

دور الإيرادات الضريبية في دعم الإنفاق العام في دولة الإمارات
العربية المتحدة

The role of tax revenues in supporting public
expenditures in the UAE

الباحثة: شيخة أمير حميد

الرقم الجامعي: 1052898

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام

إشراف\الدكتورة

رنا غنيم

الفصل الدراسي: 2021-2022

الإقرار

أقر أنا الموقع أدناه الطالبة: شيخة أمير حميد

المقيدة ببرنامج (الماجستير في القانون العام) 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 علي أي درجة علمية أخرى أو لأي سبب من الأسباب، وأن مضمون هذه الرسالة تعكس 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.

إسم الطالبة: شيخة أمير حميد

الرقم الجامعي: 1052898

التوقيع:

قرار إجازة الرسالة من قبل لجنة المناقشة والحكم

د. رنا غنيم	(رئيساً) التوقيع
د. سناء رواقه	(عضواً) التوقيع
د.	(عضواً) التوقيع

بسم الله الرحمن الرحيم
(وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللّٰهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ
وَسَتُرَدُّونَ اِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ)
صدق الله العظيم

إهداء

الحمد لله الذي رزقنا هذا ووقفنا إليه دون حول ولا قوّة منّا، اللهم اجعله علماً
نافعاً وارزقنا به رزقاً واسعاً، وبارك لنا فيه.

اللهم إن قدر لهذه الدراسة نفعاً فأني أهب ثوابها إلى:

- إلى والدي الغالي فخري وعزي وسندي ومعلمي في هذه الحياة.
 - إلى والدتي الحنونة التي سهرت على راحتي وكانت دائماً الدعاء لي
بالتوفيق والسداد.
 - إلى عائلتي وأهلي الكرام والأصدقاء.
 - وفي الختام لا أنسى بلدي الحبيب (الإمارات العربية المتحدة).
- ولكم جميعاً هذا العمل المتواضع

نسأل الله أن يجعله خالصاً في ميزان حسناتنا

الشكر والتقدير

اللهم لك الحمد، حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، ملء السموات وملء الأرض، وملء ما شئت من شيء بعد، أهل الثناء والمجد، أحق ما قال العبد، وكلنا لك عبد، أشكرك ربّي على نعمك التي لا تعدّ، وآلائك التي لا تحد، أحمّدك ربّي وأشكرك على أن يسرت لي إتمام هذا البحث على الوجه الذي أرجو أن ترضى به عني.

ثمّ أتوجه بالشكر إلى من رعاني طالبةً في برنامج الماجستير، ومعداً لهذا البحث أستاذتي ومشرفتي الفاضلة الدكتورة "رنا غنيم" :

التي لها الفضل - بعد الله تعالى - على البحث والباحثة مذ كان الموضوع عنواناً وفكرة، إلى أن صار رسالة وبحثاً، فلها مني الشكر والتقدير والعرفان.

وأتوجه بالشكر الجزيل أيضاً إلى جميع أساتذتي الفضلاء في جامعة أبوظبي، كليّة القانون، الذين لم يألوا جهداً في توجيهي، وإمدادي بما احتجت إليه من كتب من مكاتبهم العامرة.

الملخص

دور الإيرادات الضريبية في دعم الإنفاق العام

في دولة الإمارات العربية المتحدة

الطالبة

شيخة أمير حميد

الهدف من الضريبة أساساً هدف مالي هو تمويل الإنفاق العام ولكن ذلك لا يمنع أنه يمكن أن تكون لها أهداف أخرى اقتصادية أو اجتماعية ومن ذلك المجال الاقتصادي الدور الذي يمكن أن تلعبه الضريبة في تنشيط الركود وذلك بتخفيضها أو على العكس في الحد من التضخم وذلك بزيادتها وفي المجال الاجتماعي تلعب الضريبة دوراً في التقريب بين مستويات الدخل وذلك بإعفاء الدخل المحدودة منها وفرضها تصاعدياً على الدخل المرتفعة وفوق ذلك تستخدم حصيلة الضريبة عن القيام بخدمات بأسعار رمزية أو منخفضة يستفيد منها أساساً أصحاب الدخل المحدودة.

مشكلة الدراسة تتمثل في عدم وضوح دور النظام الضريبي في دعم الموازنة العامة للدولة، وقلة الإحصائيات والدراسات التي تبين ذلك الدور خاصة في ظل تنوع إيرادات الخزينة العامة للدولة، بين المصادر النفطية والسياحة وغيرها.

وتكمن أهمية الدراسة من الناحية العلمية في أنها تعتبر من الدراسات العلمية التي تمزج بين الجانب النظري والجانب القانوني، والجانب الاقتصادي، فالجانب النظري يكون من خلال بيان أدبيات الدراسة والدراسات النظرية الخاصة بها، أما الجانب القانوني فيكمن في بيان النظام القانوني للضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة من خلال تسليط الضوء على قانون الضريبة الانتقائية وقانون الضريبة على القيمة المضافة من حيث الإيرادات المالية لهذه الأنواع، أما الجانب الاقتصادي فيتمثل في أن الدراسة تبين دور الإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة في دعم الإنفاق العام.

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال وصف موضوع الدراسة من الناحيتين النظرية والكمية
الكلمات الدالة: الضريبة- التشريع الضريبي- الموازنة العامة- الإنفاق العام- الخدمات العامة.

Summary

of the role of tax revenues in supporting public spending in the UAE student Sheikha Amir Hamid

The purpose of the tax is mainly a financial objective to finance public spending, but that does not prevent it from having other economic or social objectives, including the economic sphere, the role that tax can play in stimulating the recession by reducing it or, on the contrary, reducing inflation by increasing it and in the social sphere, the tax plays a role in bringing income levels closer together by exempting limited incomes and imposing them upwards on high incomes and, on the contrary, using tax revenues for higher incomes. Carrying out services at nominal or low prices that benefit mainly those with limited incomes.

The problem with the study is the lack of clarity of the role of the tax system in supporting the state budget, and the lack of statistics and studies showing that role, especially in light of the diversity of revenues of the state treasury, between oil sources, tourism and others.

The importance of the study lies scientifically in that it is considered one of the scientific studies that mixes the theoretical and legal aspects, and the economic aspect, the theoretical aspect is through the statement of the literature of the study and its theoretical studies, while the legal aspect is in the statement of the legal system of taxation in the United Arab Emirates by highlighting the selective tax law and the VAT law in terms of the financial revenues of these types, while the economic aspect is that the study shows the role of the tax system in the United Arab Emirates by highlighting the selective tax law and the VAT law in terms of financial revenues of these types, while the economic aspect is that the study shows the role of Tax revenues in the UAE in public spending.

The study is based on the descriptive analytical approach, by describing the subject of the study in theory and quantity of words: tax, tax legislation, general budget, public spending, public services.

الفهرس

م	الموضوع	ص
1	الإقرار	أ
2	قرار إجازة الرسالة من قبل لجنة المناقشة والحكم	ب
3	الآية	ت
4	الإهداء	ث
5	الشكر والتقدير	ج
6	الملخص باللغة العربية	ح
7	الملخص باللغة الأجنبية	خ
8	الفهرس	د
9	مقدمة	1
10	مشكلة الدراسة:	2
11	تساؤلات الدراسة:	3
12	أهداف الدراسة:	3
13	أهمية الدراسة:	4
14	منهجية الدراسة:	4
15	محددات الدراسة:	5
16	الدراسات السابقة:	5
17	خطة الدراسة:	7
18	المبحث التمهيدي: ماهية الإيرادات الضريبية وأنواعها في دولة الإمارات العربية المتحدة	9
19	المطلب الأول: تعريف الإيرادات الضريبية	11
20	المطلب الثاني: أنواع الإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة	23
21	الفصل الأول: دور الإيرادات الضريبية في دعم الخزينة العامة للدولة	28
22	المبحث الأول: دور الضريبة الانتقائية في دعم الخزينة العامة للدولة	29
23	المطلب الأول: ماهية الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة ونظامها القانوني	29
24	المطلب الثاني: الدور الإيجابي للضريبة الانتقائية في دعم الخزينة العامة للدولة	35
25	-المبحث الثاني: دور الضريبة على القيمة المضافة في دعم الخزينة العامة للدولة	46
26	المطلب الأول: ماهية الضريبة على القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة ونظامها القانوني	47
27	المطلب الثاني: الدور الإيجابي للضريبة على القيمة المضافة في دعم الخزينة العامة في الدولة	67

28	الفصل الثاني: أوجه الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة	78
29	المبحث الأول: الإنفاق في مجال التنمية ومدى ارتباط الإيرادات الضريبية بالتنمية	79
30	المطلب الأول: الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة	80
31	المطلب الثاني: موقع الإيرادات الضريبية من الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة	83
32	المبحث الثاني: الإنفاق في مجال الخدمات العامة ومدى ارتباط الإيرادات الضريبية به	97
33	المطلب الأول: الإنفاق في مجال الخدمات في دولة الإمارات العربية المتحدة	98
34	المطلب الثاني: دور الإيرادات الضريبية في الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة	100
35	الفصل الثالث: التنظيم القانوني للإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة ودعمه للإنفاق العام	104
36	المبحث الأول: النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة	105
37	المطلب الأول: هيكل النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة	106
38	المطلب الثاني: أهمية الضرائب الاقتصادية والاجتماعية	113
39	المبحث الثاني: التنظيم القانوني لعائدات الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة	117
40	المطلب الأول: عائدات الضرائب والتحكم بمستوى التضخم	118
41	المطلب الثاني: التنظيم القانوني لعائدات الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة	119
42	المبحث الثالث: آلية توزيع عائدات الضرائب على أوجه الإنفاق العام في الدولة	120
43	المطلب الأول: توزيع عائدات الضرائب لتغطية النفقات العامة	121
44	المطلب الثاني: توزيع عائدات الضرائب للخدمات العامة	123
45	الخاتمة	128
46	النتائج	129
47	التوصيات	130
48	قائمة المراجع	132

مقدمة

تُعَدُّ الضريبة أداةً ماليةً تستخدمها الدولة في اقتطاع جزء من ثروة الأفراد عن طريق الجبر، ودون مقابل خاص بقصد تحقيق النفع العام.

ولمّا كان وجود الضريبة قد اقترن بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وارتبط تطوّر مفهومها بتطور هذه السلطة وأهدافها التي تحددها الفلسفة السياسية والاجتماعية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة، ولذلك فإنّ النظام الضريبي لا يقوم من فراغ، ولا ينشأ مستقلاً عمّا يحيط به من مؤثرات، بل يقوم ضمن نظام اقتصادي وسياسي واجتماعي معين.

ومن المعروف ما أحدثه التقدم الاقتصادي من تعديلات مختلفة في الهيكل الاقتصادي نتيجة ما طرأ على العلاقات بين مُخْتَلَفِ الفئات الاجتماعية وقطاعات هذا الهيكل من تغيّرات تراوحت أبعادها عمقاً واتساعاً من مجتمع إلى آخر، بل في المجتمع نفسه من وقتٍ آخر.

ومن الطبيعي أن يترتب على ذلك أن تأتي الأنظمة الضريبية مختلفة تبعاً لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم في الدولة والذي قد يختلف في الدولة الواحدة من وقتٍ لآخر تبعاً لاختلاف الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المُتَّبَعَةِ فيها.

ولاشكّ في أنّ هذا الاختلاف في الأنظمة الضريبية يحمل في مضمونه انعكاساً لتحقيق أهداف هذه الأنظمة المختلفة مما يجعل النظام الضريبي جزءاً أساسياً من النظام المالي.

وتبعاً لذلك، فإنّ لكلّ دولة الحقّ في أن تختار النظام الضريبي الذي يتلاءم مع الفلسفة التي يقوم عليها نظامها الاقتصادي والاجتماعي، على أن يختار هذا النظام الأحكام والقواعد المناسبة في التطبيق، بما يحقق الإيجابيات ويعظمها، ويُقلِّل من السلبيات ما أمكن على جميع أفراد المجتمع.

والهدف من الضريبة أساساً هدف مالي هو تمويل الإنفاق العام ولكن ذلك لا يمنع أنه يمكن أن تكون لها أهداف أخرى اقتصادية أو اجتماعية ومن ذلك المجال الاقتصادي الدور الذي يمكن أن تلعبه الضريبة في تنشيط الركود وذلك بتخفيضها أو على العكس في الحد من التضخم وذلك بزيادتها وفي المجال الاجتماعي تلعب الضريبة دوراً في التقريب بين مستويات الدخل

وذلك بإعفاء الدخل المحدودة منها وفرضها تصاعدياً على الدخل المرتفعة وفوق ذلك تستخدم حصيلة الضريبة عن القيام بخدمات بأسعار رمزية أو منخفضة يستفيد منها أساساً أصحاب الدخل المحدودة.

ونتيجة لتعدد أهداف الضرائب يمكن أن يقع التعرض بينها وهذه الحالة تكون الأولوية للهدف المالي أي هدف الحصيلة لتمويل الإنفاق العام لأنه لا بديل له في حين تتوافر أدوات أخرى للدولة لتحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والأمثلة على التعارض المذكور كثيرة منها ضريبة جمركية مرتفعة لحماية المنتجات المحلية هدف اقتصادي) إذ أنها تؤدي إلى انخفاض حصيلة الضريبة الجمركية نتيجة نقص الضريبة أي أنه يجب أن تفرض الضريبة طبقاً للمقدرة التكاليفية الممول ويقصد بهذه القدرة مقدار دخله وإنفاقه وثروته.

إن ارتباط القانون الضريبي بالقانون المالي وثيق لدرجة الوحدة والعمومية، وأغلب الباحثين عدّ القانون الضريبي جزءاً من القانون المالي على الرغم من أن التشريع الضريبي له خصائصه القانونية فالموازنة تُحدّد بالقانون الذي يحكم ويقدر الإيرادات وكيفية التحصيل والإنفاق وضوابطه والرقابة عليه، ويُطلق على قواعد هذا القانون "قانون الموازنة العامة أو القانون المالي". والقانون الضريبي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالقانون المالي، وغالباً عند تحديد فرض الضرائب أو تعديلها أو تغيير معدلاتها أو تقرير الإعفاء منها، أو زيادتها عند إصدار قانون الموازنة العامة.

مشكلة الدراسة:

يعتبر نظام الضرائب من الأنظمة المستحدثة في دولة الإمارات العربية المتحدة، ومن تعدد دولة الإمارات العربية المتحدة حديثاً العهد بنظام الضريبة الانتقائية، مما دفع المشرع في دولة الإمارات العربية المتحدة إلى سن التشريعات بما يتوافق مع الحاجة إليها، وتعتبر دولة الإمارات العربية المتحدة من الدول التي تهتم بالحفاظ على الصحة العامة والبيئة، وهذا الاهتمام مرتبط ارتباطاً وثيقاً بخطة الدولة نحو تحقيق التنمية المستدامة وتحرص دولة الإمارات العربية المتحدة دوماً على صحة المواطنين والمقيمين على أراضيها، لذلك كان من الضروري الحد من استهلاك

المنتجات الضارة بالبيئة والصحة العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة، فقد أولت دولة الإمارات العربية المتحدة أهمية خاصة للأدوات الضريبية التي تخدم تحقيق هذا الهدف، وكان في مقدمة هذه الأدوات استخدام نظام ضريبي يعتمد على أسس تشريعية.

ومنه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في عدم وضوح دور النظام الضريبي في دعم الموازنة العامة للدولة، وقلة الإحصائيات والدراسات التي تبين ذلك الدور خاصة في ظل تنوع إيرادات الخزينة العامة للدولة، بين المصادر النفطية والسياحة وغيرها.

ومنه يمكن بلورة المشكلة حول التساؤل التالي: ما هو دور الإيرادات الضريبية في دعم الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة؟

تساؤلات الدراسة:

تسعى الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

- (1) ما هو مفهوم الإيرادات الضريبية؟
- (2) ماهي أنواع الإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة؟
- (3) ماهي أوجه الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة؟
- (4) كيف تسهم الإيرادات الضريبية في دعم الخزينة العامة في الدولة؟
- (5) ما مدى فعالية الإيرادات الضريبية كآلية لدعم الإنفاق العام في الدولة؟
- (6) ما هو النظام القانوني الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة؟

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- (1) بيان ماهية النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة.
- (2) تحديد مفهوم الإيرادات الضريبية وأنواعها.
- (3) تحديد أركان النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة.
- (4) بيان دور الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة للدولة.
- (5) تحديد دور الإيرادات الضريبية في التنمية في دولة الإمارات العربية المتحدة.
- (6) بيان دور الإيرادات الضريبية في دعم الإنفاق العام.
- (7) تحديد أوجه الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة.

أهمية الدراسة:

(1) **الأهمية النظرية:** تكمن أهمية الدراسة من الناحية النظرية في أنها تبين ماهية الإيرادات الضريبية من حيث التعريف والأنواع، كما أنها تبين دور الإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة في دعمهم الخزينة العامة من جهة، ودورها في تنمية الإنفاق العام في الخدمات العامة من جهة أخرى.

(2) **الأهمية العلمية:** تكمن أهمية الدراسة من الناحية العلمية في أنها تعتبر من الدراسات العلمية التي تمزج بين الجانب النظري والجانب القانوني، والجانب الاقتصادي، فالجانب النظري يكون من خلال بيان أدبيات الدراسة والدراسات النظرية الخاصة بها، أما الجانب القانوني فيمكن في بيان النظام القانوني للضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة من خلال تسليط الضوء على قانون الضريبة الانتقائية وقانون الضريبة على القيمة المضافة من حيث الإيرادات المالية لهذه الأنواع، أما الجانب الاقتصادي فيتمثل في أن الدراسة تبين دور الإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة في دعم الإنفاق العام.

منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال وصف موضوع الدراسة من الناحيتين النظرية والكمية، ويسهم المنهج الوصفي في بيان أدبيات الدراسة من جهة، كما يبين المفاهيم والتعريفات النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة، أما المنهج التحليلي فيقوم على تقديم تحليل علمي لموضوع الدراسة من خلال تحليل الآراء الفقهية والقانونية والتشريعات الخاصة بموضوع الدراسة وهي التشريعات الضريبية التي يتكون منها النظام الضريبي في الدولة، كما تتبع الدراسة المنهج المقارن، من خلال المقارنة بين موقف التشريعات الإماراتية من دور الإيرادات الضريبية لفي دعم الإنفاق العام، مع التشريعات الأخرى مثل التشريع المصري والتشريع والفرنسي.

محددات الدراسة:

(1) **النطاق الموضوعي للدراسة:** تقوم الدراسة من حيث الموضوع على بيان دور الإيرادات الضريبية في دعم الإنفاق العام في دولة دولة الإمارات العربية المتحدة.

(2) النطاق المكاني للدراسة: دلة الإمارات العربية المتحدة.

(3) النطاق الزمني للدراسة: من العام 2017 حتى الانتهاء من إعداد الدراسة.

الدراسات السابقة:

(1) دراسة: (محمد نور، حسن بشير 2019)⁽¹⁾: بعنوان: "الضريبة على القيمة المضافة وأثار تطبيقها، وبينت الدراسة أنه يتضمن مفهوم العبء الضريبي بمختلف أشكاله تكلفة تحويل الموارد غير الموازنة إلى القطاع العام ومستوى التضحية في الرفاهة الذي يتحمله الأفراد نتيجة لذلك التحويل. ويعني ذلك أن الأفراد في النهاية هم الذين يتحملون العبء بالرغم من أن الضريبة تفرض على الأفراد والشخصيات الاعتبارية. ويختلف العبء القانوني الذي يقع عند اشتراع الضريبة عن العبء عن الاقتصادي الذي ينشأ نتيجة للمواءمات التوزيعية عبر المعاملات الاقتصادية، لذلك لابد أن يدرك المكلفين بسداد الضريبة على القيمة المضافة (vat) بأن المشرع عندما فرض الضريبة على المنتج فإنه لم يقصد بذلك وضع العبء عليه وإلا تم فرضها على أرباحه فالمنتج هذا يقوم بدور المحصل الوسيط والمقصود هو نقل العبء إلى المستهلك بواسطة أسعار أعلى. ونسبة لأن الاهتمام الرئيسي للسياسة المالية يجب أن يكون منصّباً نحو توزيع العبء الضريبي بعد الانتقال (أي العبء الاقتصادي) فعلى السياسيين اختيار الصيغ الضريبية التي تعطي النتائج المرغوبة حسب متطلبات الوضع الاقتصادي وخطته.

(2) دراسة: (شيخة، مصطفى رشدي، 2016)⁽²⁾: بعنوان: "المالية العامة التشريع الضريبي العام". وبينت الدراسة أنه تبدو الضريبة معقدة في مفهومها بسبب المشكلات المختلفة التي نثيرها فهي تعمل على جباية الأموال اللازمة للدولة، وتوزيع الأعباء العامة الناتجة عن ذلك

(1) حسن بشير محمد نور: الضريبة على القيمة المضافة وأثار تطبيقها في السودان، شركة الظلال للخدمات

والاستثمارات، الخرطوم، طبعة 2019 م.

(2) مصطفى رشدي شيخة: المالية العامة التشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، ط 1، 1997 م.

بصورة عادلة بين المواطنين، وتعكس من خلال ذلك مذهباً سياسياً واجتماعياً معيناً، تؤثر بصورة سلبية أو إيجابية في الاقتصاد الوطني، وتعد كنوع من الحقوق العامة سواء أكان ذلك في القواعد الناظمة لها، أم كان في حل المشكلات التي تعترض تطبيقها، للضريبة وجوه سياسية واجتماعية من جهة، واقتصادية من جهة ثانية وقانونية من جهة ثانية وقانونية من جهة ثالثة

(3) دراسة (شباط، يوسف فندي 2017): بعنوان: "المالية العامة

وتشريعات الضرائب وتطبيقاتها"⁽³⁾. وبينت الدراسة أن الضريبة

تضامنية: بحيث يدفع المكلف الضريبة باعتباره عضواً متضامناً في المجتمع، عليه أن يتحمل جزءاً من أعباء المنظمة السياسية التي يعيش وينتمي إليها، ولا يؤديها على أساس مقابل خدمة أو منفعة خاصة وهذه الصفة التضامنية هي التي تميز الضريبة عن الرسم الذي يدفعه المكلف مقابل الحصول على منفعة خاصة ومعينة، كما بينت الدراسة أن الضريبة تقتطعها الدولة: أي ينحصر أمر فرض الضريبة واستخدامها كوسيلة مالية بالدولة. والمقصود بالدولة جميع الأشخاص الاعتباريين الذين أعطاهم القانون هذه الحق. والدولة هي السلطة المركزية والمؤسسات والهيئات العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة وباستقلال مالي وإداري بالنسبة للضرائب العامة، والوحدات الإدارية المحلية والبلديات بالنسبة للضرائب الإقليمية والبلدية.

(4) دراسة (السبوسي، سعيد سيف، 2-17)⁽⁴⁾: بعنوان " ضريبة القيمة

المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات العربية المتحدة. وبينت الدراسة أنه من الإيجابي أن تلجأ دولة الإمارات إلى الأخذ بنظام ضريبة القيمة المضافة باعتبارها أبسط وأقل أنواع الضرائب التي يمكن تقريرها في الوقت الراهن كبديل لضعف الموارد المالية المتأتية من عمليات بيع النفط نتيجة انخفاض قيمته عالمياً، ووجود منافسة قوية بين مصادر الطاقة المختلفة مثل الطاقة النظيفة والنفط الصخري

(3) يوسف فندي شباط: المالية العامة وتشريعات الضرائب وتطبيقاتها، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، 2017 م.

(4) سعيد يوسف السبوسي: ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات العربية المتحدة، (دراسة وصفية تحليلية)، دار الحافظ، دبي، طبعة 2017.

والوقود الحيوي والتي تؤدي مستقبلاً إلى الاستغناء تماماً عن النفط كمصدر رئيسي للطاقة، الأمر الذي يستتبع بالضرورة التوجه إلى فتح الباب أمام مصادر جديدة لتمويل الخزينة العامة للدولة من ضمنها فرض ضريبة القيمة المضافة كخطوة أولى حالياً

(5) دراسة (الكعبي، أحمد ، 2020)⁽⁵⁾: بعنوان: "الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة بين الواقع والمستقبل. دراسة تحليلية في ضوء المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، وبينت الدراسة أنه تعتبر الضريبة الانتقائية من الضرائب المستحدثة في دولة الإمارات العربية المتحدة، حيث تم إقرارها بالقانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017، والتي تم أقرها تماشياً مع الاتفاقية الخاصة بمجلس التعاون لدول الخليج العربية لعام 2016، وقد بين القانون السلع الخاضعة للضريبة، وهي التبغ ومشروباته، والمشروبات الغازية، مشروبات الطاقة، وإن السلع الانتقائية تتميز بأنها من السلع الضارة على الصحة والبيئة، ويسعى المشرع الإماراتي إلى الحد والتقليل من استهلاك هذه السلع لما لها من ضرر على البيئة والصحة.

خطة الدراسة:

المبحث التمهيدي

ماهية الإيرادات الضريبية وأنواعها في دولة الإمارات العربية المتحدة

- المطلب الأول: تعريف الإيرادات الضريبية
- المطلب الثاني: أنواع الإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة

الفصل الأول

دور الإيرادات الضريبية في دعم الخزينة العامة للدولة

- المبحث الأول: دور الضريبة الانتقائية في دعم الخزينة العامة للدولة

(5) أحمد الكعبي: الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة بين الواقع والمستقبل. دراسة تحليلية في ضوء المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، رسالة ماجستير، أكاديمية شرطة دبي، دبي، 2020.

- المبحث الثاني: دور الضريبة على القيمة المضافة في دعم الخزينة العامة للدولة

الفصل الثاني

أوجه الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة

- المبحث الأول: الإنفاق في مجال التنمية ومدى ارتباط الإيرادات الضريبية بالتنمية
- المبحث الثاني: الإنفاق في مجال الخدمات العامة ومدى ارتباط الإيرادات الضريبية به

الفصل الثالث

التنظيم القانوني للإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة

ودعاه للإنفاق العام

- المبحث الأول: النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة
- المبحث الثاني: التنظيم القانوني لعائدات الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة
- المبحث الثالث: آلية توزيع عائدات الضرائب على أوجه الإنفاق العام في الدولة
- الخاتمة
- النتائج
- التوصيات

المبحث التمهيدي

ماهية الإيرادات الضريبية وأنواعها في دولة الإمارات العربية المتحدة

تُعَدُّ الضريبةُ أداةً ماليةً تستخدمها الدولة في اقتطاع جزء من ثروة الأفراد عن طريق الجبر، ودون مقابل خاص بقصد تحقيق النفع العام ولما كان وجود الضريبة قد اقترن بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وارتبط تطوُّر مفهومها بتطور هذه السلطة وأهدافها التي تحددها الفلسفة السياسية والاجتماعية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة.

ولذلك فإنَّ النظام الضريبي لا يقوم من فراغ، ولا ينشأ مستقلاً عمّا يحيط به من مؤثرات، بل يقوم ضمن نظام اقتصادي وسياسي واجتماعي معين ومن المعروف ما أحدثه التقدم الاقتصادي من تعديلات مختلفة في الهيكل الاقتصادي نتيجة ما طرأ على العلاقات بين مُختلف الفئات الاجتماعية وقطاعات هذا الهيكل من تغيُّرات تراوحت أبعادها عمقاً واتِّساعاً من مجتمع إلى آخر، بل في المجتمع نفسه من وقتٍ آخر ومن الطبيعي أن يترتَّب على ذلك أن تأتي الأنظمة الضريبية مختلفة تبعاً لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم في الدولة والذي قد يختلف في الدولة الواحدة من وقتٍ لآخر تبعاً لاختلاف الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المُتبَّعة فيها⁽⁶⁾.

ولاشكَّ في أنَّ هذا الاختلاف في الأنظمة الضريبية يحمل في مضمونه انعكاساً لتحقيق أهداف هذه الأنظمة المختلفة مما يجعل النظام الضريبي جزءاً أساسياً من النظام المالي .

وتبعاً لذلك، فإنَّ لكلِّ دولة الحقَّ في أن تختار النظام الضريبي الذي يتلاءم مع الفلسفة التي يقوم عليها نظامها الاقتصادي والاجتماعي، على أن يختار هذا النظام الأحكام والقواعد المناسبة في التطبيق، بما يحقق الإيجابيات

(6) حامد عبد المجيد دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 م، ص 65.

ويعظمها، ويُقلَّل من السلبيات ما أمكن على جميع أفراد المجتمع⁽⁷⁾.

وسنبين في المبحث التمهيدي تعريف الإيرادات الضريبية وأنواعها، من خلال مطلبين على النحو التالي:

- المطلب الأول: تعريف الإيرادات الضريبية
- المطلب الثاني: أنواع الإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة

(7) عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، دار جريز للنشر والتوزيع ، دمشق، الطبعة الأولى، 2011 م، ص 22.

المطلب الأول

تعريف الإيرادات الضريبية

إن الإيرادات الضريبية ذات معنى متشعب، فهي ذات دلالة واسعة، وهي تعبر بشكل مباشر عن النظام الضريبي، والضريبة، والأموال التي يتم تحصيلها من الضرائب، وعليه حتى نتمكن من تعريف الإيرادات الضريبية لابد لنا من تعريف النظام الضريبي، ومن ثم نعرف الضريبة، ومن ثم نبين خصائص الضريبة كونها هي المعنية بجني الإيرادات الضريبة وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول

تعريف النظام الضريبي وتطوره

يرى الفقه المالي أن للنظام الضريبي مفهومين أساسيين هما: المفهوم الواسع، والمفهوم الضيق.

أولاً: المفهوم الواسع:

ويُقصد به مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي في النهاية إلى وجود نظام ضريبي معين. فاجتماع هذه العناصر يؤدي إلى وجود نظام ضريبي معين مبني على الهدف المنشود من النظام الضريبي الذي تحدده السلطة الحاكمة، وفق الفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة⁽⁸⁾.

ومن المعروف أن هذه الفلسفة تختلف من دولة إلى أخرى ومن مجتمع إلى آخر، فهي تختلف في المجتمع الاشتراكي عن المجتمع الرأسمالي، وتختلف في الدول المتقدمة عن الدول النامية.

وبالتالي فإن مفهوم النظام الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى بحسب الفلسفة السائدة في الدولة.

ثانياً: المفهوم الضيق:

ويُقصد به مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكّن من الاستقطاع

(8) أحمد زهير شامية وخالد الخطيب: المالية العامة، دار زهران للنشر، دمشق، طبعة 1993م، ص131.

الضريبي في مراحلہ المختلفة، من مرحلة صدور التشريع المتعلق بفرض الضريبة إلى مرحلة الربط والتحصيل ولذلك يُعرّف النظام الضريبي بأنه مجموعة الضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة في وقت محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية ودون مقابل⁽⁹⁾.

واستناداً لما تقدّم نرى أنّ مفهوم الضريبة مفهوم معقد، ولئن كان من السهل علينا تقديم تعريف للضريبة بأنها نهج طبيعي لتوزيع النفقات العامة بين الأفراد، فإنّ هذا التعريف مع ذلك لا يُعدّ سوى دلالة بسيطة لمفهوم الضريبة الذي لا يزال مبهماً غير واضح، بسبب اقتران الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وتطوّر مفهومها نتيجة تطوّر وظائف السلطة السياسية وتحديد أهدافها وفق الفلسفة السياسية والأنظمة الاقتصادية المختلفة.

الفرع الثاني

الأساس القانوني للنظام الضريبي

ولذلك فإنّ الأساس القانوني للضريبة اختلف ما بين النظرية التقليدية والنظرية الحديثة، حيث استمر تطوّر الفلسفة السياسية والأنظمة الاقتصادية إلى أن تمّ إحداث تغييرات كبيرة في طبيعة العلاقات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، مما أدّى إلى إيجاد مفهوم جديد للضريبة، فبعد أن كانت مجرد إسهام اختياري، أصبحت إلزامية على الأفراد لقاء ما تقدّمه الدولة لهم من خدمات محدودة نظير تأمينهم ممّا قد يواجهونه من مخاطر داخل الإقليم الذي يقيمون به. ممّا أدى إلى ظهور نظريات عديدة فسّرت قيام الأفراد بدفع الضريبة على أساس أنّه عقد بين الدولة من جهة والأفراد من جهة أخرى، ومن هذه النظريات:

(1) العقد الضريبي

استندت فكرة العقد الضريبي إلى نظرية العقد الاجتماعي التي نادى بها

(9) يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، المكتبة المصرية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1973، ص15.

جان جاك روسو. فقد كان على المواطن أن يعطي جانباً من دخله للدولة مقابل الحصول على ضمان السلطة المتمثلة في ضمان النظام والعدالة⁽¹⁰⁾ دون إخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الفردية. كما كان من رأي ميرابو في مؤلفه عن نظرية الضريبة الصادر في عام 1761 أن دفع الضريبة يعبر عن رضا مسبق من قبل المواطن للحصول على حماية السلطة العامة لشخصه ولأمواله وقد استمرت فكرة إسناد سداد الضريبة إلى وجود عقد بين الدولة ومواطنيها لدى بعض الكتاب مثل إميل جيراردين الذي تصوّر وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين من مختلف الأخطار التي يتعرضون لها مقابل سدادهم للضريبة بمثابة قسط تأمين⁽¹¹⁾.

كما عدّ تيير Thiers أن المجتمع بمثابة شركة يُلزم عُقد تأسيسها كُلاً شريك فيها بالإسهام في تحمل أعبائها⁽¹²⁾

وقد تعرضت هذه الأفكار القائمة على فكرة وجود عقد بين الدولة ومواطنيها للعديد من أوجه النقد، فاقت تلك الانتقادات التي واجهتها نظرية العقد الاجتماعي لروسو، على أساس استحالة تقويم ما تفترضه هذه الآراء من معاملات تقوم بين الدولة ومواطنيها من ناحية، واستبعاد فكرة مقابلة ثمن التضحيات التي يقدمها المكلف لقاء ما تقدمه له الدولة من خدمات من ناحية أخرى. فضلاً عن أن التزام الدولة بتقديم خدماتها للمواطنين ليس من طبيعة الالتزامات التي يُنشئها العقد.

كما أن بعض الكتاب أمثال آدم سميث وهوبز ولوك، وكذلك مدرسة الطبيعيين (الفيزوقراط) اعتبروا الضريبة بمثابة ثمن لخدمات الدولة. وقد أيّد عدد من كتاب القرن التاسع عشر هذه الفكرة، وأبرز هؤلاء برودون الذي أخذ بفكرة الضريبة ثمناً لخدمات الدولة، وذلك من خلال كتابه نظرية الضريبة الصادر عام 1868. وقد أيّده في ذلك أنطونيو دي ماركو، وفون فايسر اللذان رأيا أن الضريبة ثمن لخدمات الدولة التي تكفل إشباع الحاجات العامة.

وقد تعرّضت هذه الآراء للنقد، بفرض أنه من غير الممكن تحديد ثمن ما في غياب السوق اللازمة لذلك. فضلاً عن أن في صلب الضريبة بطابع الثمن

(10) هذا القول جاء في كتاب مونتيكيو في كتابه روح القوانين الصادر عام 1748.

(11) عبيد علي أحمد الحجازي: أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005 م، ص 97.

(12) بطريق دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1983، ص 10.

مجافاً لظاهرة تفاوت أعباء الضريبة على الأفراد، وخلافاً لمبدأ وحدة الثمن الذي أگده الاقتصاديان السويديان فيكس وليندال، بحيث يتعيّن الانصراف عن فكرة أنّ الضريبة ثمنٌ، حتّى ولو حاول بعضهم أن يُضفي على هذا الثمن طابعاً احتكاريّاً أو أن يُصبغه بطابع سياسي، تمييزاً له عن الثمن في مفهومه المتعارف عليه في المجال الاقتصادي⁽¹³⁾.

وعلى الرغم من النقد الموجّه إلى هذه النظرية فقد حاول أنصارها أن يُضفوا عليها طابعاً اجتماعيّاً -دون إخفاء لتمسكهم بها- لأنّ الضريبة تُعدّ مظهرًا من مظاهر مبدأ التضامن الاجتماعي الذي يحتمّ على كلّ مواطن تحمّل نصيبه من أعباء الدولة، وبالتالي سداد ثمن خدماتها المقدمة لهم.

كما يمكن القول إنّ فرض الضرائب له آثار كبيرة وبالغة بسبب الاتجاهات المتباينة في تحديد مفهوم الضريبة، خاصة على الأنظمة الديمقراطية والبرلمانية حيث كان لتطوّر الضريبة أثره الواضح في تطوّر النظام البرلماني البريطاني الذي يُعدّ نموذجاً لغيره من الأنظمة الديمقراطية الغربية. فقد كان لأعضاء البرلمان سلطة إقرار الضرائب بالإضافة إلى حقّ التصويت على الضريبة والموازنة عند إقرارها⁽¹⁴⁾.

مما أدّى إلى منح البرلمان حقّ الرقابة على جميع أوجه النشاط الحكومي، ومن ثمّ انتقل إلى الرقابة السياسية القوية والشاملة على المجالات كافة، السياسية، والاجتماعية، والاقتصادية.

(2) العقد المالي

إنّ تطوّر مهام الدولة، وتخلي الفكر الحديث عن مفهوم الحياد المطلق، والأخذ بمبدأ التدخل النسبي لأجل تحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية أدى إلى زيادة كبيرة في أعباء الدولة خلال القرن التاسع عشر. لذلك تطوّر مفهوم الضريبة التي تُعدّ أداة من أدوات التوجيه المالي في الدولة، وأصبحت الضريبة فريضة ذات طابع مالي تستقطعها الدولة أو السلطات المحلية من الأفراد دون مقابل وفق استطاعتهم في تحمّل هذا العبء. وهذا يُعدّ أداة تنطوي على الإكراه أو الضغط من جانب الدولة، كما يمكن أن تُعدّ من جانب آخر خدمة جماعية يقوم بها المواطنون من أجل التضامن المالي

(13) عبيد علي أحمد الحجازي، مرجع سبق ذكره، ص 98.

(14) عبيد علي أحمد الحجازي، مرجع سبق ذكره، ص 98.

بين أفراد المجتمع الواحد، شرط توافر مبدأ الرضا بالضريبة، وذلك عن طريق موافقة السلطة التشريعية الممثلة للمكافئين بوجوب فرضها وقد ترتب على نظرية (العقد المالي) بعض النتائج أهمها⁽¹⁵⁾:

أ- ضرورة أن يتحدد ثمن الأمن (وهو الضريبة بنفقة الإنتاج)، بمعنى أن لا تزيد حصيلة الضرائب على ما يستلزمه تحقيق الأمن من نفقات، وإلا غدت الزيادة اعتداءً على الملكية.

ب- ضرورة تناسب ما يدفعه كل فرد من الضريبة مع خدمة الأمن التي يحصل عليها، وثقاس هذه الخدمة بمقدار دخل دافع الضريبة أو ثروته.

وتتميز نظرية العقد المالي -في صورها المختلفة- بأنها قررت ضرورة أن تقوم الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب في توفير خدمات مختلفة ينتفع بها دافعوا الضرائب، وإلا فإنها تكون قد أخلّت بالتزاماتها نحوهم⁽¹⁶⁾.

وقد تعرّضت نظرية العقد المالي للانتقادات التالية:

أ- تستند نظرية العقد المالي إلى فكرة العقد الاجتماعي، ولكن لم يثبت تاريخياً وجود مثل هذا العقد ولا حتى ضمناً. بل من الأصح القول إنّ العقد نشأ، ونما وفق ضغط الضرورة ومستلزمات الحاجة حسب تطور الدولة.

ب- يلتزم الفرد بدفع الضريبة حتى إذا لم يوافق على فرض الضرائب (فيما إذا كان عضواً في البرلمان، أو كان أجنبياً مقيماً في الدولة)، ممّا ينفي وجود العقد المالي الضمني.

وتبعاً لما تقدم نستخلص من هذه الانتقادات أنّ نظريات العقد المالي كلّها لا تصلح لتبرير فرض الضريبة.

(15) رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص34.
(16) محمد سعيد فرهود: مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، 1990، ص157.

الفرع الثالث

تعريف الضريبة

ارتبط تغيّر مفهوم الضريبة بتغيّر طبيعة دور الدولة على اختلاف مراحلها، فكان المفهوم التقليدي للضريبة والمفهوم المعاصر، وهذا ما سنبينه على النحو الآتي:

أولاً: المفهوم التقليدي للضريبة

يعكس مفهوم الضريبة وهدفها تغيّر طبيعة دور الدولة في المجتمع، فقد اقتضت مهام الدولة حتى أوائل القرن العشرين على توفير الأمن الداخلي والخارجي، دون محاولة التأثير في نشاط الأفراد أو إحداث تعديل في توزيع الدخل والثروات. حيث كانت الضريبة تأخذ طابعاً حياًياً يتمثل في الاستعانة بالضريبة لتحقيق الأهداف المالية التي اقتضت على تزويد الدولة بما يكفي لتغطية النفقات اللازمة للقيام بمهامها المحدودة. تعرف الضريبة بأنها " تحويلات مالية يدفعها الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين جبراً على الدولة لتغطية النفقات العامة ودون أن يكون هناك مقابل لها⁽¹⁷⁾. أو " الضريبة فريضة نقدية يدفعها المكلف، بصورة جبرية، للخزينة العامة بصفة نهائية. ودون مقابل، بغرض تحقيق نفع عام، تعبيراً عن سياسية الدولة الداخلية، ووفقاً لقدرة المكلفة على الدفع"⁽¹⁸⁾. أو " الضريبة عبارة عن "اقتطاع جبري تجريه الدولة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة، بقصد تغطية النفقات العامة، وتوزيع أعبائها بين الوحدات المذكورة طبقاً لمقدرتها التكليفية". ويقول الأستاذ mehl : الضريبة استقطاع نقدي تفرضه الدولة على الأشخاص الاعتباريين والطبيين وفقاً لقدرتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة وتحقيق دخل الدولة "فالضريبة تفرضها الدولة بإرادتها المنفردة وتحصيلها جبراً، إذا امتنع المكلف بالضريبة (الممول) عن دفعها⁽¹⁹⁾. أو "اقتطاع مالي، يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات

(17) ناصر أحمد أمين الخطيب، أثر الضرائب غير المباشرة على بعض المتغيرات الاقتصادية، المرجع السابق، ص 62.

(18) سمير شرف، الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص 810.

(19) عدنا العريبد، اقتصاد (2)، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، تعليم مفتوح، 2009-2010، ص 168.

العامة، بصفة نهائية، دون مقابل معين، بغرض تحقيق نفع عام⁽²⁰⁾.

وبما أنّ حياد الضريبة يتطلب توافر المساواة في تطبيق الضريبة من ناحية، وانخفاض عبئها على المكّفين إلى أقصى حد ممكن من ناحية أخرى، إلا أنّ المبدأين لم يتحققا في أيّ مجتمع وبأيّ وقت إلا بصورة نسبية. لذلك تحاول المجتمعات الاقتراب قدر الإمكان من هذين المبدأين.

ويقوم المفهوم التقليدي للضريبة على مبدأين، هما وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية. فوفرة الحصيلة الضريبية تتطلّب توافر مبدأ الشمول الذي يقضي بسريان الضريبة على جميع المواطنين حسب قدرة تحمّل عبئها، بحيث يصعب التهرب منها بصورة مشروعة أو غير مشروعة، كما يتعدّر نقل عبئها بصورة تؤدي إلى انحرافها عن بلوغ أهدافها، بالإضافة إلى ضرورة عدم شعور المكّلف بحساسية تجاهها. الأمر الذي لا يمكن تحقيقه إلا بعدالة معدلاتها.

وقد اختلف الفقهاء في تحديد مدلول العدالة نتيجة تطوّر دور الدولة، من الدولة الحارسة التي تقتصر مهامها على مجرّد توفير الأمن الداخلي والدفاع الخارجي، إلى الدولة الراعية التي كانت تهدف في البداية إلى تحقيق العدل الاجتماعي والحدّ من عيوب النظام الرأسمالي دون المساس به، وذلك عن طريق التقليل من حدّة التفاوت بين مستويات الدخل بوساطة فرض الضرائب التصاعدية على الدخل المرتفعة لتمويل الخدمات العامة التي يستفيد منها أصحاب الدخل المنخفضة.

وقد كان للأزمات الاقتصادية المتلاحقة أثرٌ كبيرٌ في تغيير موقف الدولة الحارسة، حيث لجأت إلى القيام بدور أكبر من الدور التقليدي وذلك لمواجهة الكساد، وفق ما يتطلب ذلك التوسع في الخدمات العامة، ومنح إعانات البطالة (تقديم إعانات للعاطلين عن العمل)، ومساعدة القطاع الخاص بالتغلب على هذه الأزمات.

ولذلك فإنّ مبدأ العدالة الضريبية ليس لها مدلول مطلق يمكّن من تحديد معالمها، حيث أنّ تفسيرها يتأثر بالفلسفة السياسية واختلاف وجهات النظر بين الباحثين، وفق المراحل المختلفة لتطوّر دور الدولة وأهدافها في تحديد

(20) محمد سعي فرهود، ميادين المالية العامة، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، 1998، ص 151.

مدلولها.

ثانياً: المفهوم المعاصر للضريبة

إنَّ الأزمة الاقتصادية التي عمَّت الدول الرأسمالية عام 1929-1931 دفعت العديد من الدول إلى إعادة دراسة نظامها الاقتصادي، ووضع القواعد والنظم لدرء وقوع أزمات مستقبلية، كما دفعت الحكومات إلى التدخل في النشاط الاقتصادي، ممَّا كان له تأثير كبير في ازدياد حجم موازنة الدولة بشقيها الإنفاقي والإيرادي⁽²¹⁾.

ومن أهم مظاهر دور الدولة المعاصرة ظهور الحركة الاشتراكية في روسيا، وقيام الدولة فيها بإدارة وسائل الإنتاج لصالح المجتمع بوساطة هيئة مركزية، تقوم بتخطيط الإنتاج ومتابعته وتوزيع الناتج القومي بما يحقق أهداف المجتمع الاشتراكي، كما ازداد نفوذ طبقة العمال في الدول الاشتراكية التي قادت الدولة والمجتمع، والنشاط الاقتصادي فيها⁽²²⁾.

وتُعَدّ زيادة تدخل الدولة من الآثار البارزة التي أحدثتها اندلاع نيران الحربين العالميتين خلال النصف الأول من القرن العشرين، مما أدى إلى زيادة في حجم الإنفاق العام استنفدت جانباً كبيراً من الدخل القومي في دول عديدة. ففي الوقت الذي لم يزد حجم الإنفاق العام في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1914 على 15% من دخلها القومي خلال الحرب العالمية الثانية، وكذلك الحال في كل من إنكلترا وفرنسا حيث بلغ معدل الإنفاق العام منهما 40% من الدخل القومي، ولم يؤثر انتهاء الحرب في انخفاض حجم الإنفاق العام، وإن تبدلت أهدافه بقصد إعادة بناء اقتصاديات الدول التي خربتها الحرب⁽²³⁾.

وكان نتيجةً لذلك، أن أصبح للضريبة مفهوم معاصر يقوم على عدّها مصدراً من المصادر الرئيسية للتمويل، ووسيلة فعّالة تُمكِّنُ الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتوجيه النشاط الاقتصادي إلى هدف معين.

(21) رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية بالقاهرة والمكتبات الكبرى، 2017، ص 509.

(22) صخر عبد الله الجنيدي: التشريع المالي والضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، طبعة 2016، ص 184.

(23) بطريق - د. دراز: المرجع السابق، ص 21.

كما أنّ للتدخل الضريبي صوراً مختلفة منها ما يقوم على أساس التخفيض العام أو الزيادة العامة لعبء الضرائب، وذلك إمّا بقصد زيادة المقدرة الشرائية وتنمية حجم المعاملات، وإمّا بقصد الحد منها، ومنها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه الأنشطة المختلفة لتشجيع بعض هذه الأنشطة دون غيرها، أو مجرد استقطاع جزء من الثروات أو الدخل الكبير لتحقيق أهداف اجتماعية، ومنها ما يتم عن طريق إعادة توزيع الدخل، حيث تستقطع الدولة جانباً من الدخل المرتفعة، ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة التي يستفيد من غالبيتها أصحاب الدخل المحدودة.

إنّ المفهوم المعاصر للضريبة لم يستبعد المبدأين التقليديين للضريبة، وهما وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية. غير أنّه أضاف إليهما مبدأً جديداً هو التدخل في الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وهذا ما أثار التساؤل عن دوره في الصراع التقليدي بين المبدأين السابقين، والذي سبق أن أدّى إلى الاعتقاد بأنّ الضرائب العادلة ليست هي الضرائب ذات المردود المرتفع. وإن كان الاعتقاد بأنّ الضرائب غير المباشرة هي أوفر الضرائب حصيلةً على الرغم من أنّها بعيدة عن تحقيق العدالة. غير أنّ هذا لم يعد مقبولاً في ظلّ وجود الأساليب التقنية المستخدمة في التحصيل، بعد أن ميّزت في المعاملة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية، وقيام الدولة بمنح إعانات عائلية لتعويض العائلات الكبيرة والفقيرة عمّا تتحمّله من عبء نتيجة زيادة حجم استهلاكها، عملاً بمبدأ تشخيص الضريبة ما أمكن⁽²⁴⁾.

ويعتقد العديد من الباحثين أنّ مبدأ التدخل الذي يقوم عليه المفهوم المعاصر للضريبة لا يتعارض مع مبدأي وفرة الحصيلة والعدالة، نتيجة اشتراط عدم وجود صراع أو تعارض بين كلّ من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والأهداف المالية للضريبة، فالدولة تهيئ الفرصة لتحقيق حصيلة ضريبة لا بأس بها، الهدف منها تعديل الهيكل الاجتماعي. ومثال ذلك ضريبة الدخل التصاعديّة في بريطانيا، التي تحقق أهدافاً ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية، بالإضافة إلى أنّها تُعدّ مورداً رئيسياً لتمويل الخزينة العامة⁽²⁵⁾.

ومن خلال ما تقدم، يمكن القول إنّ المفهوم المعاصر للضريبة لا ينطوي

(24) عبد الباسط وفا، التشريع المالي، أكاديمية شرطة دبي، 2018، ص 25: 26.

(25) صخر عبد الله الجندي: المرجع السابق، ص 184.

على صراع بين مبدأ التدخل وكلّ من مبدأي وفرة الحصيلة والعدالة، إلا أنّه أصبح لمبدأ التدخل المكانة الأولى بينهما، وجاء بمدلول جديد للعدالة التي لم تعد تحقيق المساواة أمام الضريبة هي الأساس، حسب مدلولها التقليدي، بل أصبحت تتحقق بالمساواة بوساطة الضريبة نفسها، بحيث لم تعد المساواة قاعدة من قواعد الضريبة بل أصبحت هدفاً من أهدافها، ممّا أدّى إلى إبراز الجوانب الاقتصادية والاجتماعية للضريبة التي زادت أهميتها على أهمية جوانبها الفنية والمالية، وأصبحت دراسة الضريبة ركناً مهماً من أركان الاقتصاد المالي⁽²⁶⁾. ولم تحتلّ الضريبة في الفكر الاشتراكي سوى مكانة ثانية لأنها تتضمن اعترافاً ضمنيّاً بشرعية الدخل الخاصة، وأنّ تحليل النظام الضريبي ومحاولة إصلاحه ودراسة الضريبة كأداة لتدخل الدولة، إنّما تندرج ضمن نطاق الدراسات الرأسمالية، حيث نجد القليل منها في كتابات كارل ماركس ومن تبعهما. فقد رأى ماركس أنّ إحداث تغيير جوهري في العلاقات الاجتماعية لا يمكن أن يتحقق إلا بإجراء ثوري عام تقتصر الضريبة فيها على أن تكون أداة لتحقيقه⁽²⁷⁾.

كما يمكن القول إنّ المفهوم المعاصر للضريبة لم تأخذ به الدول الاشتراكية فقط، وإنّما لجأت إليه الدول الرأسمالية التي استخدمت الضريبة على نطاق واسع كأداة لمعالجة ظاهرة التضخم النقدي التي انتشرت خلال السنوات التي أعقبت انتهاء الحرب العالمية الثانية، وحققت في ذلك نجاحاً لا بأس فيه كالضريبة التي فرضتها الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة من 1950 إلى عام 1952 للحدّ من التضخم⁽²⁸⁾.

وممّا تقدم نلاحظ أنّ اختلاف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى يتمّ حسب الفلسفة الاقتصادية التي يأخذ بها المجتمع، ودرجة تقدمه، وكيفية تنظيمه، حيث نجد العلاقة التبادلية واضحة بين الواقع الاقتصادي والاجتماعي لبلد معين من ناحية ونظامها الضريبي من ناحية أخرى.

ولعلّ ما تقوم به دول السوق الأوروبية من محاولة لتوحيد أنظمتها الضريبية، وما يواجهه ذلك من صعوبات واعتراض من بعض الدول على

(26) رمضان صديق: المرجع السابق، ص 509

(27) عبد الباسط وفا، التشريع المالي، أكاديمية شرطة دبي، 2018، ص 25: 26.

(28) رمضان صديق: المرجع السابق، ص 511

توحيد الأنظمة الضريبية، يعود إلى الاختلاف الكبير في البنية الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول، علاوة على أنّ دخل الفرد فيها يختلف من دولة إلى أخرى، لأنّ دراسة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها تُمكن من فهم الكثير من القواعد الضريبية واختيار الصور الفنية الملائمة، وتشكيل النظام الضريبي الذي يضمن للدولة حصولها على الإيرادات اللازمة وتحقيق أهدافها المختلفة. وعلى الرغم من ذلك يُمكن التمييز بين أشكال معينة من النظم الضريبية السائدة في بعض الدول، والتي تشترك في العديد من الخصائص منها التقدم الاقتصادي والاجتماعي، ولا يمنع هذا من وجود الاختلافات داخل هذه الأشكال. فعلى سبيل المثال نجد أنّ الدول التي قطعت شوطاً كبيراً في التطوّر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي يسود فيها نظام ضريبي تحتلّ فيه الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين المكانة الرئيسة، كما تقف إلى جانبها ضريبة نسبية على الأشخاص المعنويين، بالإضافة إلى الضرائب غير المباشرة الأقل أهمية، حيث يتفق النظام الضريبي والعوامل المحددة له. فالتقدم الاقتصادي والاجتماعي يوفّر بعض الشروط الضرورية لتطبيق الضريبة على الدخل وأهمها⁽²⁹⁾:

- 1- ارتفاع مستوى المعيشة للأفراد.
 - 2- التقليل من الفروق الاجتماعية داخل الطبقات المختلفة.
 - 3- انتشار التعليم وارتفاع درجة الوعي الضريبي.
 - 4- زيادة كفاءة الإدارة الضريبية، وإدارات الدولة.
 - 5- وجود رقابة فعالة على الفعاليات الاقتصادية المختلفة.
 - 6- ضرورة التقيد بمسك دفاتر نظامية للمكّلفين في دفع الضريبة.
- وتبعاً لما تقدم تزيد أهمية حصيلة الضريبة على الدخل في هذه الدول كالولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، حيث تصل نسبة هذه الإيرادات إلى 75% من مجمل الإيرادات الضريبية، بينما تقل مكانة الضرائب غير المباشرة وخاصة الضرائب الجمركية، على الرغم من ضخامة التجارة الخارجية إلا أنّها تحتل مكانة محددة في تكوين الدخل القومي، كما تمتنع هذه الدول من جانب آخر عن فرض رسوم أو ضرائب مرتفعة على الواردات

(29) محمد خير العكام: التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2018م، ص 3.

حتى لا يتم التعامل بالمثل، وحتى لا ترتفع الأسعار في السوق الداخلية. وخلافاً لذلك فإننا نجد أنّ البلاد الأقل درجة في التقدم بالنسبة للمجموعة الأولى كبلجيكا وإيطاليا مثلاً تستمد إيراداتها العامة من الضرائب على الدخل، والتي تكون غالباً ضرائب نوعية في مقدمتها الضريبة التكميلية العامة على الدخل، وإن كانت أهمية الضريبة التكميلية ليست كبيرة من حيث حصياتها نظراً لعدم ارتفاع مستوى المعيشة، وارتفاع مستويات الاستهلاك، وانخفاض الوعي الضريبي لدى أفرادها، وصعوبة الرقابة على إقرارات المكلفين. وإلى جانب هذه الضرائب المعمول بها تزداد أهمية الضرائب غير المباشرة التي تعددت صورها الفنية، وتكون عامة أو نوعية. ويتفق هذا الشكل من النظام الضريبي مع بعض الأنظمة الضريبية في الدول التي تسير في طريق التطور الاقتصادي. حيث تحتفظ الزراعة بأهمية نسبية في هذه الدول، وتتباين دخول العاملين فيها وعدد أصحاب الثروات، كما يزدهر القطاع الصناعي، ويتميز بقيام منشآت كبيرة الحجم تتأثر بالنصيب الأكبر من الإنتاج، ولكن إلى جانبها تكون المنشآت الخاصة والفعاليات الصغيرة ذات الأهمية النسبية كقطاع الخدمات على سبيل المثال⁽³⁰⁾.

ونود الإشارة إلى أنّ هذه الدول تتميز في قدرتها على معالجة العقبات التي تعترض تطبيق الضرائب النوعية من أجل تحقيق مبدئي وفرة الحصيلة والعدالة معاً دون تعارض بينهما، فإنّ هذه الدول اتجهت إلى تطبيق الضرائب الموحدة على الدخل كوضع الدول السابقة.

أمّا في الدول النامية فإنّ هيكلها الاقتصادي واعتمادها على القطاع الأولي وعلى تجارتها الخارجية يؤدي إلى سيادة الضرائب غير المباشرة، بينما تتضاءل أهمية الضرائب المباشرة على الدخل لانخفاض مستويات الدخل، وكثرة الإعفاءات غير المبررة اقتصادياً، كمنح الشركات والمؤسسات الاقتصادية المزايا والمزيد من الإعفاءات الضريبية من أجل تشجيع التنمية، ولضخامة نفوذ أصحاب الثروات والمال، وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية، ونلاحظ اختلافاً كبيراً داخل النظم الضريبية في هذه الدول وفقاً لدرجة اعتمادها على التجارة الخارجية ومستوى تقدمها.

(30) عبد الباسط وفا: التشريع المالي في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجموعة محاضرات، أكاديمية شرطة دبي، 2017م، ص 9.

أمّا بالنسبة للدول الاشتراكية فإنّ فلسفتها الاقتصادية تقوم على فكرة الحد من الملكية الخاصة، وتدفع إلى تكوين قطاع عام قوي باتباعها التخطيط لإدارة اقتصادها القومي، يؤدي إلى تقليل مكانة الضرائب المباشرة في الهيكل الضريبي وقيام الضرائب غير المباشرة بدور اقتصادي ومالي هام فيها، كما هو الحال في الصين وكوبا.

المطلب الثاني

أنواع الإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة

إن فرض الضرائب يسمح للحكومة بتصحيح سلوكيات معينة تسبب الكثير من الضرر لأفراد المجتمع، وهي السلوكيات التي لا يمكن تركها لتُصح ذاتياً في السوق. وتعتبر الضريبة الانتقائية المفروضة على المنتجات الضارة بصحة الإنسان من الأمثلة الجيدة على ذلك.

النوع الأول: الإيرادات الضريبية من الضريبة الانتقائية

طبقت حكومة دولة الإمارات الضريبة الانتقائية في الربع الأخير من عام 2017، وهي ضريبة غير مباشرة يتم فرضها على سلع معينة تُعدّ ضارة بصحة الإنسان أو البيئة، ويشار إلى هذه السلع بـ"السلع الانتقائية". ولتحديد ما إذا كانت سلعة ما من ضمن السلع الانتقائية، يتم الأخذ بالتعريف التالية⁽³¹⁾:

- 1) **المشروبات الغازية:** تتضمن أية مشروبات تحتوي على الغاز باستثناء المياه الغازية غير المنكهة. وتعد من المشروبات الغازية أية مُركّزات أو مساحيق أو جل أو مستخلصات يمكن تحويلها إلى مشروبات غازية.
- 2) **مشروبات الطاقة:** تتضمن أية مشروبات يتم تسويقها أو بيعها على أنها مشروبات للطاقة قد تحتوي على مواد منبهة أو تمنح التحفيز العقلي أو البدني وتشمل على سبيل المثال لا الحصر: الكافيين والتورين والجنسينج والجوارانا. كما تشمل أي مواد لها تأثير مطابق أو مشابه

⁽³¹⁾<https://u.ae/ar-AE/information-and-services/finance-and-investment/taxation/other-taxes>

للمواد المذكورة. وتعد من مشروبات الطاقة أي مُركّزات أو مساحيق أو جل أو مستخلصات يمكن تحويلها إلى مشروبات طاقة.

(3) **التبغ ومنتجاته** التي تشتمل على جميع المواد المدرجة ضمن الجدول 24 من التعرفة الجمركية الموحدة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

سيتم تطبيق الضريبة الانتقائية في الإمارات خلال الربع الأخير من عام 2017. وستطبق النسب الضريبية كالتالي⁽³²⁾:

- 5% على المشروبات الغازية
- 100% على منتجات التبغ
- 100% على مشروبات الطاقة.

بدءً من 1 ديسمبر 2019 تبدأ الهيئة الاتحادية للضرائب بتنفيذ قرار مجلس الوزراء، بشأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تُفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي الذي صدر في 4 أغسطس 2019، وبالذي بموجبه يتم توسيع نطاق السلع التي تطبق عليها الضريبة الانتقائية لتشمل أيضاً⁽³³⁾:

- السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية
- أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية
- المشروبات المُحلّاة

وتطبق النسب الضريبية كالتالي:

- 100% على السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية
- 100% على أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية
- 50% على المشروبات المُحلّاة

⁽³²⁾<https://u.ae/ar-AE/information-and-services/finance-and-investment/taxation/other-taxes>

⁽³³⁾<https://u.ae/ar-AE/information-and-services/finance-and-investment/taxation/other-taxes>

الغاية من فرض هذه الضريبة هو الحد من استهلاك تلك السلع، والمساهمة في الوقت ذاته بزيادة الإيرادات الحكومية التي تُخصص لتغطية تكاليف الخدمات العامة ذات الفائدة.

سيتحمل المستهلك زيادة على السلع الانتقائية المحددة حسب النسب المذكورة أعلاه؟

النوع الثاني: الإيرادات الضريبية على ضريبة القيمة المضافة

هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، تفرض على معظم السلع والخدمات التي يتم توزيعها في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد. المستهلك النهائي هو من يتحمل تكلفة هذه الضريبة. تقوم الأعمال والشركات المسجلة في الضريبة باحتسابها وتحصيلها لصالح الحكومة تطبق ضريبة القيمة المضافة في أكثر من 180 دولة حول العالم.

تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات في 1 يناير 2018، وهي ضريبة غير مباشرة بنسبة 5% تفرض على معظم السلع والخدمات التي يتم توزيعها في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد. المستهلك النهائي هو من يتحمل تكلفة هذه الضريبة. تقوم الشركات باحتساب وتحصيل الضرائب لصالح الحكومة⁽³⁴⁾.

تشكل ضريبة القيمة المضافة مصدر دخل جديد للدولة، يساهم في ضمان استمرارية توفير الخدمات الحكومية عالية الجودة في المستقبل. وسوف يساعد مصدر الدخل هذا على المضي نحو تحقيق رؤية دولة الإمارات المتمثلة في خفض الاعتماد على النفط، وغيره من المنتجات الهيدروكربونية كمصادر أساسية للإيرادات.⁽³⁵⁾

تقوم الشركات والمؤسسات بسداد الضريبة التي قامت بتحصيلها من العملاء إلى الحكومة، وفي بعض الحالات قد تسترد هذه الشركات الضريبة التي كانت قد دفعتها لمورديها. وبالتالي، فإن النتيجة الصافية من العائدات

⁽³⁴⁾<https://u.ae/ar-AE/information-and-services/finance-and-investment/taxation/other-taxes>

⁽³⁵⁾<https://u.ae/ar-AE/information-and-services/finance-and-investment/taxation/other-taxes>

الضريبية التي تتلقاها الحكومة تتمثل في تلك "القيمة التي أُضيفت" عبر مراحل سلسلة التوريد.

النوع الثالث: الإيرادات الضريبية على ضريبة الدخل: لا تفرض دولة الإمارات ضريبة الدخل على الأفراد.

النوع الرابع: الإيرادات الضريبية على ضريبة الشركات

لا تفرض حكومة الإمارات ضرائب على الشركات باستثناء شركات النفط، وفروع البنوك الأجنبية وتقدم المناطق الحرة دعمها للأعمال من خلال الالتزام بقوانين مدروسة تخص التملك والضرائب والعمالة يوجد في كل من أبوظبي، و دبي، و الشارقة، و عجمان، و أم القيوين، و رأس الخيمة، و الفجيرة مناطق حرة تقدم للمستثمرين العديد من المزايا مثل⁽³⁶⁾:

- ملكية كاملة 100% للمؤسسة دون الحاجة إلى وجود شريك محلي
- إمكانية تحويل رأس المال ، والأرباح بنسبة 100 %
- عدم وجود حد أدنى لاستثمار رأس المال
- عدم وجود ضرائب على دخل الشركات، أو الدخل الشخصي

ولكل منطقة حرة في الدولة نظامها، وقوانينها الخاصة. يمكن الرجوع إلى صفحة الأعمال في موقعنا لمزيد من التفصيل.

النوع الرابع: الإيرادات الضريبية على الضرائب في المرافق السياحية

تفرض المطاعم والفنادق والشقق الفندقية والمنتجعات وغيرها في الدولة واحدة أو أكثر من الضرائب التالية:

- 10 % على سعر الغرفة
- 10 % رسوم خدمة

⁽³⁶⁾<https://u.ae/ar-AE/information-and-services/finance-and-investment/taxation/other-taxes>

- 10 % رسوم بلدية
- ضريبة المدينة (تتراوح من 6 إلى 10 %)
- 6 % رسوم سياحة

في دبي يتم تحصيل "الدرهم السياحي" للغرفة الواحدة عن كل ليلة (لمدة أقصاها 30 ليلة متتالية) بدءاً من 7 إلى 10 دراهم، وذلك بحسب فئة/درجة الفندق.

في مايو 2016، تم الإعلان عن البدء في تحصيل رسوم الإقامة في فنادق إمارة أبوظبي بنسبة 4 % من قيمة فاتورة النزيل وقيمة 15 درهماً لكل ليلة عن كل غرفة في رأس الخيمة يتم تحصيل رسوم سياحة بقيمة 15 درهم لكل ليلة.

الفصل الأول

دور الإيرادات الضريبية في دعم الخزينة العامة للدولة

سنبين في هذا الفصل دور الإيرادات الضريبية في دعم الخزينة العامة للدولة،
من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: دور الضريبة الانتقائية في دعم الخزينة العامة للدولة
- المبحث الثاني: دور الضريبة على القيمة المضافة في دعم الخزينة العامة للدولة

المبحث الأول

دور الضريبة الانتقائية في دعم الخزينة العامة للدولة

سنبين في هذا المبحث دور الضريبة الانتقائية في دعم الخزينة العامة للدولة، وذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول

ماهية الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية

المتحدة ونظامها القانوني

لتحديد ماهية الضريبة الانتقائية، لابد لنا في البداية من تعريف الضريبة، ثم تتبع تطورها التاريخي، لنختتم ذلك ببيان خصائصها الجوهرية وسنبين في هذا المطلب ماهية الضريبة الانتقائية وتطورها التاريخي من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول

ماهية الضريبة الانتقائية

لتعريف الضريبة الانتقائية، يتعين العرض للمراد بالضريبة بصفة عامة، توطئة لبيان مفهوم الضريبة الانتقائية محل الدراسة.

1. المقصود بالضريبة بصفة عامة:

استقر الرأي حول مفهوم علمي للضريبة بصفة عامة بمقتضاه تعتبر الضريبة فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع. فالضريبة يجبر الفرد على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع. فإذا ما سولت له نفسه التهرب أو الامتناع عن دفع الضريبة وقع تحت طائلة العقاب⁽³⁷⁾

ويلاحظ أنه رغم كافة المحاولات – قديمها وحديثها – التي بذلت لربط فرض الضريبة بصورة ما من صور المقابل المادي أو المعنوي للممول إلا أن هذه

(37) حامد عبد المجيد دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 م، ص 65.

المحاولات قد باءت بالفشل مما حدى بالفكر المالي الحديث اعتناق فكرة التضامن الاجتماعي لتبرير فرض الضريبة. فالدولة ضرورة اجتماعية اقتصادية تسعى إلى تحقيق أهداف المجتمع وتضطلع في سبيل ذلك بالعديد من النشاطات والمهام التي يتعذر تحديد مدى انتفاع كل فرد منها على حدة. وما دام أن قيام الدولة بهذه النشاطات يرمي إلى تحقيق النفع عام فإن الأمر يقتضي أن يتضامن الجميع في تمويل هذه النشاطات. ومن ثم تصبح الضريبة فريضة يحتمها واجب التضامن الاجتماعي بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي⁽³⁸⁾.

ويمكن أن تعرف الضريبة على أنها: "اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد؛ وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية و/أو الإقليمية والإدارات العمومية."⁽³⁹⁾

أول تعريف عصري للضريبة هو ما أتى به الفقيه الفرنسي جيز جيس، حيث يعرف الضريبة أنها "استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"⁽⁴⁰⁾.

ومن التعريفات السابقة للضريبة يتضح أن تعريف الفقه الفرنسي جيز هو التعريف الأمثل للضريبة لأنه جاء شاملاً لكافة عناصر الضريبة من حيث أنها تفرض من قبل السلطة العامة في الدولة ويفرض على من يتخلف عنها جزاء.

2. المقصود بالضريبة الانتقائية:

تعتبر الضريبة الانتقائية من الضرائب غير المباشرة، التي تفرض بنسبة مرتفعة على استهلاك سلع معينة⁽⁴¹⁾؛ هي السلع التي تعد بصفة إجمالية

(38) حامد عبد المجيد دراز، مرجع سبق ذكره، ص 65.

(39) عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، دار جريز للنشر والتوزيع، دمشق، الطبعة الأولى، 2011 م، ص 22.

(40) أحمد زهير شامية / د. خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 131.

(41) أطلقت على هذه الضريبة مسميات عدة، أشهرها: الضريبة الانتقائية، ضريبة القيمة الانتقائية، ضريبة السلع الانتقائية، والذي نراه أدق أن يطلق عليها اصطلاح ضريبة السلع الانتقائية، فقد درجت النظم الضريبية على اختصار فحوى الضريبة في مسمائها، وهو ما نشاهده في مسميات الضرائب الأخرى: كالضريبة الجمركية، وضريبة أرباح الشركات،

ضارة بصحة الإنسان أو البيئة أو من منتجات تستخدم للترف، بغية الحد من استهلاك تلك السلع، من جهة، والمساهمة في الوقت ذاته بزيادة الإيرادات الحكومية التي تخصص لتغطية تكاليف الخدمات العامة ذات الفائدة، من جهة أخرى.

عرفت المادة الأولى من الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لعام 2016 السلع الانتقائية بأنها: "السلع الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية والسلع الانتقائية المنتجة محلياً: هي السلع الانتقائية المنتجة في الدولة العضو واستيراد السلع الانتقائية: هو دخول السلع الانتقائية من خارج إقليم دول المجلس إلى أية دولة عضو وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد".

تعتبر الضريبة الانتقائية من الضرائب غير المباشرة، التي تفرض بنسبة مرتفعة على استهلاك سلع معينة هي السلع التي تعد بصفة إجمالية ضارة بصحة الإنسان أو البيئة أو من منتجات الترف الفاخرة، بغية الحد من استهلاك تلك السلع، من جهة، والمساهمة في الوقت ذاته بزيادة الإيرادات الحكومية التي تخصص لتغطية تكاليف الخدمات العامة ذات الفائدة، من جهة أخرى. (وفا، 2018).

كما عرف القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 بأنها: "السلع الانتقائية هي السلع التي يتم تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير انها خاضعة للضريبة".

ويمكن تعريف الضريبة الانتقائية بأنها⁽⁴²⁾: "الضريبة – أو الضرائب – التي تفرض على سلع وخدمات معينة، تم اختيارها من الدولة عمداً دون غيرها، وبشكل تمييزي. بمعنى أن الدولة تفرض هذه الضريبة

وضريبة التركات، وضريبة القيمة المضافة.. إلخ، بينما التسمية التي تتبناها التشريعات – الضريبة الانتقائية – لا تعبر عن فحوى الضريبة؛ فانتقائية الضريبة تتعلق بماذا؟ هل بالدخول أم الأرباح أم باستهلاك الخدمات أم باستهلاك السلع؟؛ لهذا فضلنا تسميتها بضريبة السلع الانتقائية، لكونها معبرة عن فحوى الضريبة فعلاً كضريبة استهلاكية تتخذ من السلع المنتقة أو المختارة دون الخدمات محلاً لها. مذكور في كتاب د. عبد الباسط وفا، التشريع المالي في دولة الإمارات العربية المتحدة، مذكورة موزعة بأكاديمية شرطة دبي، دبي، 2017، ص 35.

(42) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 515.

على سلع وخدمات تختارها دون غيرها من السلع والخدمات. ولا يكون هذا الاختيار عشوائياً، وإنما بعد دراسة متأنية لطبيعة هذه السلع والخدمات وتميزها بفرض الضريبة عليها."

وفي تعريف آخر للبنك الدولي، قيل⁽⁴³⁾ بأنها: "ضريبة تفرض على سلع مختارة من بين السلع المنتجة بقصد بيعها داخل الدول، أو من السلع المستوردة بقصد بيعها داخل دولة استيرادها." ومن التعريفات السابقة للضريبة الانتقائية يرى الباحث أن من أهم الخصائص التي تتميز بها هذه الضريبة ما يلي:

1. ذات وعاء ضريبي محدود، حيث يتم فرضها على سلع وخدمات معينة حددها المشرع سلفاً وفق اعتبارات المصلحة العامة.

2. تعتبر الضريبة الانتقائية من الضرائب غير المباشرة، حيث أنه من السهل نقل عبء الضريبة الانتقائية من الممول القانوني إلى الممول الفعلي، حيث يمكن نقل عبء الضريبة الانتقائية إلى المستهلك الفعلي للسلع.

3. تعتبر الضريبة الانتقائية من الضرائب النوعية: أي أنها لا تفرض على جميع السلع، فهي تفرض فقط على سلع معينة حددها المشرع نظراً لخطورتها على صحة الإنسان والبيئة كما أنه من غير الممكن تطبيق الضريبة الانتقائية على الخدمات فهي ضريبة نوعية للسلع فقط.

4. تتميز الضريبة الانتقائية بأنها من الضرائب النسبية، حيث يتم احتساب النسب الضريبية التي يتم فرضها على السلع الانتقائية الخاضعة للضريبة.

5. الضريبة الانتقائية هي ضريبة شهرية، أي أن مدة الفترة الضريبية في الضريبة الانتقائية هي الشهر الميلادي.

(43) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 515.

6. يتم تحصيل الضريبة الانتقائية بطريق الإقرار الضريبي الذي يكون الخاضع للضريبة ملزم أ به وفق نموذج معد مسبقاً من قبل الجهة المختصة.

7. تتميز الضريبة الانتقائية باقتصاد نفقات تحصيلها، فهي تفرض على السلع الواقعة تحت يد التاجر وبالتالي فإن تكلفة جبايتها تكون قليلة.

الفرع الثاني

النظام القانوني للضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة

تعتبر الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة من الضرائب المستحدثة، وإن تطور الضريبة الانتقائية في دولة الامارات العربية المتحدة، جاء انطلاقاً من الأهداف الواردة في النظام الأساسي لمجلس التعاون لدول الخليج العربية، التي تهدف إلى تنمية العلاقات القائمة على التعاون بين دول المجلس بمختلف المجالات، كما تأتي هذه الخطوة تماشياً مع الأهداف التي وضعتها الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون لسنة 2001، التي تسعى إلى تحقيق مراحل متقدمة من التكامل الاقتصادي بين دول المجلس، ووضع تشريعات وأسس قانونية متماثلة في المجالات الاقتصادية والمالية، والرغبة في تعزيز اقتصاد دول مجلس التعاون، ومواصلة الخطوات التي تم اتخاذها لإقامة الوحدة الاقتصادية بين دول المجلس، حيث بدأت الخطوات العملية للضريبة الانتقائية في قرار المجلس الأعلى في دورته السادسة والثلاثون في مدينة الرياض في يومي 10/9 ديسمبر لعام 2015، المتضمنة تفويض لجنة التعاون المالي والاقتصادي باستكمال جميع المتطلبات اللازمة لقرار الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والتوقيع عليها، وحددت المادة (29) من الاتفاقية⁽⁴⁴⁾ خطوات التنفيذ حيث نصت على أنه: "تقر هذه الاتفاقية من قبل المجلس الأعلى وتصادق عليها الدول الأعضاء وفقاً لإجراءاتها الدستورية.

1. تعتبر الاتفاقية نافذة اعتباراً من إيداع وثيقة تصديق الدولة الثانية لدى الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(44) (اتفاقية الضريبة الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

2. تعمل كل دولة عذو على اتخاذ الإجراءات الداخلية لإصدار القانون المحلي بهدف وضع أحكام الاتفاقية حيز التنفيذ بما فيها وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتطبيق الضريبة بما لا يتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية.

3. تعد كل دولة عضو لم تطبق قانونها المحلي خارج نطاق تطبيق هذه الاتفاقية إلى حين تاريخ نفاذ قانونها المحلي.

حررت هذه الاتفاقية باللغة العربية بتاريخ / 1438هـ، الموافق / 2016م، من أصل واحد يودع لدى الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية وتسلم نسخة منه مطابقة للأصل لكل دولة عضو طرف في هذه الاتفاقية⁽⁴⁵⁾.

وقد تم إصدار مرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة، الذي تضمن مواد قانونية تبين ماهية الضريبة الانتقائية، كما حدد القانون السلع الانتقائية ونسبة الضريبة الانتقائية على كل نوع من السلع الانتقائية.

وتم إقرار اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية الصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 2017-1-9 وتاريخ 1438/9/5 هـ، الذي تضمن الخطوات التنفيذية للقانون.

وطبقت حكومة دولة الإمارات الضريبة الانتقائية في الربع الأخير من عام 2017، وهي ضريبة غير مباشرة يتم فرضها على سلع معينة تُعدّ ضارة بصحة الإنسان أو البيئة، ويشار إلى هذه السلع بـ"السلع الانتقائية"⁽⁴⁶⁾

(45) (الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2016).

(46) البوابة الرسمية لحكومة دولة الإمارات العربية المتحدة، (2019).

الفرع الثالث

الهيئة الاتحادية للضرائب في دولة الامارات العربية المتحدة

الهيئة الاتحادية للضرائب هي الهيئة الحكومية المختصة بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية؛ وتأسست بموجب المرسوم بقانون إتحادي رقم 13 لسنة 2016 الصادر عن رئيس الدولة صاحب السمو الشيخ خليفة بن زايد آل نهيان - حفظه الله وتهدف الهيئة لتحقيق التالي: تطوير بيئة ضريبية متكاملة وفعالة وفق أفضل الممارسات والأنظمة العالمي وتمكين الخاضعين للضريبة من دفع ضرائبهم وتمكين الهيئة من تحصيل الضرائب و دعم عمليات التطور الاقتصادي التي تشهدها الدولة.

المطلب الثاني

الدور الإيجابي للضريبة الانتقائية في دعم الخزينة العامة للدولة

يدفع المكلف الضريبة باعتباره عضواً متضامناً في المجتمع، عليه أن يتحمل جزءاً من أعباء المنظمة السياسية التي يعيش وينتمي إليها، ولا يؤديها على أساس مقابل خدمة أو منفعة خاصة وهذه الصفة التضامنية هي التي تميز الضريبة عن الرسم الذي يدفعه المكلف مقابل الحصول على منفعة خاصة ومعينة⁽⁴⁷⁾.

وينحصر أمر فرض الضريبة واستخدامها كوسيلة مالية بالدول. والمقصود بالدولة جميع الأشخاص الاعتباريين الذين أعطاهم القانون هذه الحق. والدولة هي السلطة المركزية والمؤسسات والهيئات العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة وباستقلال مالي وإداري بالنسبة للضرائب العامة، والوحدات الإدارية المحلية والبلديات بالنسبة للضرائب الإقليمية والبلدية⁽⁴⁸⁾.

والضريبة الانتقائية تفرض وتجبى دون مقابل، أو المقصود بذلك أن ما يدفعه الفرد كضريبة، لا يخلق لمنفعته الشخصية مقابل لها، ولا يوليه بالتالي أي حق خاص محدد من الدولة. فحصول الضريبة تستعمل مع الإيرادات العامة الأخرى من أجل تأمين مصلحة الجماعة التي ينتمي إليها هذا الفرد، دونما التفات إلى مقدار ما يدفعه منها⁽⁴⁹⁾.

وتعتمد دولة الإمارات العربية المتحدة حديثاً نظاماً ضريبياً يتفق تماماً مع السياسة المالية للحكومة، حيث أصدرت دولة الإمارات العربية المتحدة العديد من القوانين الاتحادية التي تنظم بعض أنواع الضرائب بشكل يحقق سياسة الحكومة المالية، ومنها قانون الضريبة الانتقائية وهو القانون رقم (7) لسنة

2017م

(47) إبراهيم سالم العقيلي: الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل، دار قنديل للنشر، عمان، طبعة أولى، 2016، ص 26.

(48) صخر عبدالله الجنيدي: التشريع المالي والضريبي، المرجع السابق، ص 112.

(49) طه الطاهر د. سعيد سليمان: نظم ضريبة مقارنة، جامعة القاهرة التعليم المفتوح، القاهرة، 2016م، ص 4.

الفرع الأول

دور الضريبة الانتقائية في التقليل من استهلاك السلع الضارة

يوزع الدخل بين الاستهلاك والادخار، ويتوقف مقدار الاستهلاك أو الادخار على الميل للاستهلاك والميل للادخار. والميل للاستهلاك (أو الادخار) هو العلاقة بين حجم الاستهلاك (أو حجم الادخار) وحجم الدخل، وتؤثر الضرائب بكافة أنواعها وكقاعدة عامة على الاستهلاك (وعلى الادخار) عن طريق تخفيض حجم الدخل المتاح للأفراد، وإن كان أثرها على الادخار أكبر منه على الاستهلاك. على أن الضريبة إذا كانت تقلل من الادخار الخاص، فإنها إذا استعملت التمويل الاستثمارات العامة فإنها تؤدي إلى زيادة الادخار العام، وهذا يعني أنها قد تؤدي في هذه الحالة إلى زيادة الادخار القومي في مجموعه⁽⁵⁰⁾.

ونظراً لأهمية الضريبة الانتقائية في الحد من استهلاك السلع الضارة على الصحة، تم اقرارها في دول مجلس التعاون الخليجي من باب الخرص على تفعيل دور الضريبة في الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة، وخاصة منتجات التبغ والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة، ويأتي إقرار المشرع الاماراتي لقانون الضريبة الانتقائية لعام 2017 كخطوة مكملة لجهود دول مجلس التعاون الخليجية لمكافحة استهلاك السلع الضارة والحد من آثارها السلبية على الصحة، حيث حكيت منتجات التبغ بنسبة عالية من الضريبة نظراً لان منتجات التبغ هي من أكثر السلع الانتقائية ضرراً، وهي ايضاً من أكثر السلع الانتقائية استهلاكاً في دول مجلس التعاون الخليجي⁽⁵¹⁾

ولقد تم فرض الضريبة الانتقائية لمواجهة الاستهلاك المتزايد للسلع الضارة صحياً، حيث تستهدف الضريبة الانتقائية بشكل أساسي السلع الانتقائية التي تشكل خطورة على الصحة، حيث تم فرض رسوم كبيرة على هذه السلع تصل إلى 100%، وان فرض الضريبة الانتقائية على السلع الضارة يعزز

(50) ضرار القزاز: التشريع الضريبي السوري، منشورات جامعة دمشق، 2011م، ص

73.

(51) علي فلاح الضلاعين وآخرون: المالية العامة، دار الإصدار العلمي، عمان، الطبعة الأولى، 2017 م، ص 126.

نمط الحياة الصحية عن طريق التقليل من استهلاك السلع الضارة بالصحة، ومعالجة بعض الممارسات السلبية في المجتمع عبر تعديل الخطط الاستهلاكية للأفراد، فمن أهم أهداف فرض الضريبة الانتقائية في دولة الامارات العربية المتحدة الحفاظ على الصحة العامة، وذلك من خلال السعي لتخفيض نسبة استهلاك السلع الضارة بالصحة، ودفع الأفراد الى الإحجام عن شرائها، مما يساعد الراغبين في الإقلاع عن تلك السلع من ذلك، كما أن الضريبة الانتقائية تساهم بشكل كبير في الحد من استهلاك السلع الضارة وخاصة بين فئات الشباب والمراهقين، ويتم التقليل من استهلاك السلع الضارة بين الأفراد الأقل دخلاً، الذين يشعرون بثقل الضريبة عليهم، مما يساهم في الحد من استهلاكهم لها، كما ان الزيادة النسبية في تكلفة تصنيع السلع الضارة بالصحة يجعل الشركات المصنعة لهذه المواد لإيجاد البدائل التي تكون أقل ضرراً بالصحة

كما أن الضريبة الانتقائية تعتبر من أهم الوسائل التي يتم من خلالها رفع مستوى الصحة العامة في الدولة، حيث أنها تساهم بشكل مباشر في محاربة استهلاك السلع الضارة، أو التقليل من استهلاكها، مثل التبغ والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة، حيث تستهدف الضريبة المستهلكين من ذوي الدخل المحدود لأنهم من أكثر الفئات استهلاكاً للسلع الضارة، وخاصة بعد رفع سعرها الى الضعف كما هو الحال بالنسبة لمشتقات التبغ⁽⁵²⁾ تعتبر الضريبة الانتقائية من الضرائب المستحدثة في دولة الإمارات العربية المتحدة، حيث تم إقرارها بالقانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017، والتي تم اقرارها تماشياً مع الاتفاقية الخاصة بمجلس التعاون لدول الخليج العربية لعام 2016، وقد بين القانون السلع الخاضعة للضريبة، وهي التبغ ومشتقاته، والمشروبات الغازية، ومشروبات الطاقة، وإن السلع الانتقائية تتميز بأنها من السلع الضارة على الصحة والبيئة، ويسعى المشرع الإماراتي إلى الحد والتقليل من استهلاك هذه السلع لما لها من ضرر على البيئة والصحة.

(52) خولة ضامن الحميدة وآخرون، المالية العامة، دار الإصدار للنشر، عمان، 2017م، ص 136.

1. تساهم الضريبة الانتقائية في الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة، عن طريق فرض نسبة مئوية على تلك السلع، بحيث يشعر المستهلك بزيادة السعر ويقلل من استهلاكها أو يحجم عن تناولها.
2. إن للضريبة الانتقائية أثر مباشر على استهلاك السلع الانتقائية، حيث أن ارتفاع أسعار السلع الانتقائية لا يتناسب مع ذوي الدخل المحدود، وهذا بدوره يشجعهم على الإقلاع عن تناولها، أو التقليل منه.
3. يسعى المشرع الإماراتي إلى الحد من استهلاك السلع الانتقائية بشتى الوسائل، وتعتبر الضريبة من أكثر الوسائل الفاعلة لتحقيق ذلك.
4. تسعى بعض الشركات إلى اللجوء لتصنيع بعض المواد الغير مدرجة في قانون الضريبة الانتقائية، مثل السجائر الالكترونية، والسيشمة الالكترونية، والمشروبات المحلاة، وهذا يدل على التأثير المباشر للضريبة الانتقائية على تصنيع السلع الانتقائية الضارة.

الفرع الثاني

زيادة إسهام الضريبة في تغذية موارد الدولة

إن للضريبة الانتقائية كغيرها من الضرائب الأخرى دور هام وجوهري في تغذية الموارد المالية للدولة، كونها تعتبر من أهم الروافد المالية للخزينة العامة للدولة، ونرى الكثير من الدول تدرج الضريبة على اختلاف أنواعها كأحد أهم الموارد المالية في المالية العامة للدولة، حيث تكمن أهمية الضريبة من الناحية المالية في النظام الضريبي فيما يلي: (53)

1. الغرض الأول: تنمية البيئة المواتية للنمو الاقتصادي: ويتم ذلك من خلال تنمية إمكانية الادخار والاستثمار من خلال تشجيع المواطنين على الاستثمار ومحاربة الإنفاق الاستهلاكي.
2. الغرض الثاني: توزيع مكاسب النمو الاقتصادي وفقاً للهيكل المعمول به ضمن الدولة، فإذا كان الغرض من النمو الاقتصادي هو تخفيض حدة الفوارق بين الطبقات، فيتم توزيع المكاسب على الطبقات

(53) حمد خير العكام، المالية العامة 2، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2017م، ص 17.

المتوسطة والفقيرة في المجتمع. أما إذا كان الغرض تحقيق وفرة في
الحصيلة فتحفظ بهذه المكاسب وتوزيعها تبعاً للفلسفة السائدة في هذه
الدول.

3. الغرض الثالث: تحقيق تخفيض أمثل للموارد الاقتصادية، حيث يجب
تحقيق بيئة تتمكّن من استغلال أفضل للموارد، وذلك من خلال تنفيذ
المشروعات التي تتضمن برامج التنمية ومحاربة التضخم الذي يرافق
برامج التنمية.

ولذلك فإنّ هدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة يمكن حصره
في تحقيق الفلسفة السائدة في المجتمع، حيث تتغيّر أهداف النظام الضريبي
في المجتمع وفقاً لتغيّر الفلسفة السائدة بما يضمن تحقيق اتجاهات برامج
التنمية فيها.⁽⁵⁴⁾

وإن للضريبة بشكل عام دور هام ومحوري في تغذية موارد الدولة، حيث
تعتمد جميع الدول في العالم على الضرائب بشكل عام كإحدى الروافد الهامة
للموازنة العامة، ومن دون الضرائب لا تستطيع الدول أن تحقق أهداف
الموازنة العامة، ويرتبط النظام الضريبي في أي دولة ارتباطاً وثيقاً بإيراداتها
العامة حيث أن الضريبة تعتبر أهم الإيرادات العامة في الدولة، وتأتي أهمية
الضرائب بشكل عام من الدور الاقتصادي الحيوي الذي تلعبه في الحياة
الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وذلك من خلال نسبة مساهمة الضريبة
بإيرادات الموازنة العامة للدولة حتى أصبحت الضريبة بشكل عام تشكل
المورد الرئيسي في إيرادات الدولة، وتعتمد العديد من دول العالم المعاصر
على الضريبة كإحدى روافد ودعائم الاقتصاد الوطني.⁽⁵⁵⁾

إضافة إلى ذلك، إنّ الضريبة بشكل عام والضريبة الانتقائية على وجه
الخصوص ذات أهمية كبيرة ليس فقط لأنها تعتبر المصدر الهام من مصادر
الإيرادات العامة، إنّما لأنها ذات دور كبير له وزنه النسبي في تحقيق
الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، حيث أن مفهوم الضريبة جاء مرتبطاً

⁽⁵⁴⁾ محمد خير العكام، المرجع السابق، ص 18.

⁽⁵⁵⁾ سمير شرف، الاقتصاد المالي، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، اللاذقية، 2008، ص

ارتباطاً مباشراً بمفهوم تطوّر المجتمع وتشعّب وظائف الدولة، فعندما أصبحت الدولة تنظّم كافة مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعيّة أصبحت الضريبة بشكل عام والضريبة الانتقائيّة على وجه الخصوص إحدى دعائم ميزانية الدولة. (56)

وتثير التشريعات الضريبية دائماً الكثير من الاهتمام سواء لدى المختصين من أهل الفقه المالي والاقتصادي أو من قبل الافراد العاديين في المجتمع، ويرجع ذلك إلى تعدّد الآثار الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي تنجم عن التشريعات الضريبية بشكل عام والضريبة الانتقائيّة على وجه الخصوص، لأن النظام الضريبي السائد في أي دولة يمكن النظر إليه على أنه جزء لا يتجزأ من النظام الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع، وانطلاقاً من هذه القاعدة فإن النظام الضريبي يجب أن يكون منسجم مع الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع. (57)

ولو لاحظنا أهداف الضريبة بشكل عام وطبقناها على الضريبة الانتقائيّة في دولة الامارات العربية المتحدة، لوجدنا أن الضريبة أساساً ذات هدف مالي تهدف بشكل أساسي إلى تمويل الانفاق العام للدولة كما أن لها دور في تنمية الاقتصاد، فالدور الاقتصادي للضريبة بشكل عام والضريبة الانتقائيّة على وجه الخصوص يتمثل في تغذية موارد الدولة وتدعيم الهدف المالي لها، وذلك من خلال العمل على تنشيط الركود الاقتصادي، ولها دور أساسي في الحد من التضخم، حيث يتمّ اللجوء إلى زيادة الضريبة كما أن للضريبة بشكل عام والضريبة الانتقائيّة على وجه الخصوص دور هام في تمويل الانفاق العام للدولة، فالضريبة لا بديل لها في تمويل الانفاق فهي تساهم في تحقيق السياسة الاقتصادية للدولة (58).

(56) ناصر أحمد أمين الخطيب، رسالة ماجستير بعنوان (أثر الضرائب غير المباشرة على بعض المتغيرات الاقتصادية في الأردن)، الجامعة الأردنية، 1996، ص 62.

(57) محمد إبراهيم الشافعي، التشريعات الاقتصادية والمالية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014، ص 52.

(58) على فلاح الضلاعين وآخرون، المالية العامة، دار الاصدار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 126.

وإن ما يبرّر دوافع تطوير الضريبة الانتقائية في الامارات العربية المتحدة هو عاملين أساسيين سنبينهما على النحو التالي:

1. تطوير الضريبة الانتقائية لتحقيق النفع العام:

بما أن الضريبة تعتبر ركناً أساسياً من الأركان التي تعتمد عليها الدولة في تغذية الخزينة العامة فهي بذات الوقت تحقق منفعة عامة لأفراد المجتمع ككل، حيث أن فريقاً من رجال الاقتصاد أكدوا بشكل قاطع بأن: "مضمون المنفعة العامة يجب أن يقتصر على تغطية نفقات الدولة بشقيه الداخلي والخارجي وإن الضريبة هي الوسيلة الأفضل لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة وتغذية الموارد المالية للدولة وتحقيق الهدف المالي دون أن تؤثر الضريبة على الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وهذا ما يطلقون عليه حيادية الضريبة"⁽⁵⁹⁾

ومما سبق يمكن القول بأن الضريبة الانتقائية بدولة الامارات العربية المتحدة والتي طبقت على مدار العالم الماضي كاملاً أثبتت نجاعتها في تغذية موارد الدولة وتدعيم الهدف المالي ولكن على الرغم من ذلك فإن هناك حاجة ملحة لتطوير الضريبة الانتقائية بحيث تشمل شريحة أوسع من السلع الانتقائية بحيث تكون الموارد المالية الناتجة عن جباية الضريبة الانتقائية مضاعفة وتساهم في دعم الخزينة العامة للدولة وتدعيم الهدف المالي بشكل يساهم في رفع مستوى الخدمات التي تقدمها الدولة.

2. تطوير الضريبة الانتقائية لتحقيق السياسة المالية للدولة

تعتبر دولة الامارات العربية المتحدة من دول مجلس التعاون الخليجي الهامة ذات الموقع الاستراتيجي الهام حيث أن دولة الامارات العربية المتحدة تصدر قائمة الدول العربية الجاذبة للاستثمار بشكل عام والاستثمارات الأجنبية على وجه الخصوص، كما أنها تصدر قائمة الدول العربية في استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الفترة الممتدة بين عامي 2003 – 2019 وهذا ما يجعل دولة الامارات العربية المتحدة بحاجة إلى تطوير الضريبة

⁽⁵⁹⁾خولة ضامن الحميدة وآخرون، المالية العامة، دار الاعصار العلمي، عمان، 2017، ص 131.

الانتقائية، وعلى الرغم من ذلك فإن الاقتصاد الإماراتي يتصدر طليعة الاقتصادات الخليجية التي تعتمد على تنويع مصادر الدخل بهدف بناء اقتصاد محلي قوي لا يقوم على الدعم الحكومي للسلع، حيث أن المورد الضريبي هو العامل الأساسي في تنويع إيرادات الدولة، وتعزيز مركزها المالي بشكل يساهم في تعزيز المواد المالية في الموازنة العامة للدولة وخاصة في ظل تراجع أسعار النفط عالمياً.

وأن فريق من خبراء الاقتصاد يرون أن النظام الضريبي في دولة الامارات العربية المتحدة وخاصة الضريبة الانتقائية تعتبر من التدابير الكمالية الضرورية لما توفره الضريبة الانتقائية من تعزيز للأمن الاقتصادي للدولة على فترات طويلة الأمد فالضريبة الانتقائية تعتبر من الضرائب المفروضة على مبيعات السلع المحددة بنوعها وخاصة السلع الضارة للصحة مثل التبغ ومشروبات الطاقة والمشروبات الغازية. (60)

إذاً فالنظام الضريبي له آثار في التنمية تتمثل بإعادة توزيع الدخل القومي بين أبناء المجتمع، بالإضافة لتأثيره في ترتيب المجتمع من الأفكار والعادات والعلاقات ومستوى التعليم وغيره كما أن للنظام الضريبي مجموعة من الآثار الاقتصادية المتمثلة بتأثيره في مركات التنمية الأساسية، وهي الادخار والاستهلاك والتضخم والانكماش والنتاج والاستثمار، ومن خلال هذه الآثار يمكن ملاحظة الدور الكبير الذي تلعبه الضرائب التي تدرج جميعها ضمن نظام ضريبي خاص بالتنمية (61).

3- أثر الضريبة في الاستثمار

إذا كان توافر الحوافز والعوامل التي تشجع على الاستثمار في الدول العربية يختلف بين دولة وأخرى، وخاصة في مجال البنية الأساسية، فإن هناك دولاً في جنوب شرق آسيا قد تمكنت إلى حد كبير من تذليل عوائق الاستثمار، ومن تلك الدول تايلاند، ماليزيا، سنغافورة، إندونيسيا، كوريا الجنوبية، الأمر الذي مكن تلك الدول من الفوز باهتمام كبير من المستثمرين

(60) عبد الباسط وفاء، التشريع المالي في دولة الامارات العربية المتحدة، مذكرة منشورة في أكاديمية شرطة دبي عام 2017، ص 24.

(61) محمد خير العكام، المرجع السابق، ص 53.

الأجانب بخاصة في اليابان، وهذا بالطبع يزيد من التنافس وراء الأموال، ومن صعوبة استقطابها إلى المنطقة العربية إلا إذا توافرت ظروف مماثلة على الأقل⁽⁶²⁾

والدول العربية لا يزال أمامها الكثير في مجال تحسين المناخ الاستثماري داخل كل منها، والقيام بكل ما يُسهّل مهمة المستثمر ويبسطها، فهي لا تزال في بداية الطريق التي سبقها فيها غيرها كما أنّ الوعي الاستثماري العربي أكد دائماً على أنّ خلق المناخ الاستثماري الملائم يتطلب جهوداً من الدول المقدمة للاستثمار، ويتطلب جهوداً من المؤسسات الاقتصادية الإقليمية والدولية بقدر ما هو مطلوب من الدول المضيفة، وأنّه يجب الاستثمار في تطوير النظرة إلى هذه العملية باتجاه أنها عملية اقتصادية تتطلب تعاون مختلف الأطراف صاحبة العلاقة، وأنّه لا يمكن أن يستكمل بناء المناخ الاستثماري دفعة واحدة، بل لابدّ من بذل الجهود بصورة متتالية، ومع تطور العملية التنموية ذاتها⁽⁶³⁾.

لذلك فإنّ مفهوم الاستثمار يُعدّ مقياساً لفاعلية السياسة الاقتصادية المعتمدة في دولة ما، كما أنّه يُمثل القاعدة والأداة الرئيسية لتحقيق النمو الاقتصادي، مما جعل الاستثمار يُمثل محور التنمية الاقتصادية في كلّ دول العالم، وأصبح مقدار حجمه وفاعليته يحددان تطورات الحياة الاقتصادية في مجالاتها كافة ولعلّ الفكرة القائلة إنّ التنمية الاقتصادية في دولة ما تعني بالضرورة إجراء تغييرات كمية وكيفية في طبيعة الهياكل الضريبية والاقتصادية والاجتماعية القائمة، فإنّ الاستثمارات هي التي تؤمن هذه التغييرات، وهي التي تحدد بالتالي طبيعة الإجراءات والوسائل الواجب اتخاذها من أجل تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية. فالاستثمار هو توظيف للدخار، ويتوقف معدل النمو الاقتصادي في ظلّ نظام اجتماعي معين على كمية الاستثمارات وتوزيعها بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي، وكذلك على درجة استخدام كفاية الطاقة الإنتاجية التي تخلقها عملية الاستثمار، ويؤثر النظام الضريبي في

(62) سعيد نجار: سياسات الاستثمار في البلاد العربية، الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي، 1999، ص21.

(63) محمد العمادي: محاضرة ألقاها في مؤتمر المستثمرين العرب الذي انعقد في دمشق بتاريخ 1993/5/17.

حجم الاستثمارات ونوعيتها من خلال منح الامتيازات والإعفاءات الضريبية، فعندما يُعفى قطاع اقتصادي معين من الضرائب أو تفرض عليه معدلات منخفضة، سيؤدي ذلك إلى تشجيع الممولين للاستثمار في هذا القطاع.⁽⁶⁴⁾

1. أهمية الموازنة العامة من الناحية السياسية:

تتمتع الموازنة من الناحية السياسية بأهمية كبيرة في الدول ذات الأنظمة النيابية والديمقراطية ذلك لأن إرغام السلطة التنفيذية بأن تقدم وفي كل عام إلى المجالس النيابية من أجل أن يجيز لها نواب الشعب القيام بصرف النفقات العامة وتحصيل الإيرادات يعني إخضاعها للرقابة المستمرة لهذه المجالس وتتجلى رقابتها على أعمال الحكومة من خلال قدرتها على تعديل الاعتمادات التي تطالبها أو حتى رفضها المشروع الموازنة الذي تتقدم به السلطة التنفيذية ومما يزيد في الدلالة على هذه الأهمية أن التوترات والاضطرابات والتغيرات التي تتناول الدساتير موضوعاً لها تعود في معظمها إلى سوء واضطراب الأحوال المالية وما يترتب على ذلك من زيادة مطالبة المواطنين بتوسيع مدى سلطتها فيما يتعلق بالأشراف على المسائل المالية في الدولة.⁽⁶⁵⁾

وبوجه عام فإن القوة السياسية في الدولة تميل في الغالب إلى تركيز السلطة في يد من يملك حق اعتماد الموازنة وتكاد القوتان السياسية والمالية في الدول الديمقراطية أن تتركزان في يد ممثلي الأمة في المجالس النيابية وتتركز القوتان المذكورتان في يد السلطة التنفيذية في الدول ذات الأنظمة الدكتاتورية وهذا الأمر في غاية الصعوبة أن لم يتعذر فعلاً إخضاع هذه السلطة لرقابة جديد ومؤثرة من الناحية النيابية في هذه الدول.

2. أهمية الموازنة الاقتصادية والاجتماعية:

أن أهمية الموازنة من هاتين الناحيتين لا تقل شأناً من الناحية السياسية ومن المعروف أن هذه الأهمية تزداد كلما اتسع نطاق دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتستخدم الدولة الموازنة كأداة إعادة توزيع الدخل

⁽⁶⁴⁾ محمد خير العكام، المرجع السابق، ص 67.

⁽⁶⁵⁾ خولة ضامن الحمايدة وآخرون، المالية العامة، دار الإصدار للنشر، عمان، 2017م، ص 143.

القومي بين الفئات الاجتماعية من خلال أحد جانبيين الموازنة النفقات أو الإيرادات أو كلاهما معاً⁽⁶⁶⁾.

وقد اضطلعت الموازنة بدور كبير في العصر الحديث وأصبح دورها في الدول المتقدمة اقتصادياً أكثر توسعاً عما كان عليه سابق ولم تقتصر الموازنة على أنها مجرد عمل لتقدير الإيرادات والنفقات العامة وحصول الإذن على تنفيذ مدرجاتها فحسب وإنما تحددت أهدافها بشكل تختلف عليه في ظل النظرية التقليدية حيث أصبح من أهدافها تعبئة الموارد الاقتصادية بما فيها غير المستغلة وزيادة الاستخدام ورفع معدلات نمو الدخل القومي وزيادة مستوى المعيشة أما في الدول ذات الاقتصاد المخطط فيزداد دور الموازنة بصورة كبيرة جداً بالنظر لعلاقتها الوثيقة بعملية التخطيط الاقتصادي حيث تصبح الموازنة عندئذ جزءاً من الخطة المالية العامة للدولة.

(66) علي فلاح الضلاعين، المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2017م، ص 138.

المبحث الثاني

دور الضريبة على القيمة المضافة في دعم الخزينة العامة للدولة

يعود الأساس في تبني دول مجلس التعاون الخليجي للضريبة على القيمة المضافة بشكل موحد من خلال اتفاقية إطارية مشتركة وموقعة بين دول المجلس، حيث تمنح هذه الاتفاقية الإطار العملي الخاص بضريبة القيمة المضافة في دول المجلس، وهي تمنح الشركات المعلومات اللازمة، كما أنها تعتبر حجر الأساس الذي تبنى عليه التشريعات الخاصة في الضريبة على المستوى المحلي وانطلاقاً من الأهداف الواردة في النظام الأساسي لمجلس التعاون لدول الخليج العربية الرامية إلى أهمية تنمية علاقات التعاون القائمة بينها في مختلف المجالات وتماشياً مع أهداف الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون لسنة 2001م، التي تسعى إلى مراحل متقدمة من التكامل الاقتصادي، ووضع تشريعات وأسس قانونية متماثلة في المجالات الاقتصادية والمالية، ورغبة في تعزيز اقتصاد دول المجلس ومواصلة للخطوات التي تم اتخاذها لإقامة الوحدة الاقتصادية بينها،

واستناداً إلى قرار المجلس الأعلى في دورته السادسة والثلاثين (الرياض، 9-10 ديسمبر 2015م، المتضمن تفويض لجنة التعاون المالي والاقتصادي باستكمال جميع المتطلبات اللازمة لإقرار الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والتوقيع عليها.

المطلب الأول

ماهية الضريبة على القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة ونظامها القانوني

الفرع الأول: تعريف الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها

تهدف دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (الإمارات، البحرين، السعودية، سلطنة عمان، الكويت) إلى تنمية العلاقات القائمة بينها، وذلك تماشياً مع الاتفاقية الاقتصادية والوصول إلى مراحل متقدمة من التكامل الاقتصادي من خلال وضع تشريعات وأسس قانونية متماثلة في المجالات الاقتصادية والمالية وذلك لتعزيز اقتصاد دول المجلس ومواصلة للخطوات التي تم اتخاذها لإقامة الوحدة الاقتصادية بينها⁽⁶⁷⁾

تم الاتفاق بين الدول الأعضاء من خلال الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة (نوفمبر 2016) على استحداث ضريبة عامة على الاستهلاك في دول مجلس التعاون تسمى (ضريبة القيمة المضافة) كي تتماشى مع الأهداف الاقتصادية المتفق عليها بين دول المجلس والموقع عليها في عام 2001، والتي من خلالها تسعى إلى التكامل الاقتصادي ووضع تشريعات وأسس قانونية متماثلة تشمل الضرائب الحديثة (ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية). وتفرض ضريبة القيمة المضافة على معاملات استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع. ولأهمية الاتفاقية وتأثيرها على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الإمارات سيتم بالتأكيد التطرق إلى ما ورد فيها من خلال استعراض ما قامت به دولة الإمارات في هذا الخصوص⁽⁶⁸⁾، وبالرغم من أن الاتفاقية تمثل إطار عام للتكامل ملزم في بعض موادها للدول، إلا أنها في نفس الوقت أتاحت المجال لكل دولة مرونة في تحديد ما يتلاءم مع طبيعتها من حيث، وقت التطبيق،

⁽⁶⁷⁾ سعيد سيف السبوسي: ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات

(دراسة وصفية تحليلية)، دار الحافظ، دبي، طبعة 2017، ص 28

⁽⁶⁸⁾ (الاتفاقية الضريبية الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

وأنواع التوريدات الخاضعة، واستيراد وتصدير السلع والخدمات، وتحديد منها نسبة الضريبة الصفرية أو المعفاة أو المستثناة.

هذا والمطلوب عند تطبيق الضريبة في دول المجلس الرجوع إلى الاتفاقية الموحدة ومن ثم قانون الإجراءات الضريبية ولائحته التفسيرية ويتبع ذلك تطبيق ما ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة ولائحته التفسيرية وهي بالتأكيد لن تخرج عما ورد في الاتفاقية الموحدة أو الإجراءات الضريبية الاتحادية.

ثالثاً: معلومات عن الاتفاقية الخاصة بسياسة ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي

استناداً لما تم النص عليه بالاتفاقية، فإنها تكون نافذة من تاريخ إيداع وثيقة تصديق الدولة الثانية لدى الأمانة العامة، وبعد قيام المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات العربية المتحدة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة اعتباراً من 1 يناير 2018، فإنه يتعين على باقي دول مجلس التعاون الخليجي البدء في تطبيقها بحلول عام 2019 حيث دخلت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الدول الخليج العربية حيز التنفيذ (بداية عام 2019 طبقت البحرين الضريبة)⁽⁶⁹⁾. تنص الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي على إطار العمل الذي يمكن بموجبه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل دولة من الدول الأعضاء في مجلس التعاون الخليجي، كما تتضمن اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي اتفاق بشأن بعض الأمور المعينة⁽⁷⁰⁾.

بينت الاتفاقية أن الدولة العضو هي الدولة التي تتمتع بالعضوية الكاملة في المجلس وفق نظامه الأساسي. وان لكل دولة عضو ان تصدر قانون (نظام) ضريبة القيمة المضافة والتشريعات ذات الصلة بها، وهي بالتأكيد ستكون

(69) (الاتفاقية الضريبية الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

(70) (اتفاقية الضريبة الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

منسجمة مع الإطار العام الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية⁽⁷¹⁾.

بينت الاتفاقية أن أحكام ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي يجب ان تكون متوافقة مع اتفاقية إطار عمل مجلس التعاون الخليجي. وعندما لا يحدد الإطار قانون التعامل، فإن الأمر متروك لكل دولة في المجلس لوضع أحكام مفصلة خاصة بها.

على سبيل المثال، قررت دولة الإمارات العربية المتحدة فرض نسبة الصفر على خدمات الرعاية الطبية الأساسية، لأن الإطار لا يفرض قانون التعامل بخصوص خدمات الرعاية الصحية. وعلى النقيض من ذلك، سيتم فرض المعدل الموحد للضرائب على الخدمات الطبية في المملكة العربية السعودية، ما لم يتم توفيرها من قبل مستشفى حكومي (عام) وفي هذه الحالة سيكون خارج نطاق تطبيق ضريبة القيمة المضافة

تلتزم الاتفاقية الدول الأعضاء بتنفيذ التشريعات المحلية، مع السماح لهم بحرية التصرف في التعامل مع الأمور الأخرى ذات الصلة. وبشكل مختصر، يتعين على كل دولة من الدول الأعضاء ربط اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي مع القوانين المحلية وتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

تضع اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي معدلاً أساسياً لضريبة القيمة المضافة بواقع 5٪ على توريدات السلع والخدمات، فضلاً عن تحديد سعر الضريبة بمعدل صفر لبعض التوريدات، أو إعفاء بعض التوريدات من ضريبة القيمة المضافة بناء على التشريعات المحلية لكل دولة عضو⁽⁷²⁾.

سوف تؤثر ضريبة القيمة المضافة في نهاية المطاف على جميع الأعمال التجارية التي تورد السلع أو تقدم الخدمات في دول مجلس التعاون الخليجي

⁽⁷¹⁾ وزارة التجارة والصناعة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية: قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم 67 لسنة 2016، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 66 لسنة 2017، وفقاً لأحدث التعديلات، الطبعة الثالثة 2018.

⁽⁷²⁾ (الاتفاقية الضريبية الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

وبشكل خاص، فإنه ينبغي على الشركات، التي تتجاوز قيمة توريداتها الخاضعة للضريبة الحد الإلزامي المنصوص عليه، التسجيل لدى الجهة الضريبية ذات الصلة.

سوف يتم تطبيق نطاق التسجيل الاختياري ومتطلبات التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة على الكيانات غير المقيمة، إضافة إلى ذلك، يوجد نطاق التسجيل الكيانات المتعددة كمجموعة ضريبية لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وفقاً للشروط المنصوص عليها في التشريعات المحلية لكل دولة من دول مجلس التعاون الخليجي.

فيما يتعلق بمكان التوريد، تختلف ضريبة القيمة المضافة بناء على اللوائح المحلية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة لكل دولة عضو، ووفقاً لمكان التوريد، وتعريف مكان توريد السلع هو المكان الذي تكون فيه السلع تحت تصرف العميل أو تستخدم بواسطته، أي أن مكان توريد السلع المقدمة من خلال النقل هو المكان الذي تبدأ فيه عملية النقل.

الاتفاقية تتضمن (15) باب و(79) مادة وتغطي⁽⁷³⁾:

- (1) تعاريف وأحكام عامة
- (2) التوريدات ضمن نطاق الضريبة، بما في ذلك توريدات السلع والخدمات والتوريدات المفترضة
- (3) الاستيراد والاستثناءات عند الاستيراد
- (4) مكان توريد السلع والخدمات، بما في ذلك الحالات الخاصة
- (5) تواريخ الاستحقاق واحتساب القيم الخاضعة للضريبة
- (6) مخصص التوريدات المعفاة والخاضعة لنسبة الصفر
- (7) المسؤولية عن دفع ضريبة القيمة المضافة
- (8) استقطاع خصم وضريبة القيمة المضافة
- (9) التزامات التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة
- (10) الفاتورة الضريبية المشار إليها فيما بعد بفاتورة ضريبة القيمة المضافة والاحتفاظ بالسجلات

⁽⁷³⁾ (الاتفاقية الضريبية الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

(11) الانتهاء من إقرار ضريبة القيمة المضافة ومتطلبات تقديم

الإقرار\

(12) المعالجات الخاصة لتسوية واستردادات الضريبة

(13) الأشخاص الملزمون بسداد الضريبة

(14) تبادل المعلومات بين الدول الأعضاء

(15) الأحكام الانتقالية

(16) الاعتراضات والطعون

(17) الاتفاقيات ما بين دول مجلس التعاون الخليجي

(18) الأحكام الختامية

استنادا لما تم النص عليه بالاتفاقية، فإنها تكون نافذة من تاريخ إيداع وثيقة تصديق الدولة الثانية لدى الأمانة العامة، وبعد قيام المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات العربية المتحدة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة اعتبارا من 1 يناير 2018، فإنه يتعين على باقي دول مجلس التعاون الخليجي البدء في تطبيقها بحلول عام 2019. حيث دخلت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الدول الخليج العربية حيز التنفيذ (بداية عام 2019 طبقت البحرين الضريبة).⁽⁷⁴⁾

تنص الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي على إطار العمل الذي يمكن بموجبه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل دولة من الدول الأعضاء في مجلس التعاون الخليجي، كما تتضمن اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي اتفاق بشأن بعض الأمور المعينة⁽⁷⁵⁾.

بينت الاتفاقية أن الدولة العضو هي الدولة التي تتمتع بالعضوية الكاملة في المجلس وفق نظامه الأساسي. وان لكل دولة عضو ان تصدر قانون (نظام) ضريبة القيمة المضافة والتشريعات ذات الصلة بها، وهي بالتأكيد ستكون منسجمة مع الإطار العام الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

⁽⁷⁴⁾ (الاتفاقية الضريبية الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي لعام 2016)

⁽⁷⁵⁾ (الاتفاقية الضريبية الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

بينت الاتفاقية أن أحكام ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي يجب ان تكون متوافقة مع اتفاقية إطار عمل مجلس التعاون الخليجي. وعندما لا يحدد الإطار قانون التعامل، فإن الأمر متروك لكل دولة في المجلس لوضع أحكام مفصلة خاصة بها.

على سبيل المثال، قررت دولة الإمارات العربية المتحدة فرض نسبة الصفر على خدمات الرعاية الطبية الأساسية، لأن الإطار لا يفرض قانون التعامل بخصوص خدمات الرعاية الصحية. وعلى النقيض من ذلك، سيتم فرض المعدل الموحد للضرائب على الخدمات الطبية في المملكة العربية السعودية، ما لم يتم توفيرها من قبل مستشفى حكومي (عام) وفي هذه الحالة سيكون خارج نطاق تطبيق ضريبة القيمة المضافة

تلتزم الاتفاقية الدول الأعضاء بتنفيذ التشريعات المحلية، مع السماح لهم بحرية التصرف في التعامل مع الأمور الأخرى ذات الصلة. وبشكل مختصر، يتعين على كل دولة من الدول الأعضاء ربط اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي مع القوانين المحلية وتطبيق ضريبة القيمة المضافة⁽⁷⁶⁾.

تضع اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي معدلاً أساسياً لضريبة القيمة المضافة بواقع 5٪ على توريدات السلع والخدمات، فضلاً عن تحديد سعر الضريبة بمعدل صفر لبعض التوريدات، أو إعفاء بعض التوريدات من ضريبة القيمة المضافة بناء على التشريعات المحلية لكل دولة عضو⁽⁷⁷⁾.

سوف تؤثر ضريبة القيمة المضافة في نهاية المطاف على جميع الأعمال التجارية التي تورد السلع أو تقدم الخدمات في دول مجلس التعاون الخليجي وبشكل خاص، فإنه ينبغي على الشركات، التي تتجاوز قيمة توريداتها الخاضعة للضريبة الحد الإلزامي المنصوص عليه، التسجيل لدى الجهة الضريبية ذات الصلة.

(76) (الاتفاقية الضريبية الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

(77) (اتفاقية الضريبة الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

سوف يتم تطبيق نطاق للتسجيل الاختياري ومتطلبات التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة على الكيانات غير المقيمة، إضافة إلى ذلك، يوجد نطاق التسجيل الكيانات المتعددة كمجموعة ضريبية لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وفقاً للشروط المنصوص عليها في التشريعات المحلية لكل دولة من دول مجلس التعاون الخليجي.

فيما يتعلق بمكان التوريد، تختلف ضريبة القيمة المضافة بناء على اللوائح المحلية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة لكل دولة عضو، ووفقاً لمكان التوريد، وتعريف مكان توريد السلع هو المكان الذي تكون فيه السلع تحت تصرف العميل أو تستخدم بواسطته، أي أن مكان توريد السلع المقدمة من خلال النقل هو المكان الذي تبدأ فيه عملية النقل. وهناك أحكام خاصة تتعلق بأماكن التوريدات التالية⁽⁷⁸⁾:

- ✓ النفط والغاز والمياه والكهرباء
- ✓ تأجير وسائل النقل والخدمات المتعلقة بنقل.
- ✓ السلع والركاب.
- ✓ الخدمات المتعلقة بالعقارات.
- ✓ خدمات الاتصالات والخدمات الإلكترونية.
- ✓ المطاعم والخدمات الترفيهية والفعاليات الثقافية والرياضية.
- ✓ هناك قواعد خاصة تتعلق بتحويل مكان توريد السلع بواسطة النقل إلى العميل إذا كان كيانا مسجلا لأغراض ضريبة القيمة المضافة في دولة عضو أخرى.
- ✓ بالنسبة للخدمات، فإن مكان التوريد هو المكان الذي يقيم فيه المورد. ومع ذلك، فإن مكان توريد الخدمات المقدمة إلى عميل خاضع للضريبة يتحول إلى مكان إقامة العميل.
- ✓ تتضمن التوريدات الخاضعة للضريبة جميع توريدات السلع والخدمات والمعاملات التي تخضع أما المعدل ضريبة القيمة المضافة بواقع 5% أو بنسبة الصفر بالمائة، ويتضمن ذلك

⁽⁷⁸⁾ (الاتفاقية الضريبية الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

- ❖ جميع السلع والخدمات (المبيعات ونقل الملكية والاستيعادات، والإيجار والاستئجار والإنشاءات المستخدمة في الأعمال.
 - ❖ نقل السلع والخدمات من وإلى دول مجلس التعاون الخليجي الأخرى
 - ❖ نقل السلع والخدمات من وإلى باقي دول العالم خارج مجلس التعاون الخليجي
 - ❖ التوريدات المفترضة.
 - ❖ استيراد السلع وغالبية الخدمات. \
 - ❖ التوريدات التي يمكن أن تطبق عليها ضريبة بنسبة صفر بالمائة؟
 - ❖ الأدوية والتوريدات الطبية قائمة مشتركة تقرها لجنة وزراء الصحة لدول مجلس التعاون الخليجي).
 - ❖ قطاع النفط وفقاً لتقدير الدولة العضو.
 - ❖ النقل البيني لدول مجلس التعاون والدولي.
 - ❖ النقل وفقاً لتقدير الدولة العضو.
 - ❖ التوريد خارج دول مجلس التعاون الخليجي.
 - ❖ توريد الذهب والفضة والبلاتين الاستثماري
- أما التوريدات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة:

الخدمات المالية⁽⁷⁹⁾: من المتوقع أن تعفي الخدمات المالية المنفذة بشكل عام من قبل البنوك والمؤسسات المالية المعتمدة من ضريبة القيمة المضافة. إلا تعتبر الخدمات المعفاة من الضريبة بمثابة توريدات خاضعة للضريبة، وبالتالي فإن الشخص الخاضع للضريبة، الذي يقوم بتنفيذ توريدات معفاة من الضريبة فقط، لن يكون قادراً على استرداد ضريبة المدخلات المتكبدة عن تلك التوريدات.

- من الممكن منح المؤسسات المالية الحق في استرداد ضريبة المدخلات على أساس معدلات استرداد يتم تحديدها وفقاً لتقدير كل دولة عضو أو على أساس طريقة خصم تناسبي.

(79) اتفاقية الضريبة الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، (2016)

▪ يجوز لكل دولة من الدول الأعضاء تطبيق أي معالجة ضريبية أخرى على قطاع الخدمات المالية.
ويجوز للدول الأعضاء أن تعفي الاتي من الضريبة أو إخضاعها لنسبة الصفر بالمائة:

✓ التعليم

✓ العقارات.

✓ النقل المحلي.

✓ إن ضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر هي معدل ضريبة يتم تطبيقه على التوريدات الخاضعة للضريبة. ونتيجة لذلك، فإنه يحق لمورد السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر طلب استرداد مقابل ضريبة القيمة المضافة المتكبدة على التكاليف⁽⁸⁰⁾.

✓ وفي المقابل، لا يعد الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة بمثابة معدل ضريبة ولا يعتبر كتوريدات خاضعة للضريبة، ولا يحق لهؤلاء الأشخاص الخاضعين للضريبة، الذين يقومون بالتوريدات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة، المطالبة باسترداد ضريبة القيمة المضافة المتكبدة على تكاليف هذه التوريدات، يؤدي ذلك إلى ارتفاع التكلفة على موردي السلع أو الخدمات المعفاة من الضريبة⁽⁸¹⁾.

✓ الواردات والصادرات: تشير الواردات إلى السلع التي تدخل إلى دول مجلس التعاون الخليجي من خارج منطقة الخليج. عادة ما تستحق ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة، غير أنه توجد بعض القواعد الخاصة المتعلقة بتقييم السلع المستوردة والمعلقة (طبقاً للنظام الجمركي). وتشير الصادرات إلى السلع المنقولة خارج دول مجلس التعاون الخليجي، وعادة ما يتم إخضاع الصادرات للضريبة بنسبة الصفر بالمائة، مع مراعاة بعض الشروط.

(80) اتفاقية الضريبة الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، (2016)

(81) اتفاقية الضريبة الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، (2016)

✓ موعد استحقاق ضريبة القيمة المضافة: هناك بعض القواعد الخاصة، ولكن بشكل عام، فإن وقت التوريد لأغراض ضريبة القيمة المضافة هو نفس وقت البنود التالية، أيها يحدث أولاً:

- ❖ توريد السلع أو الخدمات.
- ❖ إصدار فاتورة ضريبية.
- ❖ استلام المقابل كلياً أو جزئياً.
- ❖ يحق للشخص الخاضع للضريبة أن يخصم مبلغ ضريبة القيمة المضافة المتكبدة. (ضريبة المدخلات) في سياق القيام بتوريداته الخاضعة للضريبة من ضريبة القيمة المضافة المستحقة على التوريدات الخاضعة للضريبة المنفذة (ضريبة المخرجات).
- ❖ يجب دائماً توفير إثبات على ضريبة القيمة المضافة التي تم تحصيلها وسدادها، وتكون عادة عن طريق الفاتورة الضريبية، ولكل دولة عضو الحق في تطبيق شروطها الخاصة فيما يتعلق بطريقة خصم ضريبة القيمة المضافة.
- ❖ يجب الاحتفاظ بفواتير ضريبة القيمة المضافة والسجلات المحاسبية لمدة لا تقل عن 5 سنوات من نهاية السنة التي تم فيها إصدار الفاتورة. أما بالنسبة للعقارات، فإنه يجب الاحتفاظ بفواتير ضريبة القيمة المضافة والسجلات المحاسبية لمدة 15 عاماً.⁽⁸²⁾
- ❖ الحد الأدنى لفترة إقرار ضريبة القيمة المضافة هو شهر واحد، غير أنه يحق لكل دولة عضو تمديد فترة إقرار ضريبة القيمة المضافة وفقاً لقانون ضريبة القيمة المضافة المحلي أي كل ربع سنوي.
- ❖ تتطلب اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي معالجة خاصة لبعض فئات الأشخاص فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، حيث يتم تطبيق الإعفاء الضريبي أو استرداد الضريبة المدفوعة عند تكبد الضريبة للأشخاص التاليين⁽⁸³⁾:
- ✓ المؤسسات الحكومية

⁽⁸²⁾ <https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>
⁽⁸³⁾ (الاتفاقية الضريبية الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

- ✓ الجهات الخيرية والمؤسسات ذات النفع العام
- ✓ الشركات المعنية بموجب اتفاقيات لاستضافة فعاليات دولية
- ✓ مواطني دول مجلس التعاون عند تشييد منازلهم للاستعمال الخاص.
- ✓ المزارعين والصيادين غير المسجلين للضريبة. الضرائب الحديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة (ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية)

✓ توفر اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي معلومات كافية للشركات حول كيفية بدء التخطيط والاستعداد لضريبة القيمة المضافة، حيث يجب أن تبدأ الشركات على الفور بالاستعداد لضريبة القيمة المضافة والتحقق مما إذا كانت الأنظمة قادرة على دعم ضريبة القيمة المضافة⁽⁸⁴⁾.

ثالثاً: أدلة الإرشاد والتوضيحات:

رغم كل ما ورد بالقانون ولائحته التنفيذية قد تظهر مشاكل لدى الهيئة الاتحادية عند التطبيق ممثلة مثلاً في: عدم قدرة المكلفين على إتمام عمليات التسجيل، أو ظهور مشاكل مالية أثناء عمليات دفع الضريبة المستحقة، أو الوقوع بمشاكل احتساب الغرامات على المكلفين لأمر ليس لهم علاقة بها وانها قد ترتبط بمشاكل في أنظمة التحصيل منها على سبيل المثال، دفع المكلف وعدم اكتمال عملية السداد (لم يأخذ المكلف الخطوة اللاحقة Submit) أو أن يكون دفع في بطاقة الائتمان ولم يقرأ النظام السداد ومشاكل أخرى نتيجة استخدام وسيلة الدفع الإلكتروني (e-dirham)، ولهذا كان على الهيئة إصدار العديد من أدلة الإرشاد والتوضيحات وهي إرشادات وتوضيحات مستمرة ويمكن الاطلاع عليها من الموقع الإلكتروني للهيئة الاتحادية للضرائب ومن هذه الأدلة الإرشادية مثلاً: ⁽⁸⁵⁾

❖ دليل المستخدم للمجموعات الضريبية (التسجيل وتعديله وإلغاءه) سبتمبر 2018م.

⁽⁸⁴⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

⁽⁸⁵⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

- ❖ دليل المستخدم لاسترداد ضريبة القيمة المضافة عن بناء المساكن الجديدة للمواطنين سبتمبر 2018م.
 - ❖ دليل المستخدم لضريبة القيمة المضافة (التسجيل وتعديله وإلغاءؤه) نوفمبر 2018.
 - ❖ دليل المستخدم لإقرارات ضريبة القيمة المضافة مايو 2018.
 - ❖ دليل المستخدم للدفع، أكتوبر 2018.
- ومن التوضيحات الصادرة عن الهيئة الاتحادية للضرائب مثل⁽⁸⁶⁾:

توضيح عام بشأن آلية هامش الربح - السلع المؤهلة

- ❖ توضيح عام بشأن ضريبة القيمة المضافة سكن العمال (سكني أم مزود بالخدمات)
- ❖ توضيح عام بشأن ضريبة القيمة المضافة الفوائد البنكية وتوزيعات الأرباح
- ❖ توضيح عام بشأن ضريبة القيمة المضافة منزل المزرعة والأرض الزراعية

بالإضافة إلى أهمية الإلمام بكل من قرار مجلس الوزراء رقم 39 لسنة 2017 بشأن رسوم الخدمات التي تقدمها الهيئة وقرار مجلس الوزراء رقم 40 لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبة في الدولة، حاولنا واجتهدنا من خلال الجدول التالي، عمل مقارنة بين محتويات (مواد وردت بالتشريعات) في أي من الاتفاقية الموحدة وقانون الإجراءات الضريبة ولائحته التفسيرية، وقانون ضريبة القيمة المضافة الضريبة ولائحته التفسيرية، متضمنه لبعض حالات التوريد ومعالجة موضوعات محددة ذات صلة حتى يتمكن القارئ من سهولة الرجوع وفهم التفسيرات وبيان مرجعها، وننصح عند المقارنة، الاطلاع على كافة البنود وذلك لاحتمالية وجود تشابه بين البنود وقد تكون المقارنة في أكثر من عمود.⁽⁸⁷⁾

⁽⁸⁶⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

⁽⁸⁷⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

توفر اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي معلومات كافية للشركات حول كيفية بدء التخطيط والاستعداد لضريبة القيمة المضافة، حيث يجب أن تبدأ الشركات على الفور بالاستعداد لضريبة القيمة المضافة والتحقق مما إذا كانت الأنظمة قادرة على دعم ضريبة القيمة المضافة.

نظام الخدمة الإلكتروني: المطلوب من دول مجلس التعاون تفعيل نظام الخدمة الإلكترونية بين دول الأعضاء، لتجنب الوقوع بالخطأ من قبل المصدرين في الدول المطبقة حيث نصت المادة (71) من الاتفاقية: "على الأمانة العامة لمجلس التعاون الخليج العربية، اتخاذ التدابير اللازمة لإنشاء موقع أو نظام إلكتروني مركزي لمتابعة المعلومات المتعلقة بالتوريدات البينية، وتبادل المعلومات بين الجهات الضريبية المختصة، على أن يتضمن الموقع معلومات عن رقم التعريف الضريبي لكل مورد وعميل، ورقم الفاتورة الضريبية وتاريخها، ووصف المعاملة ومقابل المعاملة، وفي حال تطابق المعلومات المسجلة من قبل كل من المورد والعميل يمنح كل منهم رقم تأكيد يجب الاحتفاظ به لغايات التدقيق"(88)

يحق لكل جهة حكومية مختصة في كل دولة عضو الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالتوريدات البينية التي تمت بين خاضعين للضريبة ومسجلين لغاية الضريبة ويتيح نظام الخدمة الإلكتروني بمتابعة إثبات انتقال السلع بين دول الأعضاء المطبقة للضريبة(89).

خامساً: الإجراءات الضريبية

يهدف القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية وقرار مجلس الوزراء 36 لسنة 2017 اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية "إلى تنظيم الحقوق والالتزامات المتبادلة بين الهيئة الاتحادية للضرائب،

(88) <https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

(89) يهدف القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية وقرار مجلس الوزراء 36 لسنة 2017 اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية

ودافعي الضرائب والأشخاص المتعاملين معها، وبهدف إلى تنظيم الإجراءات والقواعد المشتركة المعمول بها في جميع القوانين الضريبية في الدولة.

لم يهمل قانون تنظيم الإجراءات الضريبية أي إجراء له علاقة بالتحصيل والتسجيل والسيادة الضريبي، فقد وضح التعليمات التي يحتاجها الأفراد والشركات في تأدية هذا الالتزام بدقة ومهنية ومنها على سبيل المثال⁽⁹⁰⁾

❖ وضع مواد تفصيلية تخص السجلات الضريبية وإلزام الأعمال بالاحتفاظ بالسجلات لمدة تصل إلى خمس سنوات.

❖ حدد إجراءات الاعتراض والطعن، والحقوق التي يتمتع بها الشخص الخاضع للضريبة.

❖ حدد الإقرار الضريبي والبيانات والمعلومات المتعلقة بالضريبة باللغة العربية، وحدد قبول البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات المتعلقة بالضريبة، والأحكام العامة الأخرى بما فيها إعداد الإقرارات الضريبية وقواعد الإفصاح الطوعي.

❖ يطلب القانون من كل خاضع للضريبة أن يقوم بإعداد الإقرار الضريبي عن كل فترة ضريبية خلال المدة التي تم التسجيل فيها وتقديم الإقرار الضريبي للهيئة وفقا للأحكام هذا القانون.

❖ نص القانون على سداد أي ضريبة مستحقة الدفع وفقا لما تم تحديده في الإقرار الضريبي أو أي تقييم ضريبي خلال المهلة الزمنية وسداد أية غرامات إدارية مقررة خلال المدة الزمنية المحددة في القانون.

❖ حدد آلية التسجيل كوكيل ضريبي وحدد الشروط والمتطلبات الأساسية الواجب توافرها في الوكيل الضريبي.

❖ حدد آليات تحصيل واسترداد الضرائب والعقوبات المترتبة على التهرب الضريبي.

❖ يبين القانون عقوبات عدم الامتثال لأحكامه ولأحكام القوانين الضريبية بشكل عام بها في ذلك العقوبات المترتبة على التهرب الضريبي،⁽⁹¹⁾

⁽⁹⁰⁾ القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية وقرار مجلس الوزراء 36 لسنة 2017 اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية
⁽⁹¹⁾ (اتفاقية الضريبة الموحدة في دول مجلس التعاون الخليجي، 2016)

❖ حدد القانون حق الهيئة القيام بالتدقيق الضريبي على أي شخص للتأكد من مدى التزامه بالأحكام الواردة في القانون في مقرها أو مكان عمل الشخص الخاضع للتدقيق أو أي مكان آخر يمارس فيه هذا الشخص الأعمال أو يقوم بتخزين السلع أو بحفظ السجلات

❖ ينص القانون على حظر كل موظف في الهيئة القيام أو المشاركة بأية إجراءات ضريبية تتعلق بأي شخص في حال له صلة قرابة (تضارب المصالح).

❖ وضع القانون معايير للحفاظ على السرية من قبل موظفي الهيئة ويلتزم وعدم الإفصاح عن المعلومات التي حصلوا أو اطلعوا عليها بصفتهم الوظيفية⁽⁹²⁾

ومنه تعتبر ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليبي من الضرائب المستحدثة، وجاءت فكرة هذه الضريبة لما لها من أهمية اقتصادية على مستوى دول المجلس، وقد تمت بناء على اتفاقية مشتركة بين دول المجلس، وذلك في إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليبي، حيث تتضمن الاتفاقية الإطار القانوني الذي بموجبه يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل دولة من دول المجلس، كما انها تتضمن الإطار الخاصة ببعض الأمور المعينة كما أنها تلزم الدول الموقعة عليها بإصدار تشريعات محلية تنظم ضريبة القيمة المضافة مع سماحها للدول بحيرة التصرف في التعامل مع الأمور الأخرى ذات الصلة بضريبة القيمة المضافة، حيث يتعين على كل دولة من دول المجلس أن تقوم بربط الاتفاقية في إطار التشريعات الضريبية الخاصة بها، حيث بدأت كلاً من دولة الإمارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية بتطبيق الضريبة ابتداء من أول يناير لعام 2018، ويتعين على باقي الدول في مجلس التعاون الخليبي البدء بتطبيقها بحلول عام 2019⁽⁹³⁾

(92) إبراهيم سالم العقيلي: الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل دار قنديل للنشر، عمان، طبعة أولى، 2016م، ص 178.

(93) <https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

الفرع الثاني

الفرق بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات

ضريبة القيمة المضافة ليست شكلاً جديداً من الضرائب، ولكنها مجرد تعديل لضريبة قائمة أصلاً وهي ضريبة المبيعات الجمالية، ومع ذلك توجد عدة اختلافات إدارية بين الاثنين ولكن الأهم هو التشابه الاقتصادي بينهما. وقد بينت دراسة أجريت في أبريل من العام 2001 وقدمت معلومات عامة عن ضريبة القيمة المضافة في لبنان أن الضريبة على المبيعات التي يتكون وعاءها الضريبي من تصنيع وتوزيع المنتجات، مع إعفاء عملية التصدير وفرض الضرائب على عملية الاستيراد تتميز بالبساطة والمردودية ولكنها ضريبة تراكمية، أما الضريبة المفروضة على مرحلة واحدة من الدورة الاقتصادية فهي تحل مشكلة التراكم، إذ تفرض هذه الضريبة مرة واحدة على السلعة وتحول دون فرض الضريبة أكثر من مرة. ومن أبرز الضرائب على المرحلة الواحدة:

أولاً : الضريبة على البيع بالتجزئة

وهي الضريبة التي لا تطال السلع المصنعة إلا بوقت بيعها للمستهلك، وهي ضريبة قد تتعرض للكثير من عمليات الغش والتدليس بسبب تعذر مراقبة جميع السلع حتى وصولها إلى التاجر الأخير. وفي حال نجح تاجر التجزئة في التهرب من الضريبة، تخسر الدولة مجمل الإيرادات التي يؤمنها فرض الضريبة على السلع⁽⁹⁴⁾.

ثانياً : الضريبة على مستوى المنتج الضريبي الأخير

وهي الضريبة التي تفرض وقت خروج المنتج من حلقة الإنتاج ليدخل حلقة التسويق، وتتميز هذه الضريبة بإمكانية إعفاء الصناعة الحرفية وتجارة السلع المصنعة وشراء المواد الأولية من تطبيقها، غير أنها تنطوي على خطر كبير يتمثل في إمكانية خسارة الإيرادات في حالة الغش أو التدليس بالنسبة

(94) قاسم ناي علوان ونجية ميلاد الزباني، المرجع السابق، ص 223.

للاقتصاد كله، لأنه تشجع على الإنتاج في الخارج مما قد يؤدي إلى هروب المستثمرين⁽⁹⁵⁾.

ثالثاً : الضريبة على الإنتاج ذي الدفعات المجزأة

وهي الضريبة التي يتم تحميلها على مختلف مراحل دورة الإنتاج بحيث تسدد بشكل مسبق، حيث تبدأ هيئة الضرائب بتحصيل الضريبة منذ الصيغة الأولى وعلى اعتبار أن الدفع المقسط يخفف من مسؤولية المكلفين بالضريبة، إذ أن كل واحد منهم يستند جزءاً من الضريبة غير أن نظام الدفع المجزأ هذا لا يوفر حلاً لجميع المشاكل، لاسيما على صعيد الخصم كما يعيق تطوير الإنتاجية، وبالتالي فقد أدى التنبيه إلى هذه الجوانب السيئة إلى تبني ضريبة القيمة المضافة. وقد أكدت الدراسات في هذا المجال على أن ضريبة المبيعات تولد ميلاً أكبر إلى التهرب الضريبي قياساً بضريبة القيمة المضافة وذلك بسبب تداخلها مع أنظمة التعريفات والضرائب الجمركية على واردات السلع. إلى جانب التأكيد على ضرورة إعداد وتصميم استراتيجية حديثة تسمح بالتحول التدريجي من تطبيق قانون الضريبة على الإنتاج والاستهلاك إلى قانون ضريبة القيمة المضافة المحايدة وذلك لما تتمتع به من مميزات لا تتوافر في أي ضريبة أخرى منها⁽⁹⁶⁾:

1. بالمقارنة مع الضريبة على رقم الأعمال، تتميز هذه الأخيرة بالبساطة والسهولة فإطارها يتكون من عمليات التصنيع والتوزيع للمنتجات إضافة إلى إعفاء عمليات التصدير وفرض الضريبة على عمليات الاستيراد، ولكن هذه الضريبة وعلى اعتبار أنها من الضرائب التراكمية، تفرض على كل عملية بيع للصنف الواحد من السلع، ولأنه تسمح بخصم الضريبة على المشتريات، فإنها تشوه قواعد السوق من خلال تشجيع الدورة الاقتصادية القصيرة والمؤسسات المتعددة بدلاً من المؤسسات الموحدة والمتخصصة.

⁽⁹⁵⁾ قاسم ناي علوان ونجية ميلاد الزباني، المرجع السابق، ص 226.

⁽⁹⁶⁾ قاسم ناي علوان ونجية ميلاد الزباني، المرجع السابق، ص 227.

2. بالمقارنة مع ضريبة المبيعات تعتبر الأخيرة ضريبة على مرحلة واحدة لا تطل السلع المصنعة إلا عند بيعها للمستهلك النهائي، إلا أن قاعدتها الضريبية ضيقة كونها تستثني الخدمات، كما أنها قد تكون أكثر عرضة للغش بسبب تعذر مراقبة السلع حتى وصولها إلى التاجر الأخير، وحصول التباس من التمييز بين التاجر والمستهلك، وفي حال نجاح المكلف فإن الدولة تخسر مجمل الإيرادات التي يؤمنها فرض الضريبة على السلع مما يؤدي تخفيض الإيرادات الضريبية، وبالتالي تتميز ضريبة المبيعات عن ضريبة القيمة المضافة بأنها تشمل ضريبة المبيعات دفعة واحدة من المستهلك عند مستوى المفرد من السلعة وتحصل بمعدل ثابت، أما ضريبة القيمة المضافة فهي مقسمة على مراحل الإنتاج المختلفة، وإذا كان معدل ضريبة المبيعات هو نفسه معدل ضريبة القيمة المضافة فإن إجمال مردود الضريبة يكون واحداً بغض النظر عن طريقة تحصيله. وهذا يثور تساؤل مؤداه طالما حصيلة الضريبتين واحد فأى منهما هو الأفضل؟ يمكن الإجابة على هذا التساؤل من خلال مراعات الجوانب الثلاث الآتية⁽⁹⁷⁾:

الجانب الأول :

وهو الجانب الذي يتعلق بقيمة الضريبة، حيث أن الضريبة على الاستهلاك تظهر للمستهلك في صورة منفصلة عن السعر الأمر الذي يثير في داخله التذمر ويجعله أكثر حذراً عند تحملها مما يحفزها على محاولة تجنبها أو التهرب منها إذا أمكنه ذلك أي أنه من الأفضل عدم معرفة الضريبة هنا بشكل واضح بالنسبة للمستهلك⁽⁹⁸⁾.

الجانب الثاني :

(97) إبراهيم سالم العقيلي: الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل، دار قنديل للنشر، عمان، طبعة أولى، 2016م، ص 178.
(98) . إبراهيم سالم العقيلي: الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل، دار قنديل للنشر، عمان، طبعة أولى، 2016، ص 165.

وهو الجانب الذي يتعلق بالإجراءات اللازمة لتطبيق كل من النوعين من أنواع الضرائب، فيقل عدد المكلفين بالضريبة على الاستهلاك عددهم في الضريبة على القيمة المضافة، الأمر الذي يسهل الإجراءات الإدارية ويؤدي إلى استبعاد السلع الرأسمالية عند حساب الضريبة على القيمة المضافة إلى نتائج أكثر عالية عنه في ظل الضريبة على الاستهلاك، حيث أنه يصعب تتبع بنود المشتريات من تاجر الجملة، هذا بالإضافة إلى تدخل الآراء الشخصية للمكلفين عند حساب ضريبة القيمة المضافة من خلال الفاتورة الضريبية، الأمر الذي لا يتوافر في الضريبة على الاستهلاك⁽⁹⁹⁾.

الفرع الثالث

أسس معالجة الأصول الثابتة محاسبياً عند تحديد ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات

اتجهت الآراء حول معالجة الأصول الثابتة عند تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة بشكل عام والتي يمكن الأخذ بها عند تطبيق الضريبة بدولة الإمارات إلى ثلاثة اتجاهات هي :

أولاً : يرى جانب من الفقه أن يحدده وعاء الضريبة على أساس خصم كافة العناصر الوسيطة الداخلة في الإنتاج سواء أكانت في صورة أصول متداولة أو أصول ثابتة من المبيعات، دون خصم مخصص استهلاك الأصول الثابتة، بمعنى أنه يسمح بخصم مخصص استهلاك الأصول القديمة الموجودة بالشركة فقط.⁽¹⁰⁰⁾

ثانياً : يرى جانب آخر من الفقه أن يتم تحديد وعاء الضريبة على أساس خصم العناصر الداخلية في الإنتاج المتمثلة في الأصول المتداولة فقط، وكذلك مخصص استهلاك الأصول الثابتة من إجمالي رقم المبيعات سواء أكانت قديمة أو جديدة.

(99) محمد أبو نصار ومحفوظ المشاعلة وفراس الشهبان، الضرائب ومحاسبتها، بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان 1996، ص 30.

(100) إبراهيم سالم العقيلي: الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل، دار قنديل للنشر، عمان، طبعة أولى، 2016، ص 168.

ثالثاً : يرى جانب ثالث وأخير من الفقهاء أن يتم تحديد وعاء الضريبة على أساس خصم العناصر المشترية والداخلية في الإنتاج المتمثلة في أصول متداولة فقط من رقم المبيعات دون السماح بخصم مخصص استهلاك الأصول الثابتة ولا المشتري منها⁽¹⁰¹⁾.

ونعتقد هنا عن الأجدر هو الأخذ بالرأي الأول عند معالجة الأصول الثابتة محاسبياً لتحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة، حيث أن خصم السلع الرأسمالية من وعاء الضريبة ضروري وذلك لتشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية نظراً لمزايا نموذج الاستهلاك والذي يتم حساب الضريبة وفقاً لخصم المباشر

المطلب الثاني

الدور الإيجابي للضريبة على القيمة المضافة

في دعم الخزينة العامة في الدولة

اتبعت دول مجلس التعاون الخليجي سياسة ضريبية موحدة، تستند إلى اتفاقية إقليمية خاصة هي الاتفاقية الموحدة للضريبة على القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، نوفمبر 2016م وتعنى الاتفاقية بالتعاون الضريبي والتنسيق بين دول المجلس من حيث فرض الضريبة بشكل موحد، وتهدف السياسة الضريبية في دول مجلس التعاون الخليجي إلى الاتفاق المسبق في إطار اتفاقي موحد لفرض الضريبة وخاصة الضريبة على القيمة المضافة، التي أصبحت موحدة من حيث النسبة وهي 5% كما أن الإعفاءات الضريبية في ضريبة القيمة المضافة ووعاء الضريبة وجبايتها جاءت موحدة في إطار الاتفاقية⁽¹⁰²⁾.

وتفرض ضريبة القيمة المضافة على معاملات استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع. ولأهمية الاتفاقية

(101) المرجع السابق، ص326.

(102) حيدر مجيد عبود الفتلاوي: معوقات فرض الضرائب على نشاط التجارة الإلكترونية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، السنة التاسعة، العدد (29)، 2017م، ص 15.

وتأثيرها على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الإمارات سيتم بالتأكيد التطرق إلى ما ورد فيها من خلال استعراض ما قامت به دولة الإمارات في هذا الخصوص، وبالرغم من أن الاتفاقية تمثل إطار عام للتكامل ملزم في بعض موادها للدول، إلا أنها في نفس الوقت أتاحت المجال لكل دولة مرونة في تحديد ما يتلاءم مع طبيعتها من حيث، وقت التطبيق، وأنواع التوريدات الخاضعة، واستيراد وتصدير السلع والخدمات، وتحديد منها نسبة الضريبة الصفريّة أو المعفاة أو المستثناة⁽¹⁰³⁾.

هذا والمطلوب عند تطبيق الضريبة في دول المجلس الرجوع إلى الاتفاقية الموحدة ومن ثم قانون الإجراءات الضريبية ولائحته التفسيرية ويتبع ذلك تطبيق ما ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة ولائحته التفسيرية وهي بالتأكيد لن تخرج عما ورد في الاتفاقية الموحدة أو الإجراءات الضريبية الاتحادية⁽¹⁰⁴⁾.

تؤثر الضريبة على القيمة المضافة تأثيراً كبيراً في حياة الدولة الاقتصادية، وقد وجه علماء المالية عنايتهم إلى دراسة هذه الآثار في الفترة الواقعة بين الحربين العالميتين الأولى والثانية، عندما كان على الدولة أن تزيد من إيراداتها الضريبية نتيجة زيادة النفقات العامة والاندفاع نحو التسليح في الدول الأوروبية.

(103) . إبراهيم سالم العقيلي: الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل، دار قنديل للنشر، عمان، طبعة أولى، 2016، ص 168.

(104) حيدر مجيد عبود الفتلاوي: معوقات فرض الضرائب على نشاط التجارة الإلكترونية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، السنة التاسعة، العدد (29)، 2017م، ص 15.

الفرع الأول

الأثر العام للضريبة على القيمة المضافة

يوزع الدخل بين الاستهلاك والادخار. ويتوقف مقدار الاستهلاك أو الادخار على الميل للاستهلاك والميل للادخار. والميل للاستهلاك (أو الادخار) هو العلاقة بين حجم الاستهلاك (أو حجم الادخار) وحجم الدخل⁽¹⁰⁵⁾.

وتؤثر الضرائب بكافة أنواعها وكقاعدة عامة على الاستهلاك (وعلى الادخار) عن طريق تخفيض حجم الدخل المتاح للأفراد، وإن كان أثرها على الادخار أكبر منه على الاستهلاك. على أن الضريبة إذا كانت تقلل من الادخار الخاص، فإنها إذا استعملت التمويل الاستثمارات العامة فإنها تؤدي إلى زيادة الادخار العام، وهذا يعني أنها قد تؤدي في هذه الحالة إلى زيادة الادخار القومي في مجموعه⁽¹⁰⁶⁾.

الفرع الثاني

أثر ضريبة القيمة المضافة على الخزينة والإنفاق العام

والهدف من الضريبة أساساً هدف مالي هو تمويل الإنفاق العام ولكن ذلك لا يمنع أنه يمكن أن تكون لها أهداف أخرى اقتصادية أو اجتماعية ومن ذلك المجال الاقتصادي الدور الذي يمكن أن تلعبه الضريبة في تنشيط الركود وذلك بتخفيضها أو على العكس في الحد من التضخم وذلك بزيادتها وفي المجال الاجتماعي تلعب الضريبة دوراً في التقريب بين مستويات الدخل وذلك بإعفاء الدخل المحدود منها وفرضها تصاعدياً على الدخل المرتفعة وفوق ذلك تستخدم حصيلة الضريبة عن القيام بخدمات بأسعار رمزية أو منخفضة يستفيد منها أساساً أصحاب الدخل المحدود⁽¹⁰⁷⁾.

(105) سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008م، ص 209.

(106) عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005م، ص 479.

(107) طه الطاهر ود. سعيد سليمان: نظم ضريبة مقارنة، جامعة القاهرة التعليم المفتوح، 2016م، ص 43.

ونتيجة لتعدد أهداف الضرائب يمكن أن يقع التعرض بينها و هذه الحالة تكون الأولوية للهدف المالي أي هدف الحصيلة لتمويل الإنفاق العام لأنه لا بديل له في حين تتوافر أدوات أخرى للدولة لتحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والأمثلة على التعارض المذكور كثيرة منها ضريبة جمركية مرتفعة لحماية المنتجات المحلية هدف اقتصادي) إذ أنها تؤدي إلى انخفاض حصيلة الضريبة الجمركية نتيجة نقص الضريبة أي أنه يجب أن تفرض الضريبة طبقا للمقدرة التكاليفية الممول ويقصد بهذه القدرة مقدار دخله وإنفاقه وثروته(108).

يتضمن مفهوم العبء الضريبي بمختلف أشكاله تكلفة تحويل الموارد غير الموازنة إلى القطاع العام ومستوى التضحية في الرفاهة الذي يتحمله الأفراد نتيجة لذلك التحويل. ويعني ذلك أن الأفراد في النهاية هم الذين يتحملون العبء بالرغم من أن الضريبة تفرض على الأفراد والشخصيات الاعتبارية. ويختلف العبء القانوني الذي يقع عند اشتراع الضريبة عن العبء عن الاقتصادي الذي ينشأ نتيجة للمواءمات التوزيعية عبر المعاملات الاقتصادية، لذلك لا بد أن يدرك المكلفين بسداد الضريبة على القيمة المضافة (vat) بأن المشرع عندما فرض الضريبة على المنتج فإنه لم يقصد بذلك وضع العبء عليه وإلا تم فرضها على أرباحه فالمنتج هذا يقوم بدور المحصل الوسيط (109) والمقصود هو نقل العبء إلى المستهلك بواسطة أسعار أعلى. ونسبة لأن الاهتمام الرئيسي للسياسة المالية يجب أن يكون منصبا نحو توزيع العبء الضريبي بعد الانتقال (أي العبء الاقتصادي) فعلى السياسيين اختيار الصيغ الضريبية التي تعطي النتائج المرغوبة حسب متطلبات الوضع الاقتصادي وخطته، وهذا بالطبع لا يعتبر مهمة سهلة، وهناك ثلاثة طرق يمكن من خلالها تناول مشكلة العبء الضريبي وهي (110) :

(108) محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، دار هوم، الجزائر، 4، 2008م، ص 317.

(109) حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005م، ص 39.

(110) سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008م، ص 209.

1/ العبء المطلق (Absolute Incidence) :

يهتم هذا الأسلوب بفحص الآثار التوزيعية لضريبة معينة بافتراض بقاء النفقات العامة ثابتة. خاصة فيما يتعلق بالآثار على سياسة الاستقرار الاقتصادي . ففي حالة افتراض زيادة ضرائب الدخل دون أن يصحب ذلك زيادة معوضة في النفقات أو تغير معوض في الضرائب الأخرى، فستنشأ آثار كلية للتدهور في الطب الكلي وفي حالة عدم وجود سياسة معوضة فإن الآثار ستكون مرتبطة بالحالة الاقتصادية، وقد يؤدي ذلك إلى زيادة معدلات البطالة أو تدهور مستوى الأسعار أو انخفاض في معدل التضخم، وسيكون لكل من تلك الاحتمالات آثارها التوزيعية التي لا يمكن فصلها عن آثار التغير الضريبي نفسه . وهكذا نجد أن هذا المفهوم يقوم إلى مجموعة واسعة من الخيارات على المستوى الكلي، ما يجعله غير مرضياً كخيار وحيد للسياسة المالية⁽¹¹¹⁾.

2/ عبء الموازنة (Budget Incidence) :

هنا يتم حساب العبء باعتبار التغيرات في جانبي الضريبة والإنفاق وآثار ذلك على مراكز العائلات. فسيؤثر الدخل المتاح للاستهلاك الخاص بالنسبة لعائلات معينة ليس فقط بسبب التغير في الضرائب وإنما أيضاً بسبب سياسة الإنفاق. ففي حالة وجود إعانات فإن الدخل الخاصة ستزداد تماماً، مثلما ستتناقص في حالة فرض الضرائب. في حالة التوفير الحكومي للخدمات العامة (تعليم، صحة، بيئة... إلخ) أو في حالة الدعم السلمي (الأدوية، كتب مدرسية، الخبز، الكهرباء... إلخ) فإن المشتريات الضرورية ستؤثر على توزيع الدخل الخاص والذي تمت تغذيته بتلك الإعانات أو الدعم وسيؤثر ذلك على جانب المكاسب في الرفاهية. يظهر هنا تأثير جانب الإنفاق على الدخل الخاصة في الموازنة بالإضافة للضرائب ونسبة لتزامن آثار الضرائب والإنفاق فليس من الممكن التمييز بينهما من الناحية العملية وستنتج بالتالي آثاراً إجمالية لزيادة الإنفاق الحكومي والضرائب يتم قياسها بحساب التأثيرات

⁽¹¹¹⁾ يوسف فندي شباط: المالية العامة وتشريعات الضرائب وتطبيقاتها، جامعة ظفار، كلية الآداب - قسم القانون، الناشر: دار الكتاب الجامعي - دولة الإمارات العربية المتحدة - الجمهورية اللبنانية 2017 ص 302

على المكاسب الناشئة عن الإنتاج في القطاع الخاص والحكومي وكذلك التغيرات في الدخل ومنافع الخدمات العامة والخاصة. هذه الحالة تخلق توازناً كائياً من خلال المعاملات في مجمل الاقتصاد، لذلك يجب النظر إلى الإيرادات العامة خاصة الضريبية منها برؤية تربطها بأوجه الإنفاق حتى لا يتم الاستكفاء بعقلية (الجابي) المستفيد من جبايته⁽¹¹²⁾.

3/ العبء الفرقي (Differential Incidence) :

هذا المفهوم هو الذي يتم التأسيس عليه في حالة ضريبة القيمة المضافة (VAT) إذ يتم هنا إحلال أحد أنواع الضرائب محل أخرى. في موضوع الدراسة هذا يتم إحلال الـ (vat) محل ضرائب المبيعات، رسوم الإنتاج، ضريبة الاستهلاك.. إلخ. ويصبح ذلك من الممكن التخلص من الصعوبات الناشئة عن استعمال العبء المطلق أو عبء الموازنة، في حالة بقاء مستويات الإنفاق والإيرادات الكلية ثابتة. ميزة هذا الأسلوب تكمن في عدم تحويل موارد إضافية للاستعمال العام الأمر الذي لا يفرض عبئاً إضافياً على القطاع الخاص وإنما يتضمن إعادة توزيع العبء بين العائلات حسب السلع والخدمات المستهدفة كقاعدة ضريبية (Tax Base). فستربح العائلات التي تنخفض أو تعفي الضرائب على السلع التي تستهلكها بينما تخسر عائلات أخرى تستهلك السلع التي تحول إليها أو تزيد عليها، الضرائب من ناحية أخرى سيكسب المنتجون الذين ينتجون السلع المستهلكة بواسطة الشريحة الأولى، بينما يخسر منتجو وموزعو السلع الخاضعة للضريبة ومعهم العاملون بتلك القطاعات وعندما تنتهي المواءمات الاقتصادية ويستقر العبء بشكله الاقتصادي ينشأ ما يسمى العبء الفرقي. وفي حالة الـ (vat) إذا ما تم الإحلال بشكل صحيح سينشأ عبء فرقي يعتمد أثره على خارطة السلع التي تشكل القاعدة الأساسية للضريبة، وسيكون ذلك الأثر مبنياً على جداول المنفعة الحدية للدخل. يمكن القول بأن قياس العبء المقصود به معالجة كيفية توزيع الضريبة عبر تجميع مناسب وفقاً لشرائح المنتجين أو المستهلكين، وبالرغم من وقوع العبء على الأفراد فليس من الممكن تحديد ما

(112) محمد خير عكام، مرجع سابق، ص 112.

يحدث للمجموعات الداخلية في حالة ضرائب الدخل المباشرة. ويجب التأكيد هنا أن العبء الاقتصادي لا يتوقف على النسبة الإسمية للسعر الذي تفرض به الضريبة (Tax Rate) والذي يساوي في حالة الـ (vat) 10%، وإنما يتعداه إلى مستوى حقيقي يتوافق مع العبء الاقتصادي، وسنتعرض لهذا الموضوع من خلال تناولنا لاحقاً لآثار هذه الضريبة⁽¹¹³⁾.

رابعاً : الطاقة والجهد الضريبيين (Tax Capacity & Tax Effort):

يرتبط فرض ضريبة جديدة أو إحلال ضريبة محل أخرى بدراسة مستوى الطاقة الضريبية والجهد الضريبي في البلاد. يساعد ذلك على تحديد الأثر المتوقع لهذه الضريبة أو تلك على مختلف العوامل الاقتصادية ويجنب الاقتصاد خلق عبء زائد تكون له آثاراً سلبية. من ناحية أخرى يرتبط قياس الطاقة والجهد الضريبيين بالنتائج القومي الإجمالي ومستوى دخل الفرد، مما يعطي مؤشراً جيداً لاتجاهات تأثير الضريبة على مختلف القطاعات الاقتصادية، ومن ثم يوضح الرؤية حول الشريحة التي يجب فرض الضريبة بها وسقفها بناءً على النشاط الاقتصادي، كما يمكن السياسيين والتشريعيين من تحديد الإعفاءات، أو فترات السماح للمستثمرين وتحديد السلع الواجبة للحماية، يؤدي ذلك في النهاية إلى زيادة كفاءة النظام الضريبي وزيادة درجة عدالته⁽¹¹⁴⁾.

توجد طريقتان لتفسير الطاقة الضريبية :

الأولى : تلك التي تهتم بتوزيع العبء الضريبي، سواء أن كان ذلك بين سكان البلد المعنى وسكان البلدان الأخرى المرتبطة معه بعلاقات اقتصادية أو تجارية تكاملية، مثل ما يحدث في حالة الدخل في التكتلات الإقليمية (الكوميسا COMESA) مثلاً⁽¹¹⁵⁾.

⁽¹¹³⁾ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية بالقاهرة والمكتبات الكبرى، 2017، ص 507.

⁽¹¹⁴⁾ عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005م، ص 479

⁽¹¹⁵⁾ حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 67.

الثانية : تهتم بالحد الأعلى للضريبة، أي ذلك الحد الذي يمكن للحكومة اقتطاعه من دخول لمواطنين وخفض استهلاكهم، وهذه الطريقة هي التي ترتبط بمستوى دخل الفرد ومعدلات أسعار الضريبة.

تجبي الضرائب من أفراد المجتمع وذلك لتمويل خزانة الدولة التي تتولى مد الإدارات والهيئات الحكومية بالموارد النقدية التي تمكنها من تقديم الخدمات العامة وتحقيق المنافع العامة، ولا يعني هذا أن المواطن لا يستفيد من الضريبة التي يسدها، بل على العكس قد يستفيد المواطن بشكل غير مباشر من خلال استخدامه للمرفق العامة، وبناء على هذا يمكن القول بأن استفادة المواطن من الضريبة لا يتحدد وفقاً لما يستحوذ عليه من منافع خاصة، بل يتحدد وفقاً للمقدرة التكاليفية للممول⁽¹¹⁶⁾.

لا يقتصر الهدف من جانبه الضرائب على تمويل النفقات العامة، بل وقد يطور واتسع هدف الضريبة ليسعي إلى تحقيق رفاهية مواطني الدولة، حيث تساهم الضريبة في تمثيل التفاوت الضخم بين دخول الأفراد وتحقيق رفاهيتهم وزيادة الطمأنينة لديهم.

لكي تحقق النظم والسياسات الضريبية أهدافها ووظائفها المحلية التي صممت من أجلها، يجب أن يتوافر قواعد محددة في هذه النظم والسياسات الضريبية لعل أهمها قاعدة العدالة، المقررة، والرشد، والملائمة، واليقين، والاستقرار، والاقتصاد في النفقات نتناولها على النحو التالي⁽¹¹⁷⁾:

1) تعتبر العدالة أهم الأسس التي تقوم عليها المعاملات الاقتصادية، فبدون العدالة لا تستقيم هذه المعاملات، ولا يحدث الرضا عنها الأمر الذي ينعكس على تدهور هذه المعاملات واستمرارها وتدفعها، وعلى ذلك إذا وجدت العدالة كأساس تستند إليه هذه المعاملات الاقتصادية أدى ذلك إلى تطور وتدفع هذه المعاملات، وبناءً على ذلك يجب أن تنقسم السياسات والنظم الضريبية بالعدالة وتستند إليها، فالعدل أساس الملك

(116) ماهر محمد عتلم: المالية العامة، جامعة القاهرة، 1998، ص 93-94.

(117) فوزت فرحات: المالية العامة التشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 2018 م، ص 89.

والحكم، كما أنها أحد سمات الحق (العادل) الذي يقول تعالى في كتابه الكريم "إن الله يأمركم أن تؤدوا الأمانات إلى أهلها، وإذا حكمتم بين الناس أن تحكموا بالعدل" صدق الله العظيم ومن سياق الآية الكريمة يأمرنا الحق العادل سبحانه وتعالى تقديس اسمه وتعال شأنه بضرورة توخي العدالة وأن نحكم بالعدل عن الحكم بين الناس، ولعل إخضاع موارد ودخول أفراد المجتمع تمثل مسألة حكيمة يجب توخي العدالة حيالها. ولهذا يقتضي تحقيق العدالة أن نفرض الضريبة على دخول جميع الأفراد بالمجتمع ودون استثناء أي فرضها على الجميع فالكل سواسية أمام المشرع عند فرض الضريبة فلا يجب إخضاع البعض واستثناء آخرين.

(2) وتتعدد الوسائل التي يمكن تحقيق العدالة من خلالها لعل أهمها(118):

- المساواة وعدم التمييز أو التفرقة بين أفراد المجتمع طالما أنهم متمثلين في الظروف.
- مراعاة المقدرة التكلفية للممولين.
- أخذ الظروف الشخصية الاجتماعية أو المالية للممول عند فرض الضريبة، وذلك بمنحه الإعفاءات العائلية ومراعاة الديون المستحقة على الممول وأيضاً النفقات والأعباء التي يتحملها.

(3) تعني قاعدة المقدرة عدم مساهمة أفراد المجتمع بأنصبتهم في الضريبة وفقاً ليست ثابتة بل يجب أن يسدد كل منهم حصته في الضريبة وفقاً لقدرته وطاقته كل حسب طاقته، ولعل خير بيان لهذه القاعدة ما ذكره الحق سبحانه وتعالى في كتابه الكريم بقوله "وعلى الموسر قدره" وفي آية أخرى يقول الحق سبحانه وتعالى أيضاً "لا يكلف الله نفس إلا وسعها لها ما كسبت وعليها ما اكتسبت".

(4) واستوجبت قاعدة المقدرة فرض الضريبة على الموسرين من القادرين بأسعار تصاعدية كما يقضي أيضاً بتخفيف العبء من على عاتق

(118) حامد عبد المجيد دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003م، ص 66.

المعسرين غير القادرين أو إعفاءهم إذا اقتضت الضرورة. ولا يجب أن نقول أن المساواة في الضريبة تتحقق بإلزام أفراد المجتمع مبالغ متساوية.

(5) يجب أن تتسم النظم والسياسات الضريبية بالرشد وإلا تغالى وتشتد في فرض الأعباء الضريبية، فالمغالاة والشدة والصرامة في فرض صياغة وفرض النظم الضريبية من شأنها أن نفرض نظم ضريبية عقيمة بعيدة عن أي المام وإدراك واختيار حقيقي للمقدرة التكاليفية لأفراد المجتمع الضريبي (الممولين)، ويترتب على ذلك أن تأتي الرياح بملا تشتت السفن ولا تؤتي هذه الأنظمة ثمارها وتأتي بعيدة وغير مطابقة للمستهدف منها، مما ينعكس على انخفاض الحصيلة الضريبية نتيجة للآتي⁽¹¹⁹⁾

- 1- انخفاض الدخل الضريبية الناشئ عن انكماش وانقراض أفراد المجتمع الضريبي (الممولين) بسبب احجامهم عن زيادة استثماراتهم.
 - 2- كثرة الدوافع والمحفزات للتهرب الضريبي بسبب عدم ملائمة وتوائم الأعباء الضريبية التي تفرضها هذه النظم.
- ولهذين السببين يجب أن تتسم النظم الضريبية بالرشد⁽¹²⁰⁾.

يجب أن تتوائم النظم والسياسات الضريبية بواقع المجتمع الضريبي، وترتبط به وتكيف معه ومتآلف مع ظروفه وتساير متغيراته، وتلتزم بأبعاده الاجتماعية وظروفه الاقتصادية وبيئته السياسية، بالإضافة إلى العوامل المؤثرة على اقتصاديات فرض الضريبة.

يجب أن يتناسب موعد جباية وتحصيل الضريبة مع ظروف الممولين، فلا يجب أن تفرض الضريبة على الممول قبل نهاية سنته المالية أو قبل انتهاء موسمه التجاري، ولعل أصدق وأشمل تفسير لهذه القاعدة ما ذكره الحق سبحانه وتعالى في كتابه الكريم بقوله: "وآتوا حقه يوم حصاده" ولا شك أن

(119) عصام بشور: المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، 1984، ص 219.
(120) عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005م، ص 479

تطبيق هذه القاعدة كما تنص الآية الكريمة من شأنه أن ينعكس على الآتي⁽¹²¹⁾:

- تحديد الضرائب المستحقة بدقة.
 - تسهيل جباية الضرائب المفروضة على الممولين من خلال تقسيط المستحق منها على الممولين إذا كانت ظروفهم معسرة لا تمكنهم من سدادها مرة واحدة.
 - ضرورة محاسبة الممول دورياً ومطالبته بالفروق المستحقة عليه.
- يجب أن تتسم النظم والسياسات الضريبية بالاستقرار والثبات النسبي، فلا يجب تغيير القوانين والتشريعات بشكل دائم ومستمر، بل يجب أن تحظى بالاستقرار، كما توجب هذه القاعدة على كل من الممول ومصلحة الضرائب أن يعرف كل منهما حقوقه وواجباته ماله وما عليه، فيجب أن يسدد الممول المستحق عليه من واقع إقراره في المواعيد المحددة، كما يلزم على مصلحة الضرائب أن تحاسب مموليها في مواعيد ثابتة متفق عليها مع الممولين على أن تخطره بالفروق المستحقة عليه في المواعيد المحددة له لكي يسددها في المواعيد المتفق عليها وفقاً لظروفه المالية.

ويلاحظ المتعامل مع مصلحة الضرائب عدم تطبيق هذه القاعدة في أغلب الحالات، فعادة ما يتم ربط الضريبة على الممول ويسدد الفروق المستحقة عليه ثم ما يلبث الممول أن يفاجئ بربط جديد أو احتساب فروقاً جديدة مستحقة عليه مما يسبب كثيراً من التعارض والدخول في خصومه وأحداث استشكل مع مصلحة الضرائب الأمر الذي ينعكس في النهاية على الحصيلة الضريبية⁽¹²²⁾.

يجب أن تأخذ النظم والسياسات الضريبية هذه القاعدة في الاعتبار عن فرض الضريبة، كما يجب أن تراعي الاقتصاد بقدر الإمكان في جباية الضرائب

(121) عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة،

2005م، ص 479

(122) عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، دمشق، الطبعة الأولى 2011م، ص 23.

المفروضة، الأمر الذي ينعكس على كل من الممول ومصالحة الضرائب،
ويحقق مصلحة كل منهم مما يعود بالنفع العام على أفراد وهيئات المجتمع.

والفاحص للمجتمع الضريبي يلاحظ تجاهل مصلحة الضرائب لهذه القاعدة
حيث تضرب بها عرض الحائط حيث تعتاد مصلحة الضرائب على اتخاذ
إجراءات كثيرة تجاه الممول لجباية الضريبة المستحقة عليه، وكان الألى أن
تقتصد في النفقات مما ينعكس على زيادة الحصيلة الضريبية⁽¹²³⁾.

ينعكس الالتزام والتمسك بقواعد فرض الضريبة على شعور وسلوك الممول
وإحساسه بأن الضريبة تمثل واجب وطني يجب سداه فلا يتحفز على التهرب
منها، كما ينعكس على سلوك مصلحة الضرائب وإشعارها بأنها ليست الحاكم
الجائر على الممول بل ويجب أن يتبلور دورها في أنها القاضي العادل الذي
يسعى إلى تطبيق القانون والتشريع الضريبي على الممولين ليسددوا ما عليهم
ويحصلون على حقوقهم دون نقص الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة الوعي
الضريبي لديهم، ويجعلهم يتخلصون من اعتقادهم وظنهم بأن الضريبة تمثل
عبئاً ثقيلاً يجب التنصل منه

(123) عبد المجيد قدي: المرجع السابق، ص 23.

الفصل الثاني

أوجه الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة

تتجه دولة الإمارات العربية المتحدة في إطار المحافظة على مستوى المعيشة المرتفع وتقديم خدماتها طبقاً لأرقى المقاييس والمواصفات العالمية، إلى زيادة موارد الموازنة الاتحادية التي تعتمد على مساهمات إمارتي أبوظبي ودبي وإيرادات استثماراتها ومساهمات المصرف المركزي وبعض الرسوم، وتنميتها تحت تزايد ضغوط الإنفاق وتعدد متطلبات التنمية واعتمادها بالأساس على موارد النفط التي انخفضت أسعاره وتراجعت إيراداته بشكل كبير منذ النصف الثاني من عام 2014 وحتى أوائل العام 2017، حيث لا تسهم الإيرادات الضريبية سوى بنسبة ضئيلة في الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات، على خلاف الإيرادات الضريبية بمختلف دول العالم التي تسهم بشكل متباين في الإيرادات العامة لموازنتها ومنها دول نفطية هامة، ومن هنا بدأت دولة الإمارات العربية المتحدة تتجه لبناء هيكل نظام ضريبي وإصدار قانون القيمة المضافة والاتجاه لفرض تلك الضريبة لإيجاد موارد للموازنة الاتحادية من الإيرادات الضريبية وخاصة ضريبة القيمة المضافة، للحفاظ على كفاءة ما تقدمه للمواطن من خدمات حكومية بمقاييس عالمية راقية، وإيجاد الأدوات التي تمكنها من تحقيق الاستقرار الاقتصادي⁽¹²⁴⁾.

سنبين في هذا الفصل أوجه الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإنفاق في مجال التنمية ومدى ارتباط الإيرادات الضريبية بالتنمية
- المبحث الثاني: الإنفاق في مجال الخدمات العامة ومدى ارتباط الإيرادات الضريبية به

(124) <https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

المبحث الأول

الإنفاق في مجال التنمية ومدى ارتباط الإيرادات الضريبية بالتنمية

سنبين في هذا المبحث أوجه الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة، من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول

الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة

لا تعتمد الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة مباشرة على الإيرادات النفطية حيث أنّ حصة صادرات كل إمارة من النفط لا تدخل ضمن الإيرادات العامة الاتحادية بل تذهب مباشرة إلى خزينة الحكومات المحلية، وتقضى المادة (127) من الدستور الاتحادي بأنّ تسدّد كل إمارة مساهمة مالية للموازنة الاتحادية لدعمها بموارد مالية لمواجهة أغراض الإنفاق العام على متطلبات التنمية، وقد تطورت الإيرادات العامة بالموازنة الاتحادية من 46180,0 مليون درهم عام 2014 إلى 48700,0 مليار درهم عام 2017، وذلك على النحو المبين بالجدول التالي⁽¹²⁵⁾:

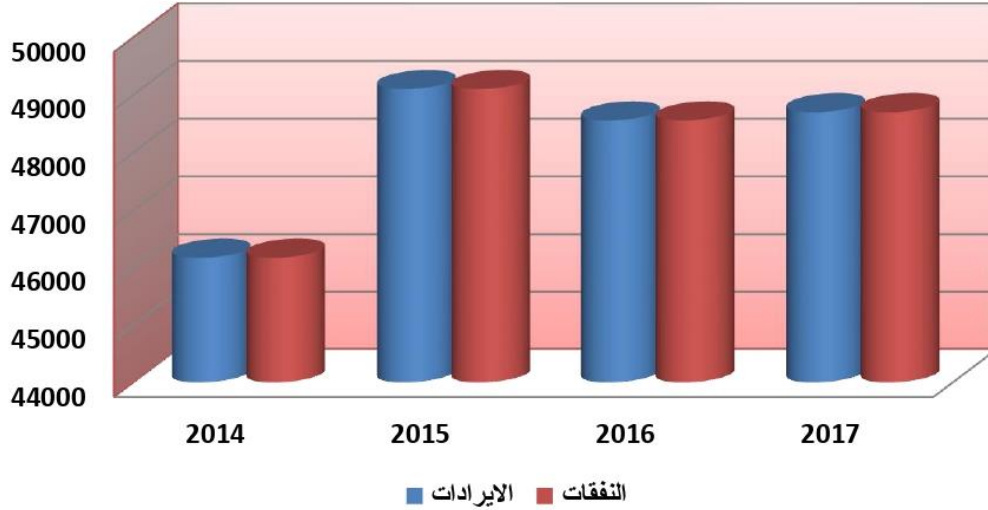
الجدول رقم (1) تطور الموازنة الاتحادية (الصفرية) بدولة الإمارات العربية المتحدة خلال الفترة 2014 - 2017 (مليون درهم)

البيان	2014	2015	2016	2017
الإيرادات	46180	49100	48557	48700
النفقات	46180	49100	48557	48700

المصدر: قاعدة بيانات وزارة المالية، دولة الإمارات العربية المتحدة.

⁽¹²⁵⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

تطور الموازن الاتحادية بدولة الإمارات العربية المتحدة
خلال الفترة 2014-2017 بالمليون درهم



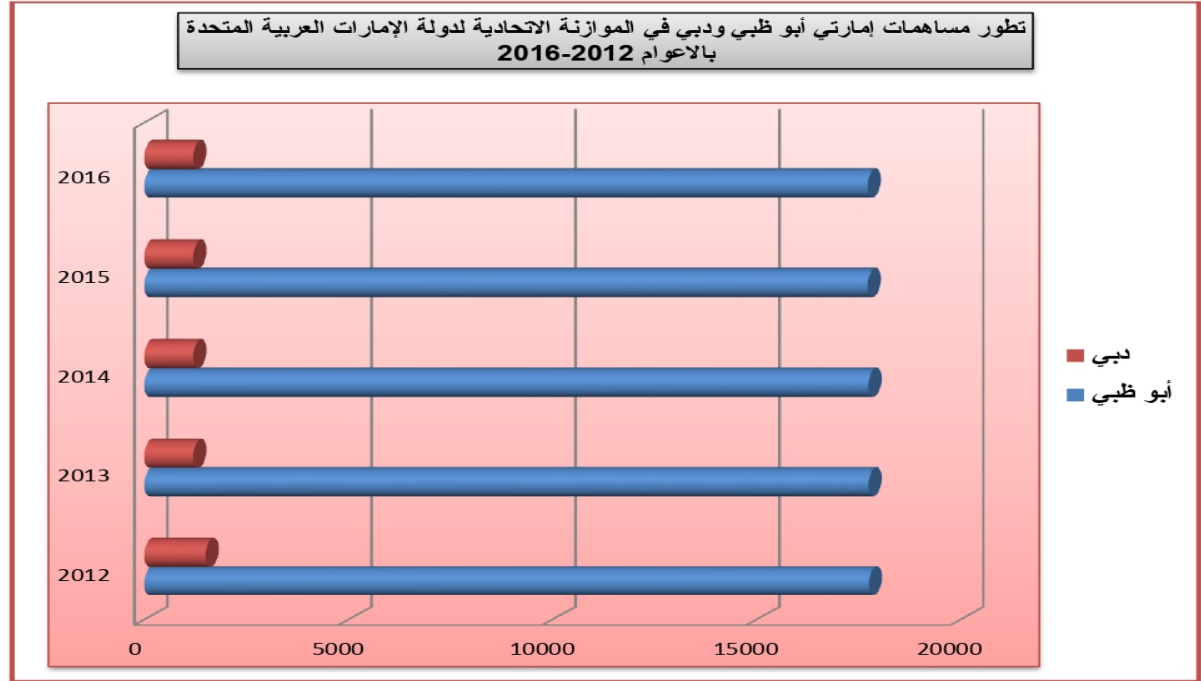
مصادر الإيرادات العامة بالموازنة الاتحادية بدولة الإمارات العربية المتحدة

تبيّن الأرقام تضاعف ميزانية دولة الإمارات العربية المتحدة بنحو 243 مرة حيث تطورت من 200 مليون درهم عام 1972 إلى 48700 مليون درهم عام 2017 بمتوسط معدل نمو سنوي كبير بلغ نحو 13,0%، وبناء على قانون الإيرادات العامة للدولة تم تكليف وزارة المالية بتحصيل الإيرادات العامة للموازنة الاتحادية وحددت المادة الثانية منه بأنّ مصادر "الإيرادات العامة" تتكون من المصادر الأساسية التالية⁽¹²⁶⁾:

- 1- الضرائب والرسوم والعوائد الاتحادية.
- 2- الرسوم والأجور التي تحصلها الدولة في مقابل الخدمات العامة التي تؤديها.
- 3- الحصة التي تسهم بها كل إمارة في الميزانية السنوية للدولة الاتحادية.
- 4- إيرادات الدولة من أملاكها ومشروعاتها الاقتصادية.
- 5- عوائد الغرامات.
- 6- عوائد استثمارات الدولة.

⁽¹²⁶⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

وفيما يتعلق بالضرائب فلا يوجد حالياً بالدولة أي نوع من الإيرادات



الضريبة المتعارف عليها (ضريبة المرتبات والأجور - ضريبة الدخل الشخصي ضريبة الأرباح الرأسمالية - ضريبة الأرباح التجارية والصناعية - ضريبة المهن الحرة - ضريبة القيم المنقولة ضريبة الملكية - ضريبة الشركات...)، إلا أن هناك ضرائب دخل على فروع البنوك الأجنبية والشركات المنتجة للنفط والغاز تولد دخلاً للموازنات المحلية⁽¹²⁷⁾.

وتوجد بالدولة رسوم مقابل الحصول على بعض الخدمات العامة المقدمة من قبل المؤسسات والهيئات الحكومية مثل (رسوم تجديد واستخراج الرخص التجارية - رسوم استخراج الأوراق والوثائق الرسمية - رسوم انتظار السيارات بالمواقف - رسوم الصيانة للمحافظة على كفاءة الطرق والحدائق الرسوم البلدية الأخرى بخلاف رسوم الإيجارات - رسوم الاستقدام وتجديد وإنهاء الإقامة - رسوم إصدار تراخيص العمل - رسوم عبور الطرق الداخلية - رسوم مخالفات الإقامة والمرور - رسوم الخدمات الفندقية والترفيهية - رسم درهم السياحة...).

⁽¹²⁷⁾ <https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

وهناك أيضاً حصة مساهمات (إمارتي أبو ظبي ودبي) لدعم الموازنة الاتحادية، والتي تطورت على النحو المبين بالجدول التالي⁽¹²⁸⁾:

الجدول رقم (2) تطور مساهمات إمارتي أبو ظبي ودبي في الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة خلال الأعوام 2012 - 2016 (مليون درهم)

الإمارة	2012	2013	2014	2015	2016
أبو ظبي	17749,6	17741,6	17741,6	17723,6	17723,6
دبي	1500,0	1200,0	1200,0	1200,0	1200,0

المصدر: قاعدة بيانات وزارة المالية، دولة الإمارات العربية المتحدة. كما يأتي من بين الإيرادات التي تولد دخلاً للموازنة الاتحادية إيرادات الاستثمارات الاتحادية مثل (شركة اتصالات - وشركة الإمارات للنفط - وبريد الإمارات - مساهمة المصرف المركزي من إيرادات أصوله)، وإيرادات الوزارات والمؤسسات الاتحادية من الرسوم.

ثبات موارد الموازنة الاتحادية وتزايد الإنفاق العام

بالرغم من الارتفاع الهائل في الإيرادات النفطية بداية من عام 2003 وحتى النصف الثاني من عام 2008، وانتعاشه من العام 2011 حتى نهاية النصف الأول من عام 2014 إلا أن هذا لم ينعكس بشكل مباشر على الموازنة الاتحادية لعدد من الأسباب منها:

- أن مساهمات الإمارات المحلية بالموازنة الاتحادية ظلت ثابتة تقريباً، وخاصة المساهمة التي تقوم بها إمارتي أبو ظبي ودبي.
- رغم زيادة مساهمة استثمارات الحكومة الاتحادية إلا أن مساهمة "اتصالات" خاصة قد تتراجع بسبب احتمال فتح الباب أمام الشركات المنافسة لدخول مجال الاتصالات حسب المتغيرات العالمية وتطوراتها. انخفاض مساهمة المصرف المركزي بالموازنة الاتحادية لانخفاض أسعار الفائدة العالمية. رسوم الهجرة والإقامة تكاد تكون قد

⁽¹²⁸⁾ ضرار القزاز: التشريع الضريبي السوري، منشورات جامعة دمشق، 2011م، ص 73.

بلغت مرحلة التشبع وربما لن تشهد زيادة ملحوظة ما لم تطرأ تغيرات على قوانين الهجرة.

المطلب الثاني

موقع الإيرادات الضريبية من الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة

بالمقابل فإنَّ بنود الإنفاق العام تتعرض لضغوط كبيرة للزيادة للأسباب التالية⁽¹²⁹⁾:

- ارتفاع النمو السكاني وزيادة أعداد الداخلين بالتعليم والخريجين الباحثين عن عمل.
- زيادة الإنفاق على التعليم والصحة والخدمات الاجتماعية الأخرى.
- اتجاه الدولة لتنمية المناطق النائية وما يتطلبه من موارد طائلة.
- دعم وتحديث مرافق البنية الأساسية وخاصة بالإمارات الشمالية.
- الحاجة الدائمة والمتزايدة لتحقيق الأمن والعدالة بالمجتمع.

أمام هذا التحدي المتمثل في ثبات الإيرادات وزيادة الإنفاق، تبحث الحكومة الاتحادية عن مصادر جديدة للإيرادات تسهم بفعالية في تلبية الزيادة في الطلب على الإنفاق، وإحدى أهم هذه البدائل هي ضريبة القيمة المضافة وضريبة الشركات.⁽¹³⁰⁾

أسباب ودوافع توجه دولة الإمارات العربية المتحدة لإقامة هيكل تنظيمي ضريبي

تقف عدد من العوامل الخارجية والداخلية وراء توجه دولة الإمارات العربية المتحدة نحو إقامة هيكل تنظيمي ضريبي نتناولها على النحو التالي:

1- العوامل الخارجية:

⁽¹²⁹⁾ سعيد سليمان: نظم ضريبة مقارنة، جامعة القاهرة التعليم المفتوح، القاهرة، 2016م،

ص4.

⁽¹³⁰⁾ محمد خير العكام: التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2017م،

ص 9.

الحقائق والمتغيرات والاتجاهات العالمية في مجال الضرائب تشير إلى ما يلي⁽¹³¹⁾:

1. أنَّ القانون الضريبي الدولي يوصي بضرورة أن تخضع التشريعات الوطنية بكل دولة من دول العالم، كل الإيرادات المحقة بها للضريبة حتى لا تكون هناك عوائق أمام اتفاقيات الازدواج الضريبي التي تعقدها الدول مع بعضها البعض، فالأصل أنَّ اتفاقيات الازدواج الضريبي توقع بين دولتين لكل منهما نظام ضريبي تفرض بموجبه الضرائب على مواطنيها، أمَّا الدول التي لا تفرض فيها ضرائب فإنَّها ليست بحاجة إلى توقيع مثل هذه الاتفاقيات لأنَّه لا يوجد من الأصل ازدواج ضريبي.

2. أنَّ إيرادات الشركات متعددة الجنسية المحقة من جميع فروعها بكافة أنحاء العالم تخضع للضريبة بدولة المقر الرئيسي للشركة، ومن هنا فإنَّ الشركة التي تخضع للضريبة في دولة المقر الرئيسي عن إيراداتها المحقة في دولة أخرى ليس بها نظام ضريبي، يعدّ إثراء لخزينة دولة المقر على حساب خزينة دولة مصدر الدخل، إلَّا أنَّه يتعين أن يكون هناك اتفاقيات لتجنب ازدواج ضريبي مع دول المستثمرين حتى لا يتحملوا الضرائب في دولة الموطن والدولة مصدر الدخل، وقد وقعت دولة الإمارات العربية المتحدة 94 اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى.

3. تهدف اتفاقيات منظمة التجارة العالمية إلى تدفق السلع والخدمات بين الدول دون عوائق جمركية أو غير جمركية، وتماشياً مع متطلبات اتفاقية منظمة التجارة العالمية تلجأ الدول إلى الدخول في اتفاقيات للتجارة الحرة مما يؤدي إلى زوال الإيرادات الجمركية، وقد أصبح تطبيق "ضريبة القيمة المضافة" ضرورة ونتيجة طبيعية لتلك الاتفاقيات، على اعتبار أنَّها الخيار المسموح به والبديل لتعويض الخسائر المتوقعة الفقدان الإيرادات الجمركية، هذا وتعتزم دولة

⁽¹³¹⁾ سعيد سيف السبوسي: ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات (دراسة وصفية تحليلية)، دار الحافظ، دبي، طبعة 2017. ص 128

الإمارات العربية المتحدة تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة اعتباراً من يناير 2018 على أن يتم اعتماد نسبة لهذه الضريبة قدرها 5,0%.

4. أوصى صندوق النقد الدولي دولة الإمارات ودول مجلس التعاون بأهمية إيجاد بنية تحتية ضريبية أو نظم ضريبية لديها وتدبير مصادر بديلة لتعويض الإيرادات الجمركية المتوقعة فقدانها من جراء إلغاء الرسوم الجمركية المترتبة على تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية واتفاقيات التجارة الحرة مع شركائها التجاريين.

2- العوامل الداخلية⁽¹³²⁾:

- زيادة موارد الموازنة الاتحادية وإيجاد مصادر أخرى لتنميتها، نظراً لتزايد متطلبات الإنفاق العام على أغراض التنمية وتقديم الخدمات الصحية والتعليمية والمرافق العامة وإدارة النفايات والمنزهات والطرق وخدمات الشرطة والعدالة... وفق أرقى المعايير العالمية، وتعد ضريبة القيمة المضافة مصدر دخل جديد للدولة يسهم في ضمان استمرارية توفير الخدمات الحكومية العالية الجودة في المستقبل.

- تراجع الإيرادات النفطية من جراء انخفاض أسعار النفط اعتباراً من النصف الثاني من عام 2014 والتي لازالت تشكل إيراداته المصدر الرئيسي للإنفاق على مشروعات التنمية.

- تتجه الدولة في ضوء المتغيرات والتطورات العالمية لإقامة أنظمتها الضريبية، وإيجاد أدوات تمكنها من تحقيق الاستقرار الاقتصادي وعلاج ظاهرتي التضخم والانكماش باعتبار الضرائب أحد أدوات السياسة المالية الهامة⁽¹³³⁾.

كلنا قد تابع تلك التطورات التي طرأت على مفهوم الضريبة، والتي أصبحت الضريبة بمقتضاها فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.

(132) عيد احمد الحبسان، الحماية الدستورية للحقوق والحريات الأساسية عن طريق الدعوى الدستورية الاحتياطية، مجلة الشريعة والقانون جامعة الإمارات، ع23، أكتوبر 2006، ص325.

(133) ناجي احمد، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، أطروحة دكتوراة، كلية الحقوق - جامعة النهرين، 2004، ص24.

فالضريبة فريضة إلزامية يجبر الفرد على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع. فإذا ما سولت له نفسه التهرب أو الامتناع عن دفع الضريبة وقع تحت طائلة العقاب، وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية⁽¹³⁴⁾.

والضريبة فريضة بلا مقابل رغم كافة المحاولات - قديمها وحديثها - التي بذلت لربط فرض الضريبة بصورة ما من صور المقابل المادي أو المعنوي للممول. وكان لفشل فكرة المقابل في تعريف الضريبة الفضل في اتجاه الفكر المالي الحديث إلى فكرة التضامن الاجتماعي لتبرير فرض الضريبة. فالدولة ضرورة اجتماعية اقتصادية تسعى إلى تحقيق أهداف المجتمع وتضطلع في سبيل ذلك بالعديد من النشاطات والمهام التي يتعذر تحديد مدى انتفاع كل فرد منها على حدة. وما دام قيام الدولة بهذه النشاطات تحقيقاً لنفع عام فإن الأمر يقتضي أن يتضامن الجميع في تمويل هذه النشاطات. ومن ثم تصبح الضريبة فريضة يحتملها واجب التضامن الاجتماعي بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي.

والضريبة فريضة تحددها الدولة لتساعد بها في تحقيق أهداف المجتمع دون التقيد بكونها ثمناً أو مقابلاً لمنفعة ودون التقيد بالضرورة بكونها وفقاً لمقدرة الممول. إلا أن ذلك لا يعني حرية الحكومة المطلقة في هذا التحديد. فضرورة صدور الضريبة أو تعديلها بقانون يجبر السلطة التنفيذية عند إعدادها لمشروع القانون الضريبي على الاسترشاد بما توصل إليه علماء المالية من قواعد وأصول، ويجبر السلطة التشريعية والقضائية على متابعة أحدث الأبحاث المالية التي تستعين بها من مناقشة مشروع لقانون وإقراره أو تفسيره والفصل فيما قد ينشئ عنه من منازعات⁽¹³⁵⁾.

ويظل القيد الرئيسي على حرية الدولة في تحديدها للضريبة هو الهدف من فرض الضريبة. وهدف الضريبة هو المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع. فلقد انتهى العصر الذي اقتصر فيه دور الضريبة على توفير الأموال اللازمة

(134) دريد عيسى إبراهيم: مبدأ المساواة أمام الضريبة وتطبيقاته، دار الكتب والدراسات العربية الأرابطة - الإسكندرية، 2018

(135) محمد علي سكسك: موسوعة الضريبة على القيمة المضافة في ضوء الفقه والتشريع والقضاء، طبعة مزينة ومنقحة، 2017 م، ص 218

لتغطية النفقات العامة. ولقد ظل الشراح حتى وقت قريب لا يرون للضريبة من هدف سوى هذا الهدف المالي. وضماناً لتحقيق هذا الهدف المالي وحماية للمجتمع من أن يساء استخدام الضريبة نادي الفكر الكلاسيكي بضرورة توافر شرطين أساسيين في فرض الضريبة هما: وفرة الحصيلة وحيادها.

أضحى من المؤكد أن للضريبة أهدافاً متعددة ومتشعبة ومن الناحية التاريخية كان للضريبة حتى الثلاثينات من القرن العشرين هدف واضح وشبه وحيد هو الهدف المالي وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة⁽¹³⁶⁾.

وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت أن تبقى في أدنى حد، حتى أن المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكر القائلة "أن الضريبة هي شر لابد منه" وبالتالي نادى المفكرون الماليون في ذلك الوقت بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض أخرى، غير أن مبدأ حياد الضريبة أخذ يختفي شيئاً فشيئاً وحل محله مبدأ الضريبة التدخلية حيث اعتبرت أهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أكثر أهمية من هدفها المالي.

1- الأهداف المالية للضريبة:

إن الهدف المالي للضريبة كان أهم أهدافها لذلك نشأت أهمية قاعدة وفرة حصيلتها باعتبارها أحد أهم غايات السلطات الحكومية ولا يمكن تحقيقها إلا بشمول الضريبة الشخصي والمادي بحيث تشمل جميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الامكان في نفقات جبايتها كي يكون إيرادها مرتفعاً وهذا ما يمكن ملاحظته في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الاجمالي فالأمر مرتبط بالواقع والمستوى الاقتصادي للدول⁽¹³⁷⁾.

2- الأهداف الاجتماعية للضريبة:

الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة ومتنوعة وخصوصاً بعد تبلور مفهوم العدالة الاجتماعية وبروز الاتجاهات الحديثة للتوزيع العادل للدخل والحد من

(136) محمد علي سكسكر: موسوعة الضريبة على القيمة المضافة في ضوء الفقه والتشريع والقضاء، طبعة مزيدة ومنقحة، 2017 مص 35

(137) سعيد سليمان: نظم ضريبة مقارنة، جامعة القاهرة، 2013، ص 97

استغلال الطبقات الرأسمالية للطبقات الفقيرة إضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى دخل وثروة الأفراد. فالضريبة في العصر الحديث أضحت وسيلة لإعادة توزيع الدخل والثروات والدور الاجتماعي للضريبة نادى به كل من (جان جاك روسو) وألح عليه الفقيه الفرنسي (فولتير) والمفكر الاقتصادي الاشتراكي (كارل ماركس) الذي أشار إلى ضرورة استخدام الضرائب لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل. لذلك حاولت التشريعات الضريبية استخدام الضريبة لتحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية لعل أهمها⁽¹³⁸⁾:

- أ - منع تراكم الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع.
- ب - توجيه النسل في الدول زيادة أو ضبطاً.
- ج - معالجة أزمة السكن.
- د - معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة كالمظاهر المضرة بالصحة ومحاربة الآفات الضارة وغيرها من الغايات الاجتماعية.

3- الأهداف الاقتصادية للضريبة:

الأهداف الاقتصادية للضريبة أصبحت أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث، فالضريبة لا يمكن أن تفرض دون أن تثير انعكسات على مكونات الاقتصاد الكلي من استهلاك وإنتاج وإدخار واستثمار، لذلك تقوم الحكومات اليوم على أن تكون الضريبة وسيلة لحل مشكلاتها الاقتصادية عبر تحليل آثارها على تلك المكونات ولعل أهم هذه الأهداف⁽¹³⁹⁾:

- أ - تشجيع بعض النشاطات الانتاجية المرغوب فيها وكبح النشاطات غير المرغوب فيها.
- ب - معالجة الأزمات الاقتصادية، فالدورات الاقتصادية من رخاء وركود تعد من سمات النظام الاقتصادي المعاصر وهذه الدورات لها تأثير سيء في الاقتصاد الوطني لذلك أصبح يلجأ إلى الضرائب لمعالجة الكساد أحياناً والتضخم أحياناً أخرى لتأمين حالة الاستقرار الاقتصادي للدولة وذلك عبر رفع أو خفض العبء الضريبي في المجتمع.

⁽¹³⁸⁾ سعيد سليمان: نظم ضريبة مقارنة، جامعة القاهرة ، 2013، ص 97

⁽¹³⁹⁾ علي فلاح الضلاعين وآخرون: المالية العامة، دار الإصدار العلمي، عمان، الطبعة الأولى، 2017 م، ص 123

ت- منع التمرکز في المشاريع الاقتصادية: فيمكن اللجوء إلى الضرائب لمحاربة هذا التمرکز عن طريق فرض الضرائب على اندماج الشركات في الدول التي تعاني من هذه المشكلة.

ث- تشجيع الاستثمار والادخار وبذلك عن طريق استخدام الحوافز الضريبية لزيادة معدل الاستثمار وتوجيه نحو القطاعات المرغوب فيها وزيادة معدلات الادخار.

ج- التحكم بالاستهلاك وخاصة في الدول النامية لكونها بحاجة إلى تنمية الفائض الاقتصادي لديها والذي يمكن أن يتم عبر ضبط الاستهلاك الكمالي وتشجيع استهلاك الحاجات الأساسية للمواطنين التي تؤدي إلى زيادة الانتاج الذي يحمل بعداً تنموياً.

رابعاً: القواعد الأساسية للضريبة⁽¹⁴⁰⁾:

من أجل تحقيق أهداف الضريبة السابقة الذكر كان لابد للضريبة من أن تتمتع بمجموعة من القواعد دأب المفكرون الماليون على تأصيلها بدءاً من المفكر الانكليزي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم عام (1776) وحتى الآن، حيث تم اهتمام هؤلاء في البداية في القواعد التي تحقق هدفها المالي ومن ثم تم تطويرها لتحقيق أهداف أخرى، وهي كمايلي:

1) العدالة:

فالعدالة هي المؤشر الأول لسلامة الضريبة، وقد بيّن آدم سميث هذا المبدأ بقوله "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية حسب مقدرتهم النسبية" فآدم سميث يقرر أن مساهمة كل فرد من رعايا الدولة في النفقات العامة يجب أن تكون تبعاً لطاقته ومقدرته على الدفع ويرى أن خير قياس لذلك هو مقدار دخله لذلك يرى أن الضريبة يجب أن تنصب على الدخل لا على رأس المال "الريع - الأرباح - الأجور" مع جواز الاعفاء منها بالنسبة للفقراء، ويرى الفقهاء التقليديون أنه لابد من أجل تحقيق هذا المبدأ من بنائها على المبادئ التالية¹⁴¹:

(140) - لمزيد من التفاصيل انظر: د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق، ص235 وما بعد، محمد خير العكام ، الضريبة ، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق 2010، ص406 وما بعد.

¹⁴¹ صخر عبدالله الجنيدي: التشريع المالي والضريبي، دار الثقافة للنشر، عمان، ط 1، سنة 2017 م. ص212

أ- **مبدأ الشمول في التطبيق:** الضريبة يجب أن تشمل جميع الأشخاص والأموال التي تمتد إليها الدولة، سواء كانت مطارحها داخل حدود الدولة أم خارجها. فمبدأ الشمول يقتضي ملاحقة الأشخاص التابعين الدولة لاختصاصهم إلى ضرائبها دون أن يكون لاقامتهم خارجها مسوغاً لإعفاءهم منها، ولكن ذلك لا يمنع إعفاءهم منها لاعتبارات اجتماعية واقتصادية وسياسية. كما يقتضي أيضاً ملاحقة الأموال الخاصة والعامّة على السواء لاختصاصها للضريبة دون تمييز إلا أن ذلك لا يمنع من إعفاء بعض الأموال منها وتخفيض عبئها على بعضها الآخر تبعاً لمصدرها مما يمكن معها تخفيض عبئها على الإيرادات الناتجة عن العمل ورفعها على الإيرادات الناتجة عن رأس المال.⁽¹⁴²⁾

ب- **المساواة:** إن تحقيق مبدأ العدالة يقتضي أن يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لجميع المكلفين أي أن يتساوى الجميع في مقدار الضريبة ومعدلها بالنسبة للنوع الواحد من الدخل، لذلك اعتبر المعدل النسبي للضريبة في البداية المحقق لمبدأ المساواة في توزيع العبء الضريبي مهما كان مقدار هذا الدخل إلا أنه تم التخلي عن المعدل النسبي وتم تبني المعدل التصاعدي بعد ذلك باعتباره المحقق لمبدأ المساواة في التضحية، فالمساواة الحقيقية لا تتم إلا بالأخذ بالمقدرة التكبيلية للمكلف التي تختلف تبعاً لمقدار دخله وثروته وظروفه العائلية والاجتماعية⁽¹⁴¹⁾.

(2) الوفرة:

طالما أن الهدف الرئيس لنشوء الضريبة كان الهدف المالي من أجل تغطية النفقات العامة المتزايدة باستمرار، لذلك من الطبيعي أن تكون قاعدة الوفرة من القواعد الأساسية التي أهتم فيها الفقه المالي، وتتأثر الوفرة بعوامل كثيرة لعل أهمها⁽¹⁴²⁾:

⁽¹⁴²⁾ صخر عبدالله الجنيدي: التشريع المالي والضريبي، دار الثقافة للنشر، عمان، ط 1،

سنة 2017 م. ص 112

⁽¹⁴¹⁾ محمد أبو نصار ومحفوظ المشاعلة وفراس الشهبان، الضرائب ومحاسبتها، بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان 1996، ص 30.

⁽¹⁴²⁾ عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي في الاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992، ص 422.

أ- **عمومية الضريبة** فكما كان مطرح الضريبة عاماً شاملاً كلما كانت حصيلتها أكثر وفرة وأكثر غزارة لذلك تم التحول من نظام الضرائب النوعية على الدخل والانفاق إلى نظام الضرائب العامة مع ازدياد حاجة الدول إلى الإيرادات الضريبية.

ب- **الاعتدال في معدلها:** يجب ملاحظة أن رفع معدل الضريبة لا يؤدي دائماً إلى زيادة حصيلتها، فقد يؤدي ذلك إلى تقليل حصيلتها، إذ أن رفع معدلها أكثر من يتحمله المكلفين يؤدي إلى تثبيط همم الأفراد وحافزهم على العمل والانتاج الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض دخولهم وتضييق مطارح الضريبة ومن ثم نقص حصيلة الضريبة المفروضة على تلك المطارح، كما يؤدي إلى زيادة العبء النفسي على المكلفين مما يدفعها إلى التهرب من دفعها، لذلك يتفق معظم الاقتصاديين على أنه ليس من الضروري أن يتوافر عنصر وفرة الحصيلة في كل ضريبة تفرضها الدولة وإنما يكفي أن يتوافر هذا العنصر في النظام الضريبي بأكمله⁽¹⁴³⁾.

ت- **الثبات:** من الثابت أن حصيلة كل نوع من الضرائب يتأثر بالحالة الاقتصادية للدولة فكلا حالتَي التضخم والركود تؤثران في حصيلة الضريبة زيادة أو نقصاناً، فهناك ضرائب تتميز بثبات حصيلتها تبعاً لذلك كالضرائب المباشرة، أكثر من ضرائب أخرى تكون حصيلتها مرتبطة بتلك الحالة كالضرائب على الانفاق، لذلك فإن تحقيق الثبات النسبي في حصيلة الضرائب في الدولة يتطلب منها أن تعتمد على كلا النوعين من هذه الضرائب في توليد حصيلتها الضريبية كي يتسم نظامها الضريبي بالكفاءة والفعالية وذلك لمواجهة الانفاق العام المتزايد فيها

ث- **المرونة:** ويقصد بذلك أن تكون الحصيلة الضريبية قابلة للزيادة والنقصان تبعاً لتغير معدلها، فالضرائب المرنة هي التي لا يؤدي رفع معدلها إلى تقلص نطاق مطرحها، فعندما تكون الضرائب مرنة يمكن زيادة حصيلتها عن طريق رفع معدلها وإن كانت غير مرنة لا يؤدي

⁽¹⁴³⁾ عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، بيروت 1987، ص 59.

رفع معدلها إلى تقلص نطاق مطرحها فإن رفع معدلها لن يؤدي إلى زيادة حصيلاتها بسبب هذا التقلص، لذا يجب على الدول أن تتنبه إلى هذه الخاصية عن رفع معدلات الضرائب كيلا تؤثر في مقدار حصيلاتها، وأن تعتمد ما أمكن على الضرائب المرنة⁽¹⁴⁴⁾.

ج- **جعل الضريبة غير منظورة:** من أجل المحافظة على ثبات الحصيلة يجب أن تحرص الدول على التخفيف من العبء النفسي للضريبة على المكلف وذلك بجعله لا يشعر بعبئها كلما أمكن ذلك لذا تعد الضرائب غير المباشرة أكثر مناسبة للمكلف كونها تختفي في سعر السلعة أو الخدمة المفروضة عليها، كما تعد جبايتها عند المنبع في الضرائب المباشرة أفضل وسائل الجباية في ذلك النوع من الضرائب، وكلما أمكن جعل الضرائب غير منظورة كلما حافظت الضرائب على وفرة حصيلاتها.⁽¹⁴⁵⁾

ح- **اليقين:** وتتقضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة واضحة في أحكامها في النصوص القانونية أو التعليمات التنفيذية والبلاغات والقرارات الإدارية المتصلة بتنفيذها دون أن يشوبها أي غموض أو إبهام سواء في كيفية تحديد مطرحها أو معدلاتها ومواعيد استحقاقها أو إجراءات تحصيلها أو طرق واجراءات الاعتراض عليها وكل ما يتصل بها من أحكام، بحيث يفهمها كل فرد دون أي معاناة في تفسيرها، فالصياغة التشريعية يجب ألا تحتل التأويل والاختلاف، هذا ما يجعل المكلفين يرتبون التزاماتهم المالية بناء على فهم المقصود بأحكامها ويسهل من عملية دفعهم لها دون احتكاك مع الادارة الضريبية⁽¹⁴⁶⁾. واليقين الضريبي يتطلب الشفافية في التعامل مع المكلف فلا بد من نشر القوانين والتعليمات التنفيذية والقرارات الادارية المتعلقة بالضريبة لتصبح في متناول المكلفين ليعرفوا مالهم من حقوق وما عليهم من واجبات، والتقليل ما أمكن من اجراء التعديلات على قوانين فرضها،

(144) مصطفى رشدي شيخة: المالية العامة التشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، ط 1، 1997 م. ص 87

(145) محمد حسين الوادي، زاريا أحمد عزام، المالية والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 131.

(146) فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص 85.

ولاشك إن عدم وضوح الضريبة وكثرة تعديلاتها غير الضرورية يبعد الضريبة عن اليقين ويؤدي إلى كثرة النزاعات والفساد مما يؤثر سلباً في العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ويحفز المكلفين على التهرب منها، لذلك يمكن القول إن عدم اليقين في أي نظام ضريبي أشد خطراً من عدم عدالته ويؤثر سلباً في وفرة الحصيلة وسرعة التحصيل.

(3) الملازمة:

وتقتضي هذه القاعدة أن تكون الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة ملائمة للمكلف، وخاصة فيما يتعلق بمواعيد وأساليب الجباية.

فمواعيد الجباية يجب أن تكون مناسبة لظروف المكلف المالية والمعيشية، كأن تكون عند الحصول على الدخل أو بعد الحصول عليه بوقت قصير وذلك لأن الجباية المتأخرة للضريبة تسبب نوعاً من المشقة على المكلف، فمعظم التشريعات تلجأ إلى طريقة الحجز عند المنبع كلما أمكنها ذلك⁽¹⁴⁷⁾.

وأساليب الجباية يجب أن تكون أكثر تناسباً للمكلف بحيث لا يشعر معها بوطأة الضريبة وبعثها النفسي ولا بد من استبعاد الأساليب التعسفية في التحصيل أو التي تؤدي إلى نفور وتذمر المكلفين وبل لا بد من اللجوء إلى الأساليب التي تيسر على المكلفين تنفيذ الالتزامات الضريبية والابتعاد عن كل ما يؤدي إلى الاحتكاك معهم.

(4) الاقتصاد:

وتقتضي هذه القاعدة أن تكون الأحكام الفنية لفرض وتحصيل الضريبة تسمح بتحصيلها بأقل تكاليف ممكنة، أي أن يكون صافي إيراداتها أكبر ما يمكن بعد استقطاع تكاليف تحصيلها. فلا خير في ضريبة يستنفذ تحصيلها الجزء الأكبر من حصيلتها.

إن هذه القواعد أصبحت اليوم الدعائم الأساسية التي يركز عليها النظام الضريبي الحديث، وهذا ما جعل بعضهم يصفها بدستور الضرائب. أو أسس النظام الضريبي الحديث⁽¹⁴⁸⁾.

(147) يوسف فندي شباط: المالية العامة وتشريعات الضرائب وتطبيقاتها، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، 2017 م، ص 164.
(148) زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 128.

إذا كان علم المالية العامة يبحث في جملة النشاطات المالية والاقتصادية للدولة، فهو يبحث أيضاً في جملة المفاهيم والأفكار والنظريات القانونية والمالية التي تعالج الكيفية التي يتم فيها توفير الموارد المالية العامة للدولة، واستخدامها للإنفاق الحكومي العام، ومن ثم استخدام موارد الدولة ونفقاتها أدواتاً للسياسات المالية التي تحقق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية والتنمية وغيرها من الأهداف التي ترقى وتسعى إلى تحقيقها المجتمعات والأمم. لذلك يمكننا القول إن علم المالية العامة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بغيره من العلوم الأخرى التي تساهم في نهضة المجتمعات والدول وتعمل على تقدمها وتنميتها، كالعلوم السياسية والقانونية والاجتماعية والاقتصادية وغيرها من العلوم. فعلم المالية العامة، علم ذا طابع مالي، اقتصادي، قانوني تحتل دراسة المالية العامة مركزاً هاماً بين موضوعات القانون والاقتصاد، وتعتبر التشريعات المالية والضريبية الأداة المهمة لتسيير العجلة الإدارية والاقتصادية للدولة (149).

وتعد مادة المالية العامة والتشريع المالي أحد فروع القانون العام، فتُدرس في كليات الحقوق، كما تدرس في كليات الاقتصاد، ففي الكليات الأولى يركز في دراستها على الجانب القانوني - المالي فيها بالإضافة إلى جوانب أخرى، بينما في الكليات الثانية فتُدرس تحت اسم اقتصاديات المالية العامة أحياناً لتركز على الجانب الاقتصادي المالي فيها دون إهمال للجوانب الأخرى .

إن معرفة الوجه القانوني للمالية العامة تظهر من خلال دراسة التشريعات المالية والضريبية المتمثلة بالقواعد والأنظمة القانونية التي تنظم الحقوق المالية للدولة، سواء فيما يتعلق بجباية الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية أم فيما يتعلق بكيفية الإنفاق العام وإدارته في الدولة، فعلم المالية العامة وإن كان علماً اقتصادياً في جوهره، إلا أنه تغلب عليه الصفة القانونية، لأنه يعالج الوجه القانوني للنشاط المالي والاقتصادي للدولة، فهو علم قانوني، ومادته قانونية، وتخضع موضوعاته للتشريعات القانونية والدستورية في الدولة، فالضرائب والرسوم والقروض والغرامات والإعانات وغيرها

(149) يوسف فندي شباط: المالية العامة وتشريعات الضرائب وتطبيقاتها، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، 2017 م. ص 165

والنفقات العامة والموازنة العامة تشكل أهم الموضوعات الأساسية للمالية العامة تنظمها القوانين والأنظمة المالية في الدولة، وتصدر استناداً إلى المبادئ العامة التي تحكم هذا العلم، والتي أصبح معظمها ذات مرتبة دستورية⁽¹⁵⁰⁾.

وقد تطور علم المالية العامة كثيراً، فبعد أن كان هدفه في ظل نظريته التقليدية محددًا في كيفية توفير الموارد المالية الضرورية وبالقدر الكافي لتغطية النفقات المرفقية المحدودة، أصبح هنالك حاجة متزايدة لأخذ هذا العلم لمفهوم حديث ينقل المالية العامة والدولة من دورها السلبي إلى دورها الإيجابي في مضمار التدخل الوظيفي للدولة في شتى المجالات. لذلك أخذ المفهوم الحديث للمالية العامة ينصب على ضرورة تكريس دور أكثر إيجابية للدولة بأن تستخدم أدوات المالية العامة، الإيرادية والإنفاقية في التأثير في حركة ومجريات الأمور الاقتصادية والاجتماعية، كالتحكم في حجم الإنفاق العام وتوزيع الدخل القومي وتحديد حجم الاستثمار والإنتاج ونوعيته، والتحكم بالضغوط التضخمية ومعدلات النمو الاقتصادي، وغيرها من الأمور، وذلك من أجل أن تكون تلك الأدوات المالية أكثر فاعلية في حل المشاكل الاقتصادية التي تعاني منها الدول، لذلك أصبح هذا العلم أكثر اهتماماً من ذي قبل بدراسة الآثار الاقتصادية والمالية للموضوعات التي تهيم فيها سواء الإنفاقية أم الإيرادية، قبل نظمها في قواعد وأنظمة قانونية⁽¹⁵¹⁾.

والخلاصة أن النفقات العامة والإيرادات العامة والموازنة العامة تشكل الموضوعات الثلاثة الرئيسية لمحور النشاط الاقتصادي والمالي للدولة، وتكون في نفس الوقت هي الأدوات الرئيسية لرسم وتنفيذ السياسة المالية للدولة، لذلك فإن الموضوعات الثلاثة السابقة تكوّن الموضوعات الرئيسية لعلم المالية العامة، فالنفقات العامة هي المحور الأول للنشاط المالي والاقتصادي في الدولة ويتمثل في مجموع الحاجات العامة التي يتعين على الدولة إشباعها، وهذه النفقات العامة تتطلب حصول الدولة على الإيرادات العامة التي تغطي

⁽¹⁵⁰⁾ سعيد سيد السبوسي : ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات، ،

مكتبة دار الحافظ، 2017، من الصفحة 111

⁽¹⁵¹⁾ سعيد سيد السبوسي : المرجع السابق، ص 112

تلك النفقات، والتي تشكل جزءاً من الدخل القومي والناتج القومي للدولة من عمل ورأس مال وموارد طبيعية وهذا ما جعل تلك الإيرادات تغطي المحور الثاني لموضوعات المالية العامة، وكما يقتضي مقابلة النفقات العامة بالإيرادات العامة من الدولة أن تضع برنامجاً مجدداً يوضع لفترة زمنية عادة ما تكون سنة، تسمى الموارد العامة، يقابل بين النفقات العامة والإيرادات العامة للدولة ويوجهها معاً لتحقيق السياسة المالية التي هي جزء من السياسة الاقتصادية للدولة، لتشكل الموازنة العامة المحور الثالث للمالية العامة، وبذلك تكتمل الموضوعات الرئيسة لعلم المالية العامة

المبحث الثاني

الإنفاق في مجال الخدمات العامة ومدى ارتباط الإيرادات الضريبية به

سنبين في هذا المبحث الإنفاق في مجال الخدمات العامة ومدى ارتباط الإيرادات الضريبية فيه من خلال مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول

الإنفاق في مجال الخدمات في دولة الإمارات العربية المتحدة

الميزانية العامة هي البرنامج المالي للحكومة الاتحادية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال التوزيع الأمثل والاستخدام الكفء للموارد، في إطار الاستراتيجية الاتحادية، على المصروفات المتوقعة أن تنفقها الجهات الاتحادية خلال سنة مالية مقبلة على أن يراعى توازنها إيراداً ومصرفاً⁽¹⁵²⁾.

ووفق المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2011 يجوز بنص خاص أن تكون للجهات الاتحادية الخدمية المستقلة ميزانية مستقلة ترفع لوزارة المالية لاعتمادها ضمن قانون ربط الميزانية، كما يجوز أن يتم بقرار من مجلس الوزراء تكليف جميع الجهات الاتحادية بإعداد مشروع ميزانية خطة متوسطة المدى يحدد عدد سنواتها بقرار المجلس، على أن تتضمن تقديرات سنوية لكل من الإيرادات والمصروفات واعتمادها من مجلس الوزراء⁽¹⁵³⁾.

يُصدر وزير المالية تعميماً يحدد فيه الخطوط اللازمة لإعداد مشروع ميزانية السنة التالية خلال الشهر الثالث من السنة المالية الجارية؛ يشتمل على سقف الميزانية والأهداف الاستراتيجية المعتمدة والمؤشرات والتوقعات الخاصة بالإيرادات والموعد المحدد لتقديم مشروع الميزانية للوزارة.

وعند إعداد الميزانية في كل عام تعمل جميع الوزارات والهيئات الاتحادية على وضع تصورات ميزانياتها الخاصة وفقاً لأهداف الاستراتيجية العامة

⁽¹⁵²⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

⁽¹⁵³⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

للحكومة الاتحادية تحت إشراف وزارة شؤون مجلس الوزراء لضمان انسجام هذه الخطط مع الرؤية الشاملة للحكومة باعتبارها مرجعاً للخطط والبرامج القطاعية. كما ينبغي على جميع الجهات الحكومية الاتحادية تقديم توقعاتها للإيرادات والنفقات المخصصة لكل قسم وبند وبرنامج ونشاط متفق عليها، وكذلك تقديم إجراءات الأداء ومؤشرات الكفاءة بموجب تعميم يصدر من وزير المالية ويحدد موعد تقديم تلك المتطلبات. وتتكون السنة المالية من 12 شهر، تبدأ من الأول من يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل عام⁽¹⁵⁴⁾.

خطوات إعداد الميزانية التشاركية

تتم عملية تنفيذ الميزانية من خلال 7 خطوات كما هو مبين في الشكل أدناه. وفي الخطوة الرابعة والخامسة، يتلقى المجلس الوطني الاتحادي (الجهة البرلمانية في دولة الإمارات) نسخة من الميزانية لتبدأ اللجنة المختصة في المجلس بمناقشة كل قسم فيها وتقديم اقتراحاتها وملاحظاتها للعمل عليها قبل اعتمادها من المجلس الأعلى للاتحاد.

مشاركة أفراد المجتمع في إعداد الميزانية

في سبتمبر 2020، أطلقت حكومة دولة الإمارات مشروع مشاركة رقمية ضخم لإشراك شرائح المجتمع المختلفة في "تصميم الخمسين عاما القادمة". ويهدف المشروع إلى تمكين فئات المجتمع المختلفة مثل القطاع العام والقطاع الخاص والمواطنين والمقيمين من المشاركة في تصميم الخمسين عاما القادمة لدولة الإمارات. وقد أطلقت حكومة الدولة منصة رقمية "صمم مستقبل الإمارات" لجمع الأفكار التي تسهم في وضع الخطة التنموية للدولة خلال الخمسين عاما القادمة، حيث يطرح الأفراد والمؤسسات أفكارا لمشروعات قومية كبرى تكون ضمن ميزانية الدولة في الأعوام الخمسين القادمة كما تعمل وزارة المالية على إكمال إجراءات إعداد الميزانية العامة في إطار

⁽¹⁵⁴⁾ <https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

الأهداف الاستراتيجية لتحقيق رؤية الدولة في الإعداد للخمسين عاماً القادمة⁽¹⁵⁵⁾.

عملية إعداد الميزانية

يبدأ إعداد الميزانية بصدر التعميم المالي الخاص بإعداد مشروعها للسنة المالية المقبلة الذي يصدر عادة وفق القانون واستناداً لقرار مجلس الوزراء رقم (1/181) لسنة 2008 الذي وجه كافة الوزارات والجهات الاتحادية إلى إعدادات الميزانية الخاصة بها.

في سبتمبر 2020، أطلقت حكومة دولة الإمارات مشروع مشاركة رقمية ضخم لإشراك شرائح المجتمع المختلفة في "تصميم الخمسين عاماً القادمة". ويهدف المشروع إلى تمكين فئات المجتمع المختلفة مثل القطاع العام والقطاع الخاص والمواطنين والمقيمين من المشاركة في تصميم الخمسين عاماً القادمة لدولة الإمارات. وقد أطلقت حكومة الدولة منصة رقمية "صمم مستقبل الإمارات" لجمع الأفكار التي تسهم في وضع الخطة التنموية للدولة خلال الخمسين عاماً القادمة، حيث يطرح الأفراد والمؤسسات أفكاراً لمشروعات قومية كبرى تكون ضمن ميزانية الدولة في الأعوام الخمسين القادمة.

ارتفعت الميزانية العامة الاتحادية لدولة الإمارات بنسبة تزيد عن 50% منذ العام 2011 إلى العام 2020.

ميزانية 2022

اعتمدت حكومة الإمارات الميزانية الاتحادية للعام 2022، بمصروفات تقديرية تبلغ 58.931 مليار (ثمانية وخمسون مليار وتسعمائة وواحد وثلاثون مليون درهم). يمثل قطاع التنمية والمنافع الاجتماعية النسبة الأكبر من الميزانية للاتحاد 2022، حيث تبلغ نسبته 41.2%، توزعت كالتالي:

- التعليم العام والجامعي بنسبة 16.3%

⁽¹⁵⁵⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

- الشؤون الاجتماعية بنسبة 6%
- قطاع الصحة بنسبة 8.4%
- المعاشات بنسبة 8.2%
- الخدمات الأخرى بنسبة 2.6%.

كما خُصص ما نسبته 3.8% لقطاع البنية التحتية والموارد الاقتصادية. تعكس الميزانية 2022 قوة الاقتصاد الوطني، ووفرة واستدامة الموارد لتمويل المشروعات التنموية والاقتصادية والاجتماعية، وتم الإعلان عنها خلال اعتماد مجلس الوزراء الميزانية الاتحادية للخطة الخمسية للسنوات 2022-2026 بإجمالي 290 مليار درهم، وهي الأكبر في تاريخ دولة الإمارات⁽¹⁵⁶⁾.

المطلب الثاني

دور الإيرادات الضريبية في الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة

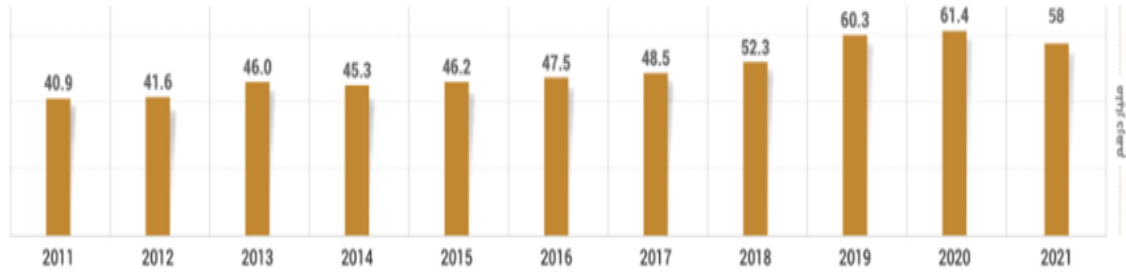
ميزانية 2021

اعتمد مجلس الوزراء بدولة الإمارات الميزانية الاتحادية للعام 2021، بمصروفات قدرها 58 مليارا و 113 مليون درهم / ثمانية وخمسون مليارا ومائة وثلاثة عشر مليون درهم، حيث توزعت اعتماداتها للسنة المالية 2021 على القطاعات المختلفة. تستهدف الميزانية الاتحادية رفع مستويات المعيشة، وتعزيز قطاع التعليم في الدولة والارتقاء بجودة الرعاية الصحية، ودعم برامج الإسكان للمواطنين وتعزيز مستوى جودة الحياة لمختلف أفراد المجتمع⁽¹⁵⁷⁾.

⁽¹⁵⁶⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

⁽¹⁵⁷⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

تطور الميزانية العامة للاتحاد خلال السنوات



ميزانية 2020

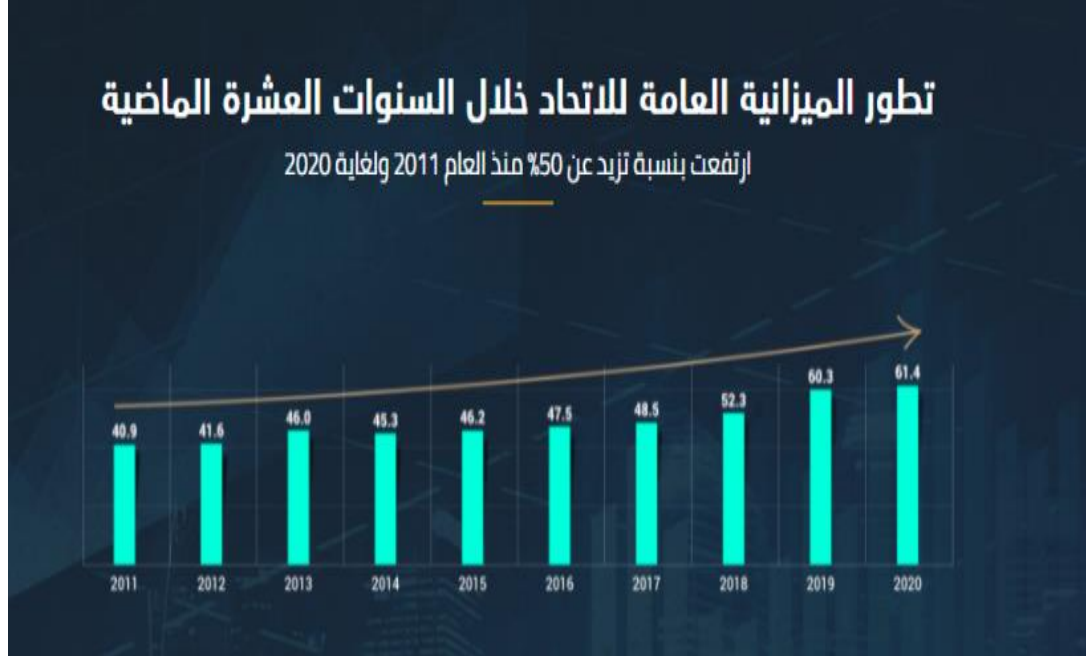
اعتمد مجلس الوزراء الميزانية الاتحادية للعام 2020 بقيمة 61.354 مليار درهم (واحد وستون ملياراً وثلاثمائة وأربعة وخمسون مليوناً وستمائة ألف درهم) حيث توزعت اعتمادات الميزانية العامة للاتحاد للسنة المالية على القطاعات المختلفة، وحظيت القطاعات ذات العلاقة المباشرة بالمواطنين وخدماتهم بالنصيب الأكبر، فقد تم تخصيص 31% من الميزانية لقطاع التنمية الاجتماعية، و14% لقطاع البنية التحتية والموارد الاقتصادية، و6.5% للمنافع الاجتماعية، و32.6% للشؤون الحكومية⁽¹⁵⁸⁾.

الاعتمادات المخصصة لمشاريع قطاع التنمية الاجتماعية من الميزانية المجمعة



⁽¹⁵⁸⁾ <https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

وتعكس الموازنة - الأكبر اتحادياً منذ تأسيس الدولة - قوة الاقتصاد الوطني ووفرة واستدامة الموارد لتمويل المشروعات التنموية الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، حيث تضاعفت أكثر من 300 مرة منذ أول ميزانية اتحادية في عام 1971، وسجلت دون عجز للعام الثالث على التوالي مما يؤكد استمرار النهج المتبع بتحقيق التوازن بين المصروفات والإيرادات⁽¹⁵⁹⁾.



اعتمد مجلس الوزراء الميزانية الاتحادية لعام 2019 بقيمة 60.3 مليار درهم، وتوزعت الميزانية العامة للاتحاد للسنة المالية 2019 على القطاعات المختلفة، فقد تم تخصيص 42.3% لرفد برامج التنمية المجتمعية، و17% للارتقاء بمنظومة التعليم، و7.3% لتطوير قطاع الصحة والخدمات الطبية.

ميزانية 2018

بلغت الميزانية العامة للاتحاد للسنة المالية 2018 ما قيمته 51.4 مليار درهم وبزيادة قدرها (5.6%) عن إجمالي اعتمادات ميزانية السنة المالية السابقة 2017. توزعت اعتمادات الميزانية العامة للاتحاد للسنة المالية 2018 على القطاعات الرئيسية في الدولة، حيث بلغت الميزانية المخصصة للتنمية والمنافع الاجتماعية (26.3) مليار درهم بنسبة (43.5%) من إجمالي الميزانية العامة. بينما خُصص لقطاع الشؤون الحكومية العامة اعتمادات مالية بقيمة (22.1) مليار درهم أي ما نسبته (36.5%) من إجمالي الميزانية.

⁽¹⁵⁹⁾ <https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

ميزانية 2017

اعتمد مجلس الوزراء في نهاية أكتوبر 2016 مشروع الميزانية الاتحادية للسنة المالية 2017 بنفقات قدرها 48.7 مليار درهم، وذلك وفقاً لما عرضته وزارة المالية على المجلس ضمن برنامج الميزانية الخمسية متوسطة المدى للسنوات 2017 – 2021.⁽¹⁶⁰⁾

ميزانية 2016

اعتمد مجلس الوزراء الميزانية الاتحادية لدولة الإمارات للسنة المالية 2016 بقيمة 48.557 مليار درهم ومن دون عجز. وجاءت الميزانية منسجمة مع المشاريع والمبادرات المعتمدة في استراتيجية الحكومة الاتحادية، وأعدت وفقاً لمبادئ الميزانية الصفرية⁽¹⁶¹⁾.

المصروفات والإنفاق الحكومي الإماراتي

تشكل تعويضات الموظفين واستخدام السلع والخدمات المجالين الرئيسيين للمصروفات والإنفاق الحكومي في دولة الإمارات. اقرأ المزيد عن المصروفات الحكومية.

⁽¹⁶⁰⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

⁽¹⁶¹⁾<https://u.ae/ar-ae/information-and-services/finance-and-investment/federal-finance/federal-budget>

الفصل الثالث

التنظيم القانوني للإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة

ودعمه للإنفاق العام

- المبحث الأول: النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة
- المبحث الثاني: التنظيم القانوني لعائدات الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة
- المبحث الثالث: آلية توزيع عائدات الضرائب على أوجه الإنفاق العام في الدولة

المبحث الأول

النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة

سنبين في هذا المبحث النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة من خلال مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول

هيكل النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة

يهدف تأسيس النظام الضريبي في الدولة من خلال إنشاء إدارة ضريبية تعنى بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية، ووضع إجراءات موحدة لحقوق وواجبات الخاضعين للضريبة إلى تعزيز استدامة موارد الحكومة الاتحادية، وفي هذا الشأن أصدر صاحب السمو الشيخ خليفة بن زايد آل نهيان رئيس الدولة، مرسوماً بالقانون الاتحادي رقم 13 لسنة 2016 بشأن إنشاء "الهيئة الاتحادية للضرائب"، تكون لها الشخصية الاعتبارية المستقلة، وتتمتع بالأهلية القانونية المستقلة للتصرف المالي والإداري، وتختص بما يلي⁽¹⁶²⁾:

- إدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة بها وتوزيع إيراداتها.
- تطبيق الإجراءات الضريبية والقوانين والأنظمة فيما يخص الضرائب الاتحادية.
- سداد ما يترتب على الهيئة من التزامات مالية.
- تطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي التي تصادق عليها الدولة.
- البت في طلبات التسجيل في الأنظمة المعمول بها في الدولة، وتخصيص أرقام ضريبية للتسجيل في هذه الأنظمة.

⁽¹⁶²⁾ مقال منشور بجريدة الخليج الإماراتية، الملحق الاقتصادي، بتاريخ 17 مايو 2004 ، مشار إليه لدى د. سعيد يوسف السبوسي : ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات / دراسة وصفية تحليلية ، دار الحافظ - طبعة 2017، ص 14.

- اقتراح التشريعات المتعلقة بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة بها وتوزيع الإيرادات، وإنشاء سجلات وإصدار التوجيهات والتوضيحات اللازمة لدفع الضرائب.

- إيداع إيرادات الضرائب والغرامات المحصلة في حساب مستقل قبل توزيعها على الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات، حسب ما يقرره مجلس الوزراء بناء على توصية الهيئة وبالاتفاق بين الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات.

كما نص القانون على أن يكون مقر الهيئة أبطبي ويجوز، بقرار المجلس إنشاء فروع ومكاتب لها داخل الدولة، هذا وقد تم تشكيل مجلس إدارة الهيئة الاتحادية للضرائب الذي سيتولى مناقشة واستكمال القوانين المتعلقة بالنظام الضريبي للدولة ومنها قانون الإجراءات الضريبية.

وفي سبيل استكمال الهيكل الضريبي للدولة أنجزت وزارة المالية ما يلي⁽¹⁶³⁾:

- 1- مشروع قانون الإجراءات الضريبية.
- 2- مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة.
- 3- مشروع قانون ضريبة الشركات.
- 4- مشروع قانون في شأن ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون.
- 5- مشروع قانون اتحادي بشأن فرض رسوم على التحويلات المالية من داخل الدولة إلى خارجها.

أولاً: ضريبة القيمة المضافة

ضريبة القيمة المضافة هي الضريبة التي تفرض على الفارق بين سعر تكلفة وسعر بيع المنتج، وتعد من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على جميع السلع والخدمات إلا المستثنى منها بقرار، وتفرض على معظم توريدات السلع والخدمات التي يتم شراؤها وبيعها، وهي واحدة من أكثر ضرائب الاستهلاك

⁽¹⁶³⁾ سعيد سيف السبوسي: ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات (دراسة وصفية تحليلية)، دار الحافظ، دبي، طبعة 2017، ص 32.

شيوياً حول العالم التي يتم تطبيقها في نحو 140 دولة أو نحو 76% من 184 عضواً في المنظمين الدوليين⁽¹⁶⁴⁾

(صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي) ويعود تاريخ تطبيقها عالمياً إلى عام 1954، وأصبحت حالياً مصدراً رئيسياً للإيرادات في معظم دول العالم، فهي تشكل الآن حوالي ربع الإيرادات الضريبية وما يقارب من 5% من جملة الناتج المحلي الإجمالي.

ويتحمل المستهلك النهائي تكلفة تلك الضريبة في حين يقوم قطاع الأعمال أو المنشآت باحتسابها وتحصيلها وبهذا فهي تقوم بدور محصل الضريبة لصالح الحكومة وسدادها إليها، وتشير تقديرات صندوق النقد الدولي أن قيمة ضريبة القيمة المضافة المتوقعة تحصيلها في العام الأول للتطبيق في دولة الإمارات العربية المتحدة تتراوح ما بين 10 إلى 12 مليار درهم (3,27 مليار دولار) أو نحو 2,0% من الناتج المحلي الإجمالي، وستعفي من الضريبة قطاعات التعليم والصحة والدراجات وقائمة تضم 100 من السلع الغذائية، وسيتم فرض ضريبة القيمة المضافة اعتباراً من مطلع العام 2018 على كل القطاعات الإنتاجية والخدمية ونسبة 5%، وسيتم إلزام الشركات التي تسجل إيرادات سنوية تفوق الـ 3,75 مليون درهم على التسجيل بنظام ضريبة القيمة المضافة، ويكمن الفرق بين ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة في أن ضريبة المبيعات تفرض على المعاملات المرتبطة بالسلع فقط كما يتم فرضها على مرحلة البيع النهائي للمستهلك فقط، بخلاف ضريبة القيمة المضافة التي يتم فرضها على السلع والخدمات خلال مختلف مراحل سلسلة التوريد بما في ذلك مرحلة البيع النهائي، كما يتم أيضاً فرض ضريبة القيمة المضافة على استيراد السلع والخدمات لضمان توفير الفرص المتكافئة للموردين المحليين الذين يتاجرون بالسلع والخدمات ذاتها، ولشرح كيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة، نعرض أدناه مثلاً توضيحياً مبسطاً⁽¹⁶⁵⁾.

⁽¹⁶⁴⁾ لدليل الارشادي للضريبة الانتقائية، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2017م، ص 7.

⁽¹⁶⁵⁾



هذا ويجري العمل حالياً على الانتهاء من إعداد قانون ضريبة القيمة المضافة في الإمارات العربية المتحدة، ليتم اعتماده.

الآثار والانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية لضريبة القيمة المضافة بدولة الإمارات

1- انعكاسات ضريبة القيمة المضافة على الأفراد

من المتوقع أن ترتفع تكلفة المعيشة بشكل طفيف ولكنها ستتفاوت بتفاوت نمط حياة الأفراد وسلوكهم الإنفاقي، فإذا كانت نفقاتهم تتركز في المقام الأول على السلع المستثناة من ضريبة القيمة المضافة مثلاً، فإنه لن تكون هناك زيادة كبيرة في تكلفة المعيشة.

ولتطبيق نظام القيمة المضافة بشكل يسهم في تحسين الأوضاع الاقتصادية في الدولة، ستحرص الحكومة على تضمين النظام قواعد محددة تفرض على الأعمال التصريح بوضوح عن مقدار ضريبة القيمة المضافة التي يسددها

المستهلك عن كل معاملة، كما سيتم توفير المعلومات المطلوبة للمستهلك لمساعدته في اتخاذ القرار الصائب لدى شراء السلع والخدمات⁽¹⁶⁶⁾.

انعكاسات ضريبة القيمة المضافة على قطاع الأعمال

سيتوجب على الشركات التي يفوق رقم أعمالها الحد الأدنى للإيرادات التسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة لدى الجهة الحكومية المعنية، كما سيتعين عليها توثيق معاملاتها المالية بما يضمن دقة سجلاتها المالية وتحديثها بشكل دائم، وفي حال تجاوز مبلغ ضريبة القيمة المضافة الذي تفرضه الشركات المبلغ الذي دفعته لمورديها، فسيتم عليها سداد قيمة الفارق للحكومة، وتلتزم الشركات المسجلة لغايات الضريبة بما يلي⁽¹⁶⁷⁾:

- فرض ضريبة القيمة المضافة على توريداتها من السلع أو الخدمات.
 - الاحتفاظ بالسجلات التجارية التي تتيح للحكومة التحقق من صحة معاملاتها.
 - لن يتم إلزام بعض الشركات الصغيرة بالتسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة، كما ولا تحتاج الأعمال للتسجيل لغايات الضريبة في الحالات التالية:
 - أ- إذا كانت تباع سلع أو تقدم خدمات غير خاضعة لضريبة القيمة المضافة.
 - ب- إذا كان رقم أعمالها دون الحد الأدنى للإيرادات.
- ويتعين على الأعمال غير الملزمة بالتسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة حفظ سجلاتها المالية بشكل منظم يسمح بالرجوع إليها للتأكد منها حال وجب عليها التسجيل لغايات الضريبة⁽¹⁶⁸⁾.

⁽¹⁶⁶⁾ محمد خير العكام، المالية العامة 2، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2017م، ص 17.

⁽¹⁶⁷⁾ على فلاح الضلاعين وآخرون، المالية العامة، دار الاصدار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 126.

⁽¹⁶⁸⁾ خولة ضامن الحميدة وآخرون، المالية العامة، دار الاصدار العلمي، عمان، 2017، ص 131.

3- الانعكاسات الاجتماعية لضريبة القيمة المضافة

فرض ضريبة القيمة المضافة من شأنه أن يساعد على تعزيز النمو الاقتصادي بالدولة من خلال زيادة مصادر إيراداتها بمعزل عن الإيرادات النفطية، كما سيزيد من قدرة الدولة على الاستمرار في توفير الخدمات التعليمية والصحية وخدمات المرافق والعمامة وتمويل الإنفاق على تلك الخدمات بما يتيح توفيرها وفقاً لأعلى المعايير العالمية.

ضريبة القيمة المضافة والتنسيق مع دول مجلس التعاون الخليجي

تهدف اتفاقيات منظمة التجارة العالمية إلى تدفق السلع والخدمات بين الدول دون عوائق جمركية أو غير جمركية، وتماشياً مع متطلبات اتفاقية منظمة التجارة العالمية تلجأ الدول إلى الدخول في اتفاقيات للتجارة الحرة مما يؤدي إلى زوال الإيرادات الجمركية، وقد أصبح تطبيق ضريبة القيمة المضافة "ضرورة ونتيجة طبيعية لتلك الاتفاقيات، على اعتبار أنها الخيار المسموح به والبديل لتعويض الخسائر المتوقعة لفقدان الإيرادات الجمركية، وقد أوصى صندوق النقد الدولي دولة الإمارات ودول مجلس التعاون بأهمية إيجاد نظم ضريبية لديها وتدابير مصادر بديلة لتعويض الإيرادات الجمركية المتوقعة فقدانها من جراء إلغاء الرسوم الجمركية المترتبة على تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية واتفاقيات التجارة الحرة مع شركائها التجاريين، وانطلاقاً من أن دولة الإمارات العربية المتحدة تشكل جزءاً من مجموعة دول ترتبط فيما بينها ارتباطاً وثيقاً من خلال "الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون" و"الاتحاد الجمركي لدول مجلس التعاون"، لذا فقد كان من الضروري التنسيق فيما بينها بشأن فرض ضريبة القيمة المضافة، حيث تم الاتفاق بهذا الشأن على ما يلي⁽¹⁶⁹⁾:

- 1- الاتفاق على اعتماد اتفاقية لاستحداث إطار قانوني موحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون، وتحتوي الاتفاقية على مواد

(169) عبد الباسط وفاء، التشريع المالي في دولة الامارات العربية المتحدة - الجزء الأول: التشريع الضريبي الاتحادي، مذكرة منشورة في أكاديمية شرطة دبي عام 2017، ص 24.

ومبادئ مشتركة على كافة الدول الأعضاء اتباعها عند وضعها
تشريعاتها المحلية.

2- تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ بمجرد تصديق دولتين عضو على الأقل
عليها، وتسري أحكامها على كل من الدول الأعضاء فور إصدار
قانونها المحلي.

3- على كل دولة عضو استحداث قانونها المحلي بشأن ضريبة القيمة
المضافة واللائحة التنفيذية له وفقاً للأدوات التشريعية المطبقة في كل
دولة.

4- يحتوي القانون المحلي على المبادئ المنصوص عليها في الاتفاقية
بالإضافة إلى المواد الأخرى التي تركت لكل دولة صلاحية تنظيمها
وكل ما لا يتعارض مع أحكام الاتفاقية.

5- اتفقت دول المجلس على جميع المواضيع الواردة في المبادئ الرئيسية
لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون.

6- في الخدمات المالية اتفقت الدول على تطبيق النموذج السنغافوري
المعدّل أو غيره من النماذج ومنح الحرية لكل دولة من دول المجلس
بتطبيق ما تراه مناسباً على قطاع الخدمات المالية.

7- في السلع الأساسية (الغذائية اتفقت الدول على أن تخضع جميع السلع
الغذائية للضريبة ويستثنى من ذلك قائمة يتفق عليها لاحقاً للسلع
الأساسية (الغذائية).

8- تم الاتفاق على أن يكون حد التسجيل الإلزامي مليون دولار، وأن
يكون حد التسجيل الاختياري نصف مليون دولار، ولكل دولة عضو
اختيار حد التسجيل الإلزامي بين 500 ألف دولار ومليون دولار
حسب المناسب لها.

البرنامج الزمني لاستكمال تنفيذ ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس
التعاون، ينص على ما يلي⁽¹⁷⁰⁾:

⁽¹⁷⁰⁾ <http://wam.ae/ar/details/1395302759425> تاريخ الزيادة في 16-6-2019م الساعة 3:21 صباحاً

1. أن تفرض دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بشكل موحد ضريبة القيمة المضافة بنسبة أساسية قدرها 5%.
2. أن تفوض لجنة التعاون المالي والاقتصادي بما يلي:
 - استكمال جميع المتطلبات اللازمة لإقرار ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون والتوقيع عليها في موعد أقصاه منتصف عام 2016.
 - تحديد جدول زمني لجاهزية تطبيق الدول الأعضاء لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون، على أن يتم التطبيق بالدول الأعضاء بداية عام 2018م. وتعطي الدول الأعضاء التي لم تستكمل إجراءاتها الداخلية مهلة أقصاها بداية 2019م.
3. أن تصادق دول المجلس على اتفاقية ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون حسب الإجراءات الداخلية المتبعة في كل دولة.
4. أن تعتبر اتفاقية ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون نافذة اعتباراً من إيداع وثيقة تصديق الدولة الثانية من دول مجلس التعاون لدى الأمانة العامة لمجلس التعاون بالنسبة للدول الموقعة على الاتفاقية.
5. أن تصدر كل دولة من دول المجلس قانون (نظام) محلي لاتفاقية القيمة المضافة على أن يعكس في القانون (النظام) الأحكام المشتركة الواردة في اتفاقية ضريبة القيمة المضافة بدول مجلس التعاون.

المطلب الثاني

أهمية الضرائب الاقتصادية والاجتماعية

1- الأهمية الاقتصادية (171)

- أداة لتدبير الموارد لتغطية النفقات العامة من أمن وعدالة وتعليم وصحة ومرافق.
- وسيلة لإعادة تخصيص الموارد بين فروع النشاط الاقتصادي، بتشجيع الأنشطة التي تتفق مع أهداف الدولة الاقتصادية عن طريق إعفائها كلياً أو جزئياً من الضرائب أو تخفيفها والحد من أنشطة أخرى غير مرغوبة بفرض ضرائب عليها.
- آلية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي في حالي الركود والتضخم، ففي حالة الركود يمكن إتباع سياسة مالية توسعية وزيادة الإنفاق من خلال تخفيف الضرائب أو زيادة الإعفاءات الضريبية، أما في حالة التضخم فيمكن استخدام سياسة مالية مقيدة من خلال خفض الإنفاق بزيادة الضرائب وتقليل الإعفاءات الضريبية بما يحد من الطلب الكلي.
- أداة لحفز النمو الاقتصادي من خلال حفز مصادر النمو التي تنأتي من الزيادة في الموارد الاقتصادية والتغيرات التكنولوجية بما ينعكس على زيادة حجم الإنتاج عن طريق إعفاء المشروعات المستخدمة التكنولوجيا من الضرائب بما ينعكس على زيادة الإنتاج.
- وسيلة لزيادة رأس المال عبر تشجيع المدخرات، بخفض الضرائب على أرباح الاستثمارات أو الودائع بصناديق الادخار أو إعفاء العوائد على سندات التنمية، مما يزيد المدخرات ومن ثم الاستثمارات وبالتالي زيادة التراكم الرأسمالي.
- أداة في يد الدولة لتسهيل المعاملات التجارية مع شركائها التجاريين من خلال منح الإعفاءات الجمركية للدول التي تعقد معها اتفاقيات تجارية.

(171) <https://aliqtisadi.com/952673->

-%d8%aa%d8%a3%d8%ab%d9%8a%d8%b1%d8%a7%d8%aa تاريخ الزيارة في 16-6-2019 الساعة 3:21 صباحا

2- الأهمية الاجتماعية.

- وسيلة لتشجيع نمو السكان وتشجيع النسل مثلاً عبر إعفاء دخول الأفراد من الضريبة بنسبة تتضاعف مع تزايد عدد الأفراد بالعائلة.
- وسيلة لإعادة توزيع الدخل بين المواطنين وتحقيق العدالة الاجتماعية عبر فرض ضريبة تصاعدية على الثروات الكبيرة والتركات والدخول العالية مما يحد من تكتل الثروات بيد قلة من أفراد المجتمع ويقلل التفاوت في الدخل.
- وسيلة لتحقيق التوازن في التنمية بما يحفز إقامة المشروعات بالمناطق النائية التي لم ينالها حظوظ في التنمية من خلال إعفائها ضريبياً.
- حل أزمات الإسكان بفرض ضرائب عالية على المساكن الشاغرة ما يدفع مالكي تلك العقارات إلى الإسراع ببيعها أو تأجيرها لتفادي دفع ضرائب وزيادة عرض المساكن.

إنّ ارتباط القانون الضريبي بالقانون المالي وثيق لدرجة الوحدة والعمومية، وأغلب الباحثين عدّ القانون الضريبي جزءاً من القانون المالي على الرغم من أنّ التشريع الضريبي له خصائصه القانونية. فالموازنة تُحدّد بالقانون الذي يحكم ويقدر الإيرادات وكيفية التحصيل والإنفاق وضوابطه والرقابة عليه، ويُطلق على قواعد هذا القانون "قانون الموازنة العامة أو القانون المالي". والقانون الضريبي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالقانون المالي، وغالباً عند تحديد فرض الضرائب أو تعديلها أو تغيير معدلاتها أو تقرير الإعفاء منها، أو زيادتها عند إصدار قانون الموازنة العامة.

القانون الضريبي والقانون الإداري: إنّ العلاقة التي تربط بين القانون الضريبي والقانون الإداري وثيقة جداً لدرجة عدّ الإدارة الضريبية جزءاً من التنظيم الإداري للدولة. فالقانون الضريبي هو الذي يحدد علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين، وينظم حقوقها وامتيازاتها، كما أنّه يتصل اتصالاً وثيقاً بالقانون الإداري الذي يحكم نشاط الدولة والسلطات العامة وعلاقاتها بأفراد المجتمع كافة⁽¹⁷²⁾³.

(172) قدري نقولا عطية: المرجع السابق، ص22.

كما تتمتع الإدارة الضريبية بوصفها سلطة عامة بالحقوق والامتيازات الممنوحة للسلطات العامة الإدارية، كما أنّ القرارات الإدارية التنظيمية كونها قوانين عامة، سواء أكانت في المجال الضريبي أم الإداري، لها القوة والامتياز والسلطان لأنها تعبير عن إرادة السلطة العامة، ومن ثم فإنّ التظلم الإداري أو الطعن القضائي ليس من شأنه عادةً وقف تنفيذ القرار الإداري أو الضريبي.

(1) أن الضريبة مبلغ مالي: فمن غير المقبول أن تدفع الضريبة عيناً في زمن أصبحت فيه المعاملات كلها تقوم على استخدام النقود، كما أن النفقات العامة التي تقوم بها الدولة تتم في صورة نقدية، فضلاً عن أن الدفع العيني يستلزم نفقات باهظة في نقله وحفظه، كما يحول دون إعمال مبدأ العدالة عند الجباية.

(2) أن الضريبة تدفع جبراً: والإجبار هنا إجبار قانوني، بمعنى أن الشخص ليس مختياراً في دفع الضريبة، بل هو يرغم على دفعها إلى الدولة وللدولة في سبيل اقتضاها اتخاذ كافة الإجراءات القسرية عند عدم الانصياع طوعاً لدفعها، كما أن لها حق امتياز على أموال المدين بالضريبة يكفل لها حق التتبع والأولوية. كما يتمثل عنصر الإجبار في استقلال الدولة بوضع القواعد المنظمة للضريبة دون الرجوع إلى المكلف بدفعها، فهي التي تحدد نوع المال الخاضع للضريبة وكيفية تحديد وعائها وسعرها وطرق تحصيلها. كما تعطي التشريعات الحديثة للدولة سلطة إجبار المكلفين بدفعها، ولو باستخدام وسائل جزائية كالحجز على الأموال، أو توقيع العقوبات البدنية (الحبس أو السجن) أو المنع من السفر⁽¹⁷³⁾ ولم تكن الضريبة في العهود القديمة إجبارية، حيث بدأت في شكل خدمات شخصية أو هدايا (Donum) يقدمها أفراد القبيلة لرئيسها، ثم أصبح الرئيس يسارع إلى طلبها في صورة رجاء، ثم أصبحت الضريبة في مرحلة ثالثة - التزاماً أدبياً على عاتق أفراد الشعب، حيث كانوا يقدمونها في صورة إعانة إلى الملك أو الأمير بنية مساعدته في الاضطلاع بأعباء الإنفاق العام، وفي مرحلة رابعة تحول

(173) رمضان صديق، مرجع سابق، ص 207-208..

هذا الالتزام الأدبي إلى واجب Duty، ثم تطور إلى صورته الحالية المسماة بالضريبة⁽¹⁷⁴⁾

(3) أن الضريبة تدفع بصفة نهائية: بمعنى أنه لو دفعها المكلف فلن تلتزم الدولة بردها إليها، وهو ما يفرقها عن القرض الإجباري.

(4) أن الضريبة تدفع بلا مقابل: بمعنى أن المكلف (الممول) يدفع الضريبة دون أن يتلقى مقابلاً مباشراً لها أو منفعة خاصة من الدولة، ولا ينال من ذلك ما يتلقاه الفرد من خدمات تقدمها له الدولة من خلال مرافقها العامة، فهذه الخدمات يشاركه فيها كل من على أرض الدولة. ومن هنا يمكن أن ننظر إلى الضريبة التي يدفعها الشخص بلا مقابل على أنها مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة.

(5) أن الضريبة تستخدم في مواجهة الأعباء العامة: ذلك أن الضريبة عند تحصيلها تضاف إلى الموارد المالية الأخرى كالرسوم وإيرادات الدومين الخاص، ويتم توجيه كل ذلك إلى تغطية النفقات العامة، ومن هنا كان الكلاسيك ينظرون إلى الضريبة على أنها ذات غرض مالي فقط، وهي عندهم محايدة فلا تستخدمها الدولة في توجيه النشاط الاقتصادي، وأما المعاصرون فيجعلون للضريبة عدة أغراض منها ما هو اقتصادي ومنها ما هو اجتماعي. كأن تفرض الدولة ضريبة مرتفعة على التدخين والخمر، وربما كان أحدث مجالات الضريبة هو فرضها للحد من التلوث البيئي Pollution Tax، كما هو الشأن في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا وألمانيا وهولندا، حيث تفرض على الشركات التي تزاول أنشطة تلوث الهواء أو التربة أو الماء.

الضريبة تُدْفَعُ نقداً، حيث أنها تُفَرَضُ على النشاط الاقتصادي للأفراد. ومن حصيلة الضرائب وغيرها تتكون الإيرادات العامة، والتي تُمَوَّلُ النفقات العامة، كما أن الإيرادات العامة والنفقات العامة تشكل موازنة الدولة. كما يُقاس مدى تأثير القانون الضريبي بالقانون المالي أو قانون الموازنة

⁽¹⁷⁴⁾ محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 175. زكي عبد المتعال، مرجع سابق، ص 186.

العامّة بالإيديولوجية والفلسفة التي تسود المجتمع. فالإيديولوجية الليبرالية تعني تحديد سلطات الدولة، وعدم التدخل الاقتصادي، واقتصار وظائفها على أعمالها التقليدية من الأمن والدفاع والعدالة والخدمات الإدارية، وترك النشاط الاقتصادي للأفراد. أما الإيديولوجية التدخلية، فتعني توسيع نطاق سلطات الدولة، وامتدادها إلى النشاط الاقتصادي والاجتماعي⁽¹⁷⁵⁾.

⁽¹⁷⁵⁾ مصطفى رشدي شيحة: التشريع الضريبي. الدار الجامعية، بيروت، 1988، ص12.

المبحث الثاني

التنظيم القانوني لعائدات الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة

سنبين في هذا المبحث التنظيم القانوني لعائدات الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة على النحو التالي:

المطلب الأول

عائدات الضرائب والتحكم بمستوى التضخم

التضخم هو زيادة الكتلة النقدية من كميات المنتجات الكلية الحقيقية التي يستطيع الجهاز الإنتاجي إنتاجها عند مستوى التشغيل الشامل⁽¹⁷⁶⁾. ومن آثار التضخم ارتفاع الأسعار، ولا يشترط أن يكون ارتفاع الأسعار بمثابة تضخم إلا عند وصول التشغيل للطاقات الإنتاجية بالمستوى الشامل، وقد تلجأ الدول إلى إخفاء التضخم من خلال فرض أسعار إدارية ثابتة، فهذا الإجراء لا يعني عدم وجود تضخم، وإنما يوجد تضخم يدعى "التضخم الحبيس"، ويمكن إدراج بعض أسباب التضخم للتوسع بمنح الائتمان بعد وصول التشغيل الشامل من قبل المصارف، وكذلك لعجز ميزانية الدولة وتمويل زيادة النفقات من الإيرادات من خلال إصدارات جديدة للنقد، ومن أسبابه أيضاً نقص كمية المنتجات عن معدلها مع المحافظة على حجم الإنفاق⁽¹⁷⁷⁾.

ولمكافحة التضخم أساليب عديدة منها فرض ضرائب جديدة، أو رفع معدلات الضرائب السابقة مما يؤدي إلى تخفيض الدخل الحقيقي للفرد، وبالتالي انخفاض استهلاكه.

كما تمكّن الضرائب الدولة من امتصاص الفائض النقدي الذي أدى إلى ارتفاع الطلب على حجم المنتجات الحقيقية، وذلك من خلال الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فإذا اختارت الحكومة رفع الضرائب المباشرة على الشركات، وكما نعلم أنّ الضرائب المباشرة تفرض على الأشخاص

(176) إكمال شرف: النقود والمصارف، الكتب الجامعية، 1982، ص 206.

(177) السيّد عطية عبد الواحد، الموازنة العامة للدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1996، ص 1.

والشركات ورفعها سيؤدي إلى رفع نفقاتها المالية، ستعتمد الشركات إلى عكس النفقات على أسعارها، وهذا يؤثر في الاستثمارات التي يجب المحافظة عليها إذا كنا نريد زيادة الطاقة الإنتاجية، مما يجعل هناك تردداً بفرض ضرائب على الشركات نظراً لوزنها السياسي.

أما فرض الضرائب على الأفراد ورفع معدلاتها فإن ذلك يطرح مشكلة ثانية، وهي على من ستزداد أعباء الضرائب على الفئات الغنية أم الفقيرة؟، ففرضها على الفئات الغنية سيؤدي إلى ضرب الادخار من خلال زيادة قيمة الاستهلاك لأن الطبقات الغنية لن تؤثر الضرائب في استهلاكها بل تنقص من مدخراتها لتحافظ على مستوى معيشي معين.

أما إذا زاد العبء الضريبي على ذوي الدخل المحدودة فإنه سيؤدي إلى إنقاص طلبها، ولكن سيؤثر ذلك في العدالة الضريبية، ويؤدي إلى زيادة إفقار الفقير، أما الضرائب غير المباشرة فإن استخدامها غامض النتائج أيضاً، فرفع الضرائب غير المباشرة أو استخدامها سيؤدي إلى ضعف القدرة الشرائية للأفراد، غير أن ذلك يتم عن طريق رفع الأسعار أي مصادرة التضخم لصالح الدولة وهو أهون الشرور⁽¹⁷⁸⁾.

المطلب الثاني

التنظيم القانوني لعائدات الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة

تزايد اهتمام الحكومات في مجلس التعاون الخليجي وخاصة دولة الامارات العربية المتحدة ، بالضرائب كأحد أدوات السياسة المالية، تسعى إلى أن تحقق من خلالها أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية فضلاً عن الأهداف المالية، إذ إن السياسة الضريبية تصاغ أهدافها باتساق وانسجام مع أهداف السياسة الاقتصادية بشكل عام ، وقد لجأت مختلف الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي إلى الدراسة عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فعالة ماليا واقتصاديا واجتماعيا ، والامارات العربية المتحدة ينبغي أن لا تختلف

(178) د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، 1984-1985، ص344.

عن هذه الدول وترسم سياستها الضريبية بما يتفق ومعطيات الظروف المستقبلية (179).

يجب أن يكون للنظام الضريبي هدف يسعى إلى تحقيقه أولاً، وهو هدف النظام الاقتصادي الذي هو أعمّ وأشمل من النظام الضريبي. فهدف النظام الضريبي يحقق في نهاية الأمر هدف النظام الاقتصادي الذي هو بدوره يحقق السياسة العامة للدولة من الناحية السياسية والاقتصادية وفق الفلسفة العامة التي تنتهجها الدولة، ولذلك نجد أنّ هدف النظام الضريبي تحدده السلطة العامة، وفق الفلسفة السائدة فيها، وبما أنّ هذه الفلسفة تختلف من بلد إلى آخر، فههدف النظام الضريبي يختلف أيضاً من بلد إلى آخر (180).

وتعتمد دولة الإمارات العربية المتحدة حديثاً نظاماً ضريبياً يتفق تماماً مع السياسة المالية للحكومة، حيث أصدرت دولة الإمارات العربية المتحدة العديد من القوانين الاتحادية التي تنظم بعض أنواع الضرائب بشكل يحقق سياسة الحكومة المالية، ومنها قانون الضريبة الانتقائية وهو القانون رقم (7) لسنة 2017م، وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (8) لسنة 2017م، واعتمدت دولة الإمارات العربية المتحدة في رسم سياستها الضريبية على معايير دولية دقيقة تحقق التوازن بين السياسة المالية للدولة والنظام الضريبي، حيث جعلت النظام الضريبي أحد الروافد الهامة للخزينة العامة في الدولة بشكل يمكن الحكومة من تنفيذ المشاريع الإنمائية الحيوية التي تفيد الجميع.

تفرض دولة الإمارات العربية المتحدة أنظمة اقتصادية عدة من أجل تنويع إيراداتها لتمويل النفقات العامة، حيث تعد الضرائب إحدى أهم الأنظمة العالمية الحديثة للاقتصاد والتي تهدف لإعادة توزيع الثروات أو تعزيز إحدى السلوكيات أو إيقافها (181).

(179) عبد الباسط وفاء، التشريع المالي في دولة الإمارات العربية المتحدة الجزء الأول: التشريع الضريبي الاتحادي، مرجع سابق، ص 63.

(180) سعيد سيف السبوسي: ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات (دراسة وصفية تحليلية)، دار الحافظ، دبي، طبعة 2017، ص 126.

(181) المصدر: الموقع الرسمي لوزارة المالية <https://www.mof.gov.ae>، تاريخ الزيارة 17-6-2019م، الساعة 1:44 صباحاً.

تستخدم عوائد الضرائب في تمويل المستشفيات والمدارس والحدائق العامة وتعيد الطرق. تتخذ الضرائب شكلين، وهما الضرائب غير المباشرة والمباشرة. تعتبر الضرائب إحدى موارد إيرادات الدولة الأساسية، بعيداً عن النفط الذي يعد مصدر الإيرادات الأول في دولة الإمارات العربية المتحدة.

يجدر بالذكر أن موقع الهيئة الاتحادية للضرائب هو موقع الضريبة في الامارات الأول والرسمي، حيث يمكنك الرجوع إليه للحصول على أي معلومة تخص الضرائب في الإمارات.

المبحث الثالث

آلية توزيع عائدات الضرائب على أوجه الإنفاق العام في الدولة

سنبين في هذا المبحث آلية توزيع عائدات الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة على النحو التالي:

المطلب الأول

توزيع عائدات الضرائب لتغطية النفقات العامة

إن فرض الضرائب يسمح للحكومة بتصحيح سلوكيات معينة تسبب الكثير من الضرر لأفراد المجتمع، وهي السلوكيات التي لا يمكن تركها لتُصح ذاتياً في السوق. وتعتبر الضريبة الانتقائية المفروضة على المنتجات الضارة بصحة الإنسان من الأمثلة الجيدة على ذلك.

اعتمد مجلس الوزراء قرار آلية تقاسم إيرادات ضريبة القيمة المضافة بين الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات والذي حدد حصص التقاسم بنسبة 30% للحكومة الاتحادية و70% لحكومات الإمارات⁽¹⁸²⁾.

يأتي القرار في إطار دعم وضمان استمرارية توفير الخدمات الحكومية عالية الجودة في المستقبل ويساعد في تعزيز إيرادات ومصادر الدخل للحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات .

و تستخدم هذه الإيرادات في تطوير البنى التحتية والخدمات العامة والمضي قدماً نحو تحقيق رؤية الدولة المتمثلة في خفض الاعتماد على النفط وغيره كمصادر أساسية للإيرادات⁽¹⁸³⁾.

وقد بلغت إيرادات ضريبة القيمة المضافة المرتبطة ما يقارب 27 مليار درهم سيتم توزيعها حسب النسبة المعتمدة .. فيما سيستمر العمل بالآلية

⁽¹⁸²⁾ زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1994، ص

2.

⁽¹⁸³⁾ عبد الله الشيخ، محمود الطاهر، مقدمة في اقتصاديات المالية العامة، مطابع جامعة الملك سعود، الطبعة الأولى، 1992، ص 4.

المعتمدة للسنوات 2018 إلى 2020 بناء على التوريدات التي تم التصريح عنها لكل إمارة لدى الهيئة الاتحادية للضرائب.

جدير بالذكر أن دولة الإمارات بدأت تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الأول من يناير 2018 بنسبة أساسية تبلغ 5% على جميع التوريدات من السلع والخدمات في السوق المحلية ما عدا بعض الاستثناءات التي ورد فيها نص محدد في القانون⁽¹⁸⁴⁾.

و تتولى الهيئة الاتحادية للضرائب ممثلة بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية وتوزيع إيراداتها وتطبيق الإجراءات الضريبية المعمول بها في الدولة

المطلب الثاني

توزيع عائدات الضرائب للخدمات العامة

من يتتبع تاريخ الضرائب يلحظ أنها كانت ذات علاقة تبادلية مع الأوضاع الاقتصادية في المجتمع، بمعنى أنها تؤثر فيه ويؤثر فيها إن إيجاباً وإن سلباً.

ولو رجعنا إلى العصور الأوروبية القديمة لوجدنا أن الضريبة – في صورتها الأولى – كانت جزية يفرضها المنتصر على المهزوم. وعندما اتسعت رقعة الدول الرماونية فرضت السلطة المركزية الضرائب على المحاصيل الزراعية والسلع التجارية باعتبارها عملاً من أعمال السيادة.

ومع بدء العصور الوسطى نزل الملوك عن حق فرض الضريبة لسادة الإقطاع، واعتمدوا على الدومين الخاص كمصدر عادي للإيرادات العامة. ولكن مع اتساع نطاق الحروب بين الممالك الأوروبية، في القرن الرابع عشر، اضطر الملوك إلى فرض الضرائب على الشعب، ونظراً لما كان يكتنف فرض الضرائب بمعرفة الحكومة المركزية من مظالم، لذا فقد بدأت الاضطرابات الداخلية معلنة العصيان عن دفعها، ومن هنا برزت فكرة الرجوع إلى الشعب عند فرض أي ضريبة ليقرر – من خلال مجالسه النيابية

(184) محمود حسين الواجد، زكريا أحمد عزام، مرجع سابق، ص 131.

– الحالات التي يمكن فرض الضريبة فيها، والدخول التي يمكن أن تخضع لها، ومقدار هذه الضريبة، وكيفية تحصيلها.

ومن هنا يمكن القول بأن الضرائب كانت سبباً في بزوغ المجالس النيابية التي هي من أبرز مظاهر الديمقراطية في المجتمعات المتقدمة، بل وأصبح من غير الجائز – في التشريع المقارن – فرض ضريبة إلا بمقتضى قانون يصدر من السلطة التشريعية في أي مجتمع من المجتمعات، ولا أدل على ذلك من أن الضرائب تم فرضها في إنجلترا – لأول مرة – بمقتضى الميثاق العظيم الصادر في سنة 1215م، كما تقرر في فرنسا – لأول مرة – بموجب قانون صادر في عام 1314⁽¹⁸⁵⁾.

وجدير بالتنويه أن الضرائب – حتى ذلك العهد – كانت مصدراً غير عادي للإيرادات العامة، بمعنى أن المجالس النيابية كانت تفرضها فقط عند وقوع ظروف غير عادية: كالحروب والكوارث، ثم أصبحت مورداً عادياً للإيرادات العامة للدولة اعتباراً من القرن السابع عشر، نتيجة لاندلاع الحروب واتساع الجهاز الإداري للدولة.

وأما في العصر الحديث فقد أصبحت الضرائب المصدر الرئيسي للإيرادات العامة في كثير من بلدان العالم، حيث تمثل حوالي 90% من هذه الإيرادات، ولو نظرنا إلى مدى مساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي لبعض الدول المتقدمة لوجدنا أنها تمثل 29% من الناتج المحلي الإجمالي في الولايات المتحدة الأمريكية، وتتصاعد نسبتها لتصل إلى 37%، 46%، 53% من الناتج المحلي في كل من كندا وفرنسا والسويد على التوالي⁽¹⁸⁶⁾.

ولا يقف دور الضرائب عند أغراضها المالية، بل يمتد هذا الدور ليشمل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، على النحو الذي سنعرض له في موضع لاحق من هذا الكتاب.

(185) مجدي محمد شهاب، الاقتصاد المالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999، ص 261.

(186) رمضان صديق، المالية العامة، مرجع سابق، ص 205.

وإذا كانت الرسوم أسبق ظهوراً من الضرائب، إلا أنه من الثابت أن المجتمعات القديمة عرفت - أيضاً - نظام الضرائب، كما أنه من الثابت أنه لم يخل نظام اقتصادي - بما في ذلك النظام الاقتصادي الاشتراكي - من إقرار لنظام الضرائب.

وجدير بالتنويه - أيضاً - أن الاعتماد على الضرائب وإن كان مورداً هاماً للإيرادات العامة العادية في كثير من دول العالم، إلا أن بعضاً من هذه الدول (كدول الخليج العربي) لا تجعل من الضرائب - في الواقع - مورداً هاماً لإيراداتها العامة، ومع ذلك فهي تنص في صلب دساتيرها على أن الضرائب مورد من الموارد العامة، فالمادة 126 من دستور دولة الإمارات العربية المتحدة تنص على أن الإيرادات العامة للاتحاد تتكون من أربعة مصادر هي (187):

- 1- الضرائب والرسوم والعوائد التي تفرض بموجب قانون اتحادي في المسائل الداخلة في اختصاص الاتحاد تشريعاً.
- 2- الرسوم والأجور التي يحصلها الاتحاد في مقابل الخدمات التي يؤديها.
- 3- الحصة التي تسهم بها الإمارات الأعضاء في الاتحاد في الميزانية السنوية.
- 4- إيرادات الاتحاد من أملاكه الخاصة.

ويستفاد من هذا النص أن المشرع الإماراتي قد حرص على النص على الضرائب كمصدر من مصادر الإيرادات العامة وجعلها على رأس القائمة، بينما تأتي الضريبة في مرحلة تالية لإيرادات الاتحاد من أملاكه الخاصة كالبتروال الذي بلغت نسبة مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي 72% تقريباً.

في الوقت الحالي أصبح التزايد مستمر في مبدأ الكفاءة والفاعلية في القطاع العام في دولة الإمارات العربية المتحدة من أجل تأدية الوظائف التي تحقق الأهداف الأمر الذي اقتضى إدارة موارد هذه القطاعات بصورة تضمن لها

(187) إبراهيم محمد قطب، الموازنة العامة للدولة، ج 1، الهيئة المصرية للكتاب، الطبعة الرابعة، ص 17.

الوصول إلى أهدافها ولكن هناك العديد من التحديات التي تواجه تحقيق الأهداف التي تتمحور حول تنمية المجتمع والتأثير الإيجابي على الاقتصاد القومي لدولة الإمارات العربية المتحدة وتتمثل هذه التحديات في حاجات الشعب والمجتمع والتحول الاقتصادي وزيادة التنافسية والتطور التكنولوجي. والطاقة الموجودة في القطاع العام سواء كانت موارد بشرية أو موارد مادية ومالية فلا يتم ألا بوجود نظام قوي فعال يقوم على تقويم الأداء المالي فعملية تقويم الأداء المالي في القطاع العام ضرورية ولازمة باعتبارها أسلوب فني لقياس الكفاءة والفاعلية في أي قطاع عام⁽¹⁸⁸⁾.

ومن هنا ونظراً لأهمية القطاع العام ودوره في تطوير الاقتصاد القومي للدولة فقد عملت دولة الإمارات العربية المتحدة على خصخصة القطاعات العامة لكي تساهم في زيارة الناتج القومي للدولة لذلك أصبحت الخصخصة طريقة فعالة لتقويم أداء القطاعات العامة وعملية الخصخصة بحاجة لمتابعة ورقابة مبنية على معايير وأساليب وأهداف واضحة.

أما ما يخص التعليم ففي معظم أنحاء العالم أصبح التعليم يقع في مشكلتين أساسيتين أولهما الشح في الإنفاق وثانيهما الانحدار في المضمون العملي والعلمي ، وتعتبر عملية خصخصة التعليم امر مهم سواء لدولة الإمارات أو للدولة المتطورة بسبب كثرة المدارس أو الجامعات والمعاهد والحاجة إلى بناء مدارس بشكل مستمر لاستيعاب أعداد الطلبة الذي يزيد سنه عن أخرى بسبب العاملة الوافدة وبسبب تزايد السكان وبناء عملية الخصخصة شيء مجدي بوصفه وسيلة لمعالجة تلك المشاكل.

ففي دولة الإمارات أخذت تظهر طرق خصخصة التعليم في بناء الجامعات والكليات والمدارس والمعاهد والروضات وقيام وزارة التربية والتعليم الإماراتية بتقديم عقود مع شركات المقاولات لإنشاء المباني المدرسية وتقديم

(188) محمد حسين الوادي، زارياً أحمد عزام، المالية والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 131.

عقود أخرى للحصول على الخدمات مثل المواصلات والوجبات الغذائية
الطلابية وغيرها⁽¹⁸⁹⁾.

⁽¹⁸⁹⁾ عبيد علي أحمد الحجازي: أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007، ص 276

الخاتمة

إن للنظام الضريبي دور هام ومحوري في تنمية الموازنة العامة للدولة، كما أنه له دور كبير في تنمية الموارد المالية بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع، وجاءت الدراسة لتبين أهمية الإيرادات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة في دعم الإنفاق العام في الدولة، وفي نهاية الدراسة توصلنا لمجموعة من النتائج والتوصيات وهي التالي:

أولاً: النتائج

- (1) للنظام الضريبي دور هام ومحوري في تنمية الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، حيث تعتمد الدولة على الإيرادات الضريبية لتعزيز الخزينة العامة للدولة، حيث إن الدور الأساسي لضريبة هو إمداد الخزينة العامة للدولة بالموارد المالية التي تنفقها الدولة في الخدمات العامة.
- (2) ينعكس مقدار الإيرادات الضريبية على حجم وعاء الضريبة وحجم الأعمال التي تكون خاضعة للضريبة، وبشكل عام فإن النظام الضريبي هو الأساس الذي يتم الاعتماد عليه في العديد من دول العالم لتمويل الخزينة العامة.
- (3) تحتوي دولة الإمارات العربية المتحدة على نظام ضريبي فائق الدقة والموضوعية، حيث تفرض العديد من الضرائب على السلع والخدمات، ومن أحدث الضرائب التي أضافها المشرع الإماراتي إلى النظام الضريبي في الدولة ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية.
- (4) يستند النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة إلى الاتفاقية الإقليمية للضريبة على القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، وهي الأساس الذي اعتمد عليه المشرع الإماراتي في إقراره للضريبة.
- (5) إن الإنفاق العام في دولة الإمارات العربية المتحدة يرتبط بشكل مباشر بحجم الموازنة العامة للدولة، حيث أن دولة الإمارات العربية المتحدة

تعتبر من الدول التي أدخلت حديثاً عدداً من الضرائب إلى نظامها الضريبي، وهو ما ساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة وانعكس بشكل مباشر على مستوى الخدمات الكبيرة التي تقدمها الدولة للمواطنين والمقيمين.

ثانياً: التوصيات

- (1) ضرورة أن يتوسع المشرع الإماراتي في ناق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحيث يتم تعديل قيمة الضريبة لتصبح 7% بدلاً من 5% وهو ما يساهم في زيادة تمويل الخزينة العامة للدولة وزيادة حجم الخدمات المرتبطة بالإنفاق العام.
- (2) تهيئ الباحثة بالمشرع الإماراتي إلى أن يسن تشريع ضريبي موحد يضم كافة أنواع الضرائب بدلاً من كون كل ضريبة تخضع لقانون خاص بها، وهنا تقترح الباحثة أن يكون اسم القانون المقترح (التشريع الضريبي الموحد)، بحث يسهل على الدارسين ورجال القانون الإلمام بالنظام الضريبي في الدولة.
- (3) ضرورة زيادة البحوث والدراسات المرتبطة بالنظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة من ناحية الإنفاق العام، حيث أن الغالبية لتكل الدراسات تتناول الضريبة والنظام الضريبي من الناحية الاقتصادية، ونحن بأمر الحاجة في دولة الإمارات العربية المتحدة للدراسات القانونية التي تجمع بين القانون الضريبي والقانون الإداري.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب العامة

- (1) أحمد زهير شامية / د. خالد الخطيب: المالية العامة، دار زهران للنشر، دمشق، طبعة 1993م
- (2) محمد خير العكام، المالية العامة 2، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2017م
- (3) حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005م
- (4) خولة ضامن الحميدة وآخرون، المالية العامة، دار الاصدار العلمي، عمان، 2017
- (5) رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971
- (6) سعيد نجار: سياسات الاستثمار في البلاد العربية، الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي، 1999
- (7) سمير شرف، الاقتصاد المالي، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، اللاذقية، 2008
- (8) سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008م
- (9) عبد الباسط وفاء، التشريع المالي في دولة الامارات العربية المتحدة، مذكرة منشورة في أكاديمية شرطة دبي عام 2017
- (10) عبيد علي أحمد الحجازي: أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، دار النهضة العربية، القاهرة ، 2005 م
- (11) عدنان العرييد، اقتصاد (2)، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، تعليم مفتوح، 2010-2009
- (12) عصام بشور: المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، 1985-1984
- (13) عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005م

- (14) على فلاح الضلاعين وآخرون، المالية العامة، دار الاصدار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2017
- (15) كمال شرف: النقود والمصارف، الكتب الجامعية، 1982
- (16) محمد إبراهيم الشافعي، التشريعات الاقتصادية والمالية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014
- (17) محمد خير العكام ، الضريبة ، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق 2010
- (18) محمد سعي فرهود، ميادين المالية العامة، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، 1998
- (19) محمد سعيد فرهود: مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، 1990
- (20) محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، دار هوم، الجزائر، ط4، 2008م
- (21) مصطفى رشدي شيخة: التشريع الضريبي. الدار الجامعية، بيروت، 1988
- (22) مصطفى رشدي شيخة: المالية العامة التشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، ط 1، 1997 م.
- (23) يوسف فندي شباط: المالية العامة وتشريعات الضرائب وتطبيقاتها، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، 2017 م.

ثانياً: الكتب المتخصصة

- (1) إبراهيم سالم العقيلي: الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل، دار قنديل للنشر، عمان، طبعة أولى، 2016
- (2) حامد عبد المجيد دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003م
- (3) حسن بشير محمد نور: الضريبة على القيمة المضافة وآثار تطبيقها في السودان، شركة الظلال للخدمات والاستثمارات، الخرطوم، طبعة 2019 م.
- (4) خولة ضامن الحمايدة وآخرون، المالية العامة، دار الإصدار للنشر، عمان، 2017م

- (5) د. عبد الباسط وفاء، التشريع المالي في دولة الإمارات العربية المتحدة، مذكرة موزعة بأكاديمية شرطة دبي، دبي، 2017
- (6) رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية بالقاهرة والمكتبات الكبرى، 2017
- (7) سعيد سليمان: نظم ضريبة مقارنة، جامعة القاهرة التعليم المفتوح، القاهرة، 2016م
- (8) سعيد سيف السبوسي: ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات (دراسة وصفية تحليلية)، دار الحافظ، دبي، طبعة 2017
- (9) سعيد يوسف السبوسي: ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات العربية المتحدة، (دراسة وصفية تحليلية)، دار الحافظ، دبي، طبعة 2017.
- (10) صخر عبد الله الجنيدي: التشريع المالي والضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، طبعة 2016
- (11) عبد الباسط وفاء: التشريع المالي في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجموعة محاضرات، أكاديمية شرطة دبي، 2017م
- (12) عبد الباسط وفاء، التشريع المالي، أكاديمية شرطة دبي، 2018
- (13) عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، دار جريز للنشر والتوزيع، دمشق، الطبعة الأولى، 2011 م
- (14) عصام بشور: المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، 1984
- (15) علي فلاح الضلاعين، المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2017م
- (16) فوزت فرحات: المالية العامة التشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 2018 م، ص 89.
- (17) ماهر محمد عتلم: المالية العامة، جامعة القاهرة، 1998، ص 93-94.
- (18) محمد أبو نصار ومحفوظ المشاعلة وفراس الشوهان، الضرائب ومحاسبتها، بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان 1996
- (19) محمد خير العكام: التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2018م
- (20) محمد دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1983

(21) يوسف فندي شباط: المالية العامة وتشريعات الضرائب وتطبيقاتها،
جامعة ظفار، كلية الآداب - قسم القانون، الناشر: دار الكتاب الجامعي
- دولة الإمارات العربية المتحدة - الجمهورية اللبنانية 2017

(22) يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، المكتبة المصرية للطباعة
والنشر، الإسكندرية، 1973

ثالثاً: الرسائل العلمية

(1) أحمد الكعبي: الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة
بين الواقع والمستقبل. دراسة تحليلية في ضوء المرسوم بقانون اتحادي
رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، رسالة ماجستير،
أكاديمية شرطة دبي، دبي، 2020.

(2) ناصر أحمد أمين الخطيب، رسالة ماجستير بعنوان (أثر الضرائب
غير المباشرة على بعض المتغيرات الاقتصادية في الأردن)، الجامعة
الأردنية، 1996

رابعاً: البحوث والمقالات

(1) ضرار القزاز: التشريع الضريبي السوري، منشورات جامعة دمشق،
2011م

(2) محمد العمادي: محاضرة ألقاها في مؤتمر المستثمرين العرب الذي
انعقد في دمشق بتاريخ 1993/5/17.

خامساً: القوانين

(1) قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم 67 لسنة
2016، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 66 لسنة
2017، وفقاً لأحدث التعديلات، الطبعة الثالثة 2018.

(2) القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية وقرار
مجلس الوزراء 36 لسنة 2017 اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات
الضريبية

(3) القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية وقرار
مجلس الوزراء 36 لسنة 2017 اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات
الضريبية

سادساً: الاتفاقيات

1) الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، (2016).

سابعاً: مصادر الانترنت

2) البوابة الرسمية لحكومة دولة الإمارات العربية المتحدة، (2019).

3) <https://u.ae/ar-AE/information-and-services/finance-and-investment/taxation/other-taxes>