

بحث مقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام
بعنوان:

أثر تطبيق الضرائب غير المباشرة على إيرادات دولة الإمارات العربية المتحدة

The Effect of Value-Added Tax on the Revenues of the
United Arab Emirates

إعداد الطالب: أحمد جبر سعيد جعور

الرقم الجامعي: 1070608

إشراف الدكتورة/ رنا غنيـم

أستاذ الاقتصاد والمالية العامة - جامعة أبوظبي

العام الدراسي

2023 - 2022

إقرار

أقر أنا الموقع أدناه الطالب/ أحمد جبر، المقيد ببرنامج الدراسات العليا في جامعة أبوظبي، أن هذا البحث المقدم مني للحصول على درجة الماجستير في القانون العام، هو من نتاج عملي وجهدي العلمي الخالص، وأنه لم يسبق لي التقدم به لأي جهة علمية، أو إدارية، أو غيرها داخل الدولة، أو خارجها للحصول على أي درجة علمية أخرى أو لأي سبب من الأسباب، وأن مضمون هذه الرسالة يعكس آراء الباحث الخاصة وهي ليست بالضرورة الآراء التي تتبناها الجهة المانحة للدرجة العلمية. كما أقر بقبول قيام الجامعة في حال إجازة الرسالة من قبل لجنة المناقشة والحكم بطباعة الرسالة ونشرها بالكيفية التي تراها محققة لأغراضها وأهدافها، دون أن يكون لي حق العدول عن هذا الإقرار بعد إجازة الرسالة.

الاسم: أحمد جبر سعيد

الرقم الجامعي: 1070608



التوقيع:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَلَا تُؤْتُوا السُّفَهَاءَ أَمْوَالَكُمُ الَّتِي جَعَلَ اللَّهُ لَكُمْ قِيَامًا
وَارْزُقُوهُمْ فِيهَا وَاكْسُوهُمْ وَقُولُوا لَهُمْ قَوْلًا مَعْرُوفًا﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ،

(سورة النساء: آية 5)

إهداء

إلى... وطني الغالي دولة الامارات العربية المتحدة

إلى وَالِدَيَّ رحمه الله ووالدتي حفظها الله... سر نجاحي وتوفيقي في الحياة

إلى... زوجتي الغالية وأسرتي الصغيرة

إلى... أخواني و أخواتي وأقاربي وأصدقائي

إلى... معالي حمد محمد الحر السويدي

اليهم جميعا أهدي ثمرة جهدي ونجاحي في برنامج الماجستير.

الباحث: أحمد جبر سعيد جعور

شكر وتقدير

أتقدم ببالغ شكري وكبير عرفاني وامتناني للأستاذة الفاضلة الدكتورة رنا غنيم، والتي تفضلت بقبول الإشراف على هذه الرسالة المتواضعة، فلقد كانت معطاءً بعلمها، كريمة بخلقها، حريصة بإرشادها وتوجيهها، ولم تذخر جهداً ولا نصيحة.

كما يشرفني أن أتقدم بخالص شكري للأستاذ الفاضل الدكتور احمد حسن، لتفضله بقبول المشاركة في لجنة المناقشة، وهو ما اعتبره شرفاً عظيماً في إثراء هذه الدراسة.

وأسجل شكري لكل من قدم لي العون والمساعدة وساهم في إتمام هذه الأطروحة وإخراجها بالشكل الذي هو عليه الآن.

والشكر كل الشكر موجه إلى عائلتي الكريمة على صبرهم ومؤازرتهم وتشجيعهم لي طيلة فترة كتابة الأطروحة.

الباحث: أحمد جبر سعيد جعور

الرقم الجامعي: 1070608

ملخص

ان تطبيق الضريبة غير المباشرة ، من المواضيع الشائكة ، التي نجد لها اثرا واضحا على ارض الواقع ، وخصوصا في ظل التقدم التكنولوجي الحديث ، وتحرير الاسواق المالية والتجارية ، والانتشار الواسع للمبيعات ، كذلك ظهور ما يسمى بالتجارة والمعاملات الرقمية - الالكترونية - والتي قد شهدت نموا سريعا خلال السنوات الاخيرة ، هذا ما شجع الباحث ، الى الحديث عن الضرائب غير المباشرة والصعوبات التي تواجه تطبيقها ، خصوصا ، في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية والتي اسفرت عن ، زيادة الانشطة الاقتصادية ، التي يقوم بها الافراد خارج بلادهم ، وكذلك زيادة السفر الى الخارج ، والتسوق الخارجي ، مما اضطر بعض الدول الى خفض الضرائب غير المباشرة ، من اجل جذب المستثمرين ، الامر الذي يقلل من الحرية المتاحة لهذه الدول ، لفرض الضرائب الغير مباشرة ، مما يؤثر بشكل مباشر بدوره ، على ايرادات الضريبة الغير مباشرة ، وتطبيقها وبين الباحث في البحث المتواضع ، انه لا بد من ضرورة احداث تغييرات هامة في اسلوب تحصيل الضرائب ، لمواجهة الاثر السلبي للعمولة الاقتصادية، وتناول الباحث ، نتائج تطبيق الضرائب غير المباشرة في دولة الامارات العربية المتحدة و على الرغم من الصعوبات والمعوقات التي واجهت الضريبة الغير مباشرة ، وبين الباحث ، كيف نجحت دولة الامارات العربية المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي بكل صوره ؟

وبين مساعي الدولة ، من اجل تدعيم انتاجية الضريبة وعدالتها ، بأن قامت دولة الامارات العربية المتحدة ، بأنشاء موقع اتحاد لنشر الوعي الضريبي بين المواطنين والمقيمين على ارض الامارات ، لتثقيف المكلف قانونا بالضريبة وخلق راي عام مناهض لسلوك التهرب الضريبي ، كما بين الباحث ، ان الادارة الضريبية ، دعمت بعناصر بشرية مدربة وفقا للتطور التكنولوجي الحديث ، هذا كله ادى الى تحقيق نجاح كبير سواء فيما يتعلق بآلية التطبيق ، التي شهدت عمليات تطوير متواصلا وفقا للتطورات الاقتصادية العالمية ، كما تم التناول في هذا البحث المتواضع دور الامارات الايجابي في فرضها ، الضريبة الانتقائية ، والتي اسهمت في تعزيز الجهود المبذولة ، لمكافحة التدخين واستهلاك التبغ ، ومنتجاته ، والحد من استهلاك السلع ، التي تؤثر سلبا على

صحة الانسان ، او البيئة للحفاظ على الصحة العامة ، وتناول هذا البحث الانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية ، الناجمة عن ، فرض الضرائب الغير مباشرة ، في دولة الامارات ، ومدى اثر ذلك على استهلاك الفرد ، ثم تناول البحث ، اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة ، على الاستثمار وبين الباحث انه لابد وأن تكون ضريبة القيمة المضافة ، ضريبة محايدة تجاه الاستثمارات ، وذلك لان نظام الخصم الذي يمثل عبء هذه الضريبة يمتد ليشمل الاستثمارات وتشجيعا للاستثمار ، فان الآلات والمعدات والتجهيزات الصناعية ، ترفع عنها الضريبة ، ثم تناول البحث ، اثر تطبيق الضرائب غير المباشرة على ميزانية دولة الامارات ودور الضريبة المنشود في تحقيق اهداف عليا اقتصادية واجتماعية للبلاد وتوصل هذا البحث الى العديد من النتائج والتوصيات التي ذكرها الباحث في هذا البحث المتواضع

Abstract

The application of indirect tax is one of the thorny issues, which we find has a clear impact on the ground, especially in light of modern technological progress, the liberalization of financial and commercial markets, and the wide spread of sales, as well as the emergence of what is called digital – electronic – trade and transactions, which have witnessed rapid growth. During recent years, this is what encouraged the researcher to talk about indirect taxes and the difficulties facing their application, especially in light of the global economic changes that resulted in an increase in economic activities carried out by individuals outside their country, as well as an increase in foreign travel and foreign shopping. Which forced some countries to reduce indirect taxes, in order to attract investors, which reduces the freedom available to these countries to impose indirect taxes, which in turn directly affects indirect tax revenues and their application. The researcher stated in the humble research that it is necessary to make important changes in the method of collecting taxes, to confront the negative impact of the economic commission. The researcher discussed the results of implementing indirect taxes in the United Arab Emirates, despite the difficulties and obstacles that faced the indirect tax. The researcher explained how the United Arab Emirates succeeded. United States in combating tax evasion in all its forms?

Among the state's efforts, in order to strengthen tax productivity and fairness, the United Arab Emirates countries created a union

website to spread tax awareness among citizens and residents of the Emirates, to educate those legally charged with the tax and create a public opinion against tax evasion behavior. As the researcher explained, the tax administration It was supported by trained human elements in accordance with modern technological development. All of this led to achieving great success, both with regard to the application mechanism, which witnessed continuous development processes in accordance with global economic developments. This modest research also discussed the positive role of the Emirates in imposing the selective tax, which It contributed to strengthening the efforts made to combat smoking and the consumption of tobacco and its products, and to reduce the consumption of goods that negatively affect human health or the environment in order to preserve public health. This research addressed the economic and social repercussions resulting from the imposition of indirect taxes in the UAE. And the extent of its impact on individual consumption. Then the research dealt with the impact of applying the value-added tax on investment. The researcher explained that the value-added tax must be a neutral tax towards investments because the discount system that represents the burden of this tax extends to include investments and to encourage investment. Machinery, equipment, and industrial equipment are exempt from the tax. Then the research dealt with the impact of applying indirect taxes on the budget of the UAE and the role of the desired tax in achieving higher economic and social goals for the country. This research reached

many results and recommendations that the researcher mentioned in this modest research.

مقدمة

تعتبر ضريبة القيمة المضافة حديثة نسبياً في دولة الإمارات العربية المتحدة، إذ تعد مصدراً أساسياً للموارد الحكومية، حيث تعتمد اقتصاديات الدول المتطورة عليها في أوروبا واقتصاديات دول أمريكا اللاتينية بشكل كبير، وهي بذلك تُعد عنصراً محورياً من عناصر النظام الضريبي لكل من الاقتصاد النامي والمتحول، حيث تتجه الأساليب الحديثة في التشريعات الضريبية نحو نقل عبء الضريبة من قطاعات أنتاج الثروة لتضعه في قطاعات استعمالها، أي تخفيض الضرائب الواقعة على الدخل إلى زيادتها في الإنفاق.

وتطبق الضريبة على معظم المعاملات التي تتم على السلع والخدمات عدا الاستثناءات التي تقرها الحكومة من خلال الهيئات المختصة، يتحمل عبئها المستهلك.

ويأتي تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سياق إصلاح هيكليّة النظام الضريبي للدول حيث أضحي تطبيق هذا النوع من الضرائب معياراً أساسياً يشير إلى متانة الهيكلية الاقتصادية والضريبية وحدانتها بالنسبة للدول باعتبارها أداة أساسية لا غنى عنها في التعامل الدولي، وتعد ضريبة القيمة المضافة منهجاً متطوراً في تطبيق الضريبة على صفقات السلع والخدمات، وهي ضريبة تفرض على مراحل متعددة تتيح توزيع عبء الضريبة على تلك المراحل بشكل أكثر عدلاً وأقل اختلالاً في هيكل الإنتاج والتوزيع.

ومما لا شك فيه أن الضرائب تحتل مكانة هامة في التشريعات المالية الحديثة، وذلك لتأثيرها على الموازنة العامة للدولة، فالضرائب تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة، فدولة الإمارات العربية المتحدة كغيرها من الدول أيقنت أن المورد الرئيسي للموازنة العامة وهو البترول حتماً إلى زوال عاجلاً أم آجلاً، ولابد من تنوع الإيرادات فكان اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة، فكانت ضريبة القيمة المضافة التي تعتبر من الأدوات المالية التي تستخدمها الحكومة في سياستها التنموية.

وتتزايد أهمية ضريبة القيمة المضافة لما تتمتع به من خصائص تتمثل في حيادتها واستمرارية تحصيلها دون توقف خلال فترات معينة في السنة المالية، مما يجعلها تساعد في تشغيل عجلة الاقتصاد دون توقف.

وضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على السلع والخدمات ويتحملها المستهلك الأخير ونسبتها 5% وتُعد قليلة مقارنة بالدول التي قامت بفرضها.

إلى جانب تلك الضريبة نجد أن دولة الإمارات العربية المتحدة وإيماناً منها للدور الذي تقوم به تلك الضريبة في استمرار المشاريع القومية واستمرار التنمية المستدامة قامت بفرض بعض الضرائب الانتقائية حفاظاً منها على صحة المواطنين، فلجأت إلى الضريبة على مواد التبغ ومشروبات الطاقة لما لها من دور في التأثير سلباً على الصحة والحياة المعيشية.

وهذه الضريبة أيضاً ضمن الضرائب غير المباشرة التي تفرض على سلع معينة تكون ضارة على البيئة والصحة العامة.

ونظراً للدور الفعال لتلك الضرائب على إيرادات الموازنة العامة ستكون مثار اهتمام الباحث في هذا البحث المائل.

أولاً- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الكشف عن أثر الضريبة غير المباشرة كضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية كمورد جديد لإيرادات الميزانية العامة في الدولة، وتحول الدولة إلى دولة ضريبية، وأهمية تطبيق تلك الضريبة وانعكاسها وأثارها على مختلف النواحي الاقتصادية والاجتماعية، ومدى تقبل الأفراد لها والوقوف على الدور الفعال لتلك الضرائب وفائدتها لهم سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

وأيضاً تتجلى أهميتها في إعداد دراسة أكاديمية تتناول المنهج الذي تتبعه دولة الإمارات العربية المتحدة في تطبيق هذه الضريبة والصعوبات التي تعترضها، والآثار التي نتجت عن تطبيقها، بحيث تكون هذه الدراسة مرجعاً يغني المكتبة الاقتصادية، كما أن هذه الدراسة تتناول تأثير الضريبة على إيرادات دولة الإمارات العربية المتحدة، مما يمكن الاستفادة منها من قبل بعض الجهات الحكومية كوزارة الاقتصاد والهيئة الاتحادية للضرائب، كما يمكن لشركات القطاع الخاص الاستفادة منها في بيان دور ضريبة القيمة المضافة في الاقتصاد وأهمية الالتزام بها باعتبارها مورداً من موارد الخزينة لتغطية الخدمات التي تحتاجها البنا التحتية وغيرها عبر التمويل الحكومي.

ثانياً - مشكلة الدراسة:

الضرائب غير المباشرة تُعد حديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة فلم تكن موجودة في السابق، ومع تحول دور الدولة من دولة تنفق على كافة أوجه الحياة للمواطنين وهو ما يسمى بحياة الرفاهية انتقلت الدولة إلى دور مساهمة الأفراد في إيرادات الميزانية العامة لاستمرار التنمية المستدامة لهم.

ومع ظهور تلك الضرائب انقسمت الآراء بين مؤيد لتلك الضرائب وبين معارض لها، وتظهر الإشكالية المطروحة.. هل فعلاً تأثرت ميزانية الدولة واستفادت وزادت منذ تطبيق تلك الضرائب أم لا يوجد لها أثر؟

كما أنعكس قرار دولة الإمارات العربية المتحدة وتطبيق ضريبة القيمة المضافة إيجابياً على الموازنة العامة للدولة، حيث حققت فائضاً بنسبة 2.2% مقارنة مع عجوزات بنسب 0.2% و 1.3% و 6.4% خلال الأعوام 1017 و 1016 و 2015، وبلغت الإيرادات الضريبية والتي تعتبر ضريبة القيمة المضافة جزءاً منها ما نسبته 5.5% من إجمالي الإيرادات العامة للدولة خلال عام 2018، وكان الفائض المتحقق في الموازنة خلال العام 2018 نتيجة نمو الإيرادات العامة بنسبة 13.3% وهي نسبة فاقت النمو في النفقات العامة 4.2%، ووصل إجمالي الإيرادات العامة في الموازنة العامة للحكومة إلى 456 مليار درهم منها 25 مليار درهم هي عبارة عن إيرادات الضريبة، إضافة إلى تسجيل أثر تضخمي لضريبة القيمة المضافة خلال عام 2018⁽¹⁾.

(1) نقلاً عن وكيل وزارة المالية الإماراتية في جريدة العربية بتاريخ 19 يناير 2022.

كما أثرت ضريبة القيمة المضافة بشكل سلبي على الإنفاق الاستهلاكي، حيث تراجع بنسبة 0.5% سنة 2018 مقابل الارتفاع الذي حققه بنسبة 0.9 % و 1.6 % خلال عامي 2016 و 2017، وكذلك بالنسبة للإنفاق الاستثماري الخاص 0.7 % خلال عام 2018 مقابل انخفاضه بنسبة 12.8 % 2017 ⁽²⁾.

ونظراً لهذه التأثيرات المختلفة وغير المتوازنة تبرز أيضاً مشكلة البحث في معرفة دور وأثر الضرائب غير المباشرة في التأثير على إيرادات الإمارات، ودراسة آليات تطبيقها في دولة الإمارات ومعوقات ذلك.

ثالثاً - تساؤلات الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على مجموعة من التساؤلات المنبثقة من المشكلة الرئيسية للدراسة، والتي تتعلق بأثر تطبيق الضرائب غير المباشرة على إيرادات دولة الإمارات العربية المتحدة، ومن أبرز هذه التساؤلات:

- ما هي الضرائب غير المباشرة؟

- ما هي أنواع الضرائب التي فرضتها دولة الإمارات العربية المتحدة؟

- ما هي حالات تطبيق الضرائب غير المباشرة، ضريبة القيمة المضافة، والضريبة الانتقائية؟

- ما هي حالات استرجاع ضريبة القيمة المضافة؟

- ما هو أثر الضرائب غير المباشرة على حياة الفرد وميزانية الدولة؟

(2) الهيئة الاتحادية للضرائب، بوابة الإمارات العربية المتحدة.

رابعاً - أهداف الدراسة:

يحاول الباحث من خلال هذه الدراسة تحقيق الأهداف التالية:

- بيان المقصود بالضرائب غير المباشرة.
- التعرف على أنواع الضرائب التي فرضتها دولة الإمارات العربية المتحدة.
- بيان تطبيق الضرائب غير المباشرة، ضريبة القيمة المضافة، والضريبة الانتقائية.
- بيان استرجاع ضريبة القيمة المضافة.
- معرفة أثر الضرائب غير المباشرة على حياة الفرد وميزانية الدولة.

خامساً - منهج الدراسة:

سيعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهجين، المنهج الوصفي والمنهج التحليلي المناسبين لخطوة البحث:

1. **المنهج الوصفي:** من خلال البحث في أثر تطبيق الضرائب غير المباشرة على إيرادات الميزانية العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة ووصفه وصفاً دقيقاً، وذلك بتحديد مفهوم الضرائب وبيان خصائصها ووسائلها وشروطها وإجراءاتها وأثرها طبقاً للتشريع الإماراتي، وذلك من خلال الاستعانة بالمصادر والمراجع القانونية التي سلطت الضوء على هذا النظام.

2. **المنهج التحليلي:** من خلال استقراء وتحليل النصوص والآراء القانونية المتعلقة بنظام الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة، ووصف الصعوبات التي تواجهها وتحليلها، ومحاولة وضع حلول لها.

سادسا - استعراض الدراسات السابقة:

1 - دراسة (Oseni 2017)

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير ضريبة القيمة المضافة VAT على توليد متغير مهم للإيرادات الحكومية في نيجيريا كونها أحد مصادر إيرادات الحكومة وأيضا في السياسات المالية.

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي من خلال استعراض الأدبيات الموجودة حول الموضوع للتأكد من آثار ضريبة القيمة المضافة على توليد إيرادات الحكومة وكيف يمكن تعزيزها من أجل تعزيز صورة توليد الإيرادات الحكومية في نيجيريا بطريقة فعالة.

توصلت الدراسة إلى أن ضريبة القيمة المضافة لها تأثير إيجابي على توليد الإيرادات الحكومية في نيجيريا والتقليل من التهرب الضريبي، مما يسهم في نموها الاقتصادي وتطورها.

أوصت الدراسة بأنه يجب على الحكومة تحسين الظروف المعيشية للمواطنين من خلال الاستفادة الحكيمة من عائدات ضريبة القيمة المضافة بطريقة فعالة⁽³⁾.

2 - دراسة (Kalas and Milenkovic 2017)

هدفت الدراسة إلى تحديد الآثار المترتبة من ضريبة القيمة المضافة على الاقتصاد وأهميته، بالإضافة إلى تحديد أثر ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في صربيا.

واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

واستخدمت الدراسة البيانات الأولية كأداة للدراسة.

وركزت الدراسة على تحليل نتائج عشر سنوات من 2005 إلى 2014 ومن خلال استخدام الاحصاء الوصفي وتحليل الانحدار، حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية وإيجابية بين ضريبة القيمة المضافة والناتج المحلي الإجمالي، وأيضا هناك علاقة إيجابية بين عائدات ضريبة القيمة المضافة وإجمالي الإيرادات العامة لخزينة صربيا، حيث تعمل هذه العائدات على زيادة الخزينة العامة للدولة⁽⁴⁾.

⁽³⁾ Oseni, A. (2017). The Effects of Value Added Tax on Government's Revenue Generation Profile in Nigeria: A Conceptual Approach. International Journal of Economics and Financial Management. 2 (4), 2545 –5966. (Oseni,2017).

⁽⁴⁾ Kalas, B. And Milenkovic, N. (2017). The Role of Value Added TAX in The Economy Of SERBIA. SCIENTIFIC REVIEW ARTICLE, ЕКОНОМИКА, 63(2), P. 69-78. (Kalaš & Milenković, 2017).

3 – دراسة (Nunns 2017)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة مقارنة الإيرادات الضريبية الأخرى في الولايات المتحدة الأمريكية وأيضاً تأثيرها على الموازنة العامة للدولة.

واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

واستخدمت الدراسة البيانات والإحصاءات عن الإيرادات العامة لعام 2012 الواردة في وزارة المالية.

وتوصلت الدراسة إلى أن تأثير إيرادات القيمة المضافة على الإيرادات العامة للدولة أكبر من الإيرادات الضريبية الأخرى، حيث أن إيرادات ضريبة القيمة المضافة تزيد من الإيرادات العامة بنسبة أكبر وذلك لانتساع وعائها الضريبي مقارنة بالضرائب الأخرى، وعند زيادة الإيرادات العامة يزداد معها النفقات الحكومية⁽⁵⁾.

4 – دراسة (Shale 2017)

هدفت هذه الدراسة إلى تحسين كفاءة جمع ضريبة القيمة المضافة، والتعرف على قدرتها في تنمية الاستقرار المالي وتأثيرها على إيرادات الميزانية في كوسوفو. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للفترة 2005 إلى 2015.

واستخدمت الدراسة مصادر البيانات الثانوية من خلال التقارير المالية السنوية الصادرة من وزارة المالية، وتقارير صندوق النقد الدولي، وتم تحليل البيانات بواسطة الانحدار المتعدد. وتوصلت الدراسة إلى أن تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة تأثير إيجابي وقوي، وتمثل إيرادات ضريبة القيمة المضافة حوالي 21% من إجمالي عائدات الميزانية. وتوصي الدراسة إلى أن تُولي الحكومة المزيد من الاهتمام لإدارة الضريبة حتى تصبح أكثر فاعلية وسرعة في جمع الضرائب⁽⁶⁾.

⁽⁵⁾ Nunns, Jim; Toder, Eric. (2017). Effects of a federal value added tax on state and local government budgets, National tax Journal, 70 (3), pp 515- 548. (Nunns & Toder, 2017).

⁽⁶⁾ Kalas, B. And Milenkovic, N. (2017, April 03). The Role of Value Added TAX in The Economy of SERBIA. Retrieved from scindeks: <https://scindeks.clanci.ceon.rs/data/pdf/0350-137X/2017/0350-137X1702069K.pdf>.

ما يستفاد من الدراسات السابقة

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة يمكن استخلاص بعض أوجه التشابه والاختلاف والتي كانت الدافع للدراسة الحالية كما يلي:

فمن حيث الهدف اتفقت غالبية الدراسات السابقة على معرفة تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة للدولة مثل دراسة (Nunns 2017)، بينما هدفت دراسة (Shale 2017) إلى تحسين كفاءة جمع ضريبة القيمة المضافة، والتعرف على قدرتها في تنمية الاستقرار المالي وتأثيرها على إيرادات الميزانية. وعلى ذلك وامتداداً لأهداف الدراسات السابقة فقد هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة للدولة.

أما من حيث المنهجية فقد اتفقت الدراسات السابقة على المنهج الوصفي التحليلي مثل دراسة (Kalas and Milenkovic 2017)، وعلى ذلك وبالاتفاق مع الدراسات السابقة فقد اتبعت الدراسة الحالية المنهج الوصفي التحليلي، ومن حيث أداة الدراسة اتفقت جميع الدراسات السابقة على استخدام البيانات والإحصاءات الصادرة من وزارة المالية.

ومن حيث بلد التطبيق فقد تنوعت الدراسات فهناك ما تم تطبيقه بنيجيريا كدراسة (Oseni 2017)، أما دراسة (Nunns 2017) فطبقت في الولايات المتحدة الأمريكية، وبالنسبة لدراسة (Kalas and Milenkovic 2017) فتم تطبيقها في صربيا.

وعليه تنفرد الدراسة الحالية في بيئة حديثة التطبيق لضريبة القيمة المضافة وهي دولة الإمارات العربية المتحدة .

مما سبق وجد الباحث أن من أهم ما تميزت به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة يمكن تحديده في أنها سلطت الضوء على أثر تطبيق الضريبة الغير مباشرة على إيرادات الموازنة العامة في بيئة حديثة التعامل مع الضرائب وهي دولة الإمارات العربية المتحدة، وفي حدود علم الباحث هناك ندرة في المخرجات المتعلقة بهذا الموضوع وهذا يدل على محدودية عدد الباحثين والمهتمين في هذا المجال بدولة الإمارات العربية المتحدة، مما شجع الباحث بالبحث في هذا الموضوع.

مبحث تمهيدي

مفهوم الضريبة الغير مباشرة في الإمارات

تمهيد:

تحتل الضرائب بشكل عام مركزاً مميزاً في الدراسات المالية، فهي وسيلة رئيسية ومميزة لتحقيق أهداف الدولة الاجتماعية والاقتصادية، وأنه لمن الأهمية بمكان قبل أن نتعرض لأليات تطبيق الضريبة الغير مباشرة وأثارها بدولة الإمارات العربية المتحدة أن نتعرف أولاً ما هو مفهوم الضرائب الغير مباشرة وما هي خصائصها.

وهذا ما سوف يتم بحثه في مطلبين كالتالي:

المطلب الأول: مفهوم الضرائب غير المباشرة

المطلب الثاني: - خصائص الضرائب غير المباشرة

المطلب الأول

مفهوم الضرائب الغير مباشرة

تتسم الضرائب الغير مباشرة بالمرونة، فهي نوع من أنواع الضرائب التي تفرض على الإنفاق أو المبيعات أو الاستهلاك، بخلاف الضرائب المباشرة التي تفرض على الدخل والأصول والأرباح والثروات، فالضرائب الغير مباشرة لا تحصلها الحكومة مباشرة وإنما يتم تحصيلها عن طريق غير مباشر من خلال وسيط، ومن أمثلتها الضريبة على المبيعات وضريبة القيمة المضافة وكذلك الرسوم الجمركي، وبالتالي يتحمل المستهلك عبء هذه الضريبة بالكامل حيث يتم تحصيلها منه عبر المتاجر أو نقاط البيع بالتجزئة فهي لا تعتمد على مبدأ القدرة على الدفع، فتفرض على الأفراد والشركات دون تمييز بينهم، بخلاف ضريبة القيمة المضافة

التي يتم تحصيلها في كل مراحل الإنتاج ومثلها كذلك مثل الرسوم الجمركية المفروضة على الواردات، فهي ضرائب تفرضها الحكومة على السلع المستوردة من الخارج.

ولقد ذهب الفقه إلى وضع معايير ثلاث للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة⁽⁷⁾.

أولاً: معيار العبء الضريبي.

ثانياً: معيار الوعاء الضريبي.

ثالثاً: المعيار الإداري.

وفيما يلي شرح هذه المعايير الثلاث:

أولاً: معيار العبء الضريبي:

طبقاً لهذا المعيار عندما يفرض القانون ضريبة ما على المكلف بها ويتحمل بها دون أن ينقلها إلى أحد الأشخاص وتقبل من هذا المكلف ويقوم بدفعها بصورة نهائية، فإننا نكون في هذه الحالة بصدد ضريبة مباشرة، أما إذا قام هذا المكلف بالضريبة من نقل عبئها إلى شخص آخر فيكون هذا الشخص الأخير هو الممول الحقيقي للضريبة، فإننا نكون أمام حالة ضريبة غير مباشرة، وبناءً على هذا المعيار تكون الضريبة المفروضة على الدخل والثروة هي ضرائب مباشرة، لأن أصحابها هم من يقوموا بتحمل الضريبة مباشرة وبصورة نهائية دون أن يستطيعوا نقل عبئها إلى أحد ما.

أما الضرائب التي تفرض على الواردات والإنتاج والاستهلاك فهي ضرائب غير مباشرة لأن أصحابها تمكنوا من نقل عبء هذه الضريبة إلى أشخاص آخرين عبر مراحل مختلفة.

(7) محمد إبراهيم أبو شادي، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر، ص35.

ثانياً: معيار الوعاء الضريبي:

أما بالنسبة لهذا المعيار فإنه يتم التمييز بين حالتين الأولى هي مدى العلاقة بين المكلف بدفع الضريبة والوعاء الذي تفرض عليه تلك الضريبة، ففي حالة النظر عند فرض الضريبة إلى ملكية الوعاء أو اكتسابه بالنسبة للممول، فإننا نكون بصدد ضريبة مباشرة ومن أمثلتها الضريبة على الدخل، أما إذا استعمل الممول هذا الوعاء أو أنفقه وبناء على هذا الاستعمال والإنفاق تم فرض هذه الضريبة، فإننا نكون بصدد ضريبة غير مباشرة ومن أمثلتها الضرائب التي تفرض على الإنتاج والاستهلاك والواردات.

والحالة الثانية وفقاً لهذا المعيار هي حالة النظر إلى طبيعة الوعاء عند فرض الضريبة من حيث ثبات هذا الوعاء الضريبي أو استمراره، فإذا تم فرض الضريبة على مصدر ثابت ومستمر كانت الضريبة مباشرة مثل الضريبة على الدخل، أما إذا فرضت الضريبة على مصادر لا تتسم بالثبات والاستمرارية وتحمل صفة الاحتمالية فإننا نكون بصدد ضريبة غير مباشرة مثل ضريبة المبيعات.

ثالثاً: المعيار الإداري:

وفي هذا المعيار يتم التمييز طبقاً لكيفية تنظيم الإدارة المسؤولة عن الضرائب، فمنها ما يختص بالضرائب المباشرة ومنها ما يختص بالضرائب غير المباشرة.

وكذلك تختلف من دولة لأخرى ففي فرنسا على سبيل المثال تعتمد في جباية الضريبة المباشرة على قوائم بأسماء الممولين الخاضعين للضريبة، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فيتعذر تحديد أسماء الممولين أو تحديد مقدار ما سيتم تحصيله منها.

أما في إنجلترا فيتم الاتصال مباشرة بين الإدارة المسؤولة عن تحصيل الضرائب وبين الممولين، وما عدا ذلك يُعد ضرائب غير مباشرة.

وفي القانون الدستوري الأمريكي فإن الضرائب غير المباشرة لها معنى آخر حيث إنهم يتعاملون بالضريبة المباشرة وضرائب الإنتاج، فلقد كانت ضريبة الدخل الفيدرالية منذ نشأتها ضريبة غير مباشرة حتى الأول من شهر يوليو سنة 1862.

وعلى الرغم من هذا فقد ازداد معدل دفع السكان للضرائب غير المباشرة وتحديداً ضرائب الإنتاج عن معدلها الاعتيادي بحوالي 8% الى 90% دعماً للمجهود الحربي في الأربعينيات، وكانت فكرة تصنيف ضريبة القيمة المضافة كأحد أنواع الضرائب غير المباشرة وليدة عقل رجل الأعمال الألماني ويليام فون سيمنز عام 1918⁽⁸⁾.

وبعد 100 عام أصبحت الضريبة التي تم وضعها لتكون فاعلة وسهلة نسبياً عند تحصيلها وفرضها هي ضريبة السلع والخدمات القائمتان في معظم بلدان العالم⁽⁹⁾.

أما في دولة الإمارات العربية المتحدة فلقد تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في أوائل عام 2018 كضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات التي يتم توردها في كل مرحلة من مراحل التوريد، ويكون المستهلك هو الممول الحقيقي لهذه الضريبة، وهي تشكل مصدر دخل جديد لميزانية الدولة تساهم في ضمان استمراريته توفير الخدمات الحكومية، مما يقلل من خفض الاعتماد على النفط وغيره من المنتجات كمصادر أساسية كإيرادات لميزانية الدولة⁽¹⁰⁾.

فالضريبة غير المباشرة بصفه عامة هي نوع من أنواع الضرائب التي تعتمد على الأموال ويتم تحصيلها لصالح الحكومة عن طريق وسيط، وذلك من خلال البيع بالتجزئة أحياناً أو أن تقوم الشركات أو المؤسسات بسداد الضريبة التي قامت بتحصيلها من العملاء، وبذلك تكون

(8) عبدالله عبدالله عبد اللطيف، دراسة عن الضريبة على القيمة المضافة، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، ص 28-30.

(9) إسماء المغازي، الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات، الأطر القانونية والكفاءة والفاعلية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة 2016، ص 45 وما بعدها.

(10) أنور محمد عبد الوهاب العلمي، ضريبة القيمة المضافة وفقاً لقانون دولة الإمارات العربية المتحدة، المتحدة للنشر والتوزيع، أبوظبي، 2022، ص 40.

الحكومة هي من حصلت على عائد هذه الضريبة بطريقة غير مباشرة ويكون المستهلك هو الممول الحقيقي والنهائي له.

وبذلك فمن الواضح أن الضريبة الغير مباشرة هي تلك الضريبة التي يتم تحصيلها لصالح الحكومة من خلال وسيط، وتفرض هذه الضريبة على الإنفاق أو الاستهلاك أو الإنتاج وذلك على خلاف الضريبة المباشرة التي تفرض على الدخل والأصول والأرباح.

ومما سبق يتبين أنه قد يكون أحياناً من الصعب والمحال كذلك التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة.

ومما لا شك فيه أن أهمية الضرائب في العصر الحديث قد ازدادت بشكل ملحوظ ومميز، ونستطيع أن نقول بحق أنها أداة فعالة من أدوات السياسة المالية، وخاصة لما لها من دور بارز في إعادة التوازن الاقتصادي لدولة ما.

فالضرائب الغير مباشرة هي ضريبة من ضرائب الأموال حيث يكون تحصيلها مرتبط دائماً وأبداً باستخدام هذه الأموال أو انفاقها، ولكنها تتناقص في الدول المتقدمة والنفطية، وتزداد بصورة ملحوظة في الدول النامية، حيث إنها تمثل الجزء الأكبر من إيرادات الميزانية العامة للدولة، وذلك بسبب ضعف الإدارة وانخفاض مستوى التعليم وعدم توافر الكفاءات الإدارية، خاصة في جوانب الإدارات المالية.

كما أن الضرائب الغير مباشرة تعتمد بصفة أساسية على الإنفاق والاستهلاك، ومن المعلوم أن في الدول النامية عدد محدود الدخل يفوق بكثير أصحاب الثروات والرأسماليين، وعند فرض ضريبة على السلع الغير أساسيه والتي يمكن الاستغناء عنها فإن في هذه الحالة يخفض مستوى الاستهلاك من هذه السلع، حيث يكون محدود الدخل بترتيب أولوياته من حاجاته للسلع، ويحد من الاستهلاك.

ويقتصر شراء مثل هذه السلع الكمالية على الأغنياء فقط، وبالتالي فإن هذا النوع من الضريبة يتسم بالعدالة لارتباطها بدخل الممول في حقيقة الوقت، وعلى سبيل المثال الضريبة العامة على المبيعات، وهي تلك الضريبة التي تفرض على جميع السلع والخدمات وتفرض على قيمة المبيعات بمعدلات موحدة على جميع السلع الاستهلاكية، ولذلك فهي تتميز بأنها أكثر الضرائب في التحصيل وذلك لانخفاض عبئها نوعاً ما، فهي تتناسب نسبياً مع استمرار الاستهلاك حيث كما ذكر أنها لا تمثل عبئاً ضريبياً لأنها تحصل بمبالغ بسيطة ولا يشعر المستهلك بها.

أما ضريبة القيمة المضافة فتعد هذه الضريبة شكل من أشكال الضريبة على المبيعات وهي تفرض على الزيادات التي تتحقق في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، فهي في حقيقتها تمثل مقابل استخدام منشأة ما لعناصر الإنتاج، ويمكن حسابها بحساب الفرق بين الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات والمبلغ الذي تدفعه المنشأة مقابل شراء عناصر الإنتاج وذلك في خلال فترة زمنية معينة⁽¹¹⁾.

هذا وقد عرفها البعض من رواد الفكر الاقتصادي بأنها عبارة عن مساهمات إلزامية يتم تحصيلها بطريقة غير مباشرة من قبل جهة واحدة في سلسلة التوريد، فيتم فرض مثل هذه الضرائب على أفراد أو كيانات معينة من خلال فرض الضريبة على منتج السلعة أو بائع هذه السلعة، ويتم تحصيلها من المستهلك النهائي بطريقة غير مباشرة، ثم يتم بعد ذلك تحويل هذه الضريبة إلى الحكومة عن طريق ذلك الوسيط الذي قام ببيع هذه السلعة إلى المستهلك النهائي، فيتم احتساب هذه الضريبة كجزء من سعر هذه السلعة أو الخدمة المقدمة، ويعتبر المستهلك أو طالب الخدمة قد دفع أعلى سعر للسلعة أو الخدمة

(11) خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة 2008، ص 37.

المقدمة بسبب هذه الضريبة الغير مباشرة، وتظهر صورها على وجه الخصوص في ضريبة الاستهلاك أو القيمة المضافة، بالإضافة الى الضرائب التي تفرض على السجائر والكحول⁽¹²⁾.

وبعد التعرف على مفهوم الضريبة غير المباشرة يتطلب منا البحث السريع وفي عجاله عن التحدث عن بعض صور هذه الضريبة غير المباشرة:

1. ضريبة الخدمة:

وهذه تلك التي يتم تحصيلها من الأفراد والجهات التي تقدم الخدمات مثل الخدمات الاستشارية والهندسية والقانونية وغير ذلك من الخدمات المقدمة، وتكون مستحقة الدفع فور تقديم الخدمة لطالبيها.

2. ضريبة المبيعات:

وهي تلك التي تفرض مثلاً على الملابس والأجهزة الكهربائية والأدوات المنزلية فعند شراء مثل هذه السلع يتم دفع سعرها مشمولاً بقيمة الضريبة المفروضة عليها.

3. الضريبة الانتقائية:

وهي تلك التي تفرض في الغالب على المواد الخام التي تحتاجها المصانع لصناعة منتج معين، مثال ذلك الشركات المصنعة للدخان فهي قد تحتاج إلى التبغ كمادة خام لصناعة السجائر، فيتم فرض مثل هذه الضريبة على التبغ، وعندما يقوم المشتري بشراء السجائر يقوم بدفع هذه الضريبة ضمن سعر علبة السجائر⁽¹³⁾.

(12) سوزي عدلي ناشد، العدالة الضريبية في القانون، الضريبة المضافة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية عام 2002، ص 65.

(13) محمد عبد الله صوان، الضرائب الحديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة (ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية) دار الكتاب الجماعي، الرياض 2019، ص 55.

4. ضريبة الجمرک:

وهذه الضريبة تفرض على السلع التي يتم استيرادها من دولة لأخرى، ويظهر ذلك جلياً في حالة السلع الباهظة التكاليف مثل السيارات والأجهزة الكهربائية.

5. ضريبة الترفيه:

وهي تلك التي تفرض على كل مجال ترفيهي مثل الأفلام التي تعرض في دور السينما وكذلك العروض المسرحية ومجالات الرياضة المختلفة وكل مجال يتميز بما هو وسائل ترفيهية.

6. ضريبة معاملات الأوراق المالية:

وهذا النوع من الضريبة الذي يفرض على الأسهم والسندات في عمليات بيع وشراء الأوراق المالية من خلال عمليات البورصة⁽¹⁴⁾.

المطلب الثاني

خصائص الضرائب غير المباشرة

1 - تتسم الضريبة غير المباشرة بضالتها فلا يشعر المكلّف بها أو بعبئها نوعاً ما، لأن من يتحمل عبئها هو المستهلك النهائي فيقوم بدفعها دون أن يستشعر ثقلها، لأنه يدفعها عبر شراء السلعة التي تسد احتياجه في دفعها وكأنه يدفع سعر السلعة فقط دون تخصيص ما دفعه من ضريبة غير مباشرة عبر شرائه هذه السلعة، فلا يشعر بها

(14) إسراء المغازي، المرجع السابق، ص 70.

ويكون عبئها أقل، وفي الغالب لا يعرف هذا الشخص أنه يدفع الضرائب للحكومة فمقدارها غير مذكور في بطاقة السعر ولكنه مرئي فقط في الايصال.

2 - ومن ضمن خصائص هذا النوع من الضرائب فإنها تمتاز بسرعة في التحصيل وحتمية هذا التحصيل لندرة احتمال ظهور التهرب الضريبي، مما يزيد معه كما هو الحال كذلك في الإيرادات المتحصلة من الضرائب غير المباشرة لميزانية الدولة، فهي سهلة التجميع، على عكس الضرائب المباشرة التي تتطلب التوثيق والتسجيل، فالضريبة الغير مباشرة تنسم ببساطتها في إدارتها ويتم تحصيلها في الوقت الذي يشتري فيه الشخص سلعة ما، فيكون مثلاً البائع عبر التجزئة بتحصيل هذه الضريبة من خلال السلعة المباعة وتحويلها للحكومة، ومن أهم مميزات هذه الضريبة الغير مباشرة أنها تحد وتقلل من استهلاك المنتجات الضارة فيتم فرض ضرائب غير مباشرة بصورة كبيرة على الكحول والسجائر والتبغ وأحياناً على السائل الذي تعبأ به السيارة والشيشة الإلكترونية.

وبالتالي فكلما رفعت قيمة هذه الضريبة على مثل هذه الأنواع من السلع كلما أدى ذلك إلى عزوف المستهلكين عن شرائها⁽¹⁵⁾.

3 - من أهم خصائصها أنها تُعد من الوسائل الهامة والمتميزة لرسم النشاط الإنتاجي والاستثماري في اقتصاد الدولة وخاصة عند احتياج الميزانية العامة للدولة إلى مزيد من الإيرادات لنمو اقتصادها وتطوره، على عكس الدول الاقتصادية ذات العائد النفطي الكبير مثل دولة الإمارات فهي تعتمد على النفط في التنمية الاقتصادية بصفة أساسية⁽¹⁶⁾.

(15) خالد أمين عبد الله، النظم الضريبية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان 2015، ص 101.

(16) أنور محمد عبد الوهاب العلمي، المرجع السابق، ص 50.

وعلى الرغم من تلك المزايا والخصائص التي تتمتع بها الضرائب الغير مباشرة هو مجمل القول فإن الضرائب الغير مباشرة قد اتسمت بالالتزام الضريبي، فتمتاز هذه الضرائب غير المباشرة بأن الممول ملتزم بسدادها بعلم أو غير علم، حيث يقوم مقدم الخدمة أو بائع السلعة بتحويلها إلى الحكومة ويعود بدوره ليستردها من المستهلك النهائي أو طالب الخدمة.

ومن خصائصها أيضاً كما ذكرنا من قبل التشجيع على الادخار والاستثمار وذلك لأنه في حقيقة الأمر ما فرضت هذه الضريبة إلا من أجل تحقيق النمو الاقتصادي وبالتالي فهي تمتاز بتشجيع المستهلكين على الادخار والاستثمار.

أنها تختص أيضاً بعدم القدرة على التهرب من الدفع، وذلك لأنها تُحصل مباشرة على السلع والخدمات عند شراء السلعة أو طلب الخدمة.

ولقد اتسمت أيضاً ببعض العيوب فهي لا تتقيد بمبدأ القدرة على الدفع وتفرّد بدون تمييز دون مراعاة للحالة الاقتصادية والاجتماعية للممول، وبالتالي فإن أكثر متضررين منها هم محدودي الدخل فهم من يشعرون بعبء حقيقي، مما لجأ بعض الدول على رفع معدل الضريبة غير المباشرة على السلع الغير أساسية وخفضه على سلع ذات الاحتياج الضروري للأسرة، بسبب تغيرات الأسعار وأنها من أعظم وأجل عيوب الضرائب الغير مباشرة إذا لم يكن هناك تجديد ورقابة من قبل الإدارة الضريبية، فإنها في الواقع سوف تؤدي إلى حالة من التضخم في الاقتصاد لأنها تضاف إلى أسعار السلع.

كذلك فإن معظم الدول تستخدم نوعين من الضرائب من أجل زيادة إيرادات الخزينة العامة، ومن ناحية أخرى من أجل تحقيق العدالة في تحمل الأعباء الضريبية، ومن ناحية ثالثة حتى تتمكن الدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

اتضح مما سبق أن ضريبة الاستهلاك لها النصيب الأكبر أو ما تسمى بالقيمة المضافة كنوع من أنواع الضرائب الغير مباشرة تفرض على عمليات الشراء والبيع وعرض واستهلاك الخدمات إلا أنه يقع عبئه الضريبي على عاتق المشتري بالكامل، فمهمة البائع هنا تنحصر في تحصيل الضريبة وتوريدها للحكومة وذلك في نهاية الشهر أو ربع السنة أو السنة، وهذا ما يسمى بالإخطار أو الاقرار الضريبي، حيث يقوم البائع بإخطار جهة الإدارة الضريبية بضريبة القيمة المضافة المحصلة.

ولقد تعددت مسميات هذه الضريبة في البلدان المختلفة من ضريبة استهلاك أو ضريبة القيمة المضافة⁽¹⁷⁾.

ولكن مما لا شك فيه أنها مطبقة في معظم بلدان العالم أياً كانت مسمياتها.

(17) فاطمة السويسي، الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس 2014، ص 45.

الفصل الأول

آليات تطبيق الضريبة الغير مباشرة في الإمارات العربية المتحدة

تمهيد:

يتضح أن معظم دول العالم اتجهت وبكل قوة من أجل تنمية الحياة الاقتصادية والاجتماعية الى تطبيق الضرائب غير المباشرة لسهولة تحصيلها، نظراً لدورها البارز كمصدر للإيرادات، الذي ينعش ميزانية الدولة اقتصادياً، وكانت الإمارات العربية المتحدة من بين هذه الدول، والتي كانت تعتمد اعتماداً كلياً على النفط من أجل التنمية، التي تنعكس بالعيش الرغيد على حياة المواطنين.

ومن أجل هذا الغرض أيضاً كانت دولة الإمارات العربية المتحدة كدولة من دول مجلس التعاون الخليجي لها السبق في تطبيق الضرائب الغير مباشرة وبتساع،

ما هي آليات تطبيق هذه الضريبة في دولة الإمارات العربية المتحدة؟

ولإجابة على هذا التساؤل يجب البحث في مبحثين:

المبحث الأول: - مراحل تطبيق الضريبة الغير مباشرة في الإمارات العربية المتحدة.

المبحث الثاني: - نطاق تطبيق الضريبة الغير مباشرة.

وفيما يلي الشرح بالتفصيل

المبحث الأول

مراحل تطبيق الضريبة الغير مباشرة

تمهيد:

تعد الضريبة على الاستهلاك كان لها السبق في الظهور، حيث كان فرض هذا النوع من الضرائب يتم عبر آليات مختلفة على رقم الأعمال، التي تستهدف المبالغ الإجمالية للمبيعات، والتي تحققها الشركات والمشروعات العامة والخاصة.

والضريبة الغير مباشرة ليست وليدة هذا العصر، فلقد ظهرت في العصور الوسطى عن طريق فرض الرسوم أثناء عبور البضائع التي تمر عبر البلاد، وكان يطلق عليها رسوم العبور أو رسوم السوق ثم تطور هذا المفهوم مع مرور الزمن ليشمل جميع السكان الملتزمين ضريبياً، فتطور الأمر ليشمل الضرائب الغير مباشرة السلع الموزعة جزئياً بين كلاً من المستهلكين، والتجار والموردين⁽¹⁸⁾.

ولقد مرت التشريعات الضريبية عبر مراحل مختلفة، ترتبط بالتطور والزمن والحاجة الملحة لإنعاش الميزانية العامة للدولة، وفي هذا الصدد من الممكن التمييز بين عدة أساليب مختلفة:

أولاً: - الضريبة الواحدة على الإنتاج:

وهذا النوع من الضرائب الغير مباشرة، والتي كانت تفرض على السلعة مرة واحدة عند انتاجها، ومن البديهي أن يشمل سعر السلعة النهائي عند الاستهلاك قيمة الضريبة المفروضة.

ولكن يعيب هذه الضريبة أنه لكي تكون ذات أثر، فكان لابد من ارتفاعها، مما قد يؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في خصوصها، فإذا ظهرت هذه الظاهرة خاصة وأنها بمجرد التهرب في مرحلة الإنتاج، فإن هذه السلعة لن تتحمل بعد ذلك أي عبء ضريبي، وبالتالي تفقد المزايا من وراء فرض هذه الضريبة.

(18) محمد عبد الله صوان، المرجع السابق، ص 60.

هذا وقد ترجع بعض الدول إلى فرض الضريبة الواحدة في مرحلة انتقال السلعة من تاجر الجملة الى تاجر التجزئة، ويطلق عليها في هذه الحالة (الضريبة على المشتريات).

وقد تفرض هذه الضريبة في مرحلة البيع من تاجر التجزئة إلى المستهلك، وهنا تسمى في هذه الحالة (الضريبة على المبيعات) والتي ما زالت بعد الدول تطبقها حتى الآن⁽¹⁹⁾.

مما تقدم يتبين لنا أن الضرائب الوحيدة تقوم على فكرة قوامها أن أي منتج يمر قبل وصوله الى المستهلك بمراحل انتاج وتوزيع عديدة ليأخذ الشكل الذي يصل به إلى المستهلك ويجعله قادراً على اشباع الحاجة التي دفعته لشراء هذا المنتج، بفرض الضريبة وتحصيلها في مرحلة معينة من مراحل الإنتاج والتوزيع، وبمناسبة الصفقة أو التعامل الذي يقع في نهاية هذه المرحلة، فإن الممول الذي أجرى هذه الصفقة يضمن مبلغ الضريبة في ثمن البيع وينتقل العبء الضريبي من وسيط إلى وسيط من خلال ما يتم بينهم من صفقات، إلى أن يستقر في النهاية في ذمة المستهلك، كما قد ينتقل العبء الضريبي إلى المستهلك بطريقة فورية ومباشرة، إذا ما تعامل الممول الذي تحصل لديه الضريبة مع المستهلك مباشرة، ومن ثم يقال عن الضرائب الوحيدة أنها ضرائب غير تراكمية⁽²⁰⁾.

ثانياً: - الضريبة التراكمية على المعاملات:

وهي الضريبة المتتابة على رقم الأعمال كما يطلق عليها بعض رجال الاقتصاد، وتحصل في كل مرة يكون فيها المنتج محلاً للتعامل، فتفرض مرة عند بيع المواد الخام لتصنيع هذا المنتج ثم مرة عند خروج المنتج من المصنع ثم مرة عند قيام تاجر الجملة ببيع المنتج لتاجر التجزئة، وتفرض أيضاً في مرحلة وصول المنتج للمستهلك، ولذلك سُميت بضريبة المعاملات المتتابة أو بالتراكمية⁽²¹⁾.

وبذلك يتضح أن الضريبة التراكمية هي أشد أنماط الضريبة على رقم الأعمال ارتباطاً بالمعاملات.

(19) خالد عبد العليم السيد عوض، المرجع السابق، ص 40.

(20) عارف الزين، قانون الضريبة على القيمة المضافة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2002، ص 69.

(21) قاسم نايف علوان، ضريبة القيمة المضافة، المفاهيم، القياس، التطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2008 ص 45.

فالأصل في هذه الضريبة أنها قيمة موحدة تفرض على كافة السلع والخدمات في مختلف مراحل الإنتاج، ومن هنا يتضح أن هذه الضريبة: -

1 - تكرار الجباية:

حيث يتم ملاحقة المنتج بهذه الضريبة بمناسبة كل تعامل يقع عليه، وبالتالي فإن العبء الضريبي يزداد بتزايد عدد التعاملات، وبذلك تمثل الضريبة نسبة من ثمن البيع النهائي للمنتج تفوق السعر المقرر قانوناً.

2 - ظاهرة التراكم:

كما ذكرنا سابقاً فإن هذه الضريبة تلاحق المنتج في كل تعامل يقع عليه، ونظراً لتكرار تحصيل الضريبة وعدم خصم الضرائب المحصلة في المراحل السابقة من الضرائب المحصلة في مراحل لاحقة فإن الضرائب المحصلة في مراحل سابقة تعامل على أنها جزء من الوعاء الضريبي في كل مرحلة من المراحل اللاحقة وتؤدي عنها الضريبة وبذلك اتسمت بظاهرة التراكم⁽²²⁾.

3 - تواضع القيمة:

إن الضريبة التراكمية التي تفرض على السلع والخدمات في كافة مراحل الانتاج والتداول فلا بد من فرض قيمة مخفضة، حتى لا يثقل العبء الضريبي فيصعب تحمله وخاصة بالنسبة للسلع الضرورية للاستهلاك، ومع تلك السمات فلقد تراءى لرجال الاقتصاد والمالية أن هذه الضريبة التراكمية على الرغم من أنها لها مميزات مؤثرة، فإن لها أيضاً بعض المساوئ، وفيما يلي ايجازاً في عجالة للمزايا والعيوب للضريبة التراكمية.

(22) إسراء المغازي، المرجع السابق، ص 73.

كما تتسم الضريبة التراكمية بالآتي: -

1 - سهولة تحديد نطاق تطبيقها ووعائها:

إن الأصل أن كل الصفقات والمعاملات تخضع للضريبة التراكمية، وتأتي سهولة تحقيق نطاق تطبيقها ووعائها، حيث إن وعاء الضريبة التراكمية يتحدد بالكشف عن رقم أعمال (الصانع أو التاجر أو مؤدي الخدمات) بصفة دورية، بغض النظر عن طبيعة نشاط الممول أو طبيعة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة (23).

2 - عمومية الضريبة التراكمية اكسبتها حظوة سياسية:

كما اتضح سابقاً فالضريبة التراكمية امتد نطاق تطبيقها الى كافة الأنشطة الاقتصادية، وبالتالي فإن جميع أصحاب الأعمال خاضعون لها دون تفرقه أو تمييز، فهذا الطابع لتلك الضريبة جعلها مفضلة ومميزة لدى السلطة الحاكمة، كما حدث ذلك في ألمانيا وإيطاليا وبلجيكا، حيث ظلت هذه الضريبة مطبقة في هذه البلدان حتى نهاية الستينات عندما تم استبدالها بالضريبة على القيمة المضافة بعد انضمام هذه الدول إلى السوق الأوروبية المشتركة (24).

3 - سهولة نقل العبء الضريبي:

أنه من الواضح، بسبب شمول الضريبة التراكمية لكافة الأنشطة الاقتصادية، أدى ذلك بدوره إلى اتساع وعائها مما أتاح سهولة نقل العبء الضريبي على المستهلك النهائي المنتفع بالخدمة أو المنتج.

(23) محمد ابراهيم أبو شادي، المرجع السابق، ص 40.

(24) خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 112.

4 - عدم الحاجة إلى إقامة نظام ضريبي خاص بالخدمات:

نظراً لأن هذه الضريبة تفرض على السلع والخدمات، فمن ثم ليست هناك حاجة لفرض ضريبة على الخدمات كما هو الحال في الضرائب الوحيدة⁽²⁵⁾.

5 - وفرة الحصيلة:

من المنطقي والحال كذلك، أنه طالما فرضت هذه الضريبة التراكمية على كافة الأنشطة الاقتصادية، مما أدى بدوره إلى اتساع الوعاء الضريبي، فتكون النتيجة الحتمية هي كثرة ووفرة حصيلتها⁽²⁶⁾.

6 - الضريبة التراكمية لا تشجع على التهرب الضريبي:

إن الضريبة التراكمية، كما ذكرنا من قبل، تتسم بتكرار حصيلتها على المنتج الواحد، وبالتالي فإن أخفق الممول في مرحلة من مراحل تداول المنتج، فإنها تلاحقه في المراحل الأخرى، لأنه من الصعب إخفاء المنتج، أو عدم تداوله لمدة طويلة، وبالتالي فإن التهرب من الضريبة التراكمية لا يكون إلا في جزء يسير لا يترتب عليه إلا ضياع جزء من الضريبة المستحقة⁽²⁷⁾.

وعلى الرغم من هذه المزايا الهامة المؤثرة، فإن للضريبة التراكمية عدة مساوئ من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وفيما يلي وفي عجالة سريعة بيان هذه المساوئ.

(25) سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 70.

(26) محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، هيئة الموسوعة العربية، طبعة أولى، دمشق، سنة 2005، ص 35.

(27) يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، عام 2001، ص 48.

مساوي الضريبة التراكمية: -

1 - عدم حيدة الضريبة التراكمية تجاه الدورات الاقتصادية:

من المعلوم أن مراحل الإنتاج والتوزيع للأنشطة الاقتصادية مرتبطة حسب مستوى التصنيع ودرجة التكامل أو التخصص الذي بلغته هذه الأنشطة في عدد قليل من الوحدات الاقتصادية، أو قد تكون موزعة بين عدد كبير من هذه الوحدات.

فبالنظر للحالة الأولى نكون بصدد دورات اقتصادية قصيرة ومؤسسات مندمجة.

أما في الحالة الثانية فنكون أمام دورة اقتصادية طويلة ومؤسسات اقتصادية مستقلة ومتخصصة.

ومما لا يختلف عليه القول أن المؤسسات المندمجة تحرس دائماً على إلغاء الوسطاء وتسعى إلى التعامل المباشر مع المستهلك، وبالتالي لا يتصور خضوع انتاجها للضريبة التراكمية إلا مرتين، مرة عند شراء المواد الأولية لتصنيع المنتج والمرة الثانية عند بيع المنتج للمستهلك.

أما المؤسسات الغير مندمجة فهي بطبيعة الحال تباشر نشاطها من خلال دورات اقتصادية طويلة، وبالتالي فإن منتجاتها تخضع للضريبة التراكمية منذ الشراء للمواد الأولية وحتى تداولها ووصولها إلى يد المستهلك، فيكون العيب الضريبي أكبر مما تتحملها منتجات المؤسسات المندمجة، وبالتالي فتكون هناك نوع من المحاباة والتمييز بينهما خصوصاً في الأنشطة ذات الطبيعة الصناعية⁽²⁸⁾.

2 - التفاوت العشوائي في توزيع العبء الضريبي على مستوى المستهلكين:

أنه من واقع الحال عندما تكون هناك محاباة لمنتجات المؤسسات المندمجة وثقل للعيب الضريبي لمنتجات المؤسسات الغير مندمجة فيصبح هناك نوع من التفاوت العشوائي في توزيع العبء الضريبي الذي ينعكس ويتوزع على نفقات المستهلكين.

(28) فاطمة السويسي، المرجع السابق، ص 52.

3 - عدم قدره الضريبة التراكمية على تهيئه منافسه سليمة بين المنتجات الوطنية والمنتجات المستوردة:

من المعلوم أن غالبية الدول لا تفرض ضرائب على السلع المصدرة، فيما تفرض هذه الدول أعضاء ضريبية على السلع المستوردة مثل المستحقة على السريعة الوطنية، وبالتالي يظهر حالة من الخلل في توزيع الأعباء الضريبية وعدم القدرة على المنافسة في الأصوات، بما يؤدي للمخالفة للمبادئ المستقرة والمعمول بها في الاتفاقات المنظمة للتجارة الدولية، وكذلك المخالفة للاتفاقات العامة للتعريفات الجمركية والتجارة (الجات) ⁽²⁹⁾.

4 - عدم قدرة الضريبة التراكمية على تهيئة معاملة مواتية للاستثمارات:

إن الضريبة التراكمية وبسبب عموميتها قد لا يقتصر نطاق تطبيقها على سلع الاستهلاك النهائي وإنما يمتد ليشمل سلع الاستهلاك الوسيط والسلع الاستثمارية، إلا أن تطبيقها على مثل هذه السلع يصفها بعدم الحيطة تجاه عناصر الإنتاج، إذ أنها تزيد من تكلفة عنصر الاستثمارات، مما يؤدي إلى عدم قدرة المنتجات الوطنية على المنافسة في الأسواق الخارجية والداخلية ⁽³⁰⁾.

(29) قاسم نايف علوان، المرجع السابق، ص 55.

(30) خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 120.

المبحث الثاني

نطاق تطبيق الضريبة الغير مباشرة في الإمارات

تمهيد:

تُعد دولة الإمارات العربية المتحدة مثلها مثل باقي دول التعاون الخليجي قد سعت في العصر الحديث إلى التقليل من الاعتماد على النفط كمصدر لتنمية الخدمات العامة، فاتجهت مثلها مثل باقي دول التعاون الخليجي إلى الاعتماد على الضرائب الغير مباشرة في زيادة إيرادات الميزانية العامة.

هذا وقد صدر بدولة الإمارات العربية المتحدة المرسوم بقانون رقم 7 لسنة 2017⁽³¹⁾ والخاص بالضريبة الانتقائية كمرحلة من مراحل تطور ظهور الضريبة الغير مباشرة على أرض الدولة، حيث جاء في المادة الثانية في عجز الفقرة الثانية تلك الأنشطة التي تخضع وتعتبر وعاء لهذه الضريبة والتي تتعلق بالسلع الاقتصادية:

انتاج السلع الانتقائية في الدولة وكان الانتاج في سياق الأعمال

استيراد السلع الانتقائية

الإفراج عن السلع الانتقائية من منطقة محددة

تخزين السلع الانتقائية في الدولة وكان التخزين في سياق ممارسه الاعمال

واتضح بذلك أن المشرع الاتحادي قد حرص على تطبيق هذه الضريبة الغير مباشرة للحد من استهلاك هذه السلع لما لها من آثار صحية بالغة، بالإضافة إلى هدف زيادة الإيرادات التي تعود على ميزانية الدولة والتي يتم انفاقها على الخدمات العامة، فقام المشرع الاتحادي بتطبيق هذه الضريبة الغير مباشرة على السلع الآتية:

منتجات التبغ

السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية

أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية

المشروبات الغازية

مشروبات الطاقة

المشروبات المحلاة

(31) بوابة الإمارات العربية المتحدة، وزارة المالية.

هذا وقد استثنى المشرع الاتحادي فرض هذه الضريبة على السلع المصدرة خارج الدولة بهدف تشجيع الأعمال وعدم هروب الاستثمار الذي يعود بإيرادات مثمرة للصالح العام.

هذا ويلاحظ أن المشرع الاتحادي فرض هذه الضريبة الغير مباشرة على استيراد هذه السلع ونتاجها داخلياً على وجه الخصوص كما ذكرنا سابقاً لما لها من آثار ضارة بالصحة والبيئة، وبتطبيق هذه الضريبة يرتفع سعر بيع التجزئة الذي يدفعه المستهلك لقاء هذه السلع، وهنا يتضح الفرق جلياً وواضحاً بين الضريبة الانتقائية وضريبة القيمة المضافة، فضريبة القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك أو على استخدام السلع والخدمات وبذلك يتحملها فقط المستهلك النهائي وتحصلها الدولة عن طريق الوسيط⁽³²⁾.

الضريبة على القيمة المضافة:

على الرغم من أن هذه الضريبة حديثة نسبياً، ولكن اتجهت معظم الدول إلى تطبيقها وكان لهذه الضريبة السبق في الحداثة نظراً للتطور وإنماء الاقتصاد بالطرق الحديثة والأسرع مما يحقق مزيداً من تدفق الإيرادات للميزانية العامة، فهذه الضريبة تقوم على فكرة بسيطة من خلال تداول المنتج عن طريق عدة وسطاء حتى يصل الى المستهلك النهائي، فيتم فرض قيمة هذه الضريبة على قيمة المنتج عند كل تعامل مع خصم ما دفعه الوسيط السابق.

وبالتالي فإنها تقوم على تشجيع الاستثمارات لأنها ستسمح للمستثمر بخصم الضريبة السابق سدائها على المعدات والأدوات والمواد الخام اللازمة لتصنيع المنتج، وكذلك تساعد على ترشيد الاستهلاك من خلال تأثيرها على القوى الشرائية للنقود، فكيف ذلك؟

أنه بتطبيق هذه الضريبة فإن ذلك يؤدي إلى أن يقوم المستهلك بخفض استهلاكه مما يزيد بالتالي من مدخراته أو تؤول إلى الخزنة العامة للدولة إذا تم انفاقه، ويتم الخصم في كل الحالات بإحدى طريقتين:

الخصم المباشر
الخصم الغير مباشر

(32) محمد عبدالله صوان، المرجع السابق، ص 65.

أما في حالة الخصم المباشر

فيكون الفرق بين رقم الأعمال في مرحلة معينة ورقم الأعمال في نهايتها، فتحسب الضريبة على الفرق بينهما.

أما في حالة الخصم الغير مباشر:

وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة على اجمالي رقم الأعمال في نهاية المرحلة، فتقسم الضريبة التي أشهت في جميع المراحل السابقة، فيتم حساب الضريبة على المشتريات من الضريبة على القيمة المضافة، ولكن يعيب هذه الطريقة أنها لا تأخذ في عين الاعتبار هل رقم المبيعات السابق معفياً من الضريبة أم يخضع لسعر مختلف عن السعر الذي تم في المرحلة التي تم فيها احتساب الضريبة، وكذلك يعيب عليها انفصال قيمة الضريبة عن ثمن السلعة في مراحل الانتاج والتوزيع⁽³³⁾.

هذا وقد ظهرت هذه الضريبة في أحدث صورها بدولة الإمارات العربية المتحدة وصدور المرسوم بقانون رقم 8 لسنة 2017⁽³⁴⁾، حيث حددها هذا المرسوم بقانون بفرض 5% على استيراد وتوليد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع، وعلى التوريد الاعتباري من أجل نمو الاقتصاد الوطني بعدما كان الاعتماد كلياً على النفط، فبصدور هذه الضريبة قلت طريقة الاعتماد على النفط خصوصاً بعدما قل سعره عالمياً، فكانت دولة الامارات العربية المتحدة سباقه وبلا فخر للتغلب على مشكلة عدم استقرار أسعار النفط عالمياً، ومن أجل أن تواكب المكانة العالمية فأسهمت هذه الضريبة في زيادة الإيرادات واستمرارية تقديم خدمات حكومية متميزة⁽³⁵⁾.

(33) السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، عام 2000، ص 18.

(34) بوابة الإمارات العربية المتحدة، وزارة المالية.

(35) أنور محمد عبد الوهاب العلمي، المرجع السابق، ص 52.

هذا وتتميز هذه الضريبة بصعوبة التهرب الضريبي لأنها تتسم بالحسابات الدقيقة والفواتير الإلكترونية، ومن ثم وجود نظم محاسبية ذات كفاءة عالية سواء في المشروعات الكبيرة أو الصغيرة، بل وتتميز بالعدالة نوعاً ما بين الجميع دون محاباة شركات على أخرى، على الرغم أنه قد وصفها البعض بأنها ضريبة عمياء وغير عادلة نظراً لكونها لا تميز بين الفقراء والأغنياء، ولا تضع في الاعتبار تفاوت الدخل بين المستهلكين.

وأنها تشكل عبئاً كبيراً على أصحاب الدخل المحدود، حيث تمتص جزءاً كبيراً من مواردهم مما يحد من قدرتهم الشرائية ويقلل فرصهم في الاستهلاك، وتلجأ بعض الدول إلى تصحيح هذا الوضع إلى فرض ضريبة مخفضة (مقارنة مع المعدل العادي) على السلع الضرورية التي تمثل النصيب الأكثر استهلاكاً للأسر الفقيرة ذات الدخل المحدود، وسواء كانت سلعة محلية أو سلعة مستوردة، فأصبحت هذه الضريبة الأكثر انتشاراً على الانفاق والتداول في مختلف بلاد العالم.

وتطبق ضريبة القيمة المضافة في كافة الإمارات ومناطقها الحرة بشكل متساو باستثناء المناطق الحرة التي يحددها مجلس الوزراء كمناطق حرة محددة، وبناءً على ذلك لا يخضع نقل البضائع بين المناطق الحرة المحددة للضرائب.

ويثور التساؤل عن الفرق بين ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات

ضريبة المخرجات:

هي ضريبة القيمة المضافة التي يحتسبها الخاضع للضريبة ويفرضها على السلع والخدمات التي يوردها بعد تسجيلها في ضريبة القيمة المضافة.

ضريبة المدخلات:

هي ضريبة القيمة المضافة التي يضيفها المورد إلى السعر عند قيام المستلم بشراء السلع أو قيام المتلقي بطلب الخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة.

يتبين من ذلك أن نطاق التطبيق لتلك الضريبة هو استهلاك معظم السلع والخدمات باستثناء الإعفاءات التي يحددها القانون والتي تختلف من بلد إلى آخر وتعفى السلع التي يتم تصديرها من الضريبة في البلد المصدر، فيما تخضع السلع المستوردة للضريبة في البلد المستورد.

والجدير بالذكر أن السلع المعفاة من ضريبة القيمة المضافة في الإمارات ليست سلع غذائية وإنما تنحصر في المجال العقاري والأراضي الخالية ووسائل النقل العام وبعض الخدمات المالية⁽³⁶⁾.

هذا وقد ذهب البعض إلى القول بأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على تجارة التجزئة سيؤدي إلى صعوبات مستعصية، وينادوا بإيقاف تطبيقها عند مرحلة الإنتاج أو في مرحلة تجاره الجملة، إلا أن معظم رجال الاقتصاد يروا أن كل تطبيق ساقط لأن الضريبة على القيمة المضافة تتولد عنها صعوبات في التطبيق، تزداد حدتها بالنسبة للمؤسسات التي تمارس أنشطة متنوعة بعضها يخضع للضريبة على القيمة المضافة، ويطبق بشأن نظام الخصم الذي ذكر سابقاً، والبعض الآخر لا يخضع لهذه الضريبة، ومن ثم لا يستفيد من هذا النظام وهذا ما سوف يتم طرحه في حينه.

(36) هيثم محمد حرمي شريف، ضريبة القيمة المضافة، رؤية مستقبلية في ظل القانون الاتحادي لسنة 2017، الأفق المشرقة، ناشرون، الإمارات، عام 2018، ص 40.

الفصل الثاني

الصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة غير المباشرة ونتائج تطبيقها في دولة الإمارات

تمهيد:

أنه من الأهمية بمكان أن نعترف بأن النظام الاقتصادي العالمي له أثر بالغ في السياسات الاقتصادية لبعض الدول، والتي ترتبط بنظام صندوق النقد الدولي والبنك التجاري الدولي.

ومن ضمن السياسات التي تتأثر بالنظام العالمي هي تلك السياسات الضريبية وخصوصاً في ظل التطور التكنولوجي وتحديداً في مجال السوق المالية والتجارية والخدمات والانتاج والانتشار الواسع للمبيعات، ولذلك قد يعوق تطبيق الضرائب غير المباشرة بعض الصعوبات، كذلك لا يمكن إغفال ما يترتب على تطبيق هذه الضرائب من نتائج.

وهذا ما يدعو البحث في مبحثين: -

المبحث الأول: - الصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة غير المباشرة.

المبحث الثاني: - نتائج تطبيق الضريبة غير المباشرة في دولة الإمارات.

المبحث الأول

الصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة غير المباشرة

تمهيد:

الجدير بالذكر، أنه في ظل التقدم التكنولوجي للنظام الاقتصادي، قد تظهر بعض المعوقات أو الصعوبات التي تواجه السياسات المالية، ومن ضمنها السياسات الضريبية. ويتم طرح هذه الصعوبات من خلال عدة عناصر: -

أولاً: التجارة والمعاملات الرقمية - الالكترونية :-

مما لا يخفى على أحد أن التجارة الرقمية - الالكترونية- قد شهدت نمواً سريعاً خلال السنوات الأخيرة عن طريق وسائل الانترنت المختلفة، مما أدى بدوره إلى أن معظم الدول قد فقدت جزءاً كبيراً من إيراداتها الضريبية، والسبب في ذلك هو عجز التشريعات الضريبية عن فرض الضريبة على الأنشطة المتداولة عبر الانترنت.

وهذه من أهم المعوقات التي تواجه تطبيق الضريبة غير المباشرة، حيث سيتم التحول من المعاملات الورقية مثل الفواتير إلى المعاملة الافتراضية، فيصعب تحديد الوعاء الضريبي، كما يصعب تحديد المكلف بالضريبة.

كما أن نشاط الانترنت قد أدى إلى ظهور الكثير من الاستشارات القانونية والهندسية والعلمية عن طريق مواقع الانترنت المختلفة، مما يكون معه الحال كذلك، صعوبة تحديد الشركة أو المؤسسة أو الأفراد المكلفين بالضريبة⁽³⁷⁾.

ثانياً: استخدام النقود الإلكترونية:

هذا، وقد انتشرت في الآونة الأخيرة ما يسمى بالنقود الالكترونية، وانتشرت عبر وسائل الانترنت انتشاراً واسعاً، فيتم دفع المستحقات وتسوية الحسابات عن طريق وسائل الانترنت، مما يزيد من الأمر صعوبة، خصوصاً إذا تمت المدفوعات عبر وسائل الانترنت المختلفة⁽³⁸⁾.

(37) مصطفى رشدي شيحة، المعاملات الاقتصادية الدولية (دراسة في الاقتصاد الدولي من منظور اقتصاديات السوق والتحرير الاقتصادي)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، لعام 1998، ص 28.

(38) مصطفى رشدي شيحة، المرجع السابق، ص 28.

ثالثاً: المعاملات التجارية داخل الشركات متعددة الجنسيات:

قد يتم التعامل بين هذه الشركات، ويتم التحويل بينهم في معاملات مالية متبادلة مثل القروض، وتحديد قيمة العلامات التجارية، وبراءة الاختراع.

ففي هذا المجال تتلاعب هذه الشركات بالأسعار، وذلك بنقل الأرباح من وعاء ضريبي عالي إلى وعاء ضريبي منخفض، مما يضع صعوبات وعوائق أمام الإدارة الضريبية⁽³⁹⁾.

رابعاً: العجز عن فرض ضرائب على رأس المال سريع الحركة:

الجدير بالذكر، ونظراً لعولمة الاقتصاد، فقد ظهر في الآونة الأخيرة عجز بعض الدول عن فرض ضرائب على رأس المال سريع الحركة أو الأفراد من ذوي المهارات بمعدلات أعلى مما يفرض في خارج هذه الدول، حيث أن الارتفاع في معدلات الضرائب في دولة ما سيؤدي إلى نقل الممولين أموالهم إلى دولة معدل ضريبيتها أقل من المفروض، مما يضطر هذه الدول إلى تخفيض معدلات الضريبة أو تطبيق ضرائب ثنائية على الدخل⁽⁴⁰⁾.

ونتيجة لذلك تظهر الصعوبات والعوائق أمام تطبيق ضريبة فعالة في ظل التحولات الاقتصادية الدولية.

خامساً: زيادة الأنشطة الأجنبية:

لا يخفى على أحد، أنه في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية، فإنه من الملاحظ زيادة الأنشطة الاقتصادية التي يقوم بها الأفراد خارج بلادهم التي يقيمون فيها، والتي غالباً ما تسمح لهم بالتصريح عن أرباحهم الخارجية بمبالغ أقل بكثير من قيمتها الحقيقية، بل أن الأمر أحياناً يصل إلى عدم التصريح بالأرباح نهائياً لدى إدارتهم الضريبية.

(39) مصطفى رشدي شيحة، المرجع السابق، ص 30.

(40) ناصر مراد _ انعكاس العولمة على السياسة الجبائية _ مداخلة أُلقيت في الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة _ كلية العلوم الاقتصادية _ الجزائر 11-12 مايو 2003، ص 152.

سادساً: التسوق من الخارج:

أنه في ظل متغيرات الاقتصاد العالمي، أدى ذلك إلى زيادة السفر إلى خارج البلاد بقصد التسوق من أماكن تنخفض فيها الضرائب على المبيعات، وعلى وجه الخصوص سلع، مثل السيارات في بلدان تكون فيها الضرائب منخفضة، وفي هذا المجال تضطر بعض الدول إلى خفض الضرائب غير المباشرة لجذب المشتريين من خارج هذه الدول، الأمر الذي يقلل من الحرية المتاحة لهذه الدول لفرض الضرائب غير المباشرة على المنتجات⁽⁴¹⁾.

هذه الصعوبات وتلك المعوقات التي تواجه الضرائب غير المباشرة وهي ناتجة وبلا شك في معظمها عن التغيرات الاقتصادية العالمية بما يؤثر بدوره على إيرادات الضرائب غير المباشرة وتطبيقها.

فلا بد من إحداث تغييرات هامة في أسلوب تحصيل الضرائب لمواجهة الأثر السلبي للعولمة الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة عن طريق استحداث تكنولوجيا ضريبية حديثة، فلا بد أن تكون للسياسات الضريبية دوراً فعالاً للتجاوب وللتعامل مع مؤشرات الاقتصاد العالمي.

ويرى بعض رجال الاقتصاد:

- 1 - أنه لا بد من تقليص الضرائب الجمركية لتمكين تحرير التجارة الخارجية.
- 2 - أنه لا بد من تقليص الحواجز بين مختلف الأسواق المالية والتجارية والخدمات، مما يزيد من ارتفاع درجة التنافسية، مما يستدعي الاعتماد على ضرائب تشجع المنافسة مثل الرسم على القيمة المضافة.
- 3 - يجب تحسين الانتاج داخل الدولة والعمل على ارتفاع مستوى القدرة التنافسية، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيف العبء الضريبي مما يؤدي إلى تشجيع الاستثمار.

(41) مصطفى رشدي شيحة، المرجع السابق، ص31.

4 - أنه لا بد من استحداث طرق تكنولوجية حديثة تواكب وتتعامل مع النقود الإلكترونية عبر الانترنت من أجل سهولة تحصيل الضريبة.

5 - وجود نظام ضريبي متناسق بين مختلف الدول في ظل العولمة الاقتصادية⁽⁴²⁾.

هذا كان على الصعيد العالمي، وما ظهر عنه من صعوبات وعوائق، كذلك توجد أيضاً بعض الصعوبات والعوائق داخل البلد الواحد مثل: -

أولاً: طرق تقدير وعاء الضريبة:

يتطلب تحديد مقدار الضريبة ضرورة الإحاطة بقيمة المادة الخاضعة للضريبة، فلا بد من وجود طرق عديدة لتقدير قيمة وعاء الضريبة، وتكون هذه الطرق دقيقة حتى لا يوجد خلل بمقتضيات العدالة الضريبية بما يؤدي الى نقص عائد الضريبة.

ثانياً: الازدواج الضريبي الدولي:

يتحقق هذا الازدواج عندما تفرض دولتان أو أكثر نفس الضريبة على نفس الوعاء ونفس الشخص، وينشأ هذا الازدواج الضريبي نتيجة لاختلاف التشريعات الضريبية بين الدول وتغلغل أنشطة الشركات متعددة الجنسيات⁽⁴³⁾.

ثالثاً: نقل العبء الضريبي:

من الأهمية بمكان أن نتكلم عن نقل العبء الضريبي في خلال البحث عن الصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة، حيث يقوم المكلف قانوناً بأداء الضريبة بالتخلص منها بنقلها كلياً أو جزئياً إلى شخص آخر، وهذا المصطلح يثير بعض الصعوبة الاتصال بمجموعة من

(42) ناصر مراد _ المرجع السابق، ص 152.

(43) إسراء المغازي، المرجع السابق، ص 85.

المصطلحات المكملة أو المرادفة له مثل انعكاس الضريبة، وانتشار الضريبة، واستقرار أو راجعية الضريبة.

والواقع أن استقرار الضريبة يمثل النتيجة النهائية لنقل العبء الضريبي، وهو يؤدي بلا شك إلى التحديد النهائي لشخص الممول الفعلي للضريبة، ويتوقف ذلك التحديد على مجموعة من العوامل الفنية والاقتصادية التي تؤثر في عمليات النقل والانعكاس والانتشار الضريبي.

والسؤال هنا من هو الشخص الذي يتحمل بصفه نهائية هذا العبء؟
والإجابة على هذا التساؤل لابد وأن نتطرق لصور نقل العبء الضريبي
صور نقل العبء الضريبي (44).

يمكن التمييز بين ثلاث أنواع من صور نقل العبء الضريبي
النقل إلى الأمام والنقل إلى الخلف

ويكون النقل إلى الأمام
في حاله تمكن المكلف قانوناً بالضريبة من نقل عبء هذه الضريبة إلى مرحلة تالية من مراحل إنتاج السلعة أو تداولها، وفي هذه الحالة يقوم المنتج أو المستورد أو البائع من ادماج الضريبة التي دفعها في ثمن البيع وتحميلها للمستهلك.

أما نقل الضريبة إلى الخلف
وهي في حاله تمكن المكلف قانوناً بالضريبة من نقل عبء هذه الضريبة إلى مرحلة سابقة كأن ينجح المنتج في التفاوض بتخفيض عناصر الانتاج بمقدار الضريبة المفروضة عليه.

(44) أحمد بديع بليح، الاقتصاد المالي، المنصورة، مكتبة الجلاء الجديدة، عام 1983، ص 119.

هذا وقد نجد أيضاً أن يتم جزء من عبء هذه الضريبة مرة إلى الأمام والجزء الثاني منها إلى الخلف، كأن يقوم موزع السلعة في نقل جزء من الضريبة إلى المستهلك والجزء الثاني إلى المنتج.

النقل البسيط والنقل المركب

وتعد هذه الحالة نادراً حدوثها في نظام اقتصادي قائم على المبادلة، حيث يقوم الممول القانوني للضريبة إلى نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر يتحمل نتائجه دون أن ينجح في نقله إلى الغير، فيوصف في هذه الحالة بالنقل البسيط.

ومما لا جدال فيه أن الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي يتحملها المنتج يقوم بتضمين الضريبة لسعر السلعة أثناء قيامه ببيعها لتاجر الجملة ثم إلى تاجر التجزئة إلى أن ينقل العبء الضريبي في نهاية الأمر إلى المستهلك النهائي للسلعة.

وهكذا يقود تشابك العلاقات الاقتصادية في النظام الاقتصادي إلى انتشار العبء الضريبي في الاقتصاد الوطني ككل، مما يؤدي في أحوال كثيرة إلى صعوبة التحديد الدقيق لشخص المتحمل الفعلي للضريبة⁽⁴⁵⁾.

النقل الكلي والنقل الجزئي

وفي هذه الحالة يتمكن المكلف قانوناً بالضريبة من نقل عبئها كلياً إذا تمكن من التخلص من اجمالي هذا العبء بتحويله إلى الغير.

أما إذا تمكن من نقل جزء من العبء الضريبي فيكون النقل جزئياً.

ولهذا فإنه لا بد من وجود علاقة اقتصادية متبادلة، وهي علاقة العرض والطلب بين المول القانوني وشخص آخر، وبالتالي يسهل نقل العبء الضريبي على الانتاج والاستهلاك، بما يؤدي إلى تحقيق عملية نقل العبء الضريبي بدون صعوبة كبيرة.

(45) سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 75.

والسؤال الذي يتبادر هنا

ما هي العوامل المؤثرة على نقل العبء الضريبي؟

لقد ذكر بعض رجال الاقتصاد عدة عوامل تؤثر بدورها على نقل العبء الضريبي:

أولاً: - طبيعة السوق:

من المعروف أن المنافسة التامة تفترض أن تسود السوق وتؤدي إلى استقرار الضريبة على عاتق الشخص المكلف بها قانوناً، ولكن من الصعب أن تتحقق المنافسة التامة على أرض الواقع إلا في ظروف خاصة ونادرة للغاية، وبفرض وجود هذه المنافسة فمن السهل نقل العبء الضريبي لأن تسويق المنتج لا يحدث فقط بمستوى الأسعار وإنما أيضاً بمستوى الدعاية عن المنتج والقدرة على عمليات توزيع المنتج.

ومما لا جدال فيه أنه من الممكن نقل عبء الضريبة على المستهلك في المدى الطويل رغم وجود سوق المنافسة الكاملة.

أما في ظل سوء المنافسة الاحتكارية وهي السوق السائدة في المجتمعات الرأسمالية المعاصرة فإن كبار المنتجين يستطيعون في معظم الأحيان تحميل أسعار السلع بعبء الضريبة.

ثانياً: - استراتيجية الشركات والمشروعات الاقتصادية:

قد تفضل بعض الشركات أن تتحمل بصفه انتهائية العبء الضريبي وذلك خلال فتره مؤقتة وخاصة إذا كان الهدف هو استبعاد صغار المنافسين.

ثالثاً: - مرونة الطلب والعرض:

تتوقف مرونة الطلب والعرض للسلع على درجة حساسية كل منها للتغيرات في مستوى الأسعار، فالطلب على السلع الضرورية يكون ضعيف المرونة لأن الجميع يحرص على شرائها مهما عظم سعرها أو كثر، أما الطلب على السلع الكمالية يكون الطلب عليها مرناً وبالتالي فإن زيادة أسعارها يؤدي إلى خفض الطلب عليها، وهذا يؤدي إلى إكنايه نقل العبء

الضريبي إلى المستهلك لأن البائع أو المنتج لهذه السلع الضرورية لن يخشى من عزوف المشتري عند زيادة الأسعار.

أما في حالة مرونة العرض فهي تؤثر على عملية نقل العبء الضريبي، فكلما كانت مرونة العرض ضعيفة كلما كان نقل العبء الضريبي للمستهلك أكثر صعوبة⁽⁴⁶⁾.

رابعاً: - الظروف الاقتصادية الوقتية السائدة في المجتمع:

مما لا شك فيه أن نقل العبء الضريبي يتأثر في أحيان كثيرة تبعاً للظروف التي يمر بها الاقتصاد الوطني، ففي حالة الرخاء والازدهار سيكون من السهل واليسير نقل العبء الضريبي إلى المستهلك لأنه في ظل هذه الظروف لن يشعر بزيادة الأسعار.

وكذلك في حالة التضخم يسهل أيضاً نقل العبء الضريبي إلى المستهلك، حيث يختفي تأثير نقل العبء الضريبي على ارتفاع أسعار السلع في خصم الزيادات المتلاحقة التي تشهدها هذه الأسعار.

أما في فترات الركود والكساد يصعب نقل العبء الضريبي إلى المستهلك في هذه الحالة لأنه وبلا شك سيشعر ويدرك ببعض الزيادة في ارتفاع أسعار السلع، مما يؤدي إلى قلة الطلب على السلع، وفي خلال هذه المرحلة يسهل نقل العبء الضريبي إلى الخلف أي إلى المنتجين⁽⁴⁷⁾.

وبذلك يتضح أن نقل العبء الضريبي في النهاية يأتي كمحصلة لتفاعل هذه العوامل سالفة الذكر، ولذلك يجب عند تحديد شخصية الممول الفعلي للضريبة ادخال مختلف هذه العوامل في الحساب.

هذه كانت الصعوبات والمعوقات التي تواجه الضريبة غير المباشرة وننتقل إلى نتائج تطبيق الضريبة غير المباشرة.

(46) مصطفى رشدي شبيحة، المرجع السابق، ص32.

(47) خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 122.

المبحث الثاني

نتائج تطبيق الضريبة غير المباشرة في الإمارات

تمهيد:

على الرغم من الصعوبات والمعوقات التي واجهت الضريبة غير المباشرة فإنه توجد نتائج مباشرة لتطبيق هذه الضريبة بدولة الإمارات.

ومن أهم هذه النتائج:

أولاً: - مكافحة التهرب الضريبي:

من الأهمية بمكان أنه لا بد من محاربة التهرب الضريبي، وذلك من أجل تدعيم انتاجية الضريبة وعدالتها.

ولكن وبصفة أساسية من أجل حماية السيادة الوطنية والدفاع عن كيان الدولة فجاءت الضرائب غير المباشرة للوقاية، بل والقضاء على التهرب الضريبي.

وهذا ما سبقت إليه دولة الإمارات العربية المتحدة حيث قامت بإنشاء موقع الاتحاد الضريبي، حيث يقوم هذا الموقع بنشر الوعي الضريبي بين المواطنين والمقيمين ويقوم بتثقيف المكلف قانوناً بالضريبة، وخلق رأي عام مناهض للسلوك التهرب الضريبي.

ولقد قامت دولة الإمارات العربية المتحدة برفع مستوى كفاءة الإدارة الضريبية عن طريق دعم هذه الإدارة بعناصر بشرية مدربه وفقاً للتطور والتكنولوجيا، كما تقوم بفحص ومراجعة اقرارات الممولين، وعلى تواصل تام ومباشر مع الممول، مما يزيد من كفاءتها في ملاحقة المتهربين من الضريبة.

كما أدى ذلك إلى الرقابة على مالية الشركات والبنوك العابرة الجنسية عن طريق تنظيم عمليات التحويل للأموال إلى العالم الخارجي.

كما اتجهت في تشريعاتها الضريبية إلى فرض جزئيات مالية وجنائية على المتهربين من الضريبة، وتأخذ الجزاءات شكل الغرامات والتعويضات، وتفرض في حالات الامتناع عن تقديم الاقرار الضريبي أو التأخير في تقديمه أو التأخر عن توريد قيمة الضريبة في الموعد

المقرر، أما الجزاءات الجنائية فهي تفرض في حاله الغش الضريبي إذا قدم المكلف قانوناً بالضريبة بيانات مخالفة للواقع.

هذا كله أدى إلى تحقيق نجاحاً كبيراً سواء فيما يتعلق بآليات التطبيق التي شهدت عمليات تطوير متواصلة وفقاً لأفضل الممارسات العالمية.

كما ساهمت في استجابة قطاعات كثيرة من الأعمال الخاضعة للضريبة، حيث يتم تحصيل وتنفيذ الضرائب بإجراءات وآليات تتميز بالشفافية، من خلال أنظمة إلكترونية متكاملة، وذلك لسعي دولة الإمارات العربية المتحدة دائماً وأبداً إلى بناء اقتصاد مستدام، وتسخير جميع الموارد لمجتمع أكثر ازدهاراً.

فعلى سبيل المثال نطرح الضريبة الانتقالية⁽⁴⁸⁾، حيث أسهمت هذه الضريبة في تعزيز الجهود المبذولة لمكافحة التدخين واستهلاك التبغ ومنتجاته، والحد من استهلاك السلع التي تؤثر سلباً على صحة الإنسان أو البيئة بصفة عامة، وبناء مجتمع آمن وصحي متفاديان الأضرار التي يتكبدها المجتمع من الناحية الاقتصادية والاجتماعية في مكافحة الأمراض الناجمة عن أنماط الاستهلاك الضارة بالصحة العامة.

بالإضافة إلى تنميته الموارد اللازمة لدعم التوسع الحكومي بالخدمات المقدمة للمواطنين والمقيمين بدولة الإمارات.

هذا بالإضافة إلى أن الكثير من الشركات المنتجة للمشروبات عموماً طورت من عملية الإنتاجية بما يحافظ على الصحة العامة⁽⁴⁹⁾.

(48) محمد عبد الله صوان، المرجع السابق، ص 66.

(49) هيثم محمد حرمي المرجع السابق، ص 42.

وبسبب هذه الاجراءات المتميزة والرقابة الفعالة من قبل الجهات المعنية بدولة الإمارات زاد ذلك من معدلات الامتثال الضريبي بصفة عامة ورفع كفاءة عمليات التفتيش.

حيث يتم الاعتماد على أحدث التقنيات الرقمية في عمليات المتابعة والتفتيش، ورصد المنتجات المهربة وغير مستوفية الضريبة، فعملت دولة الإمارات على تفعيل الرقابة المجتمعية على الأسواق المحلية، والحد من حالات التهرب الضريبي، وتعزيز الشفافية والمنافسة في مجال ممارسة الأعمال، وذلك بالتنسيق مع الجهات المعنية لحماية حقوق المستهلكين والالتزام بالتشريعات والاجراءات الضريبية.

الفصل الثالث

الانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن فرض الضرائب غير المباشرة في دولة الإمارات العربية المتحدة

تمهيد:

مما سبق يتضح، أن الأنظمة الاقتصادية الحديثة التطور والتكنولوجيا وعولمة الاقتصاد، كل هذا أدى بدوره إلى زيادة دور الدولة في الحياة الاقتصادية وسعيها من أجل التنمية والاستمرار فيها.

ولكي تقوم الدولة بذلك على أكمل وجه لابد من توفير المقومات الأساسية بعملية التنمية، فلا بد من توفير التمويل اللازم، فتلجأ الدول إلى فرض الضرائب، وعلى وجه الخصوص الضرائب غير المباشرة، والتي تنعكس بلا شك على الدخل الفردي، ومن ثم الاستهلاك والادخار والاستثمار.

فيرى بعض رجال الاقتصاد، أن تطبيق الضرائب الغير مباشرة، يؤدي إلى خفض استهلاك الفرد، بسبب ارتفاع الأسعار على هذه السلع، مما ينتج عنه خفض الادخار، ويؤدي إلى خفض الاستثمار، والتأثير على الاقتصاد القومي ككل، وهذا ما يتطلب البحث عن مدى انعكاسات تطبيق الضرائب الغير مباشرة على استهلاك الفرد، ثم بحث أثر تطبيق هذه الضرائب على الاستثمار.

وفي النهاية نتساءل كيف تؤثر هذه الضرائب على ميزانية الدولة؟

هذا ما سوف نتحدث عن هذه التساؤلات في ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: - انعكاسات تطبيق الضرائب غير المباشرة على استهلاك الفرد.

المبحث الثاني: - أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الاستثمار.

المبحث الثالث: - أثر تطبيق الضرائب غير المباشرة على ميزانية دولة الإمارات.

المبحث الاول

انعكاسات تطبيق الضرائب غير المباشرة على استهلاك الفرد

تمهيد:

أن الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تؤثر على الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجالاتهما المختلفة، فلا يمكن بأي حال من الأحوال إنكار هذا الانعكاس على الاستقرار الاقتصادي وتوجيه انماط الاستهلاك، فالضريبة غير المباشرة تفرض على السلع والخدمات، وبالتالي يتحمل عبئها المستهلك الذي قام بشراء السلعة أو الخدمة، فعند فرضها على الدخل عند الانفاق على السلع والخدمات يكون هذا بمثابة ضريبة على الاستهلاك.

وعند فرضها على الإنتاج نكون أمام ضريبة على رقم الأعمال أو ضريبة على الإنتاج، وبطبيعة الحال يؤدي هذا النوع من الضرائب الغير مباشرة إلى رفع الأسعار، وتشكل عبئاً على أصحاب الدخل المحدود، وخاصة إذا فرضت هذه الضرائب على سلع ضرورية، وبالتالي فإن تطبيق مثل هذه الضرائب ينعكس على استهلاك الفرد، فمما لا شك فيه أن الفرد المستهلك وفقاً لدخله يقوم بدقه بحساب النفقة قبل الإقدام على شراء سلعة أو طلب خدمة بما يتناسب مع حدود التكلفة وقدر الحاجة، بمعنى أدق هو ضبط مستوى استهلاكه فبطبيعة الحال فرض الضرائب غير المباشرة والتي تقع على السلع سيؤدي إلى خفض الاستهلاك⁽⁵⁰⁾.

وهذا ما يدعونا للبحث عنه

(50) السيد عطية عبد الواحد، المرجع السابق، ص 20.

أولاً: - الآثار الاقتصادية للضرائب الغير مباشرة:

بصفة عامة أن الضرائب تمثل اقتطاع من دخول الأفراد وثرواتهم وبالتالي فهي تلعب دوراً هاماً في اقتصاديات معظم الدول، فهي أداة من أدوات السياسة المالية التي لها تأثيرها البالغ على الانتاج والاستهلاك والادخار والذي يؤدي بدوره إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

وبطبيعة الحال فإن المكلف بالضريبة الغير مباشرة كما ذكرنا أنفاً يقوم بنقل العبء الضريبي للغير، فيكون لها بالتالي آثار اقتصادية على استهلاك الفرد وعلى مدخراته، وقد يمتد هذا الأثر للمنتجين للسلع، وبالتالي المستوى العام للأسعار⁽⁵¹⁾.

وهذا يستدعي البحث في عدة نقاط: -

- 1 - الآثار المترتبة على نقل العبء الضريبي.
- 2 - أثر الضرائب في الاستهلاك.
- 3 - أثر الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.
- 4 - أثر الضرائب في المستوى العام للأثمان.

1 - الآثار المترتبة على نقل العبء الضريبي:

لقد تم بحث هذه الظاهرة من قبل في الصفحات السابقة وتم تناولها، حيث تبين أن النتيجة النهائية لنقل العبء الضريبي تؤدي بلا شك إلى التحديد النهائي لشخص الممول الفعلي للضريبة، كما تبين من خلال هذا البحث بعض صور نقل العبء الضريبي المختلفة.

ومما لا ريب فيه أن عملية نقل العبء الضريبي هي عملية اقتصادية سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة، فإذا لم يتم نقل العبء الضريبي فإن المكلف القانوني بالضريبة هو نفس المكلف في الفعل، أما إذا تم نقل العبء الضريبي فإن المكلف القانون بالضريبة شخص

(51) يونس أحمد البطريق، المرجع السابق، ص 52.

والمكلف الفعلي شخص آخر، وهذا يترتب عليه أن العلاقة بين الدولة والمكلف القانوني بالضريبة هي علاقة قانونية تمت من خلال تشريع ضريبي أصدرته قوانين الدولة.

أما العلاقة بين المكلف القانوني والمكلف الفعلي للضريبة هي علاقة اقتصادية تمت من خلال إنتاج سلعه تم تداولها في السوق محمله بالوساطة بهذا العبء الضريبي، ومن ثم فإن العلاقة بين المنتج والمستهلك النهائي هي علاقة اقتصادية بحته.

وكما ذكرنا من قبل فإن العبء الضريبي ينتقل إلى الأمام عن طريق رفع الأسعار من قبل المنتجين على أسعار السلع المنتجة وينتقل إلى الخلف عن طريق خفض سعر المواد الأولية للإنتاج⁽⁵²⁾.

2 - أثر الضرائب في الاستهلاك:

مما لا جدال فيه أن الاستهلاك يتأثر بحجم الدخل لدى المستهلك، وبالتالي فإذا تغير الدخل سواء بالارتفاع أو بالانخفاض فإن هذا يؤثر بطبيعة الحال على كمية الاستهلاك.

ونتساءل ما هو مدى أثر الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك؟

أن الضرائب الغير المباشرة تظهر فيها المقدرة التكلفية للمكلفين حسب إنفاقهم وليس على حسب دخولهم وثرواتهم، ويعتبر معيار الإنفاق الشخصي أساس لفرض هذا النوع من الضرائب، فهي تعبر عن القدرة المالية للمستهلك، فكلما زادت تلك القدرة زاد إنفاق الفرد على استهلاك السلع والخدمات المحملة بعبء هذه الضريبة، فغالبية المكلفين بها يوردون الضرائب على الاستهلاك دون علم منهم أصلاً بأنهم تحملوا عبئاً ضريبياً، وذلك لكون هذه الضريبة كما ذكرنا سابقاً تضاف عادة إلى سعر السلعة أو الخدمة في الضرائب المباشرة وتصيب أصحاب الدخل المرتفعة أكثر مما تصيب أصحاب الدخل المنخفضة، وبالتالي فإن الاستهلاك لا

(52) السيد عطية عبد الواحد، المرجع السابق، ص25.

يتأثر بشكل كبير، خاصة وأن أصحاب الدخل المرتفعة يدفعون الضرائب من مدخراتهم، أما في حالة الضرائب غير المباشرة فهي وبلا شك تصيب أصحاب الدخل المنخفضة ويكون تأثيرها على الاستهلاك كبيراً نظراً لأن هذه الطبقة تمثل الأغلبية من الشعب، وعلى هذا الأساس بطبيعة الحال سوف يتأثر الاستهلاك بشكل واضح.

وعن مدى هذا الأثر فلا بد من التفرقة بين حالتين:

أولهما: -

إذا كان الطلب على السلعة المفروض عليها الضريبة يكون مرناً ففي هذه الحالة سوف يتأثر استهلاك الأفراد بشكل كبير.

ثانيهما: -

إذا كان الطلب على السلعة المفروض عليها الضريبة يكون غير مرن فيكون تأثر الاستهلاك من فرد الضريبة بسيط نوعاً ما، وخاصة في نطاق السلع الأساسية وهي السلع التي لا يمكن الاستغناء عنها من قبل جميع الطبقات المختلفة في المجتمع، لأنها تمثل حاجات أساسية مثل (السكر والملح والخبز ... إلخ)، فهذه السلع تستهلك بكميات كبيرة وارتفاع أسعارها لا يؤدي إلى نقص كمية الطلب عليها.

ويلاحظ بعض رجال الاقتصاد أن هذه الضريبة الغير مباشرة على هذه السلع الأساسية لن تحقق العدالة⁽⁵³⁾، لأن العبء الأكبر كما ذكرنا من قبل يقع على عاتق الطبقة الفقيرة، ومحدود الدخل لأن استهلاك هذه السلع يتساوى فيه أصحاب الدخل المرتفع والمنخفض على السواء على الرغم من التفاوت القائم بين دخولهم.

كما أن فرض هذه الضريبة على السلع الأساسية لا يتأثر بالتغير الحاصل في الأوضاع الاقتصادية، فلا فرق في استهلاكها بين أوقات الرخاء والانتعاش وبين فترات الكساد والركود،

(53) سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 78.

ولذلك يلاحظ أن معظم الدول النامية تعتمد حتى الآن على فرض تلك الضريبة على مثل هذه السلع لتحقيق الهدف المالي للضريبة مقدماً عن هدفها الاجتماعي والاقتصادي.

أما بالنسبة للسلع شائعة الاستعمال مثل (البين والشاي والتبغ) ويطلق عليها البعض سلع الاستعمال الجاري والتي تستخدم من قبل طبقات المجتمع بكميات كبيرة، فيرى معظم رجال الاقتصاد أن فرض الضرائب الغير مباشرة على مثل هذه السلع يحقق التوفيق بين حصيلة إيراداتها وتحقيق العدالة، فارتفاع معدلات الضريبة على مثل هذه السلع لا يلحق ضرراً بالطبقات الفقيرة نوعاً ما، على الرغم أن التطبيق العملي أثبت أن محدودى الدخل هم الأكثر تحملاً لعبء ضرائب هذه السلع وخاصة التبغ والشاي (54).

وبذلك فإن فرض الضريبة على السلع سوف ينقص من القدرة الاستهلاكية لأصحاب الدخل المنخفضة، خاصة وهم الغالبية من الشعب، وبالتالي يكون للضرائب الغير مباشرة أثر كبير على استهلاك الأفراد.

3 - أثر الضرائب في المستوى العام للأثمان:

بداهة فإن الضرائب المقتطعة من دخول الأفراد تقلل من طلبهم على السلع والخدمات، مما يؤثر بدوره على المستوى العام للأثمان، فيتجه نحو الانخفاض، إلا إذا قامت الدولة بتداول الضرائب المحصلة من خلال الانفاق العام (كشراء سلع أو خدمات)، ففي هذه الحالة لا يتحقق عملياً انخفاض في المستوى العام للأثمان، والواقع أن لكل ضريبة مفروضة على سلعه تأثير في ثمنها (55).

(54) محمد خير العكام، المرجع السابق، ص 38.

(55) يونس أحمد البطريق، المرجع السابق، ص 55.

وبذلك يتضح أن فرض ضرائب غير مباشرة على سلعه ضرورية يؤدي إلى سوء توزيع الدخل لأن عبئها له أثر كبير على الطبقات الفقيرة والمتوسطة بالمقارنة بالطبقات الغنية، أما إذا تم فرض هذه الضرائب الغير مباشرة على السلع الكمالية فيؤدي هذا إلى توزيع عادل للدخل لأن من يستهلك السلع الكمالية هم أصحاب الدخل المرتفعة.

ويرى رجال الاقتصاد أن هذا النوع من السلع هي أرض خصبة لفرض الضرائب غير المباشرة، ويصفها بالعادلة حيث أن من يتحمل عبئها هم أصحاب الطبقة الغنية، باعتبار أنهم القادرون على شراء هذه السلع واستهلاكها مثل (السيارات الفارهة واجهزة الكمبيوتر والتليفون المحمول إلخ) ⁽⁵⁶⁾، على الرغم من أن حصيلة الضريبة فيها قليلة نظراً لأن جزء صغيراً من يشترونها.

ولا يمكن إنكار القول بأن هذه السلع بدورها هي أيضاً تتأثر بفرض الضريبة، فإذا زادت الضريبة فمن الطبيعي أن يؤدي ذلك إلى انخفاض الطلب على مثل هذه السلع أيضاً.

هذا وقد تتجه بعض الدول لتخفيض العبء الضريبي على مثل هذه السلع أحياناً بهدف زيادة انفاقهم الاستهلاكي.

وبشكل عام فإن الضرائب الغير مباشرة تعمل وبلا شك على تحقيق الاستقرار الاقتصادي وذلك كما ذكرنا من قبل من خلال معالجة حالة الكساد أو معالجة حالة التضخم.

ففي حاله التضخم تعمل الضرائب على امتصاص القوى الشرائية الزائدة أي العمل على خفض الطلب الكلي، ولا يتم ذلك إلا من خلال زيادة الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة.

اما في حاله الكساد يتم خفض الضرائب بهدف رفع الطلب الكلي لزيادة وخلق قوه شرائية ⁽⁵⁷⁾.

(56) محمد عبد الله صوان، المرجع السابق، ص 68.

(57) إسراء المغازي، المرجع السابق، ص 78.

ثانياً: الآثار الاجتماعية للضرائب الغير مباشرة:

إن فرض الضرائب في سابق عهدها كان هدفها هو هدف مالي فقط، ولكن بتطور المجتمعات واستحداث النظم الاقتصادية المختلفة أصبح لها دوراً اقتصادياً واجتماعياً، وذلك للحد من التقلبات الاقتصادية وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وأصبحت وسيلة لمعالجة التفاوت في توزيع الدخل، والعمل على رفع العبء عن كاهل أصحاب الدخل المحدودة.

مما لا شك فيه أن التباين في المعاملة الضريبية التي تقع على سلعة وعناصر انتاجها بين فروع الانتاج المختلفة نتيجة طبيعة التفاوت النسبي للعبء الضريبي الذي يتحمله كل عنصر في فروع الانتاج المختلفة في حين تصيب الدخل المرتفعة، مما يؤدي إلى تقليص التفاوت في التوزيع.

ولا يمكن إنكار أن للضرائب الغير مباشرة أثار اجتماعية إيجابية، مثل دعم قطاعي الصحة والتعليم، فمما لا شك فيه أنه بدون الضرائب سيقول دعم الحكومة للقطاع الصحي، وبالتالي فإن فرض الضرائب يؤدي إلى رعاية صحية حقيقية، ودعم هذا القطاع وتشجيع الباحثين في هذا المجال مما يؤدي بدوره إلى الحفاظ على الصحة العامة.

كما أنه من الأهمية بمكان أن أغلب الحكومات تبدي اهتماماً في تنمية رأس المال البشري والتعليم وهو الركيزة الأساسية لهذه التنمية، فيتم توجيه الضرائب لتمويل هذا القطاع.

وتتجه معظم الحكومات إلى تطوير البنية التحتية والنقل والإسكان، وقد تستخدم بعض الحكومات أيضاً الأموال المحصلة من الضرائب لتمويل القطاعات الحيوية لرعايته مواطنيها مثل الأمن والبحث العلمي⁽⁵⁸⁾.

وقد يتم استخدامها أيضاً لتمويل المعاشات وإعانة البطالة ورعاية الأطفال.

(58) أحمد بديع بليح، المرجع السابق، ص 135.

وبالنظر إلى ذلك فإنه يصعب على الحكومات تمويل مثل هذه المشروعات بدون تحصيل الضرائب، وهكذا يتضح أن للضرائب غير المباشرة وظيفة اجتماعية هامة لا يستهان بها، ومن ضمن هذه الأهداف الإيجابية أيضاً قيام الدولة بفرض ضرائب مرتفعة جداً على المشروبات الكحولية أو التبغ، وكذلك تقوم أيضاً بإلغاء الضرائب على الأشياء ذات القيمة العلمية والثقافية المهمة كالكتب والاسطوانات على سبيل المثال.

هذا وقد قامت دولة الإمارات العربية المتحدة بفرض الضرائب غير المباشرة مثل المضافة والانتقائية، حيث أن هذه الضرائب تحقق أهداف إيجابية تنعكس بأثار إيجابية على المواطنين والمقيمين، وعلى وجه الخصوص تحسين السلوك الاستهلاكي والحد من استهلاك السلع المضرة بالصحة، مع انخفاض الضريبتين الى معدلات قليلة مقارنة بالنسبة المفروضة في دول العالم الأخرى، وهو ما وثقته مؤشرات التنافسية الدولية.

والجدير بالذكر من الناحية الاجتماعية قد يتأثر حجم التهرب الضريبي بعاملين هم الاحساس بالظلم الاجتماعي والشعور بالتفاوت في المعاملة الضريبية لطبقات المجتمع المختلفة.

فإذا أحس المكلف القانوني أو المكلف الفعلي بالضريبة أنه ضحية للنظام الاجتماعي وأنه كان من الممكن أن يحقق ذاته في ظل نظام اجتماعي آخر ويشبع مطالبه، فإن مشاركته في تأدية الواجب الضريبي ستقل، بل تنعدم.

هذا الشعور قد يبنى على حقيقة الواقع الاجتماعي وقد يكون مجرد احساس شخصي لا سند له في الواقع بسبب عدم وضوح الرؤية الاجتماعية عند بعض المكلفين بالضريبة، ولا جدال في أن المغالاة في الثراء من جانب بعض فئات المجتمع القادرة مادياً هي خير عامل يظهر الظلم الاجتماعي لدى بعض فئات المجتمع، ويكثر في ذات الوقت الأمل في رقي الضمير الضريبي للأمة⁽⁵⁹⁾.

(59) السيد عبد المولى، المالية العامة، الأدوات المالية، القاهرة، دار الفكر العربي، عام 1975، ص 35.

ويرى بعض المفكرين من الكتاب، ومنهم دكتور/ حسين خلاف، أن التاريخ الضريبي أظهر بوضوح أن الفئات المسيطرة على السلطة السياسية أو المساندة لها تعتمد باستمرار إلى التخلص من أعبائها الضريبية على حساب الفئات الاجتماعية الأخرى.

فالضريبة سلاح يحتكره الأقوى سياسياً ليحقق به المصالح المادية على حساب الطبقة الضعيفة، ويبرر أصحاب هذا الاتجاه التهرب الضريبي كوسيلة من وسائل المقاومة السلبية للطغيان.

غير أن هذه الفكرة تتضمن العديد من المخاطر لأنها تعطي بعض الممولين سبباً أخلاقياً لممارسته التهرب الضريبي، ولا جدال أنه إذا انتشرت ظاهرة التهرب الضريبي يجعل من المستحيل على النظام الضريبي تحقيق العدالة الضريبية، وهذه تُعد من المخاطر الاجتماعية (60).

والحقيقة أن تهرب بعض المكلفين بالضريبة يؤثر تأثيراً سلبياً بالغاً على المجتمع وعلى الضمير الضريبي لباقي المكلفين، فالتهرب يدفع إلى مزيد من التهرب ويبرره، ويترتب على ذلك أن يصبح النظام الضريبي نظاماً منسورياً، فالتهرب الضريبي لا يمثل فقط اعتداء على حصيلة الضريبة وتحطيمها للنظام الاقتصادي وانتهاكاً لمبدأ العدالة، وإنما أيضاً يُعد مساساً خطيراً من استقرار النظام السياسي (61).

(60) حسين خلاف، صفحات من تاريخ مصر المالي المعاصر، تطور الإيرادات العامة في مصر الحديثة، القاهرة، دار الفكر العربي، بدون تاريخ، ص 45.

(61) يونس أحمد البطريق، المرجع السابق، ص 60.

المبحث الثاني

أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الاستثمار

تمهيد:

إن الضريبة على القيمة المضافة هي المفهوم المعاصر للضريبة على رقم الأعمال، فهي تفرض على كل السلع والخدمات الموجهة للاستهلاك، وبغض النظر عما إذا كانت السلع والخدمات منتجة محلياً أم أنها مستوردة، فالوعاء الضريبي الخاص بها يقتصر على القيمة المضافة إلى المنتج أو الخدمة في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع.

لذلك تقل المساواة في توزيع العبء الضريبي بين المستهلكين سواء فيما يتعلق بالمنتجات الوطنية أو بالمنتجات الدولية، وبغض النظر عما إذا كانت هذه المنتجات وليدة دورة اقتصادية طويلة أو قصيرة، وبغض النظر أيضاً عن طبيعة أدوات الانتاج المستخدمة من ميكنة أو عمل يدوي، وهي بذلك تمتاز في أنها لا تؤدي إلى ظهور أي تفاوت في العبء الضريبي على مستوى المستهلك وأن نظام الخصم يوجه الضريبة إلى القيمة المضافة التي اكتسبها المنتج في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع، ويبعد عن القيمة الكلية للمنتج.

فمن ثم يكون المنتج عند وصوله المستهلك قد حصل بالضريبة مرة واحدة عن كل مكون من مكوناته التي تمثل قيمته الكلية، ويكون تطبيق الضريبة على القيمة المضافة قد أوصلنا إلى نفس النتيجة المترتبة على الضريبة الوحيدة المحصلة في مرحلة تجارة التجزئة.

وعليه فإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بتعريفها موحد، وامتداد نطاق تطبيقها إلى مرحلة البيع للمستهلك من شأنه أن يحول دون ظهور أي تفاوت في العبء الضريبي على مستوى المستهلك.

والسؤال المثار هنا ما مدى حيده الضريبة على القيمة المضافة للاستثمارات؟

إن الأصل في الضريبة على القيمة المضافة أن تكون محايدة تجاه الاستثمارات، وذلك لأن نظام الخصم الذي يمثل عصب هذه الضريبة يمتد ليشمل الاستثمارات.

ويكون للممول الحق في أن يخصم من الضريبة على القيمة المضافة المستحقة على مبيعاته ما سدده لحساب هذه الضريبة بمناسبة ما أنجزه من استثمارات كشراء الآلات وبناء العقارات اللازمة لممارسه نشاطه الخاضع للضريبة.

وبإمعان النظر يتبين لنا أن الآلات والمعدات والتجهيزات الصناعية ترفع عنها الضريبة وتلقي نفس المواد من عنصر العمل (الأيدي العاملة) فكلاهما لا يتحمل الضريبة إلا بوصفه أحد مكونات ثمن السلع النهائية الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، على الأيدي العاملة ممثلة بنفقات الأجور والمرتبات والاستثمارات ممثلة بالاستهلاكات.

الناحية الضريبية على القيمة المضافة تجاه الاستثمارات (رؤوس الأموال الثابتة) ربما تستلزم أن يتم خصم الضريبة على القيمة المضافة الداخلة في تكلفة هذه الأموال تدريجياً ووفقاً للخطة الموضوعة للاستهلاكات.

بعبارة أخرى فإن خصم الضريبة على القيمة المضافة المقابلة للاستثمارات لا يتم بصورة كلية وفورية وإنما يتم على أقساط تتناسب مع مبلغ الاستهلاكات الثانوية المقررة لهذه الأموال وطريقه الخصم المقسط للضريبة على القيمة المضافة الداخلة في تكلفة الاستثمارات اقترحه فرنسا في أثناء مناقشة مشروع القانون الخاص بهذه الضريبة في الجمعية الوطنية، إلا أنها لقت معارضة شديدة أدت إلى رفضها، وأخذت بنظام الخصم الفوري والدايم لإجمالي الأعباء الضريبية التي أثقلت تكلفة الاستثمارات، ذلك لأن هذا النظام يشجع المؤسسات على الاستثمار كما أنه أقل تعقيداً في ممارسته من أسلوب الخصم المقسط والمرتبط بالاستهلاكات (62).

هذا وقد يذهب بعض رجال الاقتصاد إلى أن الضريبة المضافة تؤثر على الاستثمار، حيث رأوا أن الضريبة على القيمة المضافة تحابي المؤسسات الصناعية والتجارية الكبرى على صغار الصناع والتجار والمنشآت الفردية.

(62) قاسم نايف علوان، المرجع السابق، ص 85.

ويستند أصحاب هذا الرأي على المعاملة الضريبية التي تتمتع بها السلع الاستثمارية في ظل الضريبة على القيمة المضافة أن خصم الضريبة على القيمة المضافة المحملة على تكلفة الاستثمارات - أجهزه ومعدات وآلات صناعية الخ - من الضريبة على القيمة المضافة المستحقة على المبيعات يفيد كثيراً من المؤسسة الكبيرة التي تتمتع بقدرة مالية تسمح لها بالقيام باستثمارات ضخمة، أما صغار الصناع والتجار الذين تقتصر هذه المقدرة فإنهم لا يستفيدون من هذا الحق إلا في حدود ضيقة، وذلك بالنظر إلى أنهم يعتمدون في نشاطهم بالدرجة الأولى على الأيدي العاملة، ومن ثم لا يتمتعون بأي خصم على ما يدفعون من أجور.

ويرى البعض أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة ستلقي بتأثير مباشر ومؤثر في الشركات ذات الأيدي العاملة الكثيفة أكثر من الشركات الرأسمالية المنافسة، حيث أن معدل الضريبة بالنسبة إلى سعر المبيعات هو أكبر لدى الشركات الأولى، وهو ما يشكل عبئاً كبيراً على الاقتصاديات والصناعات المعتمدة بشدة على العمالة (63).

وبالتالي يكون تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة في جاذبية الاستثمار في الدولة، وأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ظل المعاناة من التضخم وغلاء المعيشة يحد من جاذبية المشروعات الاستثمارية.

مشيرين إلى ظهور سلبيات على مناخ الأعمال، وتكون مجالاً لاستغلال البعض لرفع أسعار السلع والخدمات، بما يزيد من مؤشرات التضخم، حيث أن ذلك على حد قولهم أن تطبيق الضريبة يزيد من معاناة المستثمرين ورجال الأعمال من غلاء المعيشة، فالمستثمرين دائماً وأبداً يبحثون عن أفضل المناطق المناسبة لتحقيق الأرباح المناسبة لهم، ويرون أن الغلاء والتضخم يؤثر بالسلب على أرباحهم فلا يوجد مستثمر يستطيع أن يتحمل عبء هذه الضريبة.

وبالتالي يضطر المستثمر من نقل عبئها إلى المستهلكين النهائيين، ولا بد من رفع الأسعار للحفاظ على حجم أرباح المستثمرين.

(63) فاطمة السويسي، المرجع السابق، ص 70.

وقد لا يوجد أي تأثير للضريبة على تضخم ومناخ الاستثمار، حيث أن تأثير الضريبة ليس كبيراً على اعتبار أنها ستحل مكان الرسوم الجمركية التي تبلغ نحو 5%.

وقد يكون تطبيق ضريبة القيمة المضافة لن يؤثر على الاستثمارات الأجنبية فحسب، بل أيضاً على مشروعات الصناعة المحلية حيث تعتمد بشكل كبير على الخامات ومواد الانتاج التي يتم استيرادها من الخارج، كما أن العاملين في المشاريع الاستثمارية هم في النهاية فئة من ضمن فئات المستهلكين، مما يزيد العبء الضريبي عليهم، كما يروا أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة تعد من العوامل المنشطة للتضخم بما يؤثر في المستقبل على الدول المعنية بجذب الاستثمار الأجنبي.

ويرى البعض أن هذا التأثير لن يكون كبيراً إذا ما قارنت الميزات التنافسية التي يحصل عليها المستثمرون ما بين الدولة ودول أخرى مجاورة⁽⁶⁴⁾.

وبذلك يتضح أنه لابد من وضع القواعد والاجراءات التي تمكن من تشجيع الاستثمار، فلا بد من إنتاج وتصنيع السلع والمنتجات التي اعتادت الدولة أن تستوردها من الخارج محلياً.

والأخذ بهذه الاستراتيجية يعني توفير المناخ المناسب والتشريعات الضريبية الملائمة للسياسات التجارية، وتطبيق الأساليب التجارية التي تصب في ذات الاتجاه من أجل حصر دخول السلع الأجنبية إلى السوق المحلية في أضيق الحدود، وجعل المنتج المحلي ذات مكانة متميزة ويخلق السوق الكبيرة للمنتج المحلي، وخلق طلب كبير عليها.

وذلك لا يتأتى إلا بخفض الضرائب والتخصص ورفع مستوى الإنتاجية، وترجع بعض الدول تطبيق هذه الاستراتيجية إلى توظيف الأدوات السعرية والكمية للسياسات التجارية مثل فرض تعرفه جمركية مرتفعة على السلع المستوردة، لجعلها في وضع تنافسي غير متكافئ مع السلع

(64) محمد خير العكام، المرجع السابق، ص 45.

المحلية المماثلة، بل قد يصل معدل التعرفة الجمركية من الارتفاع كمانع من الناحية الفعلية للاستيراد.

وعادة تقلل بعض الدول من واردتها من السلع الرأسمالية والوسيطات لتحصل على أثمان منخفضة، وهو ما ينعكس على تكلفة وأثمان السلعة المصنعة محلياً، وهذا بدوره يعمل على رفع معدل الربح الذي يحصل عليه المستثمر المحلي، وبالتالي فإن هذه الدول تعمل على تشجيع بعض الشركات الأجنبية لإقامة فروع لها في داخلها نظراً للحماية التي توفرها لها وغير ذلك من المزايا الضريبية وغيرها.

مع مراعاة أنه يجب على هذه الدول اتباع سياسة تجارية مرنة نسبياً مع العالم الخارجي في مجال التجارة والاستثمارات الأجنبية وتحركات رأس المال والتكنولوجيا لتحقيق نتائج أفضل في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وجذب الاستثمار.

والجدير بالذكر أن دولة الإمارات العربية المتحدة منذ تأسيسها وهي تعمل على تقديم الحوافز الكثيرة للمستثمرين من أجل دعم ريادة الأعمال وزيادة عدد الشركات، وذلك من أجل تنوع مصادر الدخل الوطني.

ومن أجل ذلك تقوم كل الجهات المختصة بإزالة العوائق أمام المستثمرين، ولذلك تسعى دولة الإمارات العربية المتحدة دائماً لجعل الاستثمارات أحد ممكنات الاقتصاد الوطني، ولتحقيق ذلك سمحت الإمارات العربية المتحدة للمستثمرين من مختلف الجنسيات تأسيس وتملك الشركات بالكامل على أرض الدولة وفي كافة المناطق، وخصوصاً عقب صدور قانون الشركات التجارية عام 2020 وعدم اشتراط وجود وكيل من مواطني الدولة للشركة الأجنبية الراغبة بفتح فرع ومزاولة أنشطتها بالدولة.

كما أنشأت الإمارات أكثر من 40 منطقة حرة لتأسيس تلك الشركات، مما يتيح الفرصة للمستثمرين الأجانب التملك بنسبة 100% فقدمت الدولة للمستثمرين الحرية التامة والمرونة الكاملة لاختيار المنطقة الحرة المناسبة لتأسيس شركاتهم (65).

(65) البوابة الرسمية لحكومة دولة الإمارات العربية المتحدة.

وتنتشر المناطق الحرة على أراضي الدولة كافة وتتيح ممارسة كافة الأنشطة الاقتصادية والإعفاء من الضرائب خصوصاً القيمة المضافة الصادرة بالقانون الاتحادي رقم 8 لسنة 2017، حيث جاء ذلك واضحاً بنص المرسوم بقانون على أن (جميع عمليات التوريد للسلع والخدمات ستخضع لضريبة القيمة المضافة بنسبة 5%، باستثناء بعض الحالات التي يطبق عليها نسبة الصفر والحالات التي تعفى من الضريبة وفقاً لما ورد في نصوص المرسوم بقانون) (66).

كما أوضح المرسوم بقانون أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كافة الإمارات ومناطقها الحرة بشكل متساوي باستثناء المناطق الحرة التي يحددها مجلس الوزراء كمناطق حرة محددة.

وبناءً على ذلك لا تخضع نقل البضائع بين المناطق الحرة المحددة للضرائب، وذلك من أن تمكن دولة الإمارات المستثمرين الأجانب على الاستثمار في قطاعات مختلفة مثل التجارة والصناعة والزراعة والخدمات والتعليم والصحة والانشاءات والكثير وغيرها باستثناء الأنشطة ذات الأثر الاستراتيجي، من أجل أن تعزز من سهولة ممارسة الأعمال في الدولة، وتمنحها مزيداً من الشفافية.

كما لم يشترط قانون الشركات التجارية الإماراتي بأن يكون رئيس مجلس الإدارة أو غالبية أعضاء مجلس الإدارة من المواطنين الإماراتيين، مما يمنح المستثمرين الأجانب الحق في السيطرة الكاملة على حصصهم في الشركات، ما لم ينص أي مرسوم أو قرار على خلاف ذلك، مما يمنح المستثمرين مرونة أكبر في التخطيط لمشروعاتهم.

والأكثر من ذلك أن دولة الإمارات لم تفرض ضريبة دخل على الأفراد والمستثمرين أو الشركات باستثناء شركات النفط وفروع البنوك الأجنبية، كما تتيح للأفراد والمستثمرين حرية تحويل أرباحهم بشكل كامل، وهذه الحوافز هي مزايا حيث تم اتباع نموذج الاقتصاد الحر منذ تأسيس الدولة، كما ساعدت الرسوم الجمركية المنخفضة في ترسيخ موقع دولة الإمارات كمركز علامة للتجارة.

(66) هيثم محمد حرمي شريف، المرجع السابق، ص 50.

وتتراوح قيمه التعريفه الحكومية في دولة الإمارات بين صفر وخمسة في المئة فقط، ولذلك تتبوأ دولة الإمارات مكانة رائدة عالمياً وإقليمياً في التجارة، حيث تصدر المرتبة الثالثة عالمياً والمرتبة الأولى عربياً في إعادة التصدير (67).

وبذلك اتضح أن دولة الإمارات قدمت حزمة من الحوافز لدعم الاستثمار والشركات الصناعية والتكنولوجية والإعفاء الجمركي على الاستثمارات ومدخلات الانتاج للقطاع الصناعي مثل الآلات، والمواد الأولية، وبرنامج القيمة الوطنية المضافة، وبرنامج علامة صنع في الإمارات، لتوجيه هوية الصناعة المحلية، وغيرها من الحوافز التي تقدمها دولة الإمارات للقطاع الصناعي.

وكان الهدف الرئيسي لدولة الإمارات العربية المتحدة تشجيع تبادل السلعة والخدمات وحركة رؤوس الأموال فحرصت على فرض ضريبة القيمة المضافة على استيراد السلع والخدمات وذلك لضمان الحفاظ على فرص مكافئة للموردين المحليين الذين يتواجدون بالسلع والخدمات ذاتها، ولكن في النهاية أن المستهلك النهائي هو من يتحمل تكلفة هذه الضريبة، في حين تقوم الشركات والأعمال بتحصيل وحساب الضريبة وتتولى بذلك دور تحصيل الضريبة لصالح الحكومة، ولا يمكن الإنكار بأن ضريبة القيمة المضافة تعد مصدر دخل جديد للدولة مما يساهم في ضمان استمراريه توفير الخدمات الحكومية عالية الجودة في المستقبل ضمن رؤيه الإمارات المتمثلة في خفض الاعتماد على النفط حيث تعد ضريبة القيمة المضافة أبرز ضرائب الإمارات غير المباشرة فهي ضريبه على الاستهلاك أو على استخدام السلع والخدمات يتم فرضها إلى نقاط البيع ويتم تطبيقها في أكثر من 180 بلداً حول العالم (68).

(67) البوابة الرسمية لحكومة دولة الإمارات العربية المتحدة.

(68) محمد عبد الله صوان، المرجع السابق، ص 98.

المبحث الثالث

أثر تطبيق الضرائب غير المباشرة على ميزانية دولة الإمارات

تمهيد:

إن ميزانية الدولة هي تلك الوثيقة التي تتضمن تقديرات السلطة التنفيذية لأعباء وموارد الدولة عن فتره زمنية قادمة تقدر عادة بعام واحد يكون مصدقاً عليها من السلطة التشريعية وتعكس بطبيعتها اختيارات الحكومة السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

وبالتالي تمتاز الميزانية العامة للدولة بوجود ثلاث عناصر:

1 - عنصر التنبؤ:

تحتوي الميزانية العامة للدولة على بيان مفصل لما تتوقعه الحكومة من نفقات لازمة لضمان اشباع الحاجات العامة ولضمان حسن سير المرافق والخدمات العامة خلال فتره سريانها، وتشتمل في نفس الوقت على بيان آخر يتضمن تقدير السلطة العامة لما سوف تحصل عليه من إيرادات لازمة لتغطية النفقات والأعباء العامة.

وبالتالي يتبين أن الميزانية العامة تهدف إلى تحقيق أهداف عليا اقتصادية واجتماعية.

2 - عنصر الاجازة:

تقوم السلطة التشريعية في البلاد باعتماد مشروع الميزانية العامة للدولة الذي اعدته السلطة التنفيذية، فتجيز توقعات النفقات والإيرادات العامة التي تتضمنها الميزانية العامة للدولة كما تقر في الوقت ذاته أولويات الاختيار الحكومي.

3 - الطبيعة المركبة للميزانية العامة:

إن الميزانية العامة بما تتضمنه من عنصر التنبؤ مقدراً النفقات والإيرادات العامة وبما تتضمنه من عنصر الاجازة تعد في الواقع عملاً سياسياً واقتصادياً، فضلاً عن كونه عملاً مالياً⁽⁶⁹⁾.

(69) السيد عطية عبد الواحد، المرجع السابق، ص 45.

أولاً: - الطبيعة المالية للميزانية العامة:

إن الميزانية العامة من الناحية المالية تعد خطة مالية للدولة، فإذا نظرنا لموضوع الميزانية فهو مجرد تحديد مقداري النفقات والاياردات خلال سنة ميلادية مقبلة، هذا التحديد يتخذ شكل جدول محاسبي يحتوي من ناحية على تقدير للأموال اللازمة لضمان حسن سير العمل بمختلف المشروعات، ومن الناحية الأخرى يتضمن جدول لتنبؤات الحكومة لحصيلة الايرادات العامة من ضرائب ورسوم وقروض الخ.

والجدير بالذكر أن التقليدي الذي نادى بحياد الميزانية العامة أغفل حقيقة أن كل نفقة عامة ترتب أثراً سياسياً واقتصادية يصعد التقليل من شأنها خصوصاً تلك الأثار المترتبة على حجم الموارد العامة أو الاختيار بين مورد وآخر⁽⁷⁰⁾.

ثانياً: - الطبيعة السياسية للميزانية العامة:

أنه بالبحث على أرض الواقع لم تكن ميزانية الدولة محايدة قط، خاصة في ظل الأزمات السياسية خصوصاً أنها أداة للقوى المسيطرة على السلطة العامة، فالمعطيات السياسية هي التي ترسم عادة حدود الاختيار الحكومي في مجال الميزانية، وقديماً قال وزير فرنسي للمالية هو البارون لويس: أعطني سياسة حكيمة وسوف أعطيك مالية سليمة.

ولكن مع تطور الأنظمة الحديثة والسياسات الاقتصادية المختلفة، أدى ذلك إلى زيادة مجالات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، مما أدى إلى إضعاف الرقابة الشعبية على الميزانية العامة، وبالتالي انفراد السلطة الحاكمة بحسم مختلف الاختيارات والبدائل في مجال الميزانية العامة للدولة، مع مراعاة الاعتبارات التي تنظم حركة الاقتصاد الوطني⁽⁷¹⁾.

(70) خالد عبد العليم السيد عوض، المرجع السابق، ص 50.

(71) فادي موييز القاعي، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهار للنشر، بيروت، عام 2002، ص 180.

ثالثاً: - الطبيعة الاقتصادية للميزانية العامة:

في الواقع أنه نتيجة لتضخم حجم الميزانية وزيادة أهميتها في المجتمعات المعاصرة باتت تقديرات النفقات والإيرادات العامة تنعكس بقوة على الأوضاع الاقتصادية الفردية والجماعية.

فهي ترتب آثار مباشرة وغير مباشرة على قرارات المستهلكين والمنتجين

فعلى سبيل المثال فإن قرارات زيادة الضريبة على الاستهلاك أو تخفيض اعتماد دعم السلع يؤدي دون شك إلى تغيير الأوضاع الاقتصادية لدى مجموع المنتجين والمستهلكين.

وكذلك لا يمكن اغفال أثر تقديرات الميزانية على معدلات التضخم والبطالة والإدخار والاستثمار، ويمكن للميزانية أن تؤدي إلى تغيير في نمط توزيع الدخل القومي بين مختلف الطبقات الاجتماعية.

الواقع أن ميزانية الدولة تعد الأداة الأساسية لوضع السياسة المالية موضع التنفيذ، ولكن ليست سوى جزء من السياسة الاقتصادية التي تسعى إلى إشباع الحاجات الفردية والجماعية⁽⁷²⁾.

كانت هذه لمحة سريعة عن مفهوم ميزانية الدولة.

والسؤال الذي يُثار هنا ما هو الفرق بين الخطة والميزانية العامة؟

إن الخطة العامة للدولة هي الأداة التي تحدد أسس واتجاهات التنمية الاقتصادية والاجتماعية خلال مدى متوسط أو بعيد، فمدة الخطة قد تتراوح بين ثلاث وعشر سنوات، والخطة العامة تشمل القطاعين العام والخاص.

هذا ويتعين الإشارة إلى أنه قد يوجد إلى جانب ميزانيه الدولة ميزانيات فرعية للمدن أو الوحدات المحلية.

(72) السيد عطية عبد الواحد، المرجع السابق، ص 49.

ففي بعض الدول يكون للمحليات ميزانيات مستقلة إلى حد بعيد عن ميزانية الدولة، في حين توجد دول أخرى لا تتمتع فيها المحليات بأي استقلال في مواجهة ميزانية الدولة العامة، وتعتبر فرنسا من الدول التي شجعت التطور اللامركزي وأعطت اختصاصات متزايدة للأقاليم والبلديات، لكن لا يوجد استقلال مالي تام لهذه المؤسسات المحلية في مواجهة الدولة بعكس الوضع في دول غربية عديدة.

والجدير بالملاحظة أنه من غير الممكن الفصل بين تطور النظم المالية في دولة ما وتطور مؤسساتها السياسية وهيكلها الاقتصادي والاجتماعي، فمستقبل الميزانية العامة للدولة مرتبط دون جدال بمستقبل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما أنه يرتبط أيضاً بالتطور الذي تشهده ميزانية الدولة.

- مبدأ توازن الميزانية:

إن مبدأ توازن الميزانية العامة من أهم القواعد الأساسية في علم المالية العامة التقليدي ويقصد به المساواة الحسابية بين مقادري الإيرادات العامة والنفقات العامة.

وطبقاً لهذا المبدأ أن تعتمد الدولة على مواردها العادية، وبصفة خاصة الضرائب والرسوم لتغطية النفقات العامة دون أن تلجأ إلى القروض الخارجية أو الداخلية.

ومع ذلك فقد ذهب البعض بالأخذ بمبدأ التوازن وله المبررات السياسية والاقتصادية.

من الناحية السياسية يؤدي الأخذ بمبدأ توازن ميزانية الدولة إلى تقييد قدرة الدولة على التداخل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، لأنها ستلتزم بعدم تجاوز حجم الإيرادات الجارية.

أما من الناحية الاقتصادية فيرى رجال الفكر الاقتصادي أن خرق مبدأ توازن الميزانية العامة يؤدي إلى مخاطر جسيمة من أبرزها تزايد مديونية الدولة وارتفاع حدة التضخم⁽⁷³⁾.

(73) السيد عطية عبد الواحد، المرجع السابق، ص 15.

هذا وقد تطور مفهوم مبدأ توازن الميزانية العامة بأن تحول مفهوم التوازن من مجرد المساواة الحسابية البسيطة بين النفقات العامة والإيرادات العامة إلى البحث عن التوازن الاقتصادي الكلي للمجتمع.

وأصبح دور الدولة في العصر الحديث في المقام الأول هو إيجاد نوع من التوازن العام في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ولو استدعى ذلك السماح بوجود عجز في الميزانية، ويكون العجز في بعض الأحيان مقبولاً، بل ومطلوباً في بعض الظروف الاقتصادية كوسيله فعالة لمواجهة الكساد من ناحية ورفع معادلات التنمية الاقتصادية من ناحية أخرى.

ولا جدال في أن تحقيق التوازن والاقتصاد الكلي يساعد على الوصول إلى توازن الميزانية لأن الازدهار الاقتصادي يؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة وبصفة خاصة الحصيلة الضريبية (74).

وهذا ما يجعلنا نتساءل عن أثر تطبيق الضرائب الغير المباشرة على ميزانية دولة الإمارات؟

لقد اتضح مما سبق أن للضرائب وبصفة خاصة الضرائب الغير مباشرة تحتل مكانة هامة خصوصاً في ظل التشريعات المالية الحديثة، لما لها من آثار على الميزانية العامة للدولة فلا يمكن إنكار دور الضرائب الغير مباشرة حيث تعد أهم المصادر للإيرادات العامة، بالإضافة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة، فهي تعد أحد الوسائل التي تشارعها الدول لتحقيق المزيد من العدالة الاجتماعية في إعادة توزيع الدخل القومي.

ومع تطور الأنظمة الضريبية والاتجاهات الحديثة والتحول التاريخي من فرض الضرائب على مصادر الدخل إلى أوجه استخدام الدخل والانفاق عن طريق استخدام الضرائب الغير مباشرة لاتساع وعاءها الضريبي وسهولة تطبيقها، مما أدى بدوره إلى تحقيق نقلة نوعية عن طريق الحصيلة الضريبية وتعزيز إيرادات الدولة.

(74) خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 125.

هذا وقد انتعشت الميزانية العامة بدولة الإمارات منذ فرض الضرائب الانتقائية كنوع من الضرائب الغير مباشرة في غضون عام 2017 ثم صدور القانون الاتحادي رقم 8 لسنة 2017 بشأن القيمة المضافة (75).

هذا وقد حرصت دولة الإمارات العربية المتحدة على فرض مثل هذه الضرائب الغير مباشرة حيث أن إيراداتها ستساعد وتعزز في الاستدامة المالية واستمرارية تقديم خدمات حكومية متميزة، وعليه فالجودة تواكب المكانة المتقدمة للدولة في مؤشرات التنافسية العالمية، كما أنها ستوفر مصدر دخل اضافي يتيح لحكومة الدولة المضي قدماً في تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع من خلال تنوع الاقتصاد والاستدامة في التنمية وبناء اقتصاد المستقبل القائم على المعرفة والإنتاجية بعدما كانت تعتمد دولة الإمارات العربية المتحدة في إيراداتها العامة على النفط من أجل التنمية التي تنعكس بالعيش الرغيد على حياة المواطنين.

فلقد دأبت حكومة دولة الإمارات العربية المتحدة أن توفر للمواطنين والمقيمين العديد من الخدمات العامة المختلفة بما في ذلك المدارس العامة والطرق والحدائق والمستشفيات وخدمات الشرطة، وكان يتم دفع هذه الخدمات من الميزانيات الحكومية، وبذلك يتضح أن الضرائب الغير المباشرة نشطت الميزانية العامة للدولة لتساعد وتساهم في استمرار تقديم الخدمات العامة بجوده عالية دون الاعتماد على النفط والهيدروكربونات الأخرى (76).

هذا وقد اتجهت الإمارات لفرض هذه الضرائب الغير مباشرة بغرض تنويع مصادر الدخل والايادات بعيداً عن القطاع النفطي كما ذكرنا من قبل، حيث تعرضت موازنات دول الخليج بصفة عامة للضغوط عقب تراجع أسعار النفط من نحو 115 دولار خلال 2014 لتهبط إلى مستويات ال 25 دولار مطلع 2016.

(75) بوابة الإمارات العربية المتحدة، وزارة المالية.

(76) هيثم محمد حرمي شريف، المرجع السابق، ص 52.

وعلى سبيل المثال

الضريبة الانتقائية

حيث أنها الضريبة الغير مباشرة التي فرضتها الدولة على سلع معينة تعد ضارة بالصحة العامة وبالبيئة مثل المشروبات الغازية ومنتجات الطاقة والتبغ ومنتجاته.

فكان الغرض من فرض هذه الضريبة كما ذكر من قبل هو الحد من استهلاك تلك السلع والمساهمة في نفس الوقت بزيادة الإيرادات للميزانية العامة للدولة التي تخصص لتغطية تكاليف الخدمات العامة ذات الفائدة.

ومما لا شك فيه أن منتجات التبغ هي أكثر السلع الاستهلاكية التي يفرض عليها ضرائب في العالم حيث تتجاوز قيمة الضرائب نصف سعر البيع بالتجزئة، ومن شأنه توفير مبالغ طائلة تقدر بنحو 31 مليار دولار سنوياً، وحسب التقديرات فإن تطبيق الضريبة الانتقائية على الميزانية الاتحادية قد تصل إلى 7 مليارات درهم سنوياً تقريباً حيث أن النسب المطبقة للضريبة الانتقائية بدولة الإمارات كالاتي:

1 - 50% على المشروبات الغازية التي تحتوي على الغاز مثل مركّزات أو مساحيق أو جل أو مستخلصات يمكن تحويلها إلى مشروبات غازية.

2 - 100% على منتجات التبغ وتشمل جميع مواد التبغ ومشتقاته.

3 - 100% على مشروبات الطاقة والتي قد تحتوي على المواد المنبهة والمحفزة للنشاط العقلي أو البدني مثل الكافيين والطورين والجنسنج والجوارانا (77).

(77) محمد عبد الله صوان، المرجع السابق، ص 102.

أما بالنسبة لضريبة القيمة المضافة كضريبة غير مباشرة، والتي ينص عليها القانون الاتحادي رقم 8 لسنة 2017 بشأن القيمة المضافة والتي تفرض بنسبه 5% على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع وعلى التوريد الاعتباري.

ولقد فرضتها دولة الإمارات العربية المتحدة أيضا من أجل تحسين الأوضاع الاقتصادية في الدولة، حيث أنه حسب التقديرات نظراً لسهولة التحصيل واختفاء ظاهرة التهرب الضريبي فإنه من المقدر تحصيل عوائد تدور بين 10 و 12 مليار درهم.

وتعد ضريبة القيمة المضافة مصدر دخل جديد للدولة والتي تهدف إلى خفض الاعتماد على النفط.

هذا وفي غضون عام 2020 صرحت وزارة المالية الإماراتية أنها حصلت أكثر من 11 مليار درهم من ضريبة القيمة المضافة خلال 8 الأشهر الأولى من ذلك العام.

وأوضحت في بيان أوردته وكالة الانباء الإماراتية الرسمية أن إجمالي إيرادات ضريبة القيمة المضافة بلغت 11,6 مليار درهم خلال الفترة من بداية يناير حتى نهاية شهر أغسطس 2020.

وأشارت إلى أن إجمالي إيرادات الضريبة الانتقائية للدولة عن الفترة نفسها قد ارتفع بنسبة تقارب 47% بالمقارنة مع الفترة نفسها عام 2019 وقيمتها بلغت حوالي 1,9 مليار درهم⁽⁷⁸⁾.

وقد بلغ ناتج الإيراد الضريبي المحصل بحسب البيان خلال عام 2019 حوالي 31 مليار درهم بالمقارنة مع حوالي 29 مليار درهم خلال عام 2018 بزيادة معدل نمو وإجمالي الإيرادات الضريبية لعام 2019 حوالي 7% عن عام 2018⁽⁷⁹⁾.

(78) بوابة دولة الإمارات العربية المتحدة، وزارة المالية.

(79) هيثم محمد حرمي شريف، المرجع السابق، ص 55.

الضرائب في المرافق السياحية:

وهذا النوع من الضرائب قد يفرض على المطاعم والفنادق والشقق الفندقية والمنتجعات وغيرها وتقدر النسب كالتالي:

- 1 - 10% على سعر الغرفة.
- 2 - 10% رسوم خدمة.
- 3 - 10% رسوم بلدية.
- 4 - ضريبة المدينة (تتراوح من 6 إلى 10%).
- 5 - 6% رسوم سياحة.

ففي دبي على سبيل المثال يتم تحصيل الدرهم السياحي للغرفة الواحدة عن كل ليلة لمدة 30 ليلة متتالية بدءاً من 7 إلى 10 درهم وذلك بحسب فئة أو درجة الفندق.

في غضون مايو 2016 تم الإعلان عن البدء في تحصيل رسوم والإقامة في فنادق إمارة أبوظبي بنسبه 4% من قيمة فاتورة النزول، وقيمة 15 درهم لكل ليلة عن كل غرفة⁽⁸⁰⁾.

وفي رأس الخيمة يتم تحصيل رسوم سياحية بقيمه 15 درهم لكل ليلة.

ومن الملاحظ أن الميزانية الاتحادية تعكس قوة الاقتصاد الوطني ووفرة واستدامة الموارد لتمويل المشروعات التنموية والاقتصادية والاجتماعية، حيث توزعت اعتمادها على القطاعات المختلفة، مما يؤكد استمرار نهج دولة الإمارات المتبعة لتحقيق التوازن بين المصروفات والإيرادات، حيث يتم التركيز على خطط ومشروعات تخلق أفقاً جديدة نحو المستقبل، كما تهدف الميزانية إلى رفع مستويات المعيشة وتوفير الحياة الكريمة للمواطنين في دولة الإمارات وخاصة في قطاعات التعليم والصحة وتنمية المجتمع وبرامج الإسكان، إلى جانب المشاريع الاتحادية المتعددة لمختلف طبقات أفراد المجتمع ومواصلة الانجازات لتعزيز تنافسية الدولة وتعزيز المكانة الريادية للدولة.

(80) أنور محمد عبد الوهاب العلمي، المرجع السابق، ص 85.

الختاتمة

من خلال هذه الدراسة المتواضعة ظهرت الأهمية النسبية للضرائب كمصدر من مصادر الإيرادات العامة، وعلى وجه الخصوص الضرائب الغير مباشرة، ذلك أن الانتصار الذي تحقق للنظام الرأسمالي العالمي وما استتبعه من نزعة التحرر الاقتصادي وإفساح أمام كافة الدول دوراً أكبر للأفراد في الحياة الاقتصادية وهو ما يعرف اليوم بسياسة الخصخصة، بقصد تحويل الكثير من المؤسسات الاقتصادية من الملكية العامة إلى الملكية الخاصة.

كل ذلك أعزز دور الضرائب وزاد اعتماد الدول عليها، هذا وقد تلاحظ من خلال البحث أن الضرائب بالإضافة إلى دورها المالي قد اكتسبت أهمية اقتصادية واجتماعية لا تقل عن أهميتها المالية، بل أنه في بعض الأحيان تزيد هذه الأهمية الاقتصادية والاجتماعية على الأهمية المالية.

وقد اتضح من خلال هذه الدراسة أن الضرائب أصبحت أداة هامة لتشجيع وتوجيه الاستثمارات وجذب رؤوس الأموال كما هو الحال بالنسبة للإعفاءات المقررة في نطاق الضرائب المباشرة للمشروعات الجديدة.

كما تستخدم الضرائب في محاربة التقلبات الاقتصادية والتي تتمثل بصفة أساسية في التضخم والكساد باستقرار الضرائب الغير مباشرة أو ترفع تعريفاتها في حاله التضخم وتلغى هذه الضرائب أو تخفض تعريفاتها في حاله الكساد.

ومن الناحية الاجتماعية فإن الضرائب لم يعد يسيطر عليها الغرض المالي فقط، ولكنها أصبحت تستخدم لتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل والثروات في المجتمع بما يحقق التقارب بين الطبقات الاجتماعية، وتخفيف حدة التفاوت في الدخل، والعمل على رفع الأعباء عن كاهل أصحاب الدخل المحدودة، حيث أنه من الملاحظ أن محدودي الدخل هم من يشعرون بالأعباء الضريبي.

في حين نرى بعض الدول تعمل على رفع معدل الضريبة على سلع غير أساسية وخفضه على سلع ذات الاحتياج الضروري للأسرة.

هذا وقد استعرضنا الفرق بين الضريبة المباشرة وغير المباشرة، وأن معظم الدول قد تستخدم النوعين من الضرائب من أجل زيادة إيرادات الخزينة العامة.

ومن ناحية أخرى تحقيق مبدأ المساواة والعدالة في تحمل الأعباء الضريبية حتى تتمكن الدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

هذا وقد استعرضنا آليات تطبيق الضريبة الغير مباشرة في الإمارات من خلال مراحل ونطاق تطبيقها، كما اجتهد الباحث في إبراز الصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة غير المباشرة ونتائج تطبيقها في الإمارات والانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن فرض الضرائب غير المباشرة في دولة الامارات، مبيناً الآثار الاقتصادية والاجتماعية لفرد الضرائب غير المباشرة وانعكاسها على استهلاك الفرد، وماذا أثر تطبيق ضريبه القيمة المضافة على الاستثمار، كما تطرق الباحث إلى أثر تطبيق الضرائب غير المباشرة على ميزانيه دولة الإمارات.

هذا وقد توصل الباحث الي عدة نتائج وتوصيات

أولاً: - النتائج:

1- إن سعى الدول لتحقيق تنمية مستقلة معتمدة على الذات وقادرة على الوفاء بالحاجات المادية للمجتمع، لا بد أن يمر خلال معالجة الخلل المالي، ويتم ذلك من خلال مجموعة من السياسات ومن ضمنها السياسات الضريبية.

2- إن فرض الضريبة على السلع سوف ينقص من القدرة الاستهلاكية لأصحاب الدخل المنخفضة، خاصة وهم الغالبية من الشعب، وبالتالي يكون للضرائب الغير مباشرة أثر كبير على استهلاك الأفراد.

3- على الرغم من سعى السياسة الاقتصادية إلى الحد من التفاوت وإعادة توزيع الدخل والثروات من خلال أدوات السياسة الضريبية، إلا أنه ما زال هناك قصور لتقليل هذا التفاوت.

4- إن الإصلاح الضريبي أساسي للانطلاق نحو تعبئة الموارد المالية المستدامة وتخفيف آثار التداعيات الاقتصادية.

5- إن نقل العبء الضريبي في النهاية يأتي كمحصلة لتفاعل العديد من العوامل، مثل طبيعة السوق واستراتيجية الشركات والمشروعات الاقتصادية ومرونة الطلب والعرض، وكذلك الظروف الاقتصادية الوقتية السائدة في المجتمع، عندما يتطلب معه أنه عند تحديد شخصية الممول الفعلي للضريبة يجب إدخال مختلف هذه العوامل في الحساب.

6- إن النظام الضريبي له دور هام في تحقيق أهداف الدول في الاقتصادات الاشتراكية والرأسمالية على حد سواء، على الرغم من أن النظام الضريبي أكثر تحديداً ووضوحاً في النظام الاشتراكي عنه في النظام الرأسمالي.

7- إن فرض ضرائب غير مباشرة على سلع ضرورية يؤدي إلى سوء توزيع الدخل، لأن عبئها له أثر كبير على الطبقات الفقيرة والمتوسطة بالمقارنة بالطبقة الغنية، أما إذا تم فرض هذه الضرائب الغير مباشرة على السلع الكمالية يؤدي هذا إلى توزيع عادل للدخل، أما من يستهلك السلع الكمالية هم أصحاب الدخل المرتفعة.

8- إن الميزانية الاتحادية تعلن قوة الاقتصاد الوطني، ووفرة واستدامة الموارد لتحويل المشروعات التنموية والاقتصادية والاجتماعية، حيث توزعت اعتماداتها على القطاعات المختلفة، مما يؤكد استمرار نهج دولة الإمارات العربية المتحدة المنتجة لتحقيق التوازن بين المصروفات والإيرادات، حيث يتم التركيز على خطط ومشروعات تفتح أفقاً جديدة نحو العمل، مما يؤدي إلى رفع صعوبات المعيشة وتوفير الحياة الكريمة للمواطنين في دولة

الإمارات العربية المتحدة، وخاصة في قطاعات التعلم والصحة وتنمية المجتمع وبرامج الإسكان، إلى جانب المشاريع الاتحادية المتعددة بمختلف طبقات أفراد المجتمع، ومواصلة الإنجازات لتعزيز تنافسية الدولة وتعزيز المكانة الريادية للدولة.

ثانياً: - التوصيات:

1- زيادة الاعتماد على الإيرادات الضريبية في تمويل النفقات العامة من خلال خلق نظام ضريبي قادر على استيعاب فئات الدخل المختلفة.

2- نناشد ونوصي بوضع القواعد والإجراءات التي تمكن من تشجيع الاستثمار، فلابد من انتاج وتصنيع السلع والمنتجات التي اعتادت الدولة أن تستوردها من الخارج محلياً.

والله ولي التوفيق

أولاً: المراجع العربية

- 1 - أحمد بديع بليح، الاقتصاد المالي، المنصورة، مكتبة الجلاء الجديدة، عام 1983.
- 2 - إسراء المغازي، الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات، الأطر القانونية والكفاءة والفعالية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، عام 2016.
- 3 - السيد عبد المولى، المالية العامة، الأدوات المالية، دار الفكر العربي، القاهرة، عام 1975.
- 4 - السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، عام 2000.
- 5 - أنور محمد عبد الوهاب العلمي، ضريبة القيمة المضافة وفقاً لقانون دولة الإمارات العربية المتحدة، المتحدة للنشر والتوزيع، أبوظبي، عام 2022.
- 6 - حسين خلاف، صفحات من تاريخ مصر المالي المعاصر، تطور الإيرادات العامة في مصر الحديثة، القاهرة، دار الفكر العربي، بدون تاريخ.
- 7 - خالد أمين عبد الله، النظم الضريبية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، عام 2015.
- 8 - خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، عام 2008.
- 9 - سوزي عدلي ناشد، العدالة الضريبية في القانون، الضريبة المضافة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، عام 2002.
- 10 - عارف الزين، قانون الضريبة على القيمة المضافة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2002.

- 11 - عبدالله عبدالله عبد اللطيف، دراسة عن الضريبة على القيمة المضافة، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية.
- 12 - فادي موييز القاعي، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهار للنشر، بيروت، عام 2002.
- 13 - فاطمة السويسي، الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس 2014.
- 14 - قاسم نايف علوان، ضريبة القيمة المضافة، المفاهيم، القياس، التطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، عام 2008.
- 15 - محمد إبراهيم أبو شادي، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة بدون سنة نشر.
- 16 - محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، هيئة الموسوعة العربية، الطبعة الأولى، دمشق، عام 2005.
- 17 - محمد عبد الله صوان، الضرائب الحديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة (ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية) ، دار الكتاب الجامعي، الرياض، عام 2019.
- 18 - مصطفى رشدي شيحة، المعاملات الاقتصادية الدولية (دراسة في الاقتصاد الدولي من منظور اقتصاديات السوق والتحرير الاقتصادي) ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، عام 1998.
- 19 - ناصر مراد_ انعكاس العولمة على السياسة الجبائية _ مداخلة أُلقيت في الملتقي الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة _ كلية العلوم الاقتصادية _ الجزائر 11-12 مايو 2003.
- 20 - هيثم محمد حرمي شريف، ضريبة القيمة المضافة، رؤية مستقبلية في ظل القانون الاتحادي، لسنة 2017، الأفاق المشرقة، ناشرون، الإمارات، عام 2018.
- 21 - يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، عام 2001.

مصادر الإحصائيات والمراسيم والقوانين:

1 - مصدر الإحصائيات نقلاً عن وكيل وزارة المالية الإماراتية في جريدة العربية بتاريخ 19 يناير 2022.

2 - الهيئة الاتحادية للضرائب، بوابة الإمارات العربية المتحدة.

3 - بوابة الإمارات العربية المتحدة، وزارة المالية.

4 - البوابة الرسمية لحكومة دولة الإمارات العربية المتحدة.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- (¹) Oseni, A. (2017). The Effects of Value Added Tax on Government's Revenue Generation Profile in Nigeria: A Conceptual Approach. International Journal of Economics and Financial Management. 2 (4), 2545 –5966. (Oseni,2017).
- (²) Kalas, B. And Milenkovic, N. (2017). The Role of Value Added TAX in The Economy Of SERBIA. SCIENTIFIC REVIEW ARTICLE, ЕКОНОМИКА, 63(2), P. 69-78. (Kalaš & Milenković, 2017).
- (³) Nunns, Jim; Toder, Eric. (2017). Effects of a federal value added tax on state and local government budgets, National tax Journal, 70 (3), pp 515- 548. (Nunns & Toder, 2017).
- (⁴) Kalas, B. And Milenkovic, N. (2017, April 03). The Role of Value Added TAX in The Economy of SERBIA. Retrieved from scindeks:
<https://scindeks.clanci.ceon.rs/data/pdf/0350-137X/2017/0350-137X1702069K.pdf>.

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع
1	مقدمة
2	أهمية الدراسة، مشكلة الدراسة، تساؤلات الدراسة، أهداف الدراسة، منهج الدراسة
6	استعراض الدراسات السابقة وما يستفاد منها
9	المبحث التمهيدي: مفهوم الضريبة الغير مباشرة في الإمارات
9	المطلب الأول: مفهوم الضرائب الغير مباشرة
16	المطلب الثاني: خصائص الضرائب غير المباشرة
20	الفصل الأول: آليات تطبيق الضريبة الغير مباشرة في الإمارات العربية المتحدة
21	المبحث الأول: مراحل تطبيق الضريبة غير المباشرة
28	المبحث الثاني: نطاق تطبيق الضريبة غير المباشرة في الإمارات
33	الفصل الثاني: الصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة غير المباشرة ونتائج تطبيقها في الإمارات
34	المبحث الأول: الصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة غير المباشرة
42	المبحث الثاني: نتائج تطبيق الضريبة غير المباشرة في الإمارات
45	الفصل الثالث: الانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن فرض الضرائب غير المباشرة في الإمارات
46	المبحث الأول: انعكاسات تطبيق الضرائب غير المباشرة على استهلاك الفرد
55	المبحث الثاني: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الاستثمار
62	المبحث الثالث: أثر تطبيق الضرائب غير المباشرة على ميزانية دولة الإمارات
71	الخاتمة
72	النتائج والتوصيات
75	المراجع العربية
77	مصادر الاحصائيات والمراسيم والقوانين
78	المراجع الأجنبية
79	الفهرس