يزيد على 3 أمثالها، وبغرامة جزائية لا تقل عن 200 دينار ولا تزيد على 1000 دينار، وفي حالة التكرار للمرة الثانية تضاعف الغرامة الجزائية المحكوم بها، وإذا تكرر الجرم خلال سنة واحدة فللمحكمة أن تحكم بالحد الأعلى للغرامة أو بالحبس لمدة لا تقل عن 3 أشهر ولا تزيد على 6 أشهر أو بكلتا العقوبتين⁽⁹⁴⁾.

يعاقب المخالف ادارياً "بإصدار قرار تقدير أولي تحدد فيه قيمة الضريبة المقدرة عليه اما المبالغ المطالب بها فتكون واجبة التحصيل بعد مرور 30 يوماً من تاريخ تبليغه ويعد أي مبلغ محصل منها دفعة على حساب الضريبة النهائية المستحقة عليه ولا يعد هذا القرار نهائياً لغايات الاعتراض أو الطعن القضائي⁽⁹⁵⁾.

نلاحظ مما تقدم ان المشرعين المصري والاردني كليهما اتفقا على معاقبة المخالف بأكثر من عقوبة في حال تأخره وعدم تقديمه الاقرار الضريبي وعاقبا بالغرامة المالية والحبس في حالة العود، الا ان المشرع الاردني كان

(90) البند 2 من المادة 68 من القانون نفسه.

(91) ميروك محمد نصير، المصدر السابق، ص145.

(92) المادة 28 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(93) الفقرة ج من المادة 28 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(94) المادة 31 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(95) المادة 45 من القانون المؤقت رقم ٢٩ لسنة 2009 المعدل لقانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

افضل لأنه عاقب المكلف في حال تجاوزت قيمة مبيعاته الحقيقية 10% إذ ميز بين حالتين الأولى: عده مخالفة اذا قدم اقرار ظهر فيه نقص بقيمة المبيعات الحقيقية الخاضعة للضريبة التي لا تزيد نسبتها على (10%) أو خمسة الاف دينار أيهما أقل، والثانية عدها تهرباً من دفع الضريبة إذ تجاوزت 10% أو 5000 دينار، اما المشرع العراقي نجده اعتمد في تنظيم احكامه وعقوباته على قانون ضريبة الدخل، والتي سبق ان تم الاشارة اليها في المواد من (56-59) وكان من الاجدر به تنظيم عقوبة خاصة بضريبة المبيعات.

المطلب الخامس

الالتزام بأداء الضريبة

أولاً- تعريف اداء الضريبة:

ويعد هذا التزاماً جوهرياً بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة ومن ثم يضمن للدولة الحصول على الإيرادات العامة مما يجعل طبيعة الالتزام المادية تتخذ جانباً واضحاً من حيث دفع النقود كوسيلة لأداء هذا الالتزام فهو التزام عام يخضع له المكلفين كافة عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة الا ما تم اعفاؤه بنص خاص، وقد يكون التزام اصلي وهو دفع الضريبة المستحقة على المكلف، او التزام تبغي دفع الغرامات والفوائد واية رسومات اخرى، او دفع كلاهما معاً.

ويمكننا تعريف الالتزام بدفع الضريبة او اداها على "مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الاشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقاتها"⁽⁹⁶⁾، وعرف بأنه "دفع الضريبة المستحقة واية ضريبة او رسوم اخرى وبأي صورة كانت مقترن بإقرار سداد القيمة المدفوعة فعلاً من قبل المكلف للإدارة الضريبية"⁽⁹⁷⁾.

ونخلص مما تقدم بان نعرف الالتزام بدفع الضريبة بأنه القيمة الواجب اداها او دفعها بالاضافة الى اية مستحقات اخرى من قبل المكلف للإدارة عند بيعه لسلعة او لأدائه خدمة خاضعة للضريبة.

ثانياً- موقف قوانين ضريبة المبيعات من اداء الضريبة:

اتفقت التشريعات محل المقارنة مع المشرع العراقي في وجوب الزام المكلف بدفع الضريبة فقد الزم المشرع العراقي المكلف بالالتزام بدفع الضريبة المجباة وغير المحمولة ومبالغ ضريبة المبيعات غير المجباة (الفائدة المصرفية) وكلف ادارة الجهات (هيئة السياحة، والمرافق الاخرى الممتازة وغير المصنفة)⁽⁹⁸⁾ مسؤولية تحمل دفع الفائدة وتوريدها الى الهيئة العامة للضرائب استناداً لأحكام البند اولاً من المادة 18 من قانون الموازنة الاتحادية لعام 2019، ونلاحظ ان المادة 2 من القرار 36 لسنة 1997 جعلت مسؤولية جباية ضريبة المبيعات وتحويلها شهرياً لوزارة المالية في اول 10 ايام من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه، وفي المادة 4 منه حمل " ادارة المرفق السياحي المسؤولية عن تحصيل الضريبة والمبالغ المترتبة عن الضريبة والفائدة المصرفية على

(96) مقالة عن الضرائب منشورة على الموقع الالكتروني ويكيبيديا، <https://ar.m.wikipedia.org/wiki/D>، تاريخ الزيارة، 2021/3/19.

(97) ايهاب خضر احمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهريب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2004، ص ص (53-57).

(98) غير المصنفة: يقصد بها المرافق التي لم يتم تصنيفها او ذكرها بالتعليمات الخاصة بضريبة المبيعات، والسلع والخدمات والمهن التي لم تصنف ضمن جداول ضوابط الهيئة لعام 2019-2020.

الحساب المكشوف عند عدم جبايتها"، اما في التعليمات رقم 7 لسنة 1997 في المادة 6 حمل "ادارة المرفق السياحي المشمول بأحكام هذه التعليمات بدفع الفائدة المصرفية التي تستوفىها المصارف التجارية على الحساب المكشوف على مبالغ الضريبة المستوفاة غير المحولة للهيئة العامة خلال الفترة المحددة وفي المادة 3 ألزمت المرافق السياحية بان (تتولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية استيفاء ضريبة المبيعات ومتابعة جبايتها بنسبة 10% عشر من المئة من اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى)، واصدار قوائم تثبت فيها اقيام الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات المستوفاة حسب النسبة المحددة من مبلغ القائمة الكلي وتسجل مبالغ ضريبة المبيعات لحساب الهيئة العامة للضرائب وتسلم الى الهيئة خلال الايام العشرة الاولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي حققت فيه الضريبة)، ودفع مبالغ الضريبة المترتبة والفائدة المصرفية المنصوص عليها في الفقرة 1 من هذه المادة في حالة عدم استيفائها للضريبة اصلاً⁽⁹⁹⁾.

والزمت تعليمات رقم 5 لسنة 2015 المكلف بدفع مبلغ الضريبة كل 3 اشهر مصحوباً بتقرير مصدق من المحاسب المختص على وفق النموذج الذي تعده الهيئة، والزم المنتج محلياً بجباية مبلغ الضريبة وتقديمه مصحوباً بتقرير مالي للهيئة العامة للضرائب في النصف الاول من الشهر الذي يلي انتهاء مدة 3 اشهر موقعا منه او ممن يمثله قانوناً، وعاقب المكلف في حالة استعماله الاحتيال او الغش لأجل التهرب من اداء الضريبة المفروضة بموجب القانون، بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه استعمال هذه الطرق وللسلطة المالية ان تضاعف الضريبة في احدى المادتين (57 او 58) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 بعد اكتساب الحكم الصادر درجة القطعية⁽¹⁰⁰⁾.

ويلتزم المكلف بموجب "ضريبة القيمة المضافة المصري بدفع وتوريد الضريبة المستحقة عليه على وفق اقراراته وفي المواعيد المقررة قانوناً الى المصلحة العامة للضرائب المصرية، وفي حالة الاخلال بأية من الاحكام المنصوص عليها يعد المسجل متهرباً من اداء الضريبة"⁽¹⁰¹⁾.

لقد اتفق موقف المشرع الاردني مع المشرعين العراقي والمصري من حيث التزام المكلف (المتلقي او المستفيد) بدفع الضريبة المستحقة عليه الى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات عند تحقق الواقعة المنشئة لضريبة المبيعات، ونصت المادة 8 من القانون الاردني على التزام المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للدائرة في المواعيد المحددة، فضلاً عن البند 2 من الفقرة د من المادة 9 التي ألزمت المتلقي او المستفيد من الخدمة المستوردة بدفع بدل هذه الخدمة كلياً أو جزئياً الى الدائرة.

نخلص مما تقدم ان الالتزام بدفع الضريبة هو التزام عام يلتزم به المكلف في القوانين الضريبية جميعها.

(99) لمزيد ينظر المادة 2 من تعليمات رقم 7 لسنة 1997 بشأن استيفاء ضريبة المبيعات في العراق، والمواد (3 و 4) من تعليمات رقم 5 لسنة 2015 بشأن فرض وجباية ضريبة المبيعات في العراق.

(100) المادة 58 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(101) لمزيد من التفصيل ينظر المادة 4 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

المطلب السادس

الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات التجارية

يلزم المكلف في قوانين ضريبة المبيعات بإسك الدفاتر التجارية والاحتفاظ بها مدة معينة لان الغاية منها توفير حجة للمكلف او دليل يتمسك به في مواجهة تقديرات الإدارة الضريبية غير الصحيحة، وبالنسبة لدائنيه ومدنيه وسنوضح تعريف الدفاتر والسجلات الحسابية وشروطها ومدتها وموقف قوانين ضريبة المبيعات منها وما يتعلق به.

اولاً- تعريف الدفاتر التجارية وشروطها:

1. تعريف الدفاتر التجارية:

للدفاتر والسجلات الحسابية اهمية كبيرة فهي تبرز طبيعة نشاط المكلف بالضريبة وتنظم سير عمله على اسس علمية وسليمة لبيان حقيقة مركزه المالي، واثبات معاملات البيوع التجارية، وهي احدى ادوات الضريبة الرقابية على عمليات الادخال والاخراج، وتعكس النتيجة المالية المحققة من قبل المكلف وتقييد الادارة في مقدار الايراد الخاضع للضريبة، لم تعرف القوانين الدفاتر التجارية انما تركت هذا الامر لاجتهادات الفقهاء وعرفت على انها "تلك الدفاتر التي تتناسب مع طبيعة عمل المنشأة حيث يتم تدوين نشاطاتها فيه ومن واقع المستندات الامينة التي يمكن منها معرفة الارباح التي حققها المكلف طبقاً للقواعد والاسس المتعارف عليها"⁽¹⁰²⁾، وعرف بانها (الطريقة الفعالة للوصول الى معرفة المركز المالي للمكلف وتحديد ارباحه الحقيقية الخاضعة للضريبة)⁽¹⁰³⁾، وعرف ايضا بانها (السجل الذي يبين مقدار الارباح والخسائر وسائر الموجودات التجارية او الصناعية للأشخاص الملزمين بإسكها)⁽¹⁰⁴⁾.

نخلص مما تقدم بان نعرف الدفاتر والسجلات التجارية بانها السجلات التي تبين مقدار الارباح والخسائر وسائر الموجودات التجارية او الصناعية والمستندات المطلوب إسكها يدوياً أو إلكترونياً، وتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه على وفق معايير المحاسبة ومدققة ومصادق عليها من قبل كاتب العدل او المحاسب القانوني ويلزم بالاحتفاظ بها لمدة معينة.

2. الشروط الواجب توافرها في الدفاتر التجارية:

الزمت قوانين ضريبة المبيعات المسجل عند إسكها للسجلات والدفاتر المحاسبية بتوفر شروط معينة بالشكل الذي تقبله الادارة الضريبية مبينا فيه قيمة الضريبة التي تم تحصيلها من المكلفين الفعليين، وهناك نوعين من الشروط التي يجب توفرها في الدفاتر التجارية، التي تتمثل بما يأتي:

أ. **الشروط الشكلية:** وتتمثل بخلو الدفاتر من الشطب او الفراغ او التحشية وغيرها من العيوب ومراعاة الدقة في الدفاتر والسجلات، ترقيم كل صفحة من صفحاته وتوقيع المكلف عليها وذكر التاريخ، وان تكون السجلات

(102) د. عمار فوزي كاظم المياحي، مشكلات تطبيق احكام نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 والاعفاءات الواردة في قانون ضريبة الدخل، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 2، لسنة 2005، ص 126.

(103) ذو الفقار علي رسن الساعدي، مصدر سابق، ص ص (105-106).

(104) د. صالح يوسف عجينة، ضرائب الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1965، ص 473.

والدفاتر شاملة للعمليات التي قام بها المكلف حقيقة ومدعومة بالمستندات، تدوين السجلات والدفاتر باللغة الرسمية.

ب. **الشروط الحسابية او الموضوعية:** يجب ان تعكس الدفاتر والسجلات الزامية كانت او طوعية نشاط المكلف التجاري او الصناعي، وان تكشف حقيقة المركز المالي للمكلف مدعومة بالمستندات⁽¹⁰⁵⁾.

ثانياً- موقف قوانين ضريبة المبيعات من الدفاتر والسجلات:

الزمت قوانين ضريبة المبيعات المكلف بوجود مسك الدفاتر التجارية النظامية إذ الزمت هذه القوانين جميعها المكلف بمسك الدفاتر التجارية، فالمشروع العراقي في القرار رقم 7 لسنة 1997 في المادة 7 التي نصت على ان "تلتزم المرافق السياحية المشمولة بأحكام هذه التعليمات بمسك السجلات اللازمة لتثبيت مبالغ ضريبة المبيعات المستوفاة وتكون هذه السجلات خاضعة لرقابة الهيئة العامة للضرائب وتدقيقها"، وفي المادة 4 من نظام مسك الدفاتر التجارية نص على ان "تمسك وتحفظ الدفاتر التجارية والمستندات والمراسلات التي تخص أعمال المكلف في محل عمله أو أي محل آخر في العراق مثبت لدى السلطة المالية، ولا يحق للمكلف إتلاف الدفاتر والمستندات والمراسلات الواردة في هذا النظام أو التصرف بها بأي شكل ما لم يحصل على موافقة السلطة المالية بطلب تحريري إلا إذا مضت عليها مدة تزيد على 7 سنوات من انتهاء السنة الحسابية التي تعود لها والمكتسبة تقديراتها الدرجة القطعية، للمكلف أن يحتفظ بالصورة بدل الأصل خلال المدة المذكورة"⁽¹⁰⁶⁾.

لقد نص المشروع الاردني في المادة 38 على ان "يلتزم المكلف بتنظيم السجلات والمستندات اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة أن تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصادق عليها من محاسب قانوني ويلزم بالاحتفاظ بها لمدة أربع سنوات تبدأ من آخر تاريخ انتهاء الفترة الضريبية التي تم تنظيم السجلات والمستندات فيها"⁽¹⁰⁷⁾.

فضلا عن ذلك فان القانون المصري في المادة 13 منه نص على ان "يلتزم المسجل بإمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوياً أو إلكترونياً يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها، ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجري فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر، وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات والدفاتر التي يلتزم المسجل بإمسكها يدوياً أو إلكترونياً، والبيانات التي يتعين إثباتها فيها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها"⁽¹⁰⁸⁾.

مما يتوجب على المكلف بموجب قوانين ضريبة المبيعات مسك الدفاتر التجارية النظامية إذ الزمت هذه القوانين جميعها المكلف بمسك الدفاتر التجارية واتفقت على وجوب توفر شروط معينة في هذه الدفاتر من حيث مسك الدفاتر التجارية بصورة منظمة يدوياً او الكترونياً وان تكون باللغة العربية او الاجنبية وخالية من الشطب والحك والتحشير ومصدقة من جهات محددة، ووجب المشروع العراقي مصادقتها من كاتب العدل اما المشروع

(105) د. زكريا بيومي، قانون الضرائب على الدخل رقم 157، مطبعة جامعة الزهراء، القاهرة، 1987، ص335.

(106) للمزيد من التفصيل ينظر المواد (4،5) من نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985.

(107) المادة 38 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(108) المادة 13 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

المصري اوجب تصديقها من قبل مدقق محاسبي او مزاول مهنة مختص اما المشرع الاردني اوجب مصادقتها من المحاسب القانوني⁽¹⁰⁹⁾.

ويعد اخلايا بأحكام مسك الدفاتر التجارية اذا لم تكن هذه الدفاتر منتظمة وصحيحة وضمن المدة المحددة قانونا او قدم بيانات او مستندات غير صحيحة وحددت عقوبات لها، لذا فرض المشرع العراقي على المخالف غرامة لا تقل عن 100 دينار ولا تزيد على 500 دينار من ثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية⁽¹¹⁰⁾.

وحدد المشرع المصري العقوبة بغرامة لا تزيد على 50 الف جنيه على المكلف الذي لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانونا⁽¹¹¹⁾، وعد المشرع الاردني السجلات من الواجبات الرسمية والسرية فعاقب المخالف بغرامة لا تقل عن 100 دينار ولا تزيد على 500 دينار او الحبس مدة لا تزيد على سنة أو بكتا هاتين العقوبتين⁽¹¹²⁾.

وحددت هذه القوانين انواع معينة من الدفاتر يلتزم المكلف بضريبة المبيعات بإسماها والزم المشرع العراقي المكلف في المادة 7 من تعليمات رقم 7 لسنة 1997 حيث نصت "تلتزم المرافق السياحية المشمولة بأحكام هذه التعليمات بمسك السجلات اللازمة لتثبيت مبالغ ضريبة المبيعات المستوفاة وتكون هذه السجلات خاضعة لرقابة الهيئة العامة للضرائب وتدقيقها"، الا انه لم يحدد انواع الدفاتر بذلك نرجع الى تطبيق القواعد المطبقة بهذا الموضوع وهو نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 ولاسيما ان قوانين الموازنة العامة احوالتنا الى قانون ضريبة الدخل بالنسبة للأحكام الخاصة بضريبة المبيعات وقد حدد نظام مسك الدفاتر التجارية انواع هذه الدفاتر التي يلتزم المكلف بها وهي (دفتر اليومية العام مثل دفتر يومية المبيعات ويومية الصندوق، ويومية المشتريات، دفتر الأستاذ العام: وأي دفتر من دفاتر الاستاذ المساعد والذي تتطلبه مقتضيات طبيعة العمل مثل دفتر أستاذ الموجودات الثابتة ودفتر أستاذ الذمم، الدفاتر المخزنية: يقصد به دفتر المواد الأولية فضلا عن دفتر البضاعة التامة الصنع وكذلك دفتر البضاعة المشتراة لغرض البيع وغيرها، محافظ المراسلات والمستندات الأخرى: يتم حفظها بشكل متسلسل وحسب تاريخ إعداد كل منها أو صدورها، البطاقات المستعملة: يمكن استخدامها بدل الدفاتر المذكورة في اعلاه على أن تكون هذه البطاقات متسلسلة حسب قدم تاريخها ومجلدة)⁽¹¹³⁾، ونلاحظ ورودها في قرار مجلس الوزراء رقم (100) لسنة 2019 بشأن التحاسب الضريبي للفنادق على اساس الاشغال المستند على الوثائق والسجلات المصادقة من هيئة السياحة والامن السياحي في وزارة الداخلية وليس على اساس التخمين⁽¹¹⁴⁾.

(109) للمزيد من التفصيل ينظر المادة ينظر المادة (7) من تعليمات رقم 7 لسنة 1997 بشأن استيفاء ضريبة المبيعات في العراق، والمادة 2 من نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985، والمادة 61 من القانون المصري رقم 206 لسنة 2020، والمادة 38 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(110) المادة 56 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(111) المادة 71 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

(112) المادة 66 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(113) المادة 1 من نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985.

(114) كتاب الهيئة العامة للضرائب/ ضريبة فرع نينوى ذي العدد 2275 /514 في 2019/5/28.

والزم المشرع المصري المكلف بمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدويا او الكترونيا يسجل فيه العمليات التي يقوم بها المكلف وقد احال قانون ضريبة القيمة المضافة الى اللائحة التنفيذية لتنظيم الحدود والقواعد والاجراءات والسجلات والدفاتر التجارية التي تلزم المكلف بإمساکها يدويا الكترونيا والبيانات التي يتعين اثباتها فيها، ونجد عند الرجوع للائحة التنفيذية انه قد بين الدفاتر التي الزم المكلف او المسجل بإمساکها وجوبا والتي تتمثل بما يأتي: (دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر المردودات، دفتر الصادرات، سجل المخازن، دفتر اليومية الاصلية، دفتر الجرد، دفتر ملخص ضريبة المبيعات، كما يمكن الاعتماد بأنظمة الحاسب الالي بدل الدفاتر المتعلقة بمقدار الضريبة)⁽¹¹⁵⁾، اما بالنسبة للتاجر الذي يتبع احد نظم التجزئة فعليه امساك الدفاتر الاتية: (دفتر المشتريات، دفتر المتحصلات اليومية، دفتر المبيعات، دفتر ملخص الضريبة على المبيعات، ويجوز لرئيس المصلحة بالنسبة لبعض المسجلين ان يحدد دفاتر وسجلات وفواتير مبسطة تتفق وطبيعة انشطتهم)، اما بالنسبة للدفاتر اللازم امساكها اختاريا لا يوجد ما يمنع المكلف من امساك دفاتر اضافية من غير ما ورد في اعلاه التي تستلزم بحسب طبيعة نشاط المكلف ونوعه وحجمه من غير الدفاتر الالزامية المقررة قانونا، هذه الدفاتر لم يرد ذكرها في القانون الضريبي وانما "اجاز للمكلف فيها وحسب طبيعة نشاطه امساكها باعتبارها دفاتر مساعدة او ثانوية له" اضافة الى السجلات والدفاتر الالزامية، مثل (دفتر المسودة، سجل الصندوق، سجل الاوراق التجارية)⁽¹¹⁶⁾.

والزم المشرع الاردني المكلفين بمسك الدفاتر والسجلات التجارية وميز في ذلك بين المسجل وغير المسجل، فالسجلات الواجب تنظيمها من قبل المسجل⁽¹¹⁷⁾: (سجل المشتريات، سجل المبيعات، سجل المرتجعات، سجل الصادرات، سجل البضاعة، سجل الذمم)، للمدير ان يلزم اي شخص او فئة من الاشخاص من تلقاء نفسه او بناء على طلب اي منهم بتنظيم سجلات ومستندات تبين مقدار كل منهم وتراعى طبيعة عمل ونشاط هذه الجهات وله اعفاءهم من تدقيقها وتصديقها من محاسب قانوني مرخص او مزوال مهنة مرخص، اما السجلات الواجب تنظيمها من غير المسجل فتكون عند بيعه لسلعة او خدمة خاضعة للضريبة بإمساک السجلات والحسابات المنتظمة لتسجيل عملية البيع التي يقوم بها مع الاحتفاظ بتلك السجلات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية التي صدرت او نظمت بها⁽¹¹⁸⁾، والزم المسجل الذي يبيع سلعة تخضع للضريبة ولديه مستودعات ومخازن للمواد الاولية ان يممسك سجل يتضمن الحركة التي تجري على السلع داخل المخزن ... الخ⁽¹¹⁹⁾.

نخلص مما تقدم ان المشرع العراقي لم ينظم الاحكام الخاصة بالدفاتر والسجلات التجارية الخاصة بضرية المبيعات لذا يتطلب تدخل المشرع العراقي بتنظيم هذه السجلات والدفاتر وتعديل نظام مسك الدفاتر التجارية

(115) لمزيد من التفصيل ينظر المادة 14 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016.

(116) ذو الفقار علي رسن، مصدر سابق، ص ص (113-114).

(117) لمزيد من التفصيل ينظر المواد (3،4) من التعليمات رقم 8 لسنة 2010، بشأن بتنظيم السجلات والمستندات في الاردن.

(118) لمزيد من التفصيل ينظر الفقرة ب من المادة 18 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ، والمادة 5 من

التعليمات رقم 8 لسنة 2010، بشأن بتنظيم السجلات والمستندات في قانون ضريبة المبيعات الاردني المعدل النافذ.

(119) المادة 7، 18 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

الخاصة بضريبة الدخل رقم 2 لسنة 1985 وتتمثل هذه بتعديل ما يأتي:

1. عنوان النظام ليصبح نظام مسك الدفاتر والسجلات التجارية الخاصة بضريبة الدخل والمبيعات.
2. اضافة فقرة خاصة بالسجلات التي يلتزم المكلف بضريبة المبيعات بإمسائها والتي تتمثل بالسجلات الآتية:
 - أ. السجلات الخاصة بالتاجر والمستورد يلتزمون بتنظيم السجلات الخاصة التي تتلاءم مع طبيعة نشاطاتهم وهي كل من (سجل المشتريات، سجل المبيعات، سجل مردودات المبيعات، سجل مردودات المشتريات، سجل المتحصلات).
 - ب. السجلات الخاصة بالمنتج الصناعي (سجل المواد الأولية، سجل تكاليف الإنتاج، سجل مبيعات الإنتاج).
 - ت. السجلات الاختيارية مثل دفتر الاستاذ ودفتر اليومية المنصوص عليها في نفس النظام.

المطلب السابع

الالتزام بالأمانة والتعاون

تعد الأمانة من الصفات المبدئية التي يجب ان يتحلى بها المكلف لأنها تعتبر حجر الزاوية التي على اثرها يحدد (حجم الإنفاق، والاختلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، ومقدار ما يؤديه المكلف من ضرائب صحيحة بالمواعيد المحددة)، وتشجع كثير من القواعد المكلف على ان يكون امين، ويحق للإدارة التأكد من درجة امانته⁽¹²⁰⁾، إذ يمكن تجاوز الأخطاء المادية أو الحسابية للمكلف بدون قصد وحسن نية، اما الأخطاء التي تؤثر في امانته فيتوجب العقاب عليها⁽¹²¹⁾، ولا يمكن معاقبة المكلف اذا بادر بإرادته إخبار الإدارة الضريبية عن الوقائع التي لا يمكن العلم بها لولا إخباره، ولا يحق لها أن تقوم بعمليات التحقق الضريبي والجباية من دون تعاون من المكلف وغيره من الأشخاص المرتبطين بهذا النشاط أو الدخل الذي يخضع للضريبة، وقد يكون التعاون (اختياري) كدفع الضريبة المترتبة عليه وتقديم الإقرار الضريبي بناء على هذا الإقرار، أو قيام الغير بالكشف أو الإبلاغ عن وقائع تهرب أداء الضريبة المستحقة من المكلف أو قد يكون التعاون بقوة القانون (اجباري) مثل التزام المكلف بإخطار الإدارة عن بدء نشاطه أو التوقف عنه، أو تحصيل وتوريدها الضريبة من قبل رب العمل إلى الإدارة الضريبية⁽¹²²⁾.

المطلب الثامن

التزامات اخرى

توجد التزامات اخرى على المكلف تأديتها والتي تتمثل بتمكين موظفي المصلحة من أداء واجباتهم في شأن إجراءات الاطلاع والفحص والاستيفاء والرقابة فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون، والقانون الضريبي، وتحديد المسؤول عن التعامل مع الادارة الضريبية، سواء كان صاحب الشأن أو من يمثله قانوناً، وحساب الضريبة بطريقة

(120) د. موريس صادق، "موسوعة التهرب الضريبي"، دار الكتاب الذهبي، القاهرة. 1999، ص599.

(121) د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978، ص36.

(122) د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، 1999، ص12.

صحيحة على وفق القانون الضريبي واللوائح والقرارات المنفذة له، وسداد الضريبة بالطريقة المقررة قانوناً، في المهلة المحددة لذلك، ادراج رقم التسجيل الضريبي الموحد في كل المراسلات والتعاملات مع المصلحة أو مع الغير وفقاً لأحكام هذا القانون أو القانون الضريبي، والوفاء بأي التزامات أخرى ينص عليها هذا القانون أو القانون الضريبي، وتقديم المعلومات والمستندات الصحيحة في الميعاد المحدد⁽¹²³⁾.

المبحث الثالث

حقوق المكلف

يقصد بحقوق المكلف "بانها الحقوق التي يجب على القوانين والإدارات الضريبية أن توفرها للفرد بمناسبة تحقق الضريبة التي في ذمته وجبايتها منه"، ان الغاية من فرض الضريبة هو اسهام المكلف في تطور المجتمع باعتباره جزء منه، وعليه حمى المشرع المكلف ومنحه حقوق وفرض بالمقابل على الادارة مجموعة من الالتزامات، إذ تتنوع وتتعدد الحقوق التي يتمتع بها المكلف مثلاً حق المكلف في الاستعلام والمساعدة الضريبية، والحفاظ على سرية بياناته واحترام حريته وحياته الخاصة والمعاملة المتكافئة بين المكلفين، وحق التظلم أو الاعتراض واللجوء إلى القضاء، حق استرداد المبالغ التي قد يدفعها زيادةً على مقدار الضريبة المتوجب عليه دفعه، وحق الخصم، وحقه في التبليغات أو الإخطارات القانونية، وتسهيل الاجراءات، وغيرها من الحقوق الأخرى التي سيتم التركيز عليها.

المطلب الاول

حق المكلف بالخصم الضريبي

تعد سياسية خصم الضريبة احد مميزات ومحفزات الضريبة التي تشجع المكلف على التسجيل اذا يعتبر الخصم حق من حقوق المكلف بخصم ما تم سداه في مرحلة سابقة لمنع التراكم والازدواج الضريبي فيحول من دون زيادة التكلفة ويحقق ظروف تنافسية افضل وسنوضح اولاً مفهوم الخصم ومن ثم نتناول موقف قوانين ضريبة المبيعات منها.

اولاً- مفهوم الخصم الضريبي:

1. تعريف الخصم الضريبي:

يعرف الخصم الضريبي بأنه " الأسلوب الذي يتم من فيه استبعاد الضريبة السابق تحملها في مراحل التداول السابقة من كامل الضريبة المستحقة على السلعة او الخدمة في المرحلة الحالية وذلك في مراحل تداول السلع والخدمات جميعها وصولاً للمستهلك النهائي"⁽¹²⁴⁾.

وعرف ايضاً بأنه "حق المسجل باسترداد او استرجاع ضريبة سبق وان دفعها على مستورداته او مشترياته من الضريبة المحصلة من المخرجات عند تقديمه الاقرار الضريبي"⁽¹²⁵⁾، وعرف كذلك على انه "استنزال الضريبة

(123) المادة 5 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

(124) ميروك محمد نصير، الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون 67 لسنة 2016، الدار الجامعية، مصر، 2017، ص71.

(125) عمر عبدالله بني ارشيد، مصدر سابق، ص161.

المحملة على المدخلات من الضريبة المستحقة على المخرجات منعا للتراكم الضريبي⁽¹²⁶⁾، وعرف بأنه "استنزال او حسم او خصم ما سبق للمكلف دفعه من ضريبة المحملة في مرحلة سابقة من المرحلة اللاحقة"⁽¹²⁷⁾. وعرفه المشرع الاردني في التعليمات التنفيذية بأنه "خصم اجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته مما سبق احتسابه او دفعه من ضريبة المرتجع وفق الشروط المحددة قانوناً"⁽¹²⁸⁾، اما المشرع المصري عرفه في اللائحة التنفيذية "لمسجل ان يخصم من اجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة ما تم سداه او حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وفق شروط وما سبق تحميله من ضريبة"⁽¹²⁹⁾.

ونخلص مما تقدم ان نعرف الخصم بأنه حق المسجل تنزيل ما تم دفعه من ضريبة مستحقة مسبقا من قيمة مبيعاته مقترنا بإقرار سداد الضريبة.

وتتمثل شروط الخصم بالشروط العامة غالبا والتي تتعلق بالواجبات الاخرى للمكلف من إذ ان يكون مسجل لدى الادارة الضريبية ويقدم البيانات والفواتير التي تؤيد حقه واية مستمسكات اخرى.

2. انواع الخصم الضريبي:

اما بالنسبة للخصم الضريبي فيكون على انواع عديدة مباشر ونقدي وغير مباشر وعيني وكما يتبين في ادناها:

- **الخصم المباشر:** الحصول على قيمة الوعاء المفروضة عليه الضريبة من "حساب الفرق بين قيمة المبيعات او رقم الاعمال في نهاية المرحلة الانتاجية وقيمة المشتريات في بداية الفترة وحيث ان سعر الضريبة يكون معلوما فانه يمكن تحديد مقدار الضريبة المستحقة".
- **الخصم غير المباشر:** يحدد قيمة الضريبة المستحقة على اجمالي قيمة المبيعات وتمنحه المنشأة ما يسمى "الائتمان الضريبي" وله حق استرداد المبلغ الذي دفعه للمنشأة التي اشترى منها المستلزمات الانتاجية في المراحل السابقة⁽¹³⁰⁾.
- **خصومات عينية:** اعطاء كمية اضافية للمشتري من دون ثمن كان يبيع 3 قطع بسعر قطعتين، ويعتبر هذا اسلوب تجاري تقليدي هدفه بإضافة سلعة دون ثمن الترويج عن البضاعة وزيادة مبيعاته، كما يسمح القانون بخصم الضريبة المدفوعة على الاعلان عن ترويج السلعة الخاضعة للضريبة، بالنسبة للدوائر تقبل الخصم النقدي وليس العيني.

(126) ذو الفقار علي رسن الساعدي، مصدر سابق، ص210.

(127) S. podider – The role of the Value Added Tax – In Taxation of Financial Inter –b patrick Honohan – Washington, D.C – 2003 – P (357–358).

نقلا من ذو الفقار علي رسن الساعدي، مصدر سابق، ص210.

(128) المادة 3 من التعليمات رقم 10 لسنة 2010 بشأن خصم ضريبة المبيعات في قانون ضريبة المبيعات الاردني المعدل النافذ.

(129) المادة 26 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

(130) ذو الفقار علي رسن، مصدر سابق، ص ص (226–230).

• **خصومات نقدية:** يقصد به تخفيض سعر البيع المكتوب على الفاتورة بمقدار معين سواء كان سعر فرادي او سعر اجمالي ويكون ام بوقت لاحق لإصدار الفاتورة وهذا غير ممكن لان بإصدار الفاتورة تتحقق الضريبة او عند اصدار الفاتورة مبينا فيها القيمة وقيمة الخصم الممنوح ثم الناتج او بوضع السعر شامل ويتم الخصم على القيمة المشمولة بالضريبة لاحقا لها⁽¹³¹⁾.

ثانيا- موقف قوانين ضريبة المبيعات من الخصم:

لقد منحت التشريعات الضريبية المكلف حق الخصم الضريبي في حالات معينة في الفترة المحددة قانونا على ان يتم خصمها من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات التي تخضع للضريبة على ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة.

ولم ينظم المشرع العراقي الاحكام الخاصة بالخصم الضريبي الخاص بضريبة المبيعات لكن نظم احكامه في قانون ضريبة الدخل في اكثر من مادة وميز بين المقيم وغير المقيم ففي المادة 19 منح المكلف الخاضع للضريبة والمودي للفوائد وسائر الدفعات السنوية حق الخصم مما يدفعه من تلك المبالغ مقدار الضريبة المستحقة عليه على ان يقدم للشخص غير المقيم في العراق كل مرة دفع عنه الضريبة بيان خطي يتضمن "المبلغ المستحق دفعه اليه، سعر الضريبة ومقدارها على ذلك المبلغ، المبلغ الصافي الذي دفع اليه"، فضلا عن انه اذا كان الدخل الخاضع للضريبة عائد لاشخاص بخصوص مبلغ خصمت منه الضريبة فتخصم الضريبة المدفوعة من مجموع مقدار ضريبة الدخل الواجبة الدفع من قبله"، واجاز في المادة 5 "خصم ضريبة الدخل المدفوعة لبلد اجنبي من الدخل العائد لذلك البلد، من الضريبة المدفوعة في العراق على ان لا يتجاوز المبلغ المخصوم المبلغ المقدر للضريبة في العراق على الدخل المحتسب من البلد الاجنبي.... ولكي يتم الحسم ويعترف به يجب ان توثق قيمة الضريبة المدفوعة للبلد الاجنبي اما بواسطة نسخة عن ايصال الضريبة المدفوعة او بواسطة بيان من جهاز جباية الضرائب في البلد الاجنبي يؤكد قيمة الضريبة المدفوعة"⁽¹³²⁾، وهذه كلها مواد تتعلق بضريبة الدخل ولا يمكن تطبيقها على ضريبة المبيعات لأنها ضرائب غير مباشرة ولها طبيعة خاصة ومتميزة عن ضريبة الدخل، الا انه يمكننا تطبيق الفقرة 6 من المادة (8) والخاصة بالتزيلات والتي تنص "ينزل من الدخل الضرائب والرسوم المدفوعة فعلا...".

فالنسبة للتشريعات محل المقارنة والتي تتمثل بالمشرعين المصري والاردني قد نظمت الاحكام الخاصة بالخصم تشجيعا منها للمكلف على سداد ما بذمته من ضريبة مستحقة.

لقد حدد المشرع المصري حالات الخصم في المادة 22 من قانون ضريبة القيمة المضافة الحالات التي يجوز فيها ان يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات التي تتمثل بما يأتي:
1. ما سبق سداده او حسابه من ضريبة المردودات من مبيعاته.

(131) رفعت عبدالحميد عبيدات، مصدر سابق، ص133.

(132) لمزيد من التفصيل ينظر المواد (3، 5، 19) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

2. ما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المبعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها على وفق الشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية ونجد بالرجوع الى اللائحة التنفيذية انها نصت على⁽¹³³⁾.

أ. حق المكلف ان يخصم من اجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة ما سبق سداه او حسابه من ضريبة المردودات من مبيعاته الا انه قيد هذا الحق بالعديد من الشروط التي يمكن اجمالها بما يأتي⁽¹³⁴⁾:

- خصم ما سبق سداه من الضريبة على السلع المرتدة فقط.
- ان يتم استلام السلع المرتدة فعلا وبنفس الحالة التي بيعت عليها وثم ردت قيمتها الى المشتري بما فيها الضريبة وتم تقييد بياناتها في الدفاتر والسجلات التي نظمها المسجل وكذلك الزم المسجل بإصدار اسعار خصم تحمل رقم متسلسل فيتضمن بيانات كل من البائع والمشتري وعنوان كل منهما ورقم الفاتورة الاصلية وتاريخها.

ب. حق المكلف خصم ما سبق تحميله من ضريبة على:

- المدخلات من السلع والخدمات سواء مباشرة او غير مباشرة اذ كانت مبيعاته في الفترة الضريبية خاضعة للضريبة.
- المشتريات لغرض الاتجار.
- ما سبق سداه من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة التي تم اثباتها في بيانات شهادة الاجراءات الكمركية وايصال سداد الكمارك اذ كانت الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات لغرض الاتجار تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات في اشهر المحاسبة يتم خصمها في كل شهر حتى يتم استفادها.

لقد الزم المشرع الاردني المسجل ببيع سلعة او خدمة خاضعة للضريبة ان يخصم من اجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته مما سبق احتسابه او دفعه من ضريبة المرتجع على وفق الشروط المحددة قانوناً في الحالات الآتية⁽¹³⁵⁾:

1. ما سبق احتسابه او دفعه من ضريبة المرتجع من مبيعاته في حال "كانت المرتجعات من السلع ويتوجب ان يكون قد تم استلامها فعلا وتم رد الضريبة فعلا للمشتري او تسجيلها لحسابه وعلى ان لا تزيد قيمة الخصم على ما سبق احتسابه من الضريبة.
2. ما سبق للمسجل احتسابه او دفعه من ضريبة عامة على مبيعاته المؤجلة الدفع والتي اصبحت في عداد الديون المعدومة كوفاة المشتري للسلعة او الخدمة الخاضعة للضريبة دون تركه تركة تكفي لسداد ديونه كليا او جزئيا، او حالة سفره من المملكة او افلاسه بقرار.

(133) المادة 26 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016.

(134) المادة 22 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016.

(135) المادة 19 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

3. ما سبق للمشتري تحمله من ضريبة عامة على مشترياته او مستورداته من السلع والخدمات في فترة التسجيل شرط ان لا تكون السلع والخدمات المطلوبة الخصم من السلع والخدمات الواردة بالجدول (4)، السلع مثل المشتريات التي اصبحت في عداد مردودات المشتريات، مثل سيارات الصالون، والحيوانات الحية، والخميرة الطرية، اما الخدمات مثل الخدمات الرياضية والترفيهية، وخدمات الفنادق والمطاعم، والسلع والخدمات المستخدمة في نشاطات معفاة او غير خاضعة للضريبة⁽¹³⁶⁾.

4. ما سبق للمسجل تحمله قبل التسجيل من ضريبة عامة على السلع التي تكون في حوزته في التاريخ الذي توجب عليه التسجيل شرط تقديم كشف تفصيلي بالسلع الخاضعة للضريبة.

ولا تخصم الضريبة من (الضريبة الخاصة اذ كانت مدفوعة على مدخلات منتج نهائي يخضع للضريبة العامة⁽¹³⁷⁾)، والسلع والخدمات التي استعملها المسجل بالكامل قبل تاريخ التسجيل، اما بالنسبة للسلع المستخدمة بشكل جزئي فيجوز الخصم حسب نسبة الاستهلاك⁽¹³⁸⁾، فضلا عن ذلك عده المشرع الاردني تهريا من الضريبة في حال خصم الضريبة أو ردها بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون إذا ظهرت زيادة في الخصم أو الرد تتجاوز قيمتها خمسمائة دينار، وعند خصم الضريبة أو ردها عن سلع تم الاستفاة منها أو استعمالها في إنتاج سلع أخرى لأغراض شخصية وإذا كان مقدار الخصم أو الرد يتجاوز قيمته خمسمائة دينار⁽¹³⁹⁾.

المطلب الثاني

حق المكلف برد الضريبة

لرد الضريبة دور فعال في تعزيز ثقة المكلف بالإدارة الضريبية باسترداد حق من حقوقه بما دفعه بالخطأ أو اية طريقة أخرى للإدارة الضريبية والتي عليها رد المبلغ مهما كان مقداره، ان التشريعات الضريبية لم تبين الحد الأدنى او الأعلى لمبلغ رد الضريبة جاءت مطلقة، في فترة زمنية حددها القانون وهي تختلف من بلد لآخر، والتي تشجع بدورها الاستثمار الوطني في الخارج عن طريق دخول العملات الصعبة.

اولا- تعريف رد الضريبة:

يعرف رد الضريبة بأنه "عملية استخلاص وتطهير السلع والخدمات من الضريبة المحملة على مدخلاتها"⁽¹⁴⁰⁾، وعرف الرد بأنه "نظام تلتزم بمقتضاه السلطة المالية برد ما زاد عن الضريبة المستحقة للمكلف في فترة زمنية محددة قانونا للمكلف طالب الرد"⁽¹⁴¹⁾.

وعرف الرد ايضا بأنه "الزام الادارة الضريبية برد الضريبة التي تم تحصيلها بطريق الخطأ من المكلف

(136) لمزيد من التفصيل ينظر الجدول رقم 4 الخاص بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة لقانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(137) المادة 3 من التعليمات رقم 10 لسنة 2010 بشأن خصم ضريبة المبيعات في قانون ضريبة المبيعات الاردني المعدل النافذ.

(138) المادة 6 من المصدر نفسه.

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

(140) ميروك محمد نصير، مصدر سابق، ص76.

(141) G. Egret، نقلا من ذو الفقار علي رسن الساعدي، مصدر سابق، ص232.

بدفعها خلال فترة زمنية محددة بموجب القانون ووفقا لطلب مقدم للإدارة الضريبية⁽¹⁴²⁾.

وعرف الرد ايضا بانه "الضريبة التي تكون قد دفعت على السلع والخدمات التي استوردت او اشترت محليا من شخص مسجل وكانت هذه الضريبة داخلة في انتاج سلع او خدمات مصدرة او كان الشخص معفيا من دفعها هذا اضافة لرد الضريبة المستوفاة خطأ"⁽¹⁴³⁾.

ونخلص مما تقدم ان نعرف الرد الزام الادارة الضريبية ما تقاضته من مبالغ ضريبية زائدة الى المكلف الذي دفع بطريق الخطأ او اية طريقة اخرى نص عليها القانون ضمن المدة التي حددها القانون أي من تاريخ تقديمه طلب الرد.

ونلاحظ من التعريفات السابقة وجود العديد من الشروط الواجب توفرها لرد الضريبة التي تتمثل بما يأتي:

- تقديم طلب رسمي من المكلف للإدارة الضريبية، يبين فيه قيمة الضريبة المطلوب ردها، وان ترد الادارة الضريبة المبلغ في الفترة الزمنية المحددة قانونا.
 - ان تكون الضريبة قد تم تحصيلها من صادرات المكلف بالخطأ او اية طريقة نص عليها القانون، فضلاً عن ابراز الفاتورة الضريبية للسلع او الخدمات المشتراة محليا، على ان لا يكون قد مضى على ردها المدة القانونية التي حددتها القوانين الضريبية⁽¹⁴⁴⁾.
- ثانياً- موقف قوانين ضريبة المبيعات من الرد:

اخذت قوانين ضريبة المبيعات محل المقارنة التي تتمثل بالمشرعين المصري والاردني الحالات التي يتم فيها رد الضريبة على عكس موقف المشرع العراقي، الذي لم ينظم احكام الرد في تعليمات ضريبة المبيعات الا انه نظمها في قانون ضريبة الدخل في المادة 49 إذ نصت "على السلطة المالية ان ترد للمكلف ما دفعه من ضريبة اكثر من المقدار المتحقق عليه بشرط ان يقدم طلب بذلك خلال 5 سنوات اعتبارا من ختام السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة، اما الضريبة المستوفاة بطريقة الاستقطاع المباشر فتزد دون حاجة الى طلب من المكلف⁽¹⁴⁵⁾، وهذا النص يتم تطبيقه بخصوص ضريبة الدخل وكما واضح من النص فقد اشترط المشرع العراقي لرد ما دفع من ضريبة بدون وجه حق بات⁽¹⁴⁶⁾، بناءً على طلب يقدمه المكلف الى الادارة الضريبية بعد انتهاء السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة، اما فيما يخص ضريبة المبيعات كما قلنا لم ينظم الاحكام الخاصة به والمفروض ان يتم تطبيق الاحكام الواردة بشأنه في قانون ضريبة الدخل وهذا ما كان معمول به في الهيئة العامة للضرائب حتى عام 2014، الا ان بعد تحرير الموصل فان الواقع العملي في الهيئة العامة للضرائب يشير الى عدم قيام الادارة الضريبية بإعادة المبالغ المدفوعة ضريبيا من دون وجه حق ويصبح

(142) See Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) – Taxation Paris – 1993 – P (82). Research published on the Internet: h (OECD) Countries <http://www.oecd.org/Publications> ، نقلا من ذو الفقار علي رسن الساعدي ، مصدر سابق، ص231.

(143) رفعت عبدالحميد عبيدات، مصدر سابق، ص170.

(144) المصدر نفسه، ص188.

(145) المادة 49 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(146) كتاب الهيئة العامة للضرائب، فرع نينوى- الايمن، ذي العدد 557/5 في 2019/2/24، الفقرة ج/ ثالثا حيث نصت "اذا تم استيفاء مبلغ ضريبة المبيعات بطرق الخطأ فان المبلغ المستوفى يسجل ايرادا نهائيا للهيئة العامة للضرائب".

ايرادا لها وهذا يتناقض مع مبدأ العدالة الضريبية فضلا عن ذلك فان الاحكام الخاصة بضريبة الدخل لا تتناسب مع ضريبة المبيعات لان مدة خمس سنوات طويلة بالنسبة لضريبة يتم سدادها في فترة شهر او شهرين مثلا. اما بالنسبة لموقف قانون ضريبة القيمة المضافة المصري فقد نظم الاحكام الخاصة برد الضريبة في فترة 45 يوما من تاريخ تقديم الطلب مؤيدا بالمستندات وحدد حالات الرد في المادة 30 على وفق الشروط والإجراءات والحدود التي بينها اللائحة التنفيذية في 45 يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية⁽¹⁴⁷⁾:

اولاً- فيما يخص تطبيق البند (1) من المادة 30 فانه يتم رد الضريبة على وفق اجراءات معينة:

1. الضريبة السابق سدادها او تحميلها على السلع التي تم تصديرها سواء بحالتها او ادخلت في سلع او خدمات اخرى بشرط ان تكون السلع او مدخلاتها قد تم شرائها من مسجل بموجب فاتورة ضريبية وان لا يكون قد سبق استعمالها بمعرفة مصدرها وان يتم تصديرها بعلم مصلحة الجمارك فضلا عن توريدها الى احد البنوك التي تخضع لأشراف البنك المركزي ولا يتم رد الضريبة الا في حدود الرصيد الدائن وغيرها من الشروط الاخرى.
2. بالنسبة للخدمات المؤداة على السلع المصدر إذ تقدم المستندات الدالة على اتمام عملية التصدير ويقدم اصل الفاتورة الضريبية الصادرة من مؤدي الخدمة لمالك السلعة (المصدر) ويقدم صورة عقد اداء الخدمة.
3. ترد الضريبة بالنسبة للخدمات المصدرة بشرط اثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر ومتلقيها في الخارج من خلال تقديم عقد اداء الخدمة او بأية وسيلة اخرى بحسب طبيعة الخدمة وكذلك يقدم صور كربونية او الكترونية للفاتورة الضريبية متضمنة تفاصيل الخدمة (نوعها وقيمتها) وغيرها من الشروط الاخرى. وفي الاحوال جميعها فيما يخص هذه السلع والخدمات لا يرد من الضريبة الا ما سبق تحصيله منها بالفئة ذاتها والقيمة التي كانت سارية وقت السداد او التحميل وعلى ما تم تصديره بالفعل وبما يجاوز الرصيد الدائن. ثانياً- رد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ بموجب طلب مكتوب يتضمن قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ والفترة الضريبية التي دفعت فيها بالخطأ⁽¹⁴⁸⁾.
- ثالثاً- الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية، يكون رد الضريبة بموجب هذه الحالة ايضا بتقديم طلب كتابي يوضح فيه قيمة الرصيد الدائن مع وجوب تقديم المستندات التي تؤيد ذلك.
- رابعا- الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك بموجب طلب كتابي مع المستندات التي تدل على سداد الضريبة وعند تقديم أول إقرار ضريبي بشرط ان تكون هذه الآلات والمعدات مستخدمة في إنتاج السلعة او تأدية الخدمة التي تخضع للضريبة وغيرها من الشروط الاخرى، ولا يتم في الأحوال جميعها رد الضريبة الا في حدود الرصيد الدائن⁽¹⁴⁹⁾.

(147) المادة 30 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

(148) لمزيد من التفصيل ينظر المادة 35 من اللائحة التنفيذية الخاصة بتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016.

(149) لمزيد من التفصيل ينظر المادة 37 من التعليمات التنفيذية السابقة.

فضلا عن ذلك فإن المشرع المصري اشترط وجوب ان يكون من بين المستندات التي تدل على حق المكلف برد الضريبة في الحالات جميعها التي تم ذكرها في اعلاه (شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين ولا يتم قبول الطلب المقدم من المسجل برد الضريبة ما لم يتم تقديم هذه الشهادة مع المستندات الاخرى)⁽¹⁵⁰⁾.

لقد ميز المشرع الاردني شأنه شأن المشرع المصري بالنسبة لرد الضريبة المحصلة بطريق الخطأ بين الشخص المسجل وغير المسجل، والسلع والخدمات المصدرة والتي استعملت في انتاج سلع اخرى تم تصديرها بشرط تقديم طلب رسمي من صاحب الرد على ما تم تصديره فعلا على ان يرفق بطلب الرد الإقرار الضريبي الموقع والمصدق من قبل الادارة الضريبية⁽¹⁵¹⁾، وحددت التعليمات التنفيذية الحالات التي يتم فيها الرد: اولاً- رد الضريبة المحصلة بطريق الخطأ⁽¹⁵²⁾ إذ ميز بين :

- الشخص المسجل عن السلعة المنتجة محليا والخدمة المؤداة فيها.
 - الشخص الذي كان مسجلا والغي تسجيله على السلع المباعة محليا او الخدمات المؤداة محليا.
 - رد الضريبة للشخص غير المقيم.
- ثانيا- الضريبة التي سبق تحصيلها على السلع أو الخدمات المصدرة أو التي استعملت في انتاج سلع أخرى تم تصديرها.

ثالثا- رصيد الضريبة العامة على المدخلات القابلة للخصم بموجب احكام المادة (19) من قانون ضريبة المبيعات التي مضى على دفعها مدة تجاوزت ستة أشهر ولم يتم خصمها من الضريبة العامة التي استحققت للدائرة خلال تلك المدة.

رابعا- الضريبة التي تم دفعها على السلع التي تكون بحوزة الاشخاص غير المقيمين عند مغادرتهم المملكة شريطة الا يقل مقدار الضريبة التي سيتم ردها عن خمسين دينارا وبحد أعلى خمسمائة دينار.

خامسا- الضريبة الخاصة التي سبق دفعها على السلع المباعة إلى أي من الجهات المعفاة بموجب أحكام المادة (21) من قانون ضريبة المبيعات وذلك بعد التحقق من استلام الدائرة لهذه الضريبة

سادسا- رد الضريبة بالنسبة للمكلف المسجل:

- وقد اشترط لرد الضريبة أن تكون السلعة أو الخدمة المشتراة محليا قد تم شراؤها من مسجل بموجب فاتورة ضريبية.

- أن تكون السلع والخدمات المستوردة قد تم التخليص عليها أصولاً واستوفيت الضريبة عليها ووردت باسم المصدر نفسه أو تم دفع الضريبة عنها للدائرة بموجب الوصل المالي الصادر عن الدائرة لهذه الغاية على وفق تعليمات طرق دفع ضريبة المبيعات وتوريدها وتقسيتها وتأجيل دفعها⁽¹⁵³⁾.

(150) المادة 38 من المصدر نفسه.

(151) المادة 20 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(152) رفعت عبدالحميد عبيدات، مصدر سابق، ص189.

(153) المادة 3 من تعليمات رد الضريبة لسنة 2010 في قانون ضريبة المبيعات الاردني المعدل النافذ.

- يتم رد الضريبة التي سبق تحصيلها على الخدمات والسلع المصدرة أو التي استخدمت في إنتاج سلع أخرى تم تصديرها إلى خارج المملكة أو تم بيعها إلى المدن والأسواق الحرة والمنطقة الاقتصادية الخاصة في موعد لا يتجاوز 3 أشهر من تاريخ تقديم طلب الرد للدائرة للحالات الآتية: (الضريبة على مدخلات السلع المنتجة محلياً والتي تم تصديرها أو الضريبة على السلع المعاد تصديرها، والضريبة التي سبق دفعها على السلع والخدمات التي استخدمت في إنتاج سلعة أخرى تم تصديرها أو صدرت على حالها، والضريبة التي سبق دفعها على السلع والخدمات الداخلة في أداء خدمة تم تصديرها شريطة أن تكون جزءاً من مكونات الخدمة المصدرة).

سابعاً- رد الضريبة بالنسبة للمكلف غير المسجل:

لقد نظم المشرع الأردني هذه الحالات بالنسبة للمكلف غير المسجل في تعليمات خاصة وحدد مدة رد الضريبة بمدة لا تتجاوز 3 أشهر بشرط: تقديم طلب رسمي منه أو من ينوب عنه مرفق بإقرار مصادق عليه متضمن رقم فاتورة المبيعات وتاريخها وقيمة المبيعات ومقدار الضريبة المستوفاة والفترة الضريبية التي تم فيها التصريح والتوريد موقع ومصدق بحسب الأصول وإرفاق فاتورة ضريبية للسلع والخدمات المحلية (النسخ الأصلية) ويجوز للمدير ولأسباب مسوغة اعتماد صورة مصدقة عن الفاتورة شرط تقديم تعهد بأنه لم يسبق وان قام باسترداد هذه الضريبة ولن يقوم باستردادها إذا قام بالعثور على النسخة الأصلية، فضلاً عن إرفاق بيان الاستيراد الوارد باسم المصدر نفسه للسلع والخدمات المستوردة، إرفاق نسخة من فاتورة التصدير والمثبت رقمها على متن بيان الصادر بحسب مقتضى الحال، إرفاق معادلة تصنيع معتمدة من الجهة المختصة بطلب الرد للمواد الداخلة في إنتاج السلع المصدرة.

لقد عاقب المشرع الأردني المخالف وعده تهرباً من الضريبة في حال خصم الضريبة أو ردها بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون إذا ظهرت زيادة في الخصم أو الرد تتجاوز قيمتها خمسمائة دينار، وعند خصم الضريبة أو ردها عن سلع تم الإفادة منها أو استعمالها في إنتاج سلع أخرى لأغراض شخصية وذلك إذا كان مقدار الخصم أو الرد يتجاوز قيمته خمسمائة دينار⁽¹⁵⁴⁾، عكس موقف المشرع المصري لم ينص مباشرة على معاقبة المخالف في حالة الرد⁽¹⁵⁵⁾.

المطلب الثالث

حق المكلف بالتبليغ أو الاخطار

التبليغ هو حق من حقوق المكلف الاجرائية ولغرض الاخطار بهذا الحق سيتم تعريفه اولاً ومن ثم بيان موقف القوانين منه.

اولاً- تعريف التبليغ:

عرف التبليغ على انه "وسيلة رسمية يبلغ بها الطرف الاخر او الخصم بواقعة معينة لتمكينه من الاطلاع

(154) المادة 30 من قانون ضريبة المبيعات الأردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(155) المادة 66 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

عليها"، وعرف ايضا على انه "الوسيلة الرئيسية والتي رسمها القانون لتمكين الطرف الاخر من العلم بأجراء معين وذلك بتسليمه صورة من الورقة المعلنة"، وعرف ايضا "بانه هو خطاب رسمي يوجه من الادارة الضريبية لتبليغ المكلف بدفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه"⁽¹⁵⁶⁾، وعرف ايضا "بانه هو خطاب رسمي يوجه من الادارة الضريبية الى المكلف لتبليغه بالإجراءات الضريبية ودفع مبلغ الضريبة ويشترط لصحة الاخطار وجوب ان يكون موقعا"، ويمكن من خلال التعريف تحديد عديد من الشروط واجب توفرها في الاخطار التي تتمثل بما يأتي:

- بأن يكون الاخطار صحيحا حتى وان لم يكن موقعا او مختوما ما لم يثبت العكس⁽¹⁵⁷⁾.
- ان يتم تسليم الاخطار الى المكلف بالذات او من ينوب عنه.
- ارسال التبليغ بالبريد المسجل على عنوان المكلف.
- تبليغ المكلف بوجوب دفع الضريبة والغرامة خلال مدة معينة⁽¹⁵⁸⁾.

ثانيا- موقف قوانين ضريبة المبيعات من التبليغ:

اختلف موقف قوانين ضريبة المبيعات بخصوص تنظيم الاحكام الخاصة بالتبليغ إذ نظم المشرع المصري الاحكام الخاصة بالتبليغ في قانون ضريبة القيمة المضافة في المادة 55 منه، ونظمها المشرع الاردني في المادة 63 منه في قانون ضريبة المبيعات، اما المشرع العراقي فلم ينظم الاحكام الخاصة بها ونرجع في ذلك الى قانون ضريبة الدخل وقانون المرافعات المدنية وبالرجوع الى قانون ضريبة الدخل نلاحظ انه:

- أ. لم يعرف التبليغ او الاخطار الا انه عرف التبليغ في التعليمات رقم 9 لسنة 2002 الخاصة باستيفاء وصرف اجور تبليغ الاشخاص الخاضعين للضريبة إذ عرفه على انه "الإخطارات الخطية التي تبليغ الى المكلفين بالضريبة تنفيذا لأحكام هذا القانون ويسري على كل مرحلة من مراحل التبليغ وهي طلب الحضور او الاخطار وتقدير الضريبة او اخطار دفع او انذار وغيرها"⁽¹⁵⁹⁾.
- ب. اكتفى المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل بالنص على وجوب قيام السلطة المالية بإبلاغ المكلف خطأ بدفع الضريبة المعين مقدارها وتاريخ استحقاقها.
- لذا احالنا ضمناً الى القواعد العامة الخاصة بالتبليغ في قانون المرافعات المدنية رقم 83 لسنة 1969 المعدل كونه القانون والمرجع لقوانين الاجراءات إذ لم يدخل المشرع العراقي في تفاصيل التبليغ، واحالنا الى قانون المرافعات المدنية بخصوص ذلك خاصة بالنسبة للبيانات التي يجب ان تشتمل عليها ورقة التبليغ مثلاً⁽¹⁶⁰⁾.
- ج. نص قانون ضريبة الدخل في المادة 41 منه على وجوب توقيع الإخطارات ويعتبر التوقيع صحيحا سواء كان مختوما او مكتوبا ما لم يقدّم الدليل على خلافه.
- د. حدد قانون ضريبة الدخل الطرق الخاصة بالتبليغ في المادة 42 منها ب :

(156) د. قيس حسن عواد، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب والوثائق، بغداد، 2010، ص324.

(157) المادة 41 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(158) رفعت عبدالحميد عبيدات، مصدر سابق، ص ص (336-337).

(159) الفقرة رابعا من المادة 1 من تعليمات رقم 2 لسنة 2009 بشأن استيفاء وصرف اجور تبليغ الاشخاص الخاضعين للضريبة في العراق.

(160) لمزيد من التفصيل ينظر المادة 16 من قانون المرافعات المدنية العراقي رقم 83 لسنة 1969 المعدل النافذ.

- تسليمها الى المكلف او احد مستخدميه في محل عمله او الى احد افراد اسرته الذين يسكنون معه على وفق اصول التبليغ التي نص عليها القانون.
- ارسالها بالبريد المسجل ويعد المكلف مبلغا خلال 14 يوماً من تاريخ تسجيله اذ كان مقيم داخل العراق وخلال 60 يوماً اذا كان المكلف خارج العراق من تاريخ تسجيله.
- لا يبطل الاخطار وجود الخطأ او السهو غير المقصود في اسم المكلف او لقبه او نوع دخله او كان هذا الخطأ او السهو لا يؤثر على تقدير الضريبة⁽¹⁶¹⁾.
- يعد توقيع المكلف على مذكرة التقدير المقدم من السلطة المالية التي حددت فيه مقدار الضريبة وتاريخ استحقاقها تبليغاً له بالدفع.

اما المشرع الاردني فقد الزم الدائرة بتبليغ المكلف بأية طريقة نص عليها القانون بما يأتي⁽¹⁶²⁾:

1. بواسطة إرساله بالبريد المسجل أو شركة مرخصة ومعتمدة وذلك على العنوان المسجل لدى الدائرة وفي حالة تعذر تبليغه فيجوز التبليغ عن طريق النشر مرتين في صحيفتين يوميتين محليتين ويعد التبليغ قانونياً ومنتجاً لجميع آثاره، اما في حالة عدم توفر عنوان فللمدير اتباع طرق التبليغ بالنشر لمرة واحدة على الأقل في صحيفتين يوميتين محليتين.
2. بناءً على طلب المكلف للمدقق أو هيئة الاعتراض واستناداً إلى أسباب مبررة عدم اعتبار النشر الوارد بالفقرة اعلاه بمثابة تبليغ، وفي هذه الحالة يسري ميعاد جديد اعتباراً من تاريخ تبليغ المكلف قرار المدقق أو الهيئة بقبول الطلب.
3. تبليغ المكلف بالذات أو عن طريق شخص مفوض عنه.
4. يعد التبليغ قانونياً بعد مرور 10 أيام على إرساله في البريد المسجل أو بواسطة شركة معتمدة إذا كان المكلف مقيماً داخل الاردن أو بعد مرور 30 يوماً إذا كان مقيم خارج البلد.
5. يكفي لإثبات التبليغ تقديم رسالة محتوية على المادة المراد تبليغها والمرسلة بالبريد المسجل أو بواسطة شركة متخصصة على العنوان المسجل، ولا يحتسب يوم التبليغ لغاية احتساب المدة المنصوص عليها في هذا القانون.

بينما نجد ان المشرع المصري قد منح الإخطار المرسل بكتاب موسى عليه ان تتوفر فيه عدة شروط⁽¹⁶³⁾:

1. مصحوباً "بعلم وصوله للمكلف أو أية وسيلة إلكترونية لها نفس الحجية والاثار في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004 يصدر بتحديداتها قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز".
2. يكون الإخطار صحيحاً قانوناً سواء تسلمه المسجل من المصلحة أو تسلمه من محل اقامته او من لجنة الطعن المختصة او محل عمله، اما في حالة تعذر إخطار المكلف بإحدى الطرق المنصوص عليها قانوناً كغلق محل العمل أو غياب المسجل او رفض المسجل تسلم الإخطار فيثبت ذلك بموجب محضر محرر من

(161) المادة 43 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(162) المادة 63 من قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(163) المادة 55 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

- احد موظفي المصلحة ممن لهم "صفة الضبطية القضائية" وينشر ذلك في لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة، بحسب الأحوال، مع لصق صورة منه على مقر العمل.
3. إذا ارتد الإخطار لعدم وجود محل العمل او عنوان المسجل فيتم إعلانه في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة، ويعد بهذه الحالة إجراء قاطعاً للتقادم.
4. للمسجل في الحالات المنصوص عليها في القانون أن يطعن في قرار المصلحة عند (ربط الضريبة أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال) خلال 60 يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح قرار المصلحة بربط الضريبة أو قرار اللجنة نهائياً.

المطلب الرابع

حقوق اخرى للمكلف

1. وتتمثل اهم هذه الحقوق بتوعية المكلف بأحكام القانون الضريبي بالمشورات والاعلان والحصول على النماذج والمطبوعات الضريبية على الموقع الالكتروني الخاص بهيئة الضرائب.
2. الحفاظ على امن المعلومات وسريتها الضريبية والفنية، وتلقى الردود الكتابية عن الاستفسارات التي سبق وطرحها المكلف أو غيره عن وضعه الضريبي، والاطلاع على الملف الضريبي.
3. التحقق من شخصية الموظفين والتكليفات الرسمية، فضلا عن الحقوق الأخرى التي يكفلها هذا القانون أو القانون الضريبي، والتواجد أثناء الفحص الميداني.

الاستنتاجات والمقترحات

فقد توصلنا لجملة من الاستنتاجات والتوصيات على وفق ما يأتي:
اولاً- الاستنتاجات:

1. لم ينظم المشرع العراقي حقوق والتزامات المكلف بضريبة المبيعات واحالنا بخصوص ذلك الى قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 .
2. لم يحدد المشرع العراقي الدفاتر التي يجب على المكلف ان يلتزم بتنظيمها مما يعني الاحالة ضمنا الى نظام مسك الدفاتر رقم 2 لسنة 1985 لتحديد هذه السجلات.
3. عدم تسجيل بعض المحلات الكبيرة او الصغيرة منها لأسباب عدة كرفض المكلف تأدية الضريبة، او ان يتم تقدير اسعارها باطنياً، مما يشجع على التهرب الضريبي.
4. نصت قوانين ضريبة المبيعات على رد مبالغ الضريبة التي دفعت عن طريق الخطأ او تم احتسابها بأكثر من المبلغ المترتب في ذمة المكلف وهذا المبدأ كان معمولاً به في الهيئة العامة للضرائب في التسعينيات اما في الوقت الحالي غير مطبق في الهيئة العامة للضرائب حيث تعتبره ايراداً لها.
5. تقوم دائرة الضريبة بالاستفسار عن المكلف سواء كان بائع منتجات نفطية او غازية بمخاطبة دائرة المنتجات لبيان مدى سحوباتهم السنوية ويتم محاسبتهم على السعر الحقيقي فقط، اما بالنسبة لأصحاب مكاتب السفر والسياحة يتم مخاطبة هيئة السياحة للاستفسار عن عدد المسافرين وكذلك الحال بالنسبة لتحديد طبيعة

المطاعم والفنادق وبيان نوعها ان كانت سياحية ام لا، اما بالنسبة لمكاتب الحج والعمرة يتم مخاطبة الهيئة العامة للحج والعمرة لبيان عدد الحجاج، اما مكاتب الصيرفة فيتم مفاتحة البنك المركزي لبيان سحباتهم السنوية.

6. خصم او استرجاع الضريبة السابق تسديدها على المبيعات او المشتريات وفق الشروط التي يحددها القانون.
7. يلتزم المكلف بالتسجيل في حالة بلوغ مبيعاته حد التسجيل واختلفت التشريعات الضريبة بخصوص هذا الحد واشترط ان يكون على وفق نموذج محدد من الادارة الضريبة على وفق اجراءات وشروط تحددها القوانين والتعليمات الخاصة بها.
8. نظمت القوانين الضريبية العقوبات الخاصة بحالة تأخر المكلف في تنفيذ التزاماته باستثناء المشرع العراقي الذي احالنا الى قانون ضريبة الدخل بخصوصها.

ثانياً- التوصيات:

1. يلتزم كل شخص سواء يمارس مهنة او يقدم خدمة او يقوم ببيع سلعة بتنصيب برنامج محاسبي موحد مصمم من قبل الهيئة العامة للضرائب ويكون مرتبط ببرنامج مركزي معها لتسيطر على كافة عمليات الادخال والاخراج.
2. وجوب تحديد المكلفين الخاضعين لضريبة المبيعات وبيان حقوقهم والتزاماتهم الضريبية، فضلا .
3. تحديد السجلات التي ينبغي للمكلف بضرعية المبيعات تنظيمها لحين اصدار قانون خاص بضرعية المبيعات وتعديل نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 باضافة نصوص تبين الدفاتر الواجب على المكلف بضرعية المبيعات بتنظيمها .
4. 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 تواطئ بين المكلف ولجان المسح.
5. تشكيل لجان المسح الميداني لتقدير المحلات والمولات والمطاعم الكبيرة بصورة مفاجئة للحد من الفساد الضريبي والاتفاق بين اصحاب المحلات والموظفين.

ثبت المصادر والمراجع

اولا - القوانين:

القوانين العراقية:

1. قانون المرافعات المدنية العراقي رقم 83 لسنة 1969 المعدل النافذ.
2. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.
3. نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985.
4. قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 36 لسنة 1997، بشأن فرض ضريبة المبيعات على الخدمة المقدمة في المطاعم والفنادق درجة اولى في العراق.
5. تعليمات رقم 7 لسنة 1997 بشأن استيفاء ضريبة المبيعات في العراق.
6. قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 36 لسنة 1997، بشأن فرض ضريبة المبيعات على الخدمة المقدمة في مطاعم وفنادق الدرجة الاولى والممتازة في العراق.
7. تعليمات رقم 2 لسنة 2009 بشأن استيفاء وصرف اجور تبليغ الاشخاص الخاضعين للضريبة في العراق.
8. تعليمات رقم 5 لسنة 2015، بشأن فرض وجباية ضريبة المبيعات في العراق.
9. كتاب الهيئة العامة للضرائب بالعدد 5 / 557 في 2019/2/24 الخاصة بضوابط فرض ضريبة المبيعات على خدمة الهاتف النقال وشبكات الانترنت وخدمات الفنادق والمطاعم كافة.
10. كتاب الهيئة العامة للضرائب، بخصوص استثمارات ضريبة المبيعات المرقم 5/5567 في 2019/2/24.
11. كتاب الهيئة العامة للضرائب، بخصوص استثمارات ضريبة المبيعات المرقم 8/1253 في 2018/5/6.
12. كتاب الهيئة العامة للضرائب/ ضريبة فرع نينوى ذي العدد 514 / 2275 في 2019/5/28.
13. التعليمات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب في العراق والخاصة بالمهنة والاعمال التجارية لسنة 2019 - 2020.

القوانين المصرية:

14. قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.
15. قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.
16. اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 المعدل النافذ.

القوانين الاردنية:

17. قانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.
18. القانون المؤقت رقم (29) لسنة 2009 المعدل لقانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.
19. تعليمات رد الضريبة لسنة 2010 في قانون ضريبة المبيعات الاردني المعدل النافذ.
20. التعليمات رقم 7 لسنة 2010، بشأن تحرير الفاتورة الضريبية في قانون ضريبة المبيعات الاردني المعدل النافذ.

21. التعليمات رقم 8 لسنة 2010، بشأن بتنظيم السجلات والمستندات في الاردن.
 22. التعليمات رقم 10 لسنة 2010 بشأن خصم ضريبة المبيعات في قانون ضريبة المبيعات الاردني المعدل النافذ.
 23. التعليمات التنفيذية رقم 11 لسنة 2015، بشأن احتساب وتدقيق الضريبة على المكلف عند وفاته او تصفيته او فسخه او شطبه تصفيته او انتهاء عمله او عند مغادرته المملكة نهائيا في الاردن.
 24. الجدول رقم 4 الخاص بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة لقانون ضريبة المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.
- ثانيا- الكتب :
25. إسماعيل خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2001.
 26. امير فرج يوسف، قانون حماية المستهلك بدول الخليج (الامارات، السعودية، البحرين، عُمان، قطر)، دار الكتب والدراسات العربية، الاسكندرية، 2016.
 27. امين السيد احمد لطفي، المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
 28. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، 1999.
 29. رفعت عبدالحميد، ضريبة المبيعات خبرات وحلول، 2001، وفقا للقانون المعدل رقم 36 لسنة 2000 والمطبق اعتبارا من 200/1/2، الطبعة الاولى، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2001.
 30. زكريا بيومي، قانون الضرائب على الدخل رقم 157، مطبعة جامعة الزهراء، القاهرة، 1987.
 31. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978.
 32. سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008.
 33. طارق محمود عبدالسلام السالسوس، تحديات السياسة المالية والضريبية في ظل ازمة كورونا، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020.
 34. طلال محمد علي الجاوي، هيثم علي محمد العنكي، المحاسبة والتحاسب الضريبي، مطبعة الكتاب، العراق - بغداد، 2013.
 35. عمر عبدالله بني ارشيد، موسوعة الضرائب - الضريبة العامة على المبيعات وضريبة الدخل، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
 36. قبس حسن عواد، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب والوثائق، بغداد، 2010.
 37. قبس حسن عواد، الوجيز في قانون المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الاولى، 2018.
 38. مبروك محمد نصير، الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على قانون 67 لسنة 2016، الدار الجامعية، 2017.
 39. محمد شعبان امام سيد، الاحكام القانونية للضريبة العامة على المبيعات، الجزء الاول، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2016.

40. محمد طه بدوي و د. محمد حمدي، اصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الاولى، دار المنارة، مصر، 1959.

41. موريس صادق، "موسوعة التهريب الضريبي"، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، 1999.

ثالثا - الاطاريح والرسائل:

42. ايهاب خضر احمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهريب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2004.

43. حسام الدين عبدالرزاق حسين الفرطوسي، تحقق دين الضريبة عن ارباح الاعمال التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، 2014.

44. رفعت عبدالحميد، ضريبة المبيعات خبرات وحلول، 2001، وفقا للقانون المعدل رقم 36 لسنة 2000 والمطبق اعتبارا من 200/1/2، الطبعة الاولى، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2001.

45. ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهدين، 2007.

46. صالح يوسف عجينة، ضرائب الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1965.

47. صلاح قاسم، التهريب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.

48. قيس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2002.

49. ليث امين مرزوك الالوسي، تفعيل دور ضريبة المبيعات في رفع الحصيلة الضريبية في العراق دراسة مقارنة مع تجارب بعض الدول، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2010.

رابعا - البحوث:

50. عمار فوزي كاظم المياحي، مشكلات تطبيق احكام نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 والاعفاءات الواردة في قانون ضريبة الدخل، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 2، لسنة 2005.

51. S. podider – The role of the Value Added Tax – In Taxation of Financial Inter – b patrick Honohan – Washington, D.C – 2003.

52. See Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) – Taxation Paris – 1993 – P (82). Research published on the Internet: h (OECD) Countries [http: /www.oecd.org/Publications](http://www.oecd.org/Publications).

خامسا - المواقع الالكترونية:

53. التكليف، مقالة منشورة على موقع ويكيبيديا على الموقع الالكتروني <https://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%AA%D9%83%D9%84>، تاريخ الزيارة 2020/12/31.

54. معجم المعاني العربية المنشور على الموقع الالكتروني،

<https://www.almaany.com/ar/dict/arar/%D8%AA%D9%83%D9%84%D9%8A%D9%8>
.1

55. نجمة الصبح، ما هي ضريبة المبيعات؟ مقالة منشورة على الموقع الالكتروني
<https://www.babelsoftco.com/articles/sales-tax>

56. Lan Hills: VAT A Working Guide For The Small Business Telegraph Publications
William Curates Publishing, London, 1990.

57. مقالة عن الضرائب منشورة على الموقع الالكتروني ويكيبيديا،

التاريخ <https://ar.m.wikipedia.org/wiki/%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D8%A9>،
الزيارة، 2021/3/19.