



قسم المالية العامة

2.18

مَشْرِفًا وَاعْضُوا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿نَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مِّنْ نَّشَأٍ
وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ﴾^{٢٩}

صدق الله العظيم

سورة يوسف: الآية (٧٦)

الإهداء

الى أبى وأمى وأخى وأختى
رحمهم الله تعالى وطيب ثراهم... برا واحساناً.

الى اخوتي وأخواتي
مع دعائي لهم بالتوفيق وان يحفظهم الله تعالى من كل سوء.

الى من عبت لي الدرب وذللت أمامي كل صعب،
مؤنسة العمر، وواسطة العقد في حياتي...
زوجتي العبيبة الوفاة

الى من اصبحت للحياة قيمة مضافة بوجودهم
ابنائى... آيات، صالح، صهيب، شعيب
فهم دفء قلبي وخضرة حياتي

الى من نهلت من فيض عطائه الذي لا ينضب
ولا ارضى له الا السمو والتميز
وطننى المقدى

الى كل تائر على القهر والخضوع والحرمان دفاعاً عن لقمة العيش والرفاهية
حيث الشعور بالامان والطمأنينة.

الى كل اولئك المخلصين والمحبين لوطانهم
الذين صدقوا ما عاهدوا الله عليه مهما اشتدت بهم الخطوب والمحن

الى الشموع والمنارات التي اضاءت طريق الحق والعدل والتسامح
الذين سقوا ارض الوطن بدمائهم الطاهرة الزكية
الشهداء والمغدورون. رحمهم الله تعالى

الى كل حر شريف يسعى الى احقاق الحق ويكافح من اجل الانصاف والعدالة
بمواجهة كل ظالم فاسد مستبد يسعى لاكتناز الاموال ويرفض مبدأ العطاء
ويتجه نحو تكديس الثروات متناسيا الفقراء والمحرومين

أهدى إليكم وقتاً كثيراً، وسهراً طويلاً، وعناية بذلتها بما أقدر،
وتعباً أحببته ونسيت مشقته.

وحمداً وشكراً لله على كريم فضله وسابغ نعمه.

القاهرة/ محمد صالح الزهيري

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً يبلغني رضاه، والصلاة والسلام على عبده ورسوله محمد ﷺ وعلى سائر انبيائه ورسله، وآله وصحبه اجمعين ومن اتبع هداهم بإحسان الى يوم الدين.

أقدم أبلغ معالي الشكر والتقدير والعرفان إلى السادة الأساتذة الأجلاء، أعضاء لجنة المناقشة والحكم :

الأستاذ الدكتور/ رابح رتيب بسطا - أستاذ ورئيس قسم المالية العامة والتشريع الضريبي بكلية الحقوق - جامعة بني سويف ونائب رئيس جامعة بني سويف (الأسبق)، لما أضاف علي من شرف أن يكون رئيس لجنة المناقشة والحكم، وعلى ما بذله من جهد في قراءة هذا البحث.

الأستاذ الدكتور/ خالد سعد زغلول - أستاذ المالية العامة والتشريع الضريبي والعميد الأسبق لكلية الحقوق - جامعة السادات، لتفضل سيادته بقبوله الاشتراك في مناقشة هذه الرسالة ، وعلى ما بذله من جهد، وما تحمله من عناء في قراءة هذا البحث.

وبعد... لا يسعني في هذا المقام الا ان اتوجه بعميق شكري وتقديري واعتزازي لمشرفي الفاضل الاستاذ الدكتور سيد طه بدوي أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة بكلية الحقوق في جامعة القاهرة، ومدير مركز البحوث والاستشارات القانونية بهذه الكلية، ونائب مدير مركز التحكيم بجامعة القاهرة، لقبوله بالاشراف على هذه الرسالة ولما قدمه لي من توجيهات سديدة وآراء علمية رصينة طيلة مدة اعدادها.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان الى الدكتورة رشا أيوب، أستاذة القانون الجنائي بكلية الحقوق بجامعة بنها لفضلها في ارشادي نحو معلمي والمشرف على رسالتي.

كما يروق لي ان اقدم خالص شكري وتقديري للاستاذ الدكتور/ **عباس فاضل الدليمي** رئيس جامعة ديالى لما قدمه لي من فرصة لاكمال دراستي.
كما يطيب لي ان اتقدم بكل الحب والتقدير للاستاذ الدكتور/ **عامر محمد ابراهيم المهداوي** مساعد رئيس جامعة ديالى، لما اولاه لي من رعاية ودعم كبيرين طيلة مدة الدراسة.

كما لايسعني الا ان اسجل شكري وثنائي لأخي وصديقي الاستاذ الدكتور **جليل وادي**، نبراس الاعلام ومشعله، لما قدم لي من دافع طيلة مدة دراستي يبتغي من وراء ذلك تحقيق غاييتي فأرجو ان تعبر هذه الرسالة عن حبي وتقديري له.

ولايسعني في هذا المقام الا أن اتوجه بشكري للاستاذ الدكتور/ **علاء شاكر محمود** رئيس جامعة ديالى الاسبق وعميد كلية الفنون الجميلة جامعة ديالى حالياً والاستاذ الدكتور **ابراهيم نعمة محمود** عميد كلية التربية الاساسية الاسبق جامعة ديالى لما قدموه لي من دعم كبير فلهم مني جزيل الشكر والتقدير.

واعترافاً مني بالجميل اتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير الى جميع الاساتذة الذين قدموا لي يد العون من قرب او بعد ومنهم الدكتور/ **فالح الطائي** رئيس قسم الرياضيات بكلية التربية الاساسية جامعة ديالى والأستاذ الدكتور/ **على هادي الهلالي**، عميد كلية الحقوق جامعة النهرين - السابق - الذى أرشدني بأن العراق بحاجة إلى تشريع قانوني جديد لضريبة المبيعات، إذ كانت له الرغبة الجامحة للولوج فى هذا الموضوع لتصحيح المسار الاقتصادى وكذا إثراء المكتبة القانونية، سيما وأن سيادته متخصص فى القانون قسم المالية العامة والانسنة **ضمياء سلمان هادي** التي ساعدتني في طباعة هذه الرسالة.

والله اسأل ان يمكنني في رد هذا الجميل على أكمل وجه.

المقدمة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خير المرسلين وخاتم الأنبياء محمد بن عبد الله، وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد.

لقد أصبحت الضريبة في عصرنا الحديث جزءاً لا يتجزأ في حياة كل فرد من أفراد الأمة، فهي تصيب الغني كما تصيب الفقير، وتصيب العمل كما تصيب العامل، كما أن الضرائب تعتبر المورد الأساسي لتغذية خزينة الدولة بالمال اللازم للصرف على الخدمات العامة المختلفة فالدولة تقدم خدماتها للمجتمع لا بوصفه دافع الضريبة ولكن بوصفهم أفراد تابعين لها بجنسيتهم أو محل إقامتهم ومن حقهم عليها، أي الدولة، التمتع بقدر معين من التدخل الحكومي في مجالات الصحة والتعليم أو القضاء أو الأمن، إلى غير ذلك من أوجه المنافع العامة وكثير من هذه الخدمات غير قابلة للتجزئة أو الانقسام، وبالتالي فلا يمكن تحديد نصيب الفرد من الخدمة العامة حتى يمكن بالتالي فرض قيمة الضريبة التي تتناسب مع هذا النصيب. ومن هنا تظهر أهمية التشريعات الضريبية وحساسيتها لأنها تمس الأغلبية العظمى من المواطنين، كما أن لها أثرها البالغ على موارد الخزينة العامة. وبذلك أصبح من واجبات الحكومة العناية بدراسة شؤون الضرائب وإصلاحها تشريعياً وتطبيقياً ووضع الخطط التي تساعد على أن تحصل الخزينة على حقوقها كاملة مع الاقتصاد في النفقات وإن تسهل على الممولين أداء الضريبة على أساس من العدالة والمساواة. ولاشك أن تحقيق هذه الإصلاحات يستلزم أن يكون النظام الضريبي على أسس سليمة تتفق مع المجتمع الذي نعيش فيه وتستهدف خير الوطن.

ولكن يدور في أوساط الاقتصاديين والباحثين المهتمين بالقضايا المالية جدل حول آليات الإصلاح الضريبي، حيث دعت العديد من الفئات للنظر في هذا الإصلاح الضريبي، والذي يمثل أهمية كبيرة الانفتاح على السوق الدولية، وتفعيل الشراكة الأوروبية والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية وتعزيز منظمة التجارة الحرة. وكون الإصلاح الضريبي جزءاً من الإصلاح الضريبي الشامل الذي يهدف إلى تحقيق نسبة مقبولة من النمو الاقتصادي وما يقتضيه الاتجاه نحو الإصلاح الضريبي بالانضمام إلى منظمات تجارية دولية،

الفهرس

الموضوعات	الصفحة
المقدمة.....	١
اهمية البحث.....	٣
منهج البحث.....	٣
موضوع البحث.....	٤
فرضية البحث.....	٤
مشكلة البحث.....	٤
خطة البحث.....	٤
الفصل الاول: النظام الضريبي في التشريعين المصري والعراقي.	٥
المبحث الاول: نشأة وتطور التشريع الضريبي.....	٥
المطلب الأول: نشأة الضرائب.....	٥
المطلب الثاني: التطور التشريعي للنظام الضريبي.....	٦
الفرع الاول: تنظيم الضرائب في العصور القديمة.....	٦
الفرع الثاني: تنظيم الضرائب في العصر الاسلامي.....	٨
الفرع الثالث: النظام الضريبي في العصر الحديث.....	٩
المبحث الثاني: أنواع الضرائب.....	٢٣
المطلب الأول: الضرائب المباشرة.....	٢٥
الفرع الأول: الضرائب على الدخل.....	٢٦
الفرع الثاني: الضرائب على رأس المال.....	٣٢
- فكرة الضريبة على زيادة قيمة العقار.....	٣٧
- نظرة التشريعين المصري والعراقي من عوائد ضريبة التركات	٤٠
- موقف التشريعين المصري والعراقي من ضريبة التركات.....	٤١
المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة.....	٤٣
الفرع الاول: الضرائب على الإستهلاك.....	٤٥
- موقف التشريعين المصري والعراقي من الضريبة الجمركية.	٤٩
- صور فرض الضريبة العامة على السلع وخدمات الإستهلاك.	٥٢
- موقف التشريعين المصري والعراقي من الضريبة العامة على المبيعات.....	٥٣
الفرع الثاني: الضرائب على التداول.....	٥٨

الموضوعات	الصفحة
الفرع الثالث: معيار التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.....	٦٢
تحليل فكرة مضمون التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.....	٦٨
المطلب الثالث: التحصيل والخصم في النظام الضريبي.....	٧٠
الفرع الأول: المكلفون بدفع الضريبة.....	٧٣
الفرع الثاني: وعاء الضريبة على القيمة المضافة.....	٧٤
الفرع الثالث: نظم الخصم القانونية.....	٧٧
الفصل الثاني: المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة.	٧٩
المبحث الأول: التعريف بالضريبة على القيمة المضافة وأهدافها التشريعية.....	٨١
المطلب الأول: ماهية الضريبة على القيمة المضافة.....	٨١
الفرع الأول: ضريبة القيمة المضافة من حيث الاصطلاح.....	٨١
الفرع الثاني: الضريبة على القيمة المضافة من حيث فكرة العمل	٨٣
الفرع الثالث: تعريف الضريبة على القيمة المضافة.....	٨٤
المطلب الثاني: أهداف الضريبة على القيمة المضافة.....	٩٠
الفرع الأول: الأهداف الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة.	٩١
الفرع الثاني: الأهداف المالية للضريبة على القيمة المضافة.....	٩٤
المبحث الثاني: خصائص الضريبة على القيمة المضافة وقواعد تطبيقها.....	٩٥
المطلب الأول: خصائص الضريبة على القيمة المضافة.....	٩٦
المطلب الثاني: قواعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.....	١٠٦
الفرع الأول: أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة.....	١٠٧
الفرع الثاني: أسلوب فرض الضريبة على مراحل متعددة شاملة	١١٠
الفرع الثالث: أسلوب الضريبة على القيمة المضافة.....	١١٢
المبحث الثالث: سعر الضريبة على القيمة المضافة.....	١١٦
المطلب الأول: سعر الضرائب غير المباشرة.....	١١٦
الفرع الأول: سعر الضريبة الجمركية.....	١١٨

الموضوعات	الصفحة
الفرع الثاني: سعر الضريبة على القيمة المضافة للسلع والخدمات	١٢٠
المطلب الثاني: آلية التحاسب الضريبي	١٣١
الفرع الأول: الواقعة المنشئة للضريبة	١٣١
الفرع الثاني: تقدير المادة الخاضعة للضريبة	١٣٤
المبحث الرابع: النزاع والاقرار في مبدأ فرض الضريبة على القيمة المضافة	١٤٢
المطلب الأول: النزاع في مبدأ فرض الضريبة على القيمة المضافة	١٤٣
الفرع الأول: اطراف واسباب النزاع الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة	١٤٤
الفرع الثاني: الطرق القانونية لحسم النزاع الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة	١٥٢
المطلب الثاني: الاقرار في مبدأ فرض الضريبة	١٦٥
الفرع الأول: ما هي الاقرار الضريبي وبياناته	١٦٥
الفرع الثاني: الجزاء في التأخر من تقديم الاقرار الضريبي واثاره	١٦٨
الفصل الثالث: آثار الضريبة على القيمة المضافة على الكميات الاقتصادية الكلية	١٧٣
المبحث الأول: الآثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة	١٧٥
المطلب الأول: زيادة الحصيلة الضريبية للدولة	١٧٩
المطلب الثاني: تحقيق الخطط التنموية	١٨٧
الفرع الأول: تحرير التجارة	١٩٠
الفرع الثاني: تشجيع انتقال رؤوس الاموال	١٩٢
المطلب الثالث: تشجيع الاستثمار وجذب رؤوس الاموال الاجنبية	١٩٤
المبحث الثاني: آثار تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الاقتصاد القومي	٢٠٥
المطلب الأول: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستثمار	٢٠٥
المطلب الثاني: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك والادخار	٢٠٩
المطلب الثالث: اثر الضريبة على القيمة المضافة على الإنتاج ومستوى معيشة الأفراد	٢١٤

الموضوعات	الصفحة
الفرع الاول: حماية الإنتاج المحلي	٢١٥
الفرع الثاني: تنشيط العمالة.....	٢١٩
الفرع الثالث: المحافظة على مستوى المعيشة والرفاهية.....	٢٢٠
المبحث الثالث: إطار مقترح لتطبيق نظام الضريبة على ضريبة القيمة المضافة في العراق.....	٢٢١
المطلب الاول: آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.....	٢٢٤
الفرع الاول: شروط التطبيق.....	٢٢٥
الفرع الثاني: مراحل التطبيق.....	٢٢٩
الفرع الثالث: أسس التطبيق.....	٢٣٢
المطلب الثاني: الآثار الإيجابية لتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة.....	٢٣٣
المطلب الثالث: مدى إمكانية تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في العراق وفقاً للإطار المقترح في ظل الظروف الحالية.....	٢٣٧
الفرع الاول: تحديات فرض الضريبة على خدمات التجارة الإلكترونية	٢٣٧
الفرع الثاني: تحديات فرض الضريبة على الاقتصاد غير الرسمي (الخفي).....	٢٤٠
الفرع الثالث: معاملة صغار التجار.....	٢٤٣
الفرع الرابع: كفاءة الإدارة الضريبية.....	٢٤٥
الخاتمة.....	٢٤٩
قائمة بالمراجع.....	٢٥٣
الفهرس.....	٢٧٧

مستخلص الرسالة

تتميز هذه الضريبة بأنها واحدة من الضرائب غير المباشرة التي تؤمن وفرة مالية وكفاءة عالية إذ تدر دخلاً أكثر من التوقعات المبدئية لها وتعكس بوضوح ظاهرة انتقال عبء الضريبة.

وتكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تظهر الواقع الحالي لضريبة المبيعات وموقعها في النظام الضريبي العراقي وانعكاس إيرادات هذه الضريبة على الإيرادات العامة للدولة والمشاكل التي تثار أثناء التطبيق، منها كثرة التعليمات وكثرة الإعفاءات وتداخل الإجراءات ومشاكل تتعلق بنظام المعلومات الضريبة، وإذا ما أردنا مقارنة ضريبة المبيعات في العراق مع الضريبة على القيمة المضافة في مصر سنجدتها مختلفة ومنخفضة الحصة، وذلك ما دفعنا بمقارنة المواد القانونية التي جاء بها التشريعيين المصري والعراقي ومن ثم وضع إطار مقترح بما يتلاءم وظرف العراق. ونقل التجربة العلمية في مصر رغم حداثة تطبيق هذه الضريبة.

لذلك وجب علينا المساهمة في نشر الوعي القانوني والثقافة القانونية من خلال الآثار الاقتصادية الناجمة عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، والعمل على المشاركة في رسم السياسات والنظريات القانونية على كثير من المسائل الناتجة عن عدم التطبيق الشامل أو المرحلي لهذه الضريبة من خلال الدراسة التي نحن بصددتها.

الكلمات الدالة:

- التشريع الضريبي
- التنمية الاقتصادية.
- القيمة المضافة.
- الضريبة على الإيراد.