

## الضريبة الانتقائية

"دراسة تحليلية لأحكام وآثار المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧"

د. محمد إبراهيم الشافعي

رئيس قسم القانون العام

كلية القانون - جامعة الشارقة

أستاذ التشريعات الاقتصادية والمالية

كلية الحقوق - جامعة عين شمس

## ملخص

لقد دفعت التطورات الاقتصادية والمالية التي شهدتها دولة الإمارات العربية المتحدة في السنوات الأخيرة، ومن بينها انهيار أسعار النفط والأزمة المالية العالمية، إلى تنويع مصادر دخلها وعمل إصلاحات ضريبية لتعزيز إيراداتها المالية من خلال إصدار مجموعة من التشريعات الضريبية مثل الضريبة الانتقائية والضريبة على القيمة المضافة.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على سمات وأحكام وآثار قانون الضريبة الانتقائية التي دخلت حيز التنفيذ في دولة الإمارات بمقتضى المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧، اعتباراً من الأول من أكتوبر ٢٠١٧.

لقد عرضنا لهذه الدراسة في ثلاثة مباحث حيث أبرزنا في المبحث الأول ماهية وصور الضريبة الانتقائية. وفي المبحث الثاني تناولنا سمات وأحكام الضريبة الانتقائية وفقاً للقانون الاتحادي، بينما خصصنا المبحث الثالث لمناقشة الآثار الاقتصادية والمالية المتوقعة لهذه الضريبة.

## Abstract

Driven by economic and financial developments in recent years, including the collapse of oil prices and the global financial crisis, UAE have planned to diversify and boost their public revenues. Therefore, UAE issued a set of taxes such as excise and value added taxes.

This study aims to shed light on the features and effects of federal law No. 7/2017 of the excise tax which came into effect in October 2017.

We have presented this study in three sections. In the first section, we highlighted the definition and forms of the excise tax. In the second section we discussed the characteristics and provisions of excise tax in accordance with federal law, while we devoted the third section to discuss the economic and financial implications of this tax.

## مقدمة

تحرص الدول على تبني منظومة ضريبية تتوافق مع التطورات الاقتصادية والمالية والسياسية التي تمر بها عبر الزمن. ولما كانت هذه الظروف تحكمها سنة الكون من حيث تغيرها الدائم وعدم جمودها في قالب ثابت، فإن التشريعات الضريبية، كغيرها من التشريعات الأخرى، تكون عرضة للتقويض والتعديل وفقاً لمقتضيات الحاجة واعتبارات التطور.

إن حاجة الدولة إلى فرض الضريبة هي أمر تبرره رغبتها في تعزيز إيراداتها العامة الضرورية لتمويل إنفاقها على حاجاتها العامة ومشروعاتها التنموية. وينصرف مفهوم الضريبة في الفقه المالي إلى كونها مبلغ نقدي يدفعه المكلف جبراً وانصياعاً للقانون بصورة نهائية وبدون مقابل إلى مصلحة الضرائب لاستخدام حصيلتها في تمويل النفقات العامة للدولة. والضريبة تختلف عن الرسوم حيث أن هذه الأخيرة يدفعها الشخص لأحد المرافق العامة لقاء منفعة شخصية تحصل عليها مثل الخدمات الصحية والتعليمية والمرورية. وغالباً ما يتم تنظيم الرسوم بقرارات إدارية عكس الضرائب التي تنظمها القوانين إعمالاً لأحكام الدستور الذي يقرر بأنه لا تصدر الضرائب ولا تعدل ولا تلغى إلا بقانون<sup>١</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن الإيرادات العامة للإمارات تتكون، وفقاً لنصوص الدستور، من الموارد التالية<sup>٢</sup>:

- الضرائب والرسوم والعوائد التي تفرض بموجب قانون اتحادي في المسائل الداخلة في اختصاص الاتحاد تشريعاً وتنفيذاً.
- الرسوم والأجور التي يحصلها الاتحاد في مقابل الخدمات التي يؤديها.
- الحصة التي تسهم بها الإمارات الأعضاء في الاتحاد، في ميزانيته السنوية وفقاً للمادة التالية.

---

<sup>١</sup> على سبيل المثال تنص المادة ١٣٣ من الدستور الاتحادي الصادر في عام ١٩٧١ والمعدل في مايو ١٩٩٦ على أنه "لا يجوز فرض أية ضريبة اتحادية أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز إعفاء أحد من أداء هذه الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون. كما لا يجوز تكليف أحد بأداء أموال أو رسوم أو عوائد اتحادية إلا في حدود القانون وطبقاً لأحكامه". وانظر في ذات المضمون المادة ٣٨ من الدستور المصري الصادر في عام ٢٠١٤.

<sup>٢</sup> انظر المادة ١٢٦ من الدستور الاتحادي.

- إيرادات الاتحاد من أملاكه الخاصة.

وعلى الرغم من أن المشرع الدستوري الاتحادي قد صدر قائمة الإيرادات الاتحادية بالضرائب، إلا أن هذه الأخيرة، وعلى عكس ما هو موجود في معظم دول العالم، تحتل المركز الأخير كمصدر من مصادر الإيرادات العامة في دولة الإمارات حيث يتم الاعتماد على النفط والغاز الطبيعي وإيرادات الممتلكات الخاصة للدولة.

إن الإصلاح الضريبي في دولة الإمارات أصبح ضرورة تقتضيها التحولات الاقتصادية والسياسية الدولية والوطنية. فغروب عهد النفط بسعره المرتفع وبما أحاطه من مظاهر الرفاهية، والتوسع في الإنفاق العام، يجبر الدولة على تلمس موارد مالية جديدة تمكنها من تعويض الفاقد في إيراداتها العامة. وتأتي الضرائب، باعتبارها المصدر الرئيس للإيرادات العامة في معظم دول العالم، كخيار هام أمام القائمين على السياسة المالية. لقد شرعت دولة الإمارات العربية المتحدة في عملية إصلاح ضريبي شامل في إطار استراتيجية ضريبية منسقة مع دول مجلس التعاون الخليجي. وتنفيذاً لهذه الاستراتيجية دشنت الدولة مجموعة من التشريعات الضريبية الاتحادية المتنوعة يأتي على رأسها قانون الهيئة الاتحادية للضرائب وقانون الاجراءات الضريبية وقانون الضريبة على القيمة المضافة وقانون الضريبة الانتقائية<sup>٣</sup>. إن إصدار الدولة للضريبة الانتقائية يأتي كواحدة من الآليات الهامة التي تتبناها الدولة لتطوير سياستها المالية وتنمية إيراداتها العامة. فالضريبة الانتقائية تعد من مصادر الإيرادات المالية البديلة الأكثر استقراراً<sup>٤</sup>.

---

<sup>٣</sup> صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦ في شأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب، والقانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الاجراءات الضريبية، القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠٠٧ في شأن الضريبة الانتقائية والقانون رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة على القيمة المضافة. للاطلاع على تفصيل هذه القوانين انظر الموقع الالكتروني لوزارة المالية الإماراتية:

<https://www.mof.gov.ae/Ar/lawsAndPolitics/govLaws/Pages/default.aspx>

تمت زيارة الموقع بتاريخ ١٣ أكتوبر ٢٠١٧.

<sup>٤</sup> من الجدير بالذكر أن دولة الإمارات سبق وفرضت ضريبة اتحادية بمقتضى القانون رقم ١٣ لسنة ١٩٧٣ على دخول الموظفين الفلسطينيين أو الذين هم من أصل فلسطيني العاملين بالحكومة الاتحادية لصالح الصندوق القومي الفلسطيني. ومع ذلك، فقد ألغيت هذه الضريبة بمقتضى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٤ (الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة، العدد ٢٦٦، يونيو، ١٩٩٤، ص.١٥). من ناحية أخرى، فقد تم فرض ضريبة اتحادية مباشرة على السفن بمقتضى القانون الاتحادي رقم ٢٦ لسنة ١٩٨١. وتُعد هذه الضريبة بمثابة ضريبة على رأس المال، حيث أنها تفرص

## إشكالية وهدف الدراسة:

لقد واجهت دولة الإمارات في السنوات الأخيرة عجزاً في ميزانيتها الاتحادية دفعها إلى التماس بعض السبل لتعويض النقص في إيراداتها العامة الناتج عن انخفاض أسعار البترول والأزمة المالية العالمية التي ضربت العالم في عام ٢٠٠٨، بالإضافة إلى زيادة الإنفاق العسكري على الحملة التي تشارك فيها الدولة في اليمن من أجل دعم الشرعية<sup>٥</sup>. تتمثل إذاً إشكالية هذه الدراسة في تسليط الضوء على أهم عناصر قانون الضريبة الانتقائية رقم (٧) لسنة ٢٠٠٧ للوقوف على مدى جودة صياغته والتأكد من مدى استيفائه للشروط التي قد تؤدي لتحقيق أهدافه المتمثلة في زيادة الإيرادات المالية للدولة ودراسة مدى تأثيره على الاقتصاد الوطني الإماراتي.

## منهجية الدراسة:

تقتضي طبيعة الدراسة الاستعانة بأكثر من منهج. فمن ناحية أولى سيستعين الباحث بالمنهج الوصفي لعرض النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة الانتقائية الاتحادية. كما سئلجاً لاستخدام المنهج الاستنباطي لتحليل ومناقشة المسائل المتعلقة بالموضوع وصولاً في النهاية إلى تبيان مجموعة من النتائج مستخلصة من المقدمات والمعطيات العامة. كما سئلجاً أحياناً للمنهج المقارن لبيان أهم سمات القانون الضريبي الاتحادي مقارنةً بنصوص القوانين المماثلة في الدول الأخرى، بغية إبراز أهم عيوب هذا التشريع إن وجد، ومدى إمكانية الانطلاق منها لتطويره على نحو يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

## خطة الدراسة:

---

بواقع درهمين على كل طن من حمولة السفينة، وليس على الإيراد أو الأرباح التي تجنيها من أنشطتها.

<sup>٥</sup> لقد بلغ العجز في الميزانية الاتحادية ما يربو على ١٥٦ مليار درهم في عام ٢٠٠٩ وهو ما يعادل ١٦% تقريباً من الناتج المحلي الإجمالي، وانخفض العجز بصورة كبيرة في السنة التالية ليصل إلى ٦٢ مليار درهم وهو ما يعادل ٦% من الناتج المحلي الإجمالي، قبل أن يحدث انخفاض كبير في حجم العجز في عام ٢٠١٣ ليصل إلى ٢٩ مليار درهم، أو ٢.٧% من الناتج المحلي الإجمالي. انظر في تفصيل ذلك: د. محمد إبراهيم الشافعي (٢٠١٧)، "القواعد الأساسية للميزانية العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة (مع الإشارة إلى أسلوب إعداد الميزانية الاتحادية وأثره على توازنها)"، بحث مقبول للنشر بمجلة الشريعة والقانون، جامعة الإمارات، دولة الإمارات العربية المتحدة، ص. ٣٤.

سنتعرض لموضوع البحث بالدراسة والتحليل من خلال ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: ماهية وصور الضريبة الانتقائية.

المبحث الثاني: خصائص وأحكام الضريبة الانتقائية الاتحادية.

المبحث الثالث: الآثار الاقتصادية والمالية للضريبة الانتقائية الاتحادية.

## المبحث الأول

### ماهية وصور الضريبة الانتقائية

من المناسب أن نتعرض في هذا المبحث لمفهوم ودوافع الضريبة الانتقائية، بالإضافة إلى مناقشة أهم صور هذه الضريبة في التشريعات الضريبية المقارنة. وعلى هدى من ذلك، فإننا سنعرض لهذا المبحث في مطلبين:

المطلب الأول: تعريف ومبررات إصدار الضريبة الانتقائية.

المطلب الثاني: صور الضريبة الانتقائية.

### المطلب الأول

#### تعريف ومبررات إصدار الضريبة الانتقائية

من المهم أن نعرض هنا لتعريف الضريبة الانتقائية قبل أن نتطرق للحديث عن أهم مبررات فرض هذه الضريبة في مختلف دول العالم وذلك في فرعين متتاليين.

#### الفرع الأول

#### التعريف بالضريبة الانتقائية

تعد الضريبة الانتقائية إحدى صور الضرائب غير المباشرة التي تفرض على بيع أو استخدام سلعة أو مجموعة معينة من السلع الكمالية أو الضارة بالصحة العامة أو البيئة<sup>٦</sup>. ومن هنا جاءت تسمية هذا النوع من الضرائب بالانتقائية، حيث أنها

<sup>٦</sup> انظر:

Hines, J. (2007), "Excise taxes", Michigan Ross School of Business Product Number WP, 2007-2, Office of Tax Policy Research, May 31, 2007, p. 1.

تقرض على نوع بعينه من السلع يتم انتقائها لتكون وعاءاً للضريبة لمبررات يرتئها  
المشرع.

ويذهب البعض إلى إطلاق مسمى الضريبة المطهرة من الآثام أو Sin Taxes على هذا النوع من الضرائب باعتبار أنها تفرض كعقاب على نوعية من السلع تسبب في الواقع ضرراً لصحة مستهلكيها (مثل التبغ وأنواع معينة من المخدرات والخمور) أو ضرراً للبيئة (مثل الوقود)<sup>٧</sup>. ومن ثم فليس من العجيب أن ينظر إلى مثل هذه الضرائب على أنها صكوك غفران أو تكاليف إصلاح لما تسببه هذه السلع الخاضعة لها من أضرار سواء بالنسبة للصحة العامة أو البيئة أو الخزنة العامة للدولة.

وعلى الرغم من تصنيفهما على أنهما من الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، فإن الضريبة الانتقائية تختلف عن الضريبة على المبيعات من حيث أن الضريبة الأولى تفرض على أنواع معينة من السلع الضارة بالصحة العامة أو بالبيئة أو تدخل تحت طائلة سلع الرفاهية، بينما تفرض الضريبة على المبيعات على كافة السلع والخدمات باستثناء بعض السلع والخدمات البسيطة التي يعفيها المشرع لمسوغات معينة. من ناحية ثانية فإن الضريبة على المبيعات تفرض في صورة نسبة مئوية من ثمن بيع السلعة، في حين تفرض الضريبة الانتقائية بسعر نسبي أو نوعي على السلعة قبل بيعها.

## الفرع الثاني

### مبررات فرض الضريبة الانتقائية

تتنوع الأسباب التي تدفع الحكومات لفرض الضريبة الانتقائية ما بين أسباب مالية وأسباب اقتصادية وأخرى صحية وبيئية. فالهدف الرئيس لفرض الضريبة الانتقائية هو في الغالب الدافع المالي.

فتلك الضريبة من شأنها أن تحقق إيرادات مالية كبيرة للدولة تعوّض بها ما قد تكون فقدته من إيرادات أخرى، أو تعزز بها غيرها من الإيرادات المالية الأخرى. لقد أصبحت الضريبة الانتقائية تمثل في وقتنا المعاصر مصدراً هاماً للإيرادات العامة. ففي عام ٢٠٠٤ حصلت الولايات المتحدة الأمريكية إيرادات من هذه الضريبة بلغت

<sup>٧</sup> يطلق على هذه الضريبة باللغة الفرنسية اصطلاح Taxes puritaines ، أي الضرائب المطهرة من الآثام.

٧٢ مليار دولار، وهو ما يعادل ٤% من إجمالي إيراداتها الضريبية، كما بلغت إيرادات هذه الضريبة في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ما يقرب من ١٢% من إجمالي إيراداتها العامة في عام ٢٠٠٠<sup>٨</sup>. ويلاحظ أن الحكومات قد تفضل اللجوء إلى مثل هذه الضريبة نظراً لانخفاض تكلفتها السياسية مقارنة بأنواع الضرائب الأخرى مثل الضريبة على الدخل التي قد يواجه فرضها مقاومة كبيرة من الشعب<sup>٩</sup>.

من ناحية ثانية، فإن العوامل الاقتصادية تعد من بين الدوافع التي تبرر فرض الضرائب الانتقائية. فالدولة قد تلجأ لهذه الضريبة رغبة منها في الحد من استهلاك سلعاً معينة. إن فاتورة الاستيراد من هذه السلع قد تكون كبيرة وقد تؤدي إلى استنزاف جزء كبير من احتياطي الدولة من العملات الأجنبية. إن ارتفاع سعر السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية قد يؤدي إلى تقليل الطلب عليها والحد من الكمية المستوردة منها.

من ناحية أخرى، فإن المبررات الصحية لا تغيب عن القائمين على فرض هذه الضريبة. إن الضريبة الانتقائية تستهدف العديد من السلع التي تضر بالصحة العامة للمواطنين مثل التبغ ومشتقاته، الخمر، المخدرات. ومن ثم يترتب على فرض هذه الضريبة امتناع البعض عن استهلاك هذه السلع أو على الأقل التقليل من الكمية المستهلكة منها.

من ناحية رابعة، فإن الدولة قد تستهدف من وراء فرض الضريبة الانتقائية الحفاظ على البيئة حال فرضها على بعض المنتجات والآلات الملوثة للبيئة مثل الضريبة على الوقود وعلى المواد الكيميائية التي تؤدي إلى تآكل طبقة الأوزون، وذلك حرصاً من الدولة على تنمية البيئة والحفاظ على توازنها الطبيعي. لهذا فإنه يمكن تصنيف هذه الضريبة باعتبارها من فصيلة الضرائب البيئية التي تساهم في تجنب المجتمع الآثار التدميرية لبعض السلع على البيئة.

---

<sup>٨</sup> انظر في تفصيل ذلك:

Hines, J. (2007), "Taxing consumption and other sins", *Journal of Economic Perspectives*, 21, pp. 49-68.

<sup>٩</sup> تجدر الإشارة إلى أن الضريبة الانتقائية تمثل مصدراً كبيراً للإيرادات العامة منذ سنوات طويلة، حيث ساهمت هذه الضريبة بما يعادل ٢٣% من الحصيلة الضريبية للدول المتقدمة وحوالي ٢٧% من الحصيلة الضريبية للدول النامية خلال الفترة ١٩٦٩-١٩٧١. انظر في تفصيل ذلك:

Crossen, S. (1977), "Excise systems", Baltimore: John Hopkins University Press. Cited in Hiners, J. (2007), "Excise taxes", Op. Cit. p. 1.



من ناحية خامسة، وانتصاراً لمبدأ المنفعة في فرض الضرائب الذي نادى به العديد من فقهاء المالية العامة<sup>10</sup>، فإن الدولة قد تعتمد إلى فرض الضريبة على بعض المنتجات، كالضريبة على البنزين، للاستفادة من حصيلتها المالية في تطوير وصيانة الطرق لمستخدمي السيارات المستهلكة للبنزين. ومع ذلك، فإن توجيه الحصيلة الضريبية لتمويل الهدف الذي من أجله فرضت الضريبة لا يتحقق بالضرورة في الواقع العملي، حيث قد تعتمد الحكومة إلى توجيهها إلى أوجه إنفاق أخرى<sup>11</sup>.

وقد يبدو لنا أن هناك ثمة تناقض بين بعض مبررات أو أهداف فرض هذه الضريبة لاسيما في الأجل الطويل. فعلى سبيل المثال قد يحدث تعارض بين رغبة الحكومة في زيادة إيراداتها المالية من وراء فرض الضريبة الانتقائية ورغبتها في الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة والبيئة. فتحقيق هذا الهدف الأخير بتأثير الارتفاع المتوقع لأسعار هذه السلع بعد فرض الضريبة سيكون من شأنه أن يؤدي إلى تقليل الطلب عليها ومن ثم انخفاض الإيرادات الضريبية الناتجة عنها. لهذا فإننا نرى بأن رغبة الدولة في تخفيض الطلب على نوعية من السلع الضارة يأتي كهدف رئيس من وراء فرض الضريبة الانتقائية يعقبه رغبتها في الحصول على قدر معين من الحصيلة الضريبية تساهم في تنمية إيراداتها العامة كهدف ثانوي.

---

<sup>10</sup> ويقصد بمبدأ المنفعة أن تطبيق المساواة في النظام الضريبي يقتضى قيام أفراد المجتمع بدفع قدر من الضريبة مساو لقيمة ما يحصلون عليه من سلع وخدمات عامة. فكل شخص يتعين عليه دفع ضريبة مساوية لما يحصل عليه من سلع وخدمات مقدمه من الدولة إليه مثل حجم الدعم الذي يحصل عليه أو استخدامه للطرق والمنتزهات العامة والخدمات الطبية وغيرها من الخدمات. انظر في تفصيل ذلك:

Musgrave, R. and Musgrave, P. ( 1989) “ Public Finance in theory and practice ”, 5<sup>th</sup> ed, Mc Graw Hill International ed., pp ; 218 – 219 .

<sup>11</sup> على سبيل المثال فرضت حكومة اقليم الكيبك في كندا ما يسمى بالضريبة الأولمبية على التبغ عام ١٩٧٦ من أجل المساعدة في تمويل الوفاء بالقروض الذي حصلت عليه الحكومة من أجل تمويل إنشاء استاد الألعاب الأولمبية في مقاطعة الكيبك. وقد بينت الإحصائيات أن ما تم توجيهه لتمويل بناء الاستاد لم يتجاوز ١٨.٥% من إجمالي الحصيلة الناتجة عن هذه الضريبة. انظر في تفصيل ذلك:

Minardi, J. et Pouliot, F. (2014), “Les effets pervers des taxes sur le tabac, l'alcool et le jeu”, Les Notes Economiques, Collection Fiscalité, Institut Economique de Montréal, Janvier.

## المطلب الثاني صور الضريبة الانتقائية

لقد شهد العالم انتشاراً واسعاً للضرائب الانتقائية في الدول المتقدمة والدول النامية على السواء. ويُقسم الفقه المالي الضرائب الانتقائية بحسب سعرها إلى نوعين: ضريبة نوعية *Specific tax* وضريبة قيمة *Ad valorem tax*. فالضريبة النوعية يتحدد سعرها بحسب الوحدة الواحدة من السلعة كأن يتحدد سعر الضريبة بعشرين فلساً لكل لتر بنزين أو درهم لكل علبة سجائر، حيث تفرض الضريبة هنا بناء على كمية أو خصائص المنتج. أما الضريبة القيمة فهي التي يتحدد سعرها في صورة نسبة مئوية من قيمة السلعة كأن تفرض ضريبة بنسبة ٥٠% على مشروبات الطاقة أو بنسبة ١٠٠% على التبغ.

ولقد ميز بعض الفقهاء بين تأثير هذين النوعين من الضرائب بحسب طبيعة السوق: سوق المنافسة الكاملة وسوق المنافسة غير الكاملة<sup>١٢</sup>. فقد أكد هذا الفريق من الفقه على أن كلا النوعين له تأثير مشابه في الأسواق المتنافسة. أما في أسواق المنافسة غير الكاملة فإن الاختلاف بينهما يكون أكثر وضوحاً، وذلك على اعتبار أن الضريبة القيمة تفرض سعراً أعلى لكل وحدة من السلعة بصورة تلقائية لأن المشروعات الاقتصادية تقيد من حجم الإنتاج لرفع سعر المنتج. وانطلاقاً من هذا التحليل فإنه يمكن أن نقرر بأن الضريبة القيمة تؤدي إلى انخفاض أسعار المستهلك في سوق المنافسة غير الكاملة كما تؤدي إلى تخفيض مقدار الخسارة الساكنة مقارنة بالضريبة النوعية التي تؤدي إلى زيادة الإيرادات<sup>١٣</sup>.

ولقد اشارت إحدى الدراسات إلى أنه وفقاً للبيانات المتوفرة ومن بين ١٦٧ دولة تطبق الضريبة الانتقائية تعتمد ٦٠ دولة على الضريبة النوعية، و ٦٠ دولة على الضريبة القيمة بينما تطبق ٤٨ دولة ضرائب مزيج من هذين النوعين من الضرائب

<sup>١٢</sup> نكون بصدد سوق منافسة كاملة متى توافرت فيها شروط معينة وهي: تماثل السلع، كثرة عدد البائعين والمشتريين، حرية الدخول والخروج من السوق والعلم التام بظروف السوق والأسعار السائدة. أما بالنسبة لسوق المنافسة غير الكاملة فهي التي تفتقد شرط تجانس السلع (المنافسة الاحتكارية) أو تكون عدد المشروعات فيها قليل ويوجد عوائق للدخول إلى السوق (احتكار القلة).

<sup>١٣</sup> Delipallaa, S. and Keen, M. (1992), "The comparasion between ad valorem and specific taxation under imperfect competition", *Journal of Public Economics*, 49, pp. 351-368.

مختلطة. بالإضافة إلى ذلك فإن ١٩ دولة من بين هذه الدول محل الدراسة لا تفرض ضرائب انتقائية على التبغ<sup>١٤</sup>.

## المبحث الثاني

### خصائص وأحكام الضريبة الانتقائية الاتحادية

سنعرض هنا لأهم قسّمات الضريبة الانتقائية كما وردت بالمرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ (المطلب الأول)، قبل أن نعرض بالتحليل لأهم أحكام هذا المرسوم (المطلب الثاني).

### المطلب الأول

#### خصائص الضريبة الانتقائية الاتحادية

تتسم الضريبة الانتقائية التي فرضت بمقتضى المرسوم بالقانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ بمجموعة من الخصائص فهي ضريبة غير مباشرة، عينية، نوعية، تفرض بسعر نسبي، كما أنها ضريبة غير سنوية. وسنعرض لأهم هذه الخصائص في عدد من الفروع بشيء من التفصيل.

### الفرع الأول

#### ضريبة غير مباشرة

درج الفقه المالي على التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من خلال ثلاثة معايير: المعيار الإداري والمعيار المالي والمعيار الاقتصادي<sup>١٥</sup>. فالمكلف بدفع الضريبة هنا ينقل عبئها إلى المستهلك النهائي للسلعة (وفقاً للمعيار الاقتصادي)، كما أن المادة الخاضعة للضريبة هنا لا تتمتع بالاستقرار النسبي فحجم المبيعات من السلع محل الضريبة تختلف من وقت لآخر بحسب الكمية المطلوبة من السلعة (وفقاً للمعيار المالي).

لقد حدد المشرع الضريبي الاتحادي الأشخاص الذين يقومون بدفع الضريبة، حيث نص المشرع على مسؤولية الذي يقوم بالأنشطة المذكورة في البند ٢ من المادة

<sup>14</sup> World Health Organisation (2010), "Technical Manuel on Tobacco Tax Administration", World Health Organisation, Geneva.

<sup>15</sup> لمزيد من التفصيل حول هذه المعايير الثلاثة ورأينا حولها انظر : د. محمد إبراهيم الشافعي (٢٠١١)، "أصول المالية العامة والتشريعات الاقتصادية والمالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة"، دار النهضة العربية، ص. ٨٥ وما بعدها.

٢ من المرسوم بقانون (٧) لسنة ٢٠١٧، والشخص الذي يشارك في الأنشطة المذكورة في المادة المشار إليها سلفاً، وأمين المستودع، وكل ذلك بشروط معينة<sup>١٦</sup>. وعلى الرغم من تحديد القانون لهؤلاء الأشخاص باعتبار أنهم هم المسؤولون عن توريد الضريبة، إلا أن ذلك لا يعني أنهم هم المتحملين في النهاية بعبء الضريبة حيث أنهم يقومون بإضافة هذه الضريبة إلى سعر السلعة ليتحمل بها في النهاية المستهلك النهائي. هنا نكون بصدد شخصين أولهما دافع الضريبة Tax Payer (وهم المذكورين في المادة سالفه الذكر) والمتحمل بعبء الضريبة Tax bearer (المستهلك النهائي للسلعة محل الضريبة). لهذا فإن الضريبة الانتقائية تصنف على اعتبارها من الضرائب غير المباشرة.

## الفرع الثاني

### ضريبة تستهدف نوعية معينة من السلع

تسري الضريبة الانتقائية، كما يدل عليها اسمها، على مجموعة منتقاة من السلع وليس على كافة السلع الاستهلاكية. ولقد أحال المشرع الاتحادي لمجلس الوزراء أمر تحديد السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية. ولقد حدد قرار مجلس الوزراء هذه السلع وهي: التبغ ومنتجاته، المشروبات الغازية ومشروبات الطاقة<sup>١٧</sup>. ومن الملاحظ هنا أن المشرع الاتحادي قد انتقى نوعية من السلع الضارة بصحة الإنسان (التبغ ومشتقاته) وأيضاً السلع الكمالية (المشروبات الغازية ومشروبات الطاقة). وهي سلع لن يكون لفرض الضريبة عليها تأثير سياسي أو اجتماعي خطير، حيث أنها لا تمس جانب كبير من جموع المستهلكين.

ولا يحول قلة السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية في الوقت الراهن دون إضافة مزيد من السلع لوعاء الضريبة في المستقبل وفقاً للظروف الاقتصادية والمالية لدولة الإمارات. فمن الممكن إضافة بعض أنواع الوقود الضار بالبيئة وكذلك بعض السلع المستوردة التي تشكل خطراً على البيئة أو تهديداً لها. كما يمكن من ناحية أخرى إضافة بعض الخدمات لوعاء الضريبة مثل الخدمات الفندقية والخدمات الترفيهية.

<sup>١٦</sup> انظر المادة (٤) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.  
<sup>١٧</sup> انظر المادة (٢) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.

## الفرع الثالث

### ضريبة غير سنوية

الضريبة الانتقائية ليست ضريبة سنوية أي أنها لا تحصل سنوياً بل هي ضريبة يتم تحصيلها خلال فترة وجيزة من إتيان الواقعة التي تقتضي فرض الضريبة. لقد ألزم المشرع الاتحادي الخاضع للضريبة بضرورة سداد الضريبة المستحقة الدفع التي تظهر في الإقرار الضريبي في ذات تاريخ تقديم الإقرار الضريبي<sup>١٨</sup>. ومن الجدير بالذكر أنه يتعين على الخاضع للضريبة تقديم الإقرار الضريبي للهيئة الاتحادية للضرائب في نهاية كل فترة ضريبية<sup>١٩</sup>. ويقصد بالفترة الضريبية هنا الشهر الميلادي<sup>٢٠</sup>.

على هدى النصوص السابقة، فإننا نقرر بأن الضريبة الانتقائية لا تتبني مبدأ سنوية الضريبة بل يتم دفعها خلال خمسة عشر يوماً من الشهر التالي للفترة الضريبية المعنية وهو الموعد الذي حددته اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون للخاضع للضريبة كي يتقدم بإقراره الضريبي للهيئة، ومن ثم دفع الضريبة حينها<sup>٢١</sup>.

ويتلاءم هذا الاتجاه الذي تبناه المشرع الضريبي الاتحادي مع طبيعة الضريبة الانتقائية من ناحية، كما أنه يتشابه مع مسلك المشرعين في الدول الأخرى<sup>٢٢</sup>.

<sup>١٨</sup> انظر المادة (١٩) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.

<sup>١٩</sup> انظر المادة (١٨) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.

<sup>٢٠</sup> انظر البند (١) من المادة (١٧) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٢١</sup> انظر المادة (١٨) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٢٢</sup> تبني المشرع السعودي مبدأ عدم سنوية الضريبة على غرار ما فعل المشرع الإماراتي، بيد أن المشرع السعودي أطال الفترة الضريبية وجعلها شهرين ومن ثم يضحى على الخاضع للضريبة أن يتقدم بإقرار خلال خمسة عشر يوماً من انتهاء الفترة الضريبية (كل شهرين). انظر المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية السعودية الصادرة بموجب قرار مجلس الإدارة رقم ٩-١-٢٠١٧ وتاريخ ١٤٣٨/٩/٥ هـ. نفس الاتجاه نجده في مسلك المشرع في ولاية فيلادلفيا الأمريكية. انظر في تفصيل ذلك:

Shupert, C. and Drenkard, S. (2017), "Soda Tax Experiment Failing in Philadelphia Amid Consumer Angst and Revenue Shortfalls", Fiscal Fact, Tax Foundation, N. 555, p. 3.

وانظر كذلك في الضريبة الانتقائية في الفلبين:

## الفرع الرابع ضريبة عينية

يُميز الفقه المالي بين الضريبة العينية والضريبة شخصية. ويقصد بالضريبة العينية تلك التي تقتصر في تحديد المقدرة التكلفة للممول على حجم الثروة وحده، دون أن تدخل في حسابها الاعتبارات الشخصية والعائلية والمهنية والمالية الخاصة بالممول، بينما نقصد بالضريبة الشخصية تلك التي لا تقتصر في حساب المقدرة التكلفة للممول على حجم الثروة وحده، بل تعتمد أيضاً في هذا الحساب على هذه الاعتبارات الشخصية والعائلية والمهنية والمالية<sup>٢٣</sup>.

إن الضرائب الشخصية تراعى الأعباء العائلية للممول حيث تضع في اعتبارها الحالة الاجتماعية للممول على نحو يميز الأشخاص المتزوجين والذين يعولون أطفالاً عن المتزوجين ولا يعولون وغير المتزوجين. من ناحية ثانية، فإن الضريبة الشخصية تميز بين الممولين تبعاً لطبيعة مصدر الدخل. فالضريبة تكون أقل سعراً على الدخل الناتج عن العمل بينما تكون أكثر ارتفاعاً على الدخل الناتج عن رأس المال باعتبار أن رأس المال أكثر ثباتاً واستقراراً من العمل. من ناحية ثالثة، فإن الضريبة الشخصية تقوم بخصم أعباء الديون وتكاليف الحصول على الدخل الخاضع للضريبة. أخيراً، فقد يكون من مظاهر الضريبة الشخصية تطبيق سعر تصاعدي بحيث يرتفع السعر مع ارتفاع الوعاء.

إن توافر كل أو بعض المظاهر السابقة يجعل الضريبة شخصية. وعلى العكس من ذلك فإن الضريبة العينية هي عبارة عن ذلك النوع من الضرائب الذي يفرض على دخل الممول دون اعتبار للظروف الشخصية والاجتماعية للممول. ونجد أهم تطبيقات الضريبة العينية في الضرائب المفروضة على الدخول النوعية وفي مجال الضرائب غير المباشرة كالضرائب على الاستهلاك والمعاملات التجارية والضرائب الجمركية. وعلى الرغم من أن الضرائب العينية لا تتلاءم مع مبدأ العدالة، إلا أنها تحقق وفرة في الحصيلة الضريبية بالإضافة إلى سهولة تطبيقها.

---

National Tax research Center (2016), "Excise Taxes", Guide to Taxes in Philippine, Ch. V. Website: <http://www.ntrc.gov.ph/products-and-services/2016-guide-to-philippine-taxes>, visited on 20 October 2017.

<sup>٢٣</sup> د. رفعت المحجوب (١٩٧٩)، "المالية العامة: النفقات العامة والإيرادات العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ص. ٣٠٩.

وبالنظر إلى الضريبة الانتقائية الاتحادية، فإنه يمكن أن نقرر بأن هذه الضريبة تدخل تحت نطاق الضرائب العينية. ويتجلى ذلك في عدم وضعها للاعتبار للظروف الشخصية والاجتماعية للممول. كما أن المشرع لم يقرر خصماً لتكاليف الإنتاج أو النقل للسلع محل الضريبة حيث لا تفرض على الوعاء الصافي بل على الوعاء الإجمالي.

من ناحية أخرى، وما يؤكد عينية الضريبة، أن المشرع قد فرض الضريبة بسعر نسبي وليس بسعر تصاعدي. إن المشرع الإماراتي لم يضع في اعتباره عند فرضه لهذه الضريبة الظروف المالية للممول فلم يغير في المعاملة الضريبية بحسب دخل الشخص، كما أهمل الظروف الاجتماعية من حيث عدم التمييز في المعاملة بحسب الحالة الاجتماعية للممول.

### الفرع الخامس

#### تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها بطريقة الإقرار الضريبي

هناك العديد من الطرق التي تحدد التشريعات الضريبية على أساسها وعاء الضريبة ويتم من خلالها تحصيلها، وتتنوع هذه الطرق بين طرق حديثة مثل طريقتي التقدير الإداري المباشر والإقرار الضريبي، وطرق تقليدية مثل طريقتي المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي<sup>٢٤</sup>. كما يتم تحصيل الضريبة إما بطريقة مباشرة من الممول أو وكيل عنه أو بطريقة غير مباشرة من خلال الحجز من المنبع.

لقد اختار المشرع الضريبي الاتحادي طريقة الإقرار الضريبي باعتبارها من أحدث الوسائل لتحديد وعاء الضريبة. فالخاضع للضريبة يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي خلال خمسة عشر يوماً من نهاية الفترة الضريبية. ويلتزم الخاضع للضريبة كما سبق الإشارة بسداد الضريبة مستحقة الدفع التي تظهر في الإقرار الضريبي في نفس وقت تقديم الإقرار الضريبي.

<sup>٢٤</sup> لمزيد من التفصيل حول مزايا وعيوب طرق تحديد وعاء الضريبة انظر: د. محمد دويدار (بدون تاريخ)، "دراسات في الاقتصاد المالي"، ص. ١٩٠ وما بعدها.

ومع ذلك، فقد أجاز المرسوم بقانون اتحادي للشخص الذي يتم استثنائه من التسجيل بموجب البند (١) من المادة (٦) من القانون أن يسدد الضريبة المستحقة عند استيراد السلع الانتقائية<sup>٢٥</sup>.

## الفرع السادس

### ضريبة نسبية

فرض المشرع الضريبة بسعر نسبي على السلع الخاضعة للضريبة. ومن الملاحظ أن المشرع قد وضع حداً أقصى للسعر النسبي في متن المرسوم بقانون، حيث قرر أنه يصدر قرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير بتحديد النسب الضريبية التي تفرض على السلع الانتقائية وكيفية احتساب السعر الانتقائي وعلى ألا تتجاوز النسبة الضريبية التي تفرض على تلك السلع ٢٠٠% من السعر الانتقائي<sup>٢٦</sup>.

وتطبيقاً لذلك صدر قرار مجلس الوزراء ليحدد سعر الضريبة على التبغ ومشتقاته وعلى مشروبات الطاقة بنسبة ١٠٠%، وعلى المشروبات الغازية بنسبة ٥٠%<sup>٢٧</sup>.

يتجلى لنا من خلال تأملنا للنسب الضريبية السابقة مدى ارتفاعها مقارنة بالأسعار التقليدية للضرائب. إن ارتفاع سعر الضريبة يؤكد هنا على عينية الضريبة وتفضيل المشرع الاتحادي لاعتبارات الجباية المالية على حساب اعتبارات العدالة الضريبية.

## الفرع السابع

### مراعاة البعد الإقليمي في الضريبة الانتقائية

من الملاحظ أن المشرع الإماراتي قد راعى نصوص الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية<sup>٢٨</sup>. ويأتي ذلك استناداً إلى قرار المجلس الأعلى في دورته السادسة والثلاثين (الرياض، ٩-١٠ ديسمبر ٢٠١٥)

<sup>٢٥</sup> انظر المواد ١٧ - ١٩ من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٢٦</sup> انظر المادة (٣) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.

<sup>٢٧</sup> انظر المادة (٦) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.

<sup>٢٨</sup> انظر نصوص هذه الاتفاقية : الأمانة العامة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (٢٠١٦)، " الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية"، نوفمبر.



المتضمن تفويض لجنة التعاون المالي والاقتصادي باستكمال جميع المتطلبات اللازمة لإقرار الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والتوقيع عليها. لهذا أنت نصوص الضريبة الاتحادية مشابهة إلى حد كبير لنصوص هذه الاتفاقية. ويأتي هذا التوجه لتعزيز فرص تنسيق التشريعات الاقتصادية والمالية بين دول المجلس لدعم اتحاد اقتصادي ونقدي أكثر عمقاً وللوصول في النهاية إلى الوجه الأمثل للتكامل الاقتصادي وتبني عملة نقدية خليجية موحدة.

## الفرع الثامن

### ضريبة محلية

تفرض الضرائب عادة وفقاً لأحد معايير ثلاثة: معيار التبعية السياسية، حيث تفرض الضريبة وفقاً لجنسية المكلف حتى لو كان مقيماً في خارج حدود الدولة التي يتبع جنسيتها. وكذلك معيار التبعية الاجتماعية، وهنا تفرض الضريبة على معيار الإقامة حيث تفرض الضريبة على الشخص متى توافرت فيه شرط الإقامة في الدولة. وأخيراً، هناك معيار التبعية الاقتصادية، ويقصد به معيار مكان تحقق الدخل أو الأيراد.

إن الضريبة الانتقائية هي مثال للضريبة الإقليمية أو المحلية حيث تتحقق الضريبة في مكان حدوث الواقعة الضريبية أي في داخل دولة الإمارات سواء كان ذلك من خلال شخص مقيم (معيار التبعية الاجتماعية) أو من خلال مكان الواقعة المادية سواء تمثلت في عملية إنتاج أو استيراد أو تخزين السلعة أو الإفراج عنها)، حيث تعد هذه التصرفات بمثابة الأنشطة التي تفرض عليها الضريبة.

من ناحية أخرى وما يؤكد لنا على الطبيعة المحلية للضريبة الانتقائية أن المشرع الاتحادي أخضع الإيرادات الضريبية والغرامات الإدارية التي يتم تحصيلها وفقاً لأحكام المرسوم بقانون في شأن الضريبة الانتقائية للتقاسم بين الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات<sup>٢٩</sup>. إن إقرار المشرع الاتحادي لمبدأ تقسيم الإيرادات الناتجة عن الضريبة الانتقائية هو أمر محمود لإتاحة مصدر هام للإيرادات المالية المحلية التي تمكن كل إمارة من تمويل مشروعاتها التنموية.

<sup>٢٩</sup> انظر المادة (٢٧) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية. انظر كذلك: المادتين ١٦ و ١٧ من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦ في شأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب.

## المطلب الثاني

### أحكام الضريبة الانتقائية الاتحادية

نستعرض في هذا المطلب أهم أحكام التشريع الاتحادي في شأن تنظيم الضريبة الانتقائية. ويقتضي ذلك أن نتناول بالمناقشة والتحليل نطاق سريان الضريبة ووعائها وسعرها والسياسة العقابية لها في أربعة فروع مستقلة.

#### الفرع الأول

##### نطاق سريان الضريبة

يتطلب الحديث عن نطاق سريان الضريبة التطرق لأهم الأنشطة الخاضعة للضريبة وكذلك الأشخاص المسؤولين عن دفع الضريبة والتسجيل الضريبي.

##### أولاً: الأنشطة الخاضعة للضريبة:

حدد المشرع الاتحادي الأنشطة التي تفرض عليها الضريبة الانتقائية<sup>٣٠</sup>. وتتضمن هذه الأنشطة ما يلي:

- أ- إنتاج السلع الانتقائية في حال أنه سيتم طرحها للاستهلاك في دولة الإمارات العربية المتحدة، وكان الإنتاج في سياق ممارسة الأعمال.
- ب- استيراد السلع الانتقائية إلى دولة الإمارات العربية المتحدة.
- ج- الإفراج عن السلع الانتقائية من منطقة محددة<sup>٣١</sup>.
- د- تخزين السلع الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة وكان التخزين في سياق ممارسة الأعمال.

ويلاحظ هنا أن المشرع الاتحادي قد ذكر هذه الأنشطة على سبيل الحصر. فالنشاط الأول وهو الإنتاج يتمثل في استخدام قدر معين من مدخلات الإنتاج لخلق سلعة معينة جديدة، بشرط أن يتم طرح هذه السلعة للاستهلاك المحلي وليس للتصدير. كما يشترط أيضاً أن تتم عملية الإنتاج في سياق ممارسة الأعمال، أي بهدف التبادل التجاري.

<sup>٣٠</sup> انظر المادة (٢) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.

<sup>٣١</sup> يقصد بالمنطقة المحددة أى منطقة مسيجة يقصد بإنشائها منطقة حرة لا يمكن الدخول إليها أو الخروج منها إلا عن طريق محدد، وأى منطقة تحددها الهيئة على أنها تخضع لإشراف أمين المستودع وفقاً لأحكام اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

فيما يتعلق بالنشاط الثاني فإنه ينصب على السلع محل الضريبة المستوردة إلى دولة الإمارات العربية المتحدة. ويقصد بالاستيراد وصول السلع من الخارج إلى أراضي الدولة. ونؤكد هنا على أن مجرد دخول هذه السلع إلى الإمارات لا يقتضي فرض الضريبة عليها إلا إذا كان ذلك لاستهلاكها داخل الدولة أما إذا كان الهدف منها هو مجرد الدخول العابر فإنها لن تكون محلاً للضريبة.

من ناحية أخرى، فإن الإفراج عن السلع الانتقائية من منطقة محددة يعد أحد الأنشطة المستوجبة لفرض الضريبة. ويقصد بالإفراج هنا إخراج السلع من المنطقة المحددة وطرحها للتداول الحر. وتعرف المنطقة المحددة بأنها أي منطقة مسيجة يقصد بإنشائها منطقة حرة لا يمكن الدخول إليها أو الخروج منها إلا عن طريق محدد، وأي منطقة تحددها الهيئة على أنها تخضع لإشراف أمين المستودع وفقاً لأحكام اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون. وتتم معاملة السلع الانتقائية على أنها تغادر المنطقة المحددة وتطرح للتداول الحر في حال حصول مما يأتي<sup>٣٢</sup>:

- أ. مغادرة السلع الانتقائية المنطقة المحددة، إلا إذا تم نقلها إلى منطقة محددة أخرى بدون طرحها للاستهلاك، أو يتم تصديرها وفقاً للشروط المقررة في المرسوم بقانون واللائحة التنفيذية.
- ب. استهلاكها أو شرائها للاستهلاك داخل المنطقة المحددة.
- ج. إذا حدث "عدم انتظام" أثناء نقل السلع الانتقائية بين منطقة محددة وأخرى ونتج عنه طرح السلع الانتقائية للاستهلاك<sup>٣٣</sup>.
- د. اكتشاف تلف في السلع أو نقص في كميتها من منطقة محددة أو أثناء نقلها من منطقة محددة إلى أخرى أو أثناء الاحتفاظ بها بوضع معلق وفقاً للتشريعات الجمركية. واستثناءً من ذلك، لا تعتبر السلع الانتقائية قد تم طرحها للاستهلاك في حال: قام أمين المستودع المسؤول عن السلع الانتقائية

<sup>٣٢</sup> انظر البند (٣) من المادة (١٢) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٣٣</sup> يقصد باصطلاح عدم الانتظام أي ظرف يقع أثناء نقل السلع الانتقائية من منطقة محددة إلى منطقة محددة أخرى ولم يتم نقل تلك السلع حسب الشروط الواردة بهذا القرار أو تم فقدان أو تلف السلع الانتقائية. انظر البند (٤) من المادة (١٢) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

بإخطار الهيئة خلال (٣٠) يوماً من اكتشاف تلف في السلع الانتقائية أو نقص في كميتها. وتبين أن تلف السلع الانتقائية أو وجود نقص في كميتها ناتج عن سبب مشروع تتقبله الهيئة<sup>٣٤</sup>. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد أحسن صنفاً بالتمييز بين السلع التي يتم الإفراج عنها بسبب تلفها لسبب مشروع ومن ثم تخرج من نطاق الخضوع للضريبة وتلك التي تتلف لسبب آخر غير مشروع حيث أخضعها المشرع للضريبة وهذا أمر يتطابق مع مبادئ العدالة الضريبية.

بالإضافة إلى الأنشطة السابقة، فقد أضاف المشرع تخزين السلع الانتقائية إلى الأنشطة الخاضعة للضريبة. ونعني بالتخزين امتلاك شخص "سلباً انتقائية فائضة" في حيز التداول الحر ومتوفرة في سياق ممارسة الأعمال داخل الدولة، ولم تدفع الضريبة عنها في السابق أو تم الإعفاء من دفعها أو إرجاعها أو تأجيلها<sup>٣٥</sup>. ويقصد بالسلع الانتقائية الفائضة تلك السلع التي يتوافر فيها الشروط الآتية<sup>٣٦</sup>: ١- أن تكون مملوكة من قبل الشخص المخزن في التاريخ الذي نشأ فيه الالتزام الضريبي أو التاريخ الذي نشأت فيه زيادة في الالتزام الضريبي أو من تاريخ بدء سريان المرسوم بقانون أيهم أسبق. ٢- أن تزيد عن معدل المخزون الشهري للشخص المخزن لذلك النوع من السلع الانتقائية، سواء ما يتم شرائه أو إنتاجه وفقاً لما يتم تحديده بناء على فترة ١٢ شهراً سابقة للتاريخ المحدد في الشرط الأول. ٣- أن يقوم الشخص بامتلاكها قبل التاريخ المحدد في الشرط الأول. د- أن يقصد الشخص المخزن بيعها ضمن سياق ممارسة الأعمال في الدولة.

#### ثانياً: -الأشخاص الخاضعون للضريبة:

حدد المرسوم بقانون اتحادي في شأن الضريبة الانتقائية الأشخاص المسؤولين عن الضريبة وهم على النحو الآتي<sup>٣٧</sup>:

<sup>٣٤</sup> انظر البند (٥) من المادة (١٢) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٣٥</sup> انظر البند (١) من المادة (١١) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٣٦</sup> انظر البند (٢) من المادة (١١) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٣٧</sup> انظر المادة (٤) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.

١- الشخص الذي يقوم بأي من الأنشطة المذكورة في البند (٢) من المادة (٢) من هذا المرسوم بقانون. وبالطبع فإن المقصود بهذه الأنشطة تلك التي سبق وأن تطرقنا لها بالشرح والتحليل في الصفحات السابقة (الإنتاج، الاستيراد، الإفراج والتخزين للسلع الانتقائية الخاضعة للضريبة).

٢- الشخص الذي يشارك بأي من الأنشطة السابقة وذلك في حال لم يستوف فيها الشخص الذي قام بالنشاط بمتطلبات دفع الضريبة. وقد أوضحت اللائحة التنفيذية صوراً لهؤلاء الأشخاص على سبيل المثال لا الحصر وهم<sup>٣٨</sup>: أ- الشخص ضمن سلسلة توريد لم يتم دفع الضريبة فيها. ب- مستثمر أو شخص يملك مصلحة مالية في سلسلة توريد لم يتم دفع الضريبة فيها. ج- مالك السلع الانتقائية في أي حالة لا يكون فيها هو ذاته المنتج أو المستورد أو أمين المستودع أو الشخص المخزن.

٣- أمين المستودع، وذلك في حال الإفراج عن السلع الانتقائية من منطقة محددة ولم يتم سداد الضريبة المستحقة الدفع عنها سابقاً. يقصد بأمين المستودع أو الشخص المخزن هو شخص (طبيعي أو اعتباري) يحتفظ بمخزون من السلع الانتقائية لأغراض تجارية ولا يمتلك أي دليل بأنه قد تم دفع الضريبة عن هذه السلع في السابق. فالافتراض هنا أن الشخص المسؤول تخلف عن سداد الضريبة المستحقة. هنا يكون أمين المستودع أو المخزن مسؤولاً عن سداد الضريبة المستحقة إذا تم الإفراج عن سلع انتقائية من منطقة محددة ولك في أي من الحالات الآتية<sup>٣٩</sup>: أ- إذا لم يحتفظ أمين المستودع بالسجلات المحددة في المادة (٢٤) من المرسوم بقانون<sup>٤٠</sup>. إن أهمية الاحتفاظ بمثل هذه السجلات يبين الخاضع للضريبة، ومن ثم فإن عدم الاحتفاظ بها يجعل أمين المستودع هو المسؤول عن دفعها بدلاً من الخاضع الأصلي لها.

---

<sup>٣٨</sup> انظر البند (١) من المادة (٢) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٣٩</sup> انظر البند (٢) من المادة (٢) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٤٠</sup> وفقاً لنص المادة (٢٤) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ فإنه يتعين على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بسجلات لجميع السلع الانتقائية المنتجة أو المستوردة أو المخزنة، وسجلات السلع الانتقائية التي تم تصديرها وسجلات عن نسب المخزون بالإضافة للسجل الضريبي.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الاتحادي قد قرر استثنائين على الأحكام السابقة: أولهما يتعلق بالشخص الذي يقوم باستيراد سلع انتقائية تقل قيمتها عن القيمة المحددة في التشريعات الجمركية، وذلك في حال كانت هذه السلع الانتقائية بصحبة الشخص ضمن رحلة دولية ولأغراض غير تجارية. أما بالنسبة للاستثناء الثاني، فإنه يتمثل في الشخص المخزن حال توافر الشروط التي قررتها اللائحة التنفيذية. فلقد قررت هذه الأخيرة أنه وحتى لا يكون الشخص المخزن مسؤولاً عن سداد الضريبة المستحقة يتعين استيفاء الشروط الآتية<sup>٤١</sup>: أ- امتلاك الشخص المخزن سلع انتقائية تكون متاحة للتداول الحر لغرض الأعمال في الدولة بشرط أن لا تكون الضريبة قد دفعت عن تلك السلع في السابق، ولم يتم الإعفاء من دفعها أو إرجاعها أو تأجيلها. ب- أن لا تكون السلع الانتقائية المخزنة سلعاً انتقائية فائضة وفقاً لأحكام المادة (١١) من هذا القرار. وحسباً فعل المشرع الضريبي حيث حدد الأشخاص الذين يمكن أن يقوموا بدفع الضريبة حال عدم قيام المكلف الأصلي بدفعها، وهو ما يمثل ضماناً قوية لتحصيل هذه الإيرادات والتي تمثل عوناً كبيراً للحكومة في تمويل نفقاتها العامة.

### ثالثاً: الالتزام بالتسجيل في نظام الضريبة الانتقائية:

يتعين على جميع الكيانات التي تستورد أو تنتج أو تخزن السلع الانتقائية أن تكون مسجلة لدى الهيئة الاتحادية للضرائب وتكون مسؤولة عن تقديم إقرارات ضريبية وسداد الضريبة الانتقائية<sup>٤٢</sup>. إن التسجيل الضريبي هو إجراء يقوم بموجبه الخاضع للضريبة أو ممثله القانوني بالتسجيل لغايات الضريبة. تلتزم الهيئة الاتحادية للضرائب بتوفير أكبر قدر ممكن من الدعم والإرشاد في هذا الشأن، ولكن تبقى مسؤولية المؤسسات المعنية في التأكد من استيفائها جميع الالتزامات المطلوبة. وللهيئة الحق في إجراء عمليات تدقيق على الخاضعين للضريبة، وبالتالي اتخاذ تدابير جزائية بحق المخالفين للقانون.

لقد حظر المرسوم بقانون اتحادي على أي شخص ممارسة أي نشاط يندرج ضمن الأنشطة المذكورة في البند (٢) من المادة (٢) من هذا المرسوم بقانون قبل

<sup>٤١</sup> انظر البند (٣) من المادة (٢) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٤٢</sup> نشأت الهيئة الاتحادية بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦.

التسجيل لغايات الضريبة<sup>٤٣</sup>. ولقد بينت اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون إجراءات التسجيل بالتفصيل<sup>٤٤</sup>.

ولقد قرر القانون استثناء الشخص من التسجيل إذا أثبت للهيئة أنه لن يقوم باستيراد أو بإخراج سلع انتقائية من منطقة محددة وطرحها للاستهلاك بشكل منتظم. ويقصد بعبارة "شكل منتظم" القيام باستيراد أو بإخراج سلع انتقائية من منطقة محددة أكثر من مرة واحدة خلال فترة لا تتجاوز ستة أشهر<sup>٤٥</sup>.

من الجدير بالذكر أن اللائحة التنفيذية قد بينت أيضاً أحكام رفض طلب التسجيل الضريبي وكذلك حالات إلغاء التسجيل الضريبي وحالات رفض طلب إلغاء التسجيل الضريبي.

## الفرع الثاني

### وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة للضريبة. وتختلف المادة الخاضعة للضريبة بحسب طبيعة الضريبة المعنية فأحياناً ما يكون الدخل أو رأس المال هو وعاء الضريبة وأحياناً يكون الوعاء واقعة معينة كإنتاج أو استهلاك أو تداول أو استيراد وتصدير سلعة. لقد قرر المشرع الاتحادي سريان أحكام هذا المرسوم بقانون على السلع الانتقائية التي يصدر بها قرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية<sup>٤٦</sup>. سنحدد في هذا الفرع أنواع وماهية السلع الانتقائية الخاضعة للضريبة وكذلك حالات الإعفاء من الخضوع للضريبة وطريقة تحديد وعاء الضريبة.

### أولاً: السلع الخاضعة للضريبة:

<sup>٤٣</sup> انظر المادة (٥) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧.

<sup>٤٤</sup> انظر المادة (٣) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٤٥</sup> انظر المادة (٤) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٤٦</sup> انظر البند (١) من المادة (٢) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧.

حدد المشرع الاتحادي السلع التي تعد محلاً للضريبة الانتقائية وهي: التبغ ومنتجاته، المشروبات الغازية ومشروبات الطاقة<sup>٤٧</sup>. ويشار إلى هذه السلع باسم "السلع الانتقائية". ولتحديد ما إذا كانت سلعة من ضمن "السلع الانتقائية"، يتعين تأكد توافر عدد من الخصائص في كل سلعة من السلع الانتقائية. لقد حصر المشرع وعاء الضريبة في ثلاثة سلع وهي: المشروبات الغازية، مشروبات الطاقة والتبغ ومنتجاته

١- **المشروبات الغازية:** تتضمن أية مشروبات تحتوي على الغاز باستثناء المياه الغازية غير المنكهة. وتعد من المشروبات الغازية أية مركبات أو مساحيق أو جل أو مستخلصات يمكن تحويلها إلى مشروبات غازية. ولا تتضمن هذه المشروبات أي مشروبات تحتوي على الكحول حتى وإن كان المنتج يعتبر مشروب غازي<sup>٤٨</sup>. وتجدر الإشارة إلى أنه في حال توافق أي منتج مع تعريف المشروبات الغازية المشار إليه سلفاً وتوافق أيضاً مع تعريف مشروبات الطاقة فإنه يصنف كمشروب طاقة وتستحق الضريبة عليه بالنسبة المفروضة على مشروبات الطاقة. ويلاحظ هنا أن المشرع انتصر للاعتبارات المالية باعتبار أن السعر الضريبي الذي تخضع له مشروبات الطاقة أعلى من السعر الذي تخضع له المشروبات الغازية.

٢- **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 للمواد المذكورة. وتعد من مشروبات الطاقة أي مركبات أو مساحيق أو جل أو مستخلصات يمكن تحويلها إلى مشروبات طاقة. ولا تتضمن مشروبات

---

<sup>٤٧</sup> انظر المادة (٢) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي. ويلاحظ أن المشرع الاتحادي اتفق مع المشرع السعودي في تحديد نفس السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية، فقد اختار هذا الأخير التبغ ومشروبات الطاقة والمشروبات الغازية كوعاء للضريبة. انظر المادة الثانية من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية الصادرة بموجب قرار مجلس الإدارة رقم ٩-١-٢٠١٧ وتاريخ ١٤٣٨/٩/٥هـ.

<sup>٤٨</sup> انظر المادة (٤) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.



الطاقة أي مشروبات تحتوي على الكحول حتى وإن كان المنتج يعتبر مشروب طاقة<sup>٤٩</sup>.

٣- **التبغ ومنتجاته:** وتشتمل على جميع المواد المدرجة ضمن الفصل ٢٤ من التعرفة الجمركية الموحدة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المستوردة أو التي يتم زراعتها أو إنتاجها في الدولة<sup>٥٠</sup>.

### ثانياً: الإعفاء من الخضوع للضريبة:

قرر المشرع الاتحادي إعفاء السلع الانتقائية التي يتم تصديرها من الخضوع للضريبة إذا لم يتم طرحها للاستهلاك داخل الدولة، ولم تخضع سابقاً للضريبة وذلك في أي من الحالات الآتية<sup>٥١</sup>:

أ. إذا تم تصديرها خارج الدولة، وعلى أن يتم نقلها إلى مكان تصديرها تحت وضع معلق وفقاً للتشريعات الجمركية ووفقاً للشروط المحددة.

ب. إذا كان القصد من التصدير استهلاكها ضمن رحلة دولية مغادرة من الدولة، على أن يتم نقلها إلى مكان تصديرها تحت وضع معلق وفقاً للتشريعات الجمركية.

ج. إذا تم شراؤها من محل تجاري في السوق الحرة من قبل شخص سيقوم بتصدير السلع الانتقائية مباشرة ، على أن يقدم دليل على مغادرتها الدولة المطبقة عند نقطة البيع.

وتجدر الإشارة إلى أن اللائحة التنفيذية قد ميّزت بين نوعين من التصدير: التصدير المباشر والتصدير غير المباشر.

### ١- التصدير المباشر:

<sup>٤٩</sup> انظر: المادة (٥) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.

<sup>٥٠</sup> انظر: المادة (٣) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.

<sup>٥١</sup> انظر: البند (١) من المادة (١٢) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧، وانظر أيضاً: البند (١) من المادة (١٤) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

ويقصد به تصدير السلع الانتقائية إلى وجهة خارج الدولة بحيث يكون المورد هو الذي تقع على عاتقه عملية ترتيب النقل أو تعيين وكيل للشحن للقيام بذلك نيابة عنه. ويشترط لإعفاء السلع المصدرة (تصديرًا مباشرًا) من الخضوع للضريبة الشروط التالية:

- أ. أن يتم تصدير السلع فعلياً من قبل المورد إلى مكان خارج الدولة.
- ب. أن يحتفظ المصدر بدليل رسمي وتجاري يثبت حدوث التصدير.
- ج. ألا يتم استخدام السلع بشكل جزئي أو على خلاف ذلك أو إدخال أي تعديلات عليها في الفترة المحصورة بين عمليتي التوريد والتصدير إلا بالقدر الضروري لإعداد السلع للتصدير<sup>٥٢</sup>.

ومن الملاحظ أن الشرط الأخير قد يسبب بعض المشاكل الإدارية والتقنية بسبب غموضه حيث قد تثار المشاكل حول مفهوم وطبيعة "القدر الضروري" الذي اشترطه المشرع على التعديل الممكن إدخاله على السلع المصدرة حتى يمكن إعفائها من الضريبة. ونقترح أن يتدخل المشرع ليحدد هذا القدر الضروري على نحو أكثر دقة كأن يحدده في صورة نسبة مئوية من قيمة السلعة (مثلاً ١٠% من قيمة السلعة المصدرة).

## ٢- التصدير غير المباشر:

ويقصد به تصدير السلع الانتقائية إلى عميل في الخارج يقوم بالترتيبات بخصوص استلام السلع من المورد داخل الدولة وتصديرها بنفسه أو قام بتعيين وكيل للشحن للقيام بذلك نيابة عنه<sup>٥٣</sup>. ويشترط لإعفاء السلع المصدرة (تصديرًا غير مباشر) من الخضوع للضريبة الشروط التالية:

- أ. أن يقوم العميل في الخارج بتصدير السلع الموردة فعلياً إلى مكان خارج الدولة.

---

<sup>٥٢</sup> انظر المادة (١٤) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٥٣</sup> يقصد بالعميل في الخارج الشخص الذي لا يعتبر مقيماً في الدولة وليست لديه منشأة وليس مسجلاً لأغراض الضريبة في الدولة. انظر المادة (١) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

ب. أن يحصل العميل في الخارج على دليل رسمي وتجاري يثبت حدوث التصدير، وتقديمه نسخة منه إلى المورد.

ت. ألا يتم استخدام السلع بشكل جزئي أو على خلاف ذلك أو إدخال أي تعديلات عليها في الفترة المحصورة بين عمليتي التوريد والتصدير إلا بالقدر الضروري لإعداد السلع للتصدير.

ومن جديد، فإن الشرط الثالث ينطبق عليه الملاحظة التي سبق وأبديناها على حالة التصدير المباشر من حيث غموض اصطلاح "القدر الضروري" وضرورة تدخل المشرع لتعديله.

### ثالثاً: طريقة تحديد وعاء الضريبة:

كما سبق أن أوضحنا، فقد تبنى المشرع الإماراتي طريقة الإقرار الضريبي لتحديد وعاء الضريبة الانتقائية، فقد ألزم المشرع الاتحادي الخاضع للضريبة بضرورة تقديم الإقرار الضريبي في نهاية كل فترة ضريبية وذلك ضمن المهل والاجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية<sup>٥٤</sup>. ويتعين على الخاضع للضريبة التزام بتقديم الإقرار الضريبي خلال خمسة عشر يوماً من نهاية الفترة الضريبية، كما أنه يلتزم بسدادها في نفس وقت تقديم الإقرار الضريبي<sup>٥٥</sup>.

ويتضمن الإقرار الضريبي تفاصيل السلع الانتقائية التي سيتم استيرادها أو التي تم انتاجها في الدولة أو تلك التي يتم نقلها من منطقة محددة.

وتجدر الإشارة إلى أن اختيار المشرع الاتحادي لطريقة الإقرار الضريبي كوسيلة لتحديد الوعاء هو أمر تقتضيه طبيعة الوعاء ذاته، كما أنها وسيلة فعالة لتعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والممول وتضعه أمام مسؤولياته تجاه مجتمعه.

<sup>٥٤</sup> انظر: المادة (١٨) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧.

<sup>٥٥</sup> ومع ذلك، فقد أجاز المرسوم بقانون اتحادي للشخص الذي يتم استثنائه من التسجيل بموجب البند (١) من المادة (٦) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ أن يسدد الضريبة المستحقة عند استيراد السلع الانتقائية.

## الفرع الثالث

### سعر الضريبة

صدر قرار مجلس الوزراء ليحدد سعر الضريبة على التبغ ومشتقاته وعلى مشروبات الطاقة بنسبة ١٠٠%، وعلى المشروبات الغازية بنسبة ٥٠%. من الملاحظ هنا أن المشرع الضريبي تبنى السعر النسبي وليس السعر النوعي، وهو ما يتلاءم مع طبيعة السلع الانتقائية محل الضريبة.

كما يلاحظ أيضاً أن المشرع غاير في السعر على حسب طبيعة السلعة الخاضعة للضريبة فجعلها مرتفعة (١٠٠%) في حالتها التبغ ومشتقاته، وهي سلعة ضارة بالصحة العامة، ومشروبات الطاقة، وهي محل اهتمام وطلب من فئة معينة من المجتمع. وعلى النقيض من ذلك، نلاحظ أن المشرع الاتحادي فرض الضريبة بسعر منخفض، مقارنة بالسلعتين الأخرتين، على المشروبات الغازية حيث أن الطلب عليها يكون كبيراً من غالبية المستهلكين، ومن ثم أراد المشرع ألا تكون الضريبة مصدراً لمضايقتهم على نحو محسوس.

#### كيفية احتساب السعر الانتقائي:

أولاً: يتحدد السعر الانتقائي من أي من السعريين الآتيين<sup>٥٦</sup>:

١- السعر المعطى للسلعة الانتقائية من قبل الهيئة ضمن قائمة الأسعار التي تصدرها، إن وجد.

٢- سعر بيع التجزئة المحدد لتلك السلعة مخصوماً منه الضريبة المشمولة فيه.

وحتى يتم خصم قيمة الضريبة المشمولة في سعر بيع التجزئة المحدد، تطبق الحسابات الآتية:

١- بالنسبة للسلعة الانتقائية الخاضعة للضريبة بنسبة (٥٠%) من السعر الانتقائي (المشروبات الغازية)، فإن السعر الانتقائي يساوي ثلثي سعر بيع التجزئة المحدد لتلك السلعة. ومع ذلك، فإنه بالنسبة لأية مراكز أو مساحيق أو جل أو مستخلصات يمكن تحويلها إلى مشروبات غازية، فإن سعرها الانتقائي يتحدد وفقاً للآلية التي يحددها وزير المالية.

<sup>٥٦</sup> انظر: البند (١) من المادة (٧) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.

٢- بالنسبة للسلع الانتقائية الخاضعة للضريبة بنسبة (١٠٠%) من السعر الانتقائي (التبغ ومشتقاته ومشروبات الطاقة)، فإن السعر الانتقائي يساوي نصف سعر بيع التجزئة المحدد لتلك السلعة.

ثانياً: يكون سعر بيع التجزئة المحدد هو الأعلى من:

١- سعر بيع السلعة الانتقائية المقترح في سياق بيع التجزئة، والذي يكون محدد ومعلن وملصق على السلع من قبل المستورد أو المنتج.

٢- متوسط سعر بيع التجزئة في السوق للسلعة.

ويقوم الخاضع للضريبة بتحديد متوسط سعر بيع التجزئة في السوق للسلع وفقاً للإجراءات المقررة<sup>٥٧</sup>.

## الفرع الرابع

### تحصيل الضريبة والسياسة العقابية المقررة

#### أولاً: تحصيل الضريبة:

على الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة وقت تقديمه للإقرار الضريبي. حيث يتعين عليه أن يسدد الضريبة المستحقة الدفع عن أي شهر إلى الهيئة في موعد لا يجاوز اليوم الخامس عشر من الشهر الذي يليه<sup>٥٨</sup>. ويتم سداد الضريبة المستحقة الدفع من خلال الوسائل التي تحددها الهيئة. ويلاحظ هنا أن المشرع الضريبي قد تبنى طريقة التحصيل المباشر.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي قد سمح للخاضع للضريبة بترحيل فائض الضريبة القابلة للاسترداد إلى الفترات الضريبية اللاحقة وإجراء مقاصة بين هذا الفائض والضريبة المستحقة الدفع أو أية غرامة إدارية يتم فرضها وفقاً لأحكام المرسوم بقانون في شأن فرض الضريبة الانتقائية. وقد حدد المشرع حالات ترحيل الضريبة فيما يلي<sup>٥٩</sup>:

<sup>٥٧</sup> انظر: البند (٢) من المادة (٨) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.

<sup>٥٨</sup> انظر المادة (١٩) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

<sup>٥٩</sup> انظر: المادة (٢٠) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧.

١- إذا تجاوزت الضريبة القابلة للخصم من قبل الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا المرسوم الضريبة المستحقة عن ذات الفترة الضريبية.

٢- إذا كانت الضريبة المسددة للهيئة من قبل الخاضع للضريبة تتجاوز الضريبة المستحقة الدفع وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون.

### ثانياً: السياسة العقابية:

تعد الجزاءات التي يقرها المشرع على من يخالف نصوص التشريع الضريبي من أهم الضمانات التي تقرها التشريعات المقارنة عادة من أجل إجبار الخاضعين للضريبة على الالتزام بدفع الضريبة في موعدها المحدد وكذلك التزامهم بتنفيذ الالتزامات الأخرى في القانون.

لقد عهد المشرع الاتحادي إلى الهيئة الاتحادية للضرائب بإعداد تقييم للغرامات الإدارية للخاضع للضريبة وتبلغه بها خلال خمسة أيام عمل من تاريخ إصداره في حال ارتكابه أيّاً من المخالفات المنصوص عليها في المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٧<sup>٦٠</sup>.

ولقد حدد المشرع الضريبي المخالفات التي يستحق عنها العقوبة وهي:

١- عدم قيام الخاضع للضريبة بعرض الأسعار شاملة الضريبة وفقاً لأحكام المادة (١١) من هذا المرسوم بقانون.

٢- عدم التقيّد بشروط وإجراءات نقل السلع الانتقائية من منطقة محددة إلى منطقة محددة أخرى، وآلية المحافظة عليها، وتخزينها ومعالجتها فيها.

٣- عدم قيام الخاضع للضريبة بتوفير قوائم أسعار السلع الانتقائية التي يقوم بإنتاجها أو استيرادها أو بيعها للهيئة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون<sup>٦١</sup>.

<sup>٦٠</sup> انظر: المادة (٢٢) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧. انظر أيضاً لمزيد من التفصيل عن التقييم الضريبي وتقييم الغرامات الإدارية المادتين ٢٤ و ٢٥ من القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية.

<sup>٦١</sup> انظر المادة (٢٣) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

من ناحية أخرى، فقد عدّ المشرع الاتحادي التصرفات التي يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بها<sup>٦٢</sup>. وتتمثل هذه التصرفات في إدخال أو إخراج سلع انتقائية دون سداد الضريبة عليها أو إنتاج أو تحويل أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة عنها. كما اعتبر المشرع من قبيل التهرب الضريبي وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية بقصد التهرب من دفع الضريبة، وكذلك تقديم أي مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة.

ولنا ملاحظتين على السياسة العقابية التي قررها المشرع في هذا المرسوم بقانون نجملها فيما يلي:

### الملاحظة الأولى:

فرض المشرع عقوبة الغرامة على من يقوم بالتصرفات الواردة في المادة (٢٢) من هذا المرسوم بقانون اتحادي دون أن يحدد قيمة هذه الغرامة، وإنما ترك سلطة تحديدها في يد الهيئة الاتحادية للضرائب. وهذا الأمر قد يثير شبهة عدم دستورية لهذا النص القانوني، حيث ينص الدستور الاتحادي على أنه "لا يجوز فرض أية ضريبة اتحادية أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون....."<sup>٦٣</sup>. ويفترض هذا النص ضرورة أن يتضمن القانون الضريبي كافة الأحكام المنظمة للضريبة في نصوصه دون أن يحيل أمر تحديد العقوبة إلى سلطة تنفيذية، والتي تتمثل في الهيئة الاتحادية في حالتنا الراهنة. من ناحية أخرى، فإن وجود النص القانوني بهذه الحالي يفرض قدراً كبيراً من الغموض حول قدر العقوبة (الغرامة) وهو ما يتنافى مع قاعدة اليقين التي يشترطها الفقه المالي في التشريعات الضريبية<sup>٦٤</sup>.

### الملاحظة الثانية:

<sup>٦٢</sup> انظر: المادة (٢٣) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧.

<sup>٦٣</sup> انظر المادة ١٣٣ من الدستور الاتحادي الصادر في عام ١٩٧١ والمعدل في مايو ١٩٩٦.

<sup>٦٤</sup> نقصد بقاعدة اليقين ضرورة أن تكون أحكام التشريع الضريبي مصاغة على نحو واضح ويقيني بما لا يدع مجالاً للشك، وحتى يتيسر على القائمين على تنفيذ القانون تطبيقه وكذلك على الخاضعين للضريبة فهمها والالتزام بها.

على الرغم من أن المشرع الاتحادي لم يذكر صراحة العقوبة التي يتم تطبيقها في حالات التهرب الضريبي، إلا أن ذلك يفهم ضمناً ومن سياق نص المادة (٢٣) من المرسوم بقانون اتحادي طبيعة العقوبة، إذ قرر المشرع "مع مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها، يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بأي مما يأتي.....". فالواضح من هذا النص أن المشرع قد اقتصر على ذكر التصرفات المنشئة لجريمة التهرب الضريبي في خصوص الضريبة الانتقائية محيلاً أمر العقوبة إلى القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية. ولقد قرر هذا الأخير في بيان عقوبات التهرب الضريبي عقوبة الحبس والغرامة التي لا تتجاوز خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها أو بإحدى هاتين العقوبتين<sup>٦٥</sup>، وهي نفس العقوبة التي ستطبق في حالة إتيان شخص لأي تصرف ذكره المشرع في المرسوم بقانون اتحادي في شأن الضريبة الانتقائية. لكن يلاحظ أن المشرع لم يحدد في القانون الاتحادي في شأن الإجراءات الضريبية الحد الأدنى والأقصى لعقوبة الحبس. هنا يتعين علينا الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات الاتحادي التي تبين لنا الحد الأدنى والأقصى لعقوبة الحبس والتي تتراوح بين شهر في حده الأدنى وثلاث سنوات كحد أقصى، ويترك لقاضي الموضوع اختيار العقوبة المناسبة وفقاً لجسامة الجرم المرتكب<sup>٦٦</sup>.

---

<sup>٦٥</sup> انظر المادة (٢٦) من القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية.  
<sup>٦٦</sup> تقرر المادة ٢٩ من قانون العقوبات الاتحادي رقم ٣ لسنة ١٩٨٧ وتعديلاته أن الجنحة هي الجريمة المعاقب عليها بعقوبة أو أكثر من العقوبات الآتية: ١- الحبس ٢٠ - الغرامة التي تزيد على ألف درهم. ٣ - الدية. كما تنص المادة ٦٩ منه على أن الحبس هو وضع المحكوم عليه في إحدى المنشآت العقابية المخصصة قانوناً لهذا الغرض وذلك للمدة المحكوم بها ولا يجوز أن يقل الحد الأدنى للحبس عن شهر ولا أن يزيد حده الأقصى على ثلاث سنوات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.



## المبحث الثالث

### الآثار الاقتصادية والمالية للضريبة الانتقائية الاتحادية

نعرض للآثار الاقتصادية والمالية المتوقعة للضريبة الانتقائية من خلال مطلبين، نعرض في أولهما للآثار الاقتصادية بينما نخصص المطلب الثاني للحديث عن الآثار المالية للضريبة.

### المطلب الأول

#### الآثار الاقتصادية للضريبة الانتقائية الاتحادية

تتمثل الغاية من فرض الضريبة الانتقائية في الحد من استهلاك تلك السلع، والمساهمة في الوقت ذاته في زيادة الإيرادات الحكومية التي تُخصص لتغطية تكاليف الخدمات العامة ذات الفائدة. إن المشرع الاتحادي يحاول إذاً تحقيق هدفين في ذات الوقت من وراء فرض الضريبة الانتقائية : زيادة الإيرادات العامة والحد من استهلاك هذه السلع لأغراض صحية. ولا يقتصر التأثير المحتمل للضريبة الانتقائية على التقليل من استهلاك السلع الانتقائية بل قد يمتد ذلك لخلق حالة من الكساد الاقتصادي وأيضاً إلى ظهور ما يسمى بالسوق السوداء أو الموازية لهذه السلع، وهو سنعرض له في الصفحات المقبلة.

### الفرع الأول

#### تأثير الضريبة الانتقائية على معدل الاستهلاك

تعتبر الضريبة الانتقائية من قبيل الضرائب غير المباشرة، حيث يستطيع الخاضعون لها نقل عبئها إلى المستهلكين النهائيين للسلع الانتقائية. ويترتب على نقل عبء الضريبة من الخاضع لها للمستهلك ارتفاع أسعار السلعة بمقدار الضريبة كلها (النقل الكلي لعبء الضريبة) أو فقط بقدر من قيمتها (النقل الجزئي لعبء الضريبة). ويتوقف قدرة الخاضع للضريبة على نقل عبئها إلى المستهلك النهائي على عدد من العوامل مثل مرونة الطلب ومرونة العرض وطبيعة السوق السائدة.

أولاً: مرونة الطلب ومرونة العرض:

في حال ما إذا كان الطلب على السلعة الانتقائية الخاضعة للضريبة مرناً والعرض عليها غير مرن، فإن عبء الضريبة سيتحمل بها البائعون في هذه الحالة<sup>٦٧</sup>. وتفسير ذلك يتجلى في أنه بعد الضريبة على السلعة التي يكون الطلب عليها مرناً والعرض غير مرن، فإن قيام البائع برفع سعر السلعة من شأنه أن يؤدي إلى حدوث انخفاض في الطلب على السلعة بنسبة مئوية أعلى من التغير الذي حدث في ثمنها كما أن الكمية المعروضة ستتغير بنسبة مئوية أقل من التغير الذي حدث في سعر السلعة، وسيترتب على ذلك أن الزيادة التي ستحدث في إيرادات السلعة نتيجة لارتفاع سعرها ستكون أقل من معدل الخسارة في الإيراد الناتجة عن انخفاض الكمية المطلوبة وستكون المحصلة النهائية خسارة للبائعين في حال أقدموا على نقل عبء الضريبة إلى المستهلك من خلال رفع سعرها، وهو ما يحملهم على عدم المخاطرة برفع سعر السلعة والإبقاء على سعرها دون تعديل.

وعلى النقيض من ذلك فإن المستهلكين سيتحملون بعبء هذه الضريبة في حال ما إذا كان الطلب على هذه السلعة غير مرن والعرض مرن. وتفسير ذلك يكمن في أن قيام البائع برفع سعر السلعة من شأنه أن يؤدي إلى حدوث انخفاض في الطلب على السلعة بنسبة مئوية أقل من التغير الذي حدث في ثمنها كما أن الكمية المعروضة ستتغير بنسبة مئوية أكبر من التغير الذي حدث في سعر السلعة، وسيترتب على ذلك أن الزيادة التي ستحدث في إيرادات السلعة نتيجة لارتفاع سعرها ستكون أكبر من معدل الخسارة في الإيراد الناتجة عن انخفاض الكمية المطلوبة منها وستكون المحصلة النهائية زيادة في أرباح البائعين في حال أقدموا على نقل عبء

---

<sup>٦٧</sup> يقصد بمرونة الطلب درجة استجابة الكمية المطلوبة من السلعة للتغير الذي يحدث في ثمنها. ويميز الفقه الاقتصادي بين خمسة صور للمرونة: الطلب المرن، الطلب غير المرن، الطلب متكافئ المرونة، الطلب عديم المرونة والطلب لانهائي المرونة. أما مرونة العرض فيقصد بها درجة استجابة الكمية المعروضة من السلعة للتغير الذي يحدث في ثمنها. وهناك خمسة صور لمرونة العرض: العرض المرن، العرض غير المرن، العرض متكافئ المرونة، العرض عديم المرونة والعرض لانهائي المرونة. لمزيد من التفصيل حول شرح كل نوع من أنواع مرونة الطلب ومرونة العرض انظر: د. عبد الباسط وفا (٢٠١٧)، " مبادئ علم الاقتصاد"، أكاديمية شرطة دبي، دبي، الإمارات، ص. ٣٤٩-٣٥١، و ص. ٣٦٥-٣٦٦.

الضريبة إلى المستهلك، وهو الأمر الذي سيدفعهم إلى نقل عبء الضريبة للمستهلكين من خلال رفع سعرها.

أما في حال ما إذا كان العرض والطلب على هذه السلع متكافئ المرنة فإنه من المتصور أن يتقاسم البائعون والمستهلكون عبء الضريبة.

### ثانياً: حالة السوق:

قد تؤدي ظروف السوق إلى المساعدة في تحمل المستهلك لعبء الضريبة بنسبة تتجاوز مائة بالمائة، وربما يمكن للمستهلك أن يستفيد أحياناً من إصدار ضريبة جديدة في ظروف سوقية معينة.

فإذا كان سوق السلعة أو الخدمة محل الضريبة يتسم بكونه سوق منافسة غير كاملة، ومن ثم يكون الاعتماد على طبيعة المنافسة وظروف تكلفة إنتاج السلعة، فإنه ربما يتحمل المستهلكون عبء الضريبة الانتقائية بنسبة ١٠٠%<sup>٦٨</sup>. حتى وفي حال المنافسة الكاملة، فإن طبيعة تأثير الطلب والعرض بين الأسواق المتعددة في حالة التوازن العام قد يخلق أثراً غير متوقعة كأن ترتفع أسعار التجزئة بمعدل أكبر من قيمة الضرائب الانتقائية، أو ربما تنخفض الأسعار بعد فرض هذا النوع من الضرائب<sup>٦٩</sup>.

ولقد توصلت بعض الدراسات التطبيقية إلى أن المستهلكين قد تحملوا العبء الكلي للضريبة الانتقائية والضريبة على المبيعات في الولايات المتحدة الأمريكية في صورة ارتفاع أسعار هذه السلع الخاضعة للضريبة<sup>٧٠</sup>. ولقد أكدت بعض الدراسات الأخرى أن أسعار المستهلكين قد ارتفعت بنسبة تزيد على ١٠٠% من قيمة الضريبة

---

<sup>68</sup> Delipalla, S. and Keen, M. (1992), "The comparison between ad valorem and specific taxation under imperfect competition", Op. Cit, p. 359.

<sup>69</sup> Hotelling, H. (1912), "Edgeworth's taxation paradox and the nature of supply and demand functions", Journal of Political Economy, 40, pp.557-616. Cited in Hines, J. (2007), "Excise taxes", Michigan Ross School of Business Product Number WP, 2007-2, Office of Tax Policy Research, May 31, 2007.

<sup>70</sup> Poterba, J. M. (1991), "Is the gasoline tax regressive? In *Tax policy and the Economy*, Vol. 5, ed. David F. Bradford. Cambridge, MA: MIT Press, pp. 145-164.

الانتقائية المفروضة في الولايات المتحدة الأمريكية على المستويين الفيدرالي والمحلي<sup>71</sup>.

نخلص من عرضنا ذلك إلى القول بأن تأثير الضريبة الانتقائية على الحد من الاستهلاك في دولة الإمارات هو أمر يقيني إلا أن معدل الانخفاض سيختلف بحسب طبيعة السلعة ومدى أهميتها بالنسبة للمستهلك وهذه أمور شخصية تختلف من مستهلك لآخر، وهي عوامل في النهاية تشكل طبيعة مرونة الطلب على السلع الانتقائية الثلاث التي تفرض عليها ضريبة.

### الفرع الثاني

#### أثر الضريبة الانتقائية على الكساد الاقتصادي

من الآثار الهامة للضريبة الانتقائية هو دورها في إحداث حالة من الكساد الاقتصادي في الدولة. لاشك أن الميل الحدي للاستهلاك يكون أكبر عند طبقة أصحاب الدخل الضعيفة والمتوسطة أكثر من أصحاب الدخل المرتفعة. ونتيجة لذلك فإن فرض الضرائب غير المباشرة ومن بينها الضريبة الانتقائية قد يؤدي - بافتراض ثبات الدخل على حاله - إلى انخفاض طلب المستهلكين من ذوي الدخل الضعيفة على شراء السلع الانتقائية محل الضريبة بسبب ارتفاع ثمنها. وقد يؤثر هذا الأمر على سلوك المنتجين فيعمدوا إلى تخفيض معدل الإنتاج وبالتالي دخول الاقتصاد القومي في حالة من الكساد الاقتصادي. إن ما يعزز فرص قبول هذا الطرح الأخير هو أن السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية تمثل في الكثير من الأحيان صناعات ضخمة كصناعة التبغ والمشروبات الغازية، حيث أنها صناعات ضخمة تقوم على استثمارات كبيرة وتخلق فرصاً كثيرة للعمل. إن تأثير هذه الصناعات بالضريبة الانتقائية قد يبدو للوهلة الأولى أحد المعوقات الرئيسة لفرض مثل هذا النوع من الضرائب، ومن ثم فإن هذا الاعتبار لا يجوز أن يتجاهله صانعو القرارات المالية والاقتصادية في الدولة.

وعلى الرغم من منطقية الطرح السابق إلا أنه لا يجب الأخذ به على إطلاقه، فالأمر سيتوقف على عدد السلع الخاضعة للضريبة وأيضاً على أهميتها ومدى وجود

---

<sup>71</sup> Besley, T. and Harvey, R. (1999), "Sales taxes and prices: An empirical analysis, National Tax Journal, vol. 52, pp. 157-178.

بدائل لها وأيضاً على سعر الضريبة، وعلى ما إذا كانت الدولة منتجة أو مستوردة للسلع الخاضعة للضريبة.

وبتطبيق هذا الأمر على الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات، فإنه يمكن القول بأنه من غير المتوقع أن تؤدي هذه الضريبة إلى حدوث كساد اقتصادي نظراً لعدم أهمية السلع محل الضريبة بالنسبة لقطاع كبير من المستهلكين ومن ثم عدم تأثرهم بها. من ناحية أخرى فإن هذه الضريبة تصيب عدداً محدوداً من السلع وليس قطاعاً كبيراً منها ومن ثم فإن تأثيرها على معدل الاستهلاك الكلي لن يكون كبيراً. من ناحية ثالثة، فإننا نلاحظ أن دولة الإمارات مستورد صرف لهذه السلع ومن ثم لن تتأثر مشروعاتها الإنتاجية بتلك الضريبة.

### الفرع الثالث

#### دور الضريبة الانتقائية في خلق السوق الموازية

تثير الضرائب الانتقائية العديد من المخاوف حول صعوبة تطبيقها والمخاطر التي قد تنشأ عند وضعها موضع التنفيذ، لاسيما من قبل بعض الفئات المتضررة منها. وإن كان ذلك الأمر هو صفة عامة تعتري كافة أنواع الضرائب، إلا أن القلق يزداد بشأن هذا النوع من الضرائب بسبب تأثيرها الكبير على رفع أسعار السلع والخدمات وزيادة وطأتها على بعض طبقات المجتمع.

إن زيادة أسعار السلع والخدمات الخاضعة للضريبة الانتقائية قد يساهم في خلق ما يسمى بالسوق السوداء (السوق الموازية). وتوجد هذه السوق في أرض الواقع نتيجة الارتفاع الشديد لأسعار السلع التي تباع في السوق الحقيقية فيشيع تهريب هذه السلع باستخدام الطرق الاحتمالية ويتم بيعها بعيداً عن أعين الأجهزة الحكومية بسعر منخفض مقارنة بسعرها المعلن في السوق الأصلية.

ولقد بينت بعض الدراسات التطبيقية أنه في المملكة المتحدة، والمعروف عنها إخضاع السجائر لأعلى سعر ضريبي مقارنة بغيرها من الدول الأوروبية، أنه يتم شراء سيجارة واحدة من كل خمسة سجائر في السوق السوداء. من ناحية أخرى، فقد تسببت الضريبة الانتقائية (القيمية) في تركيا على التبغ حدوث زيادة في أسعار هذه السلعة

خلال العامين ٢٠١٠ و ٢٠١١ بنسبة ٨٠%، وقد تزامن مع ذلك حدوث زيادة في حجم التجارة غير المشروعة تراوحت بين ٥-٢٠%<sup>٧٢</sup>.

في اليونان سجلت الضريبة الانتقائية وضريبة القيمة المضافة زيادات متكررة بين عامي ٢٠١٠ و ٢٠١٢. أدى ذلك في بداية الأمر إلى زيادة التجارة غير المشروعة وزيادة هامشية في العائدات. ولكن على ضوء التعويل الشديد على سعر الضريبة الانتقائية بحسب القيمة، على مدى ثلاث سنوات، تراجعت عائدات الضريبة الانتقائية بأكثر من ١.٥ مليار يورو<sup>٧٣</sup>.

إن هذا التخوف من قدرة الضريبة الانتقائية على خلق السوق الموازية لا بد وأن يدق ناقوس الخطر لدى الأجهزة المعنية في الدولة من أجل الوقوف في مواجهة تيار التهريب الذي قد يحدث عقب فرض هذه الضريبة في دولة الإمارات، ومن ثم يتعين على الأجهزة الأمنية الموجودة في المنافذ البحرية والجوية والبرية أن تنتبه للمحاولات التي قد يقوم بها البعض من أجل تهريب هذه السلع داخل البلاد.

## المطلب الثاني

### الآثار المالية للضريبة الانتقائية الاتحادية

تحرص كل دولة عند قيامها بعملية الإصلاح الضريبي أن تنتقى من الضرائب ما يسمح لها بتعزيز حصيلتها الضريبية بغية الحد من العجز في موازنتها العامة. إن اختيار هذه الضرائب يتوقف على طبيعة النشاط الشائع في الدولة، وعلى متوسط دخل المواطن وعلى نوعية ونمط الاستهلاك. لهذا تعد الضرائب على الاستهلاك الحل الأمثل لضمان حصيلة ضريبية كبيرة لاسيما الضريبة الانتقائية والضريبة على القيمة المضافة.

<sup>72</sup> Cnossen, S. and Smart, M. (2005), "Taxation of tobacco", in Theory and practice of excise taxation, ed. Sijbren Cnossen. Oxford, UK. Oxford University Press, p. 125.

<sup>٧٣</sup> انظر ناصر السعيد وأثيرا براساد (٢٠١٦)، "الضرائب الانتقائية لتتبع العائدات في دول مجلس التعاون الخليجي". انظر في تفصيل ذلك:

[file:///C:/Users/user.M1-316-LP/Downloads/Excise-Taxation-for-GCC-Revenue-Diversification-Policy-Brief-May-2016-Arabic%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/user.M1-316-LP/Downloads/Excise-Taxation-for-GCC-Revenue-Diversification-Policy-Brief-May-2016-Arabic%20(2).pdf) تمت

الزيارة في ٧ نوفمبر ٢٠١٧.

جدول رقم (١): تطور الإيرادات النفطية والضريبية في دولة الإمارات مقارنة بدول مجلس التعاون الخليجي خلال السنوات ٢٠١٢-٢٠١٥ (% من إجمالي الإيرادات العامة)

الإيرادات الضريبية				الإيرادات النفطية				
٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٢	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٢	
٤.٧	٣.٤	٤.٥	٤.٥	٨٧	٨٥.٧	٨٧.٩	٨٤.٧	البحرين
٣.١	١.٤	١.١	١.١	٩٠.٢	٩١.٣	٩٣.٦	٩٤.٥	الكويت
١٣.٦	٧	٦.٨	٦.٨	٧٣.٧	٨٥.٦	٨٥.٧	٨٤.٧	عمان
١٤.٥	١٥.٨	١٢.٣	١٩.٥	٥٠	٤٩.٩	٥٧	٥٩	قطر
١٣.٣	٧.٦	٦.٦	٥.٢	٧٢.٦	٨٧.٨	٨٩.٨	٩١.٨	السعودية
١٠	٨.٧	٨.٥	٨.٨	٤٢.٦	٦٦.٨	٦٨.٣	٧٠.٩	الإمارات

المصدر: صندوق النقد العربي، استبيان التقرير الاقتصادي العربي لعام ٢٠١٦، الملحق الاحصائي، ملحق ٣/٦، ص. ٣٧٣-٣٧٤.

بالنظر إلى الإيرادات الضريبية في دول مجلس التعاون بصورة عامة، فإننا سنلاحظ مدى ضعف نصيب هذه الإيرادات مقارنة بالإيرادات النفطية، حيث تمثل ما يقارب ٣.٤% من إجمالي الإيرادات العامة، و ١.٦% من الناتج المحلي الإجمالي في المتوسط خلال السنوات ٢٠١٢-٢٠١٤.<sup>٧٤</sup>

وكما يوضح لنا الجدول رقم (١)، فإن حجم الإيرادات الضريبية أكبر نسبياً في كل من قطر وعمان والسعودية، وتأتي الإمارات في مرتبة ثانية، بينما تقبع كل من

<sup>٧٤</sup> انظر في تفصيل ذلك:

IMF (2015), "Tax Policy Reform in the GCC Countries: Now and How?", Annual Meeting of Ministries of Finance and Central Bank Governors, November 10, Doha, Qatar, p. 7.

الكويت والبحرين في مؤخرة الدول الخليجية التي تعتمد على الضريبة كمصدر للإيرادات العامة.

نخلص من كل ما سبق إلى أن دولة الإمارات، شأنها في ذلك شأن بقية دول مجلس التعاون الخليجي، مازالت تعتمد على البترول كمصدر أساسي لإيراداتها العامة حتى وإن كانت هناك بعض الجهود الحديثة من قبلها لتعديل هيكل إيراداتها، فإنها مازالت تابعة أسيرة للنفط، وبحاجة إلى بذل المزيد من الجهد والإصلاح لإعادة صياغة هيكلها التمويلي للسنوات المقبلة.

**جدول رقم (٢):** هيكل الإيرادات الضريبية في دولة الإمارات مقارنة ببقية دول مجلس التعاون خلال العامين ٢٠١٤ و ٢٠١٥. (% من إجمالي الإيرادات الضريبية وبالمليون دولار)

	الضرائب على الدخل والأرباح %		الضرائب على السلع والخدمات %		الضرائب الجمركية %		ضرائب أخرى %		الإجمالي (بالمليون دولار)	
	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٤
البحرين	٠	٠	١٤.٥	٢٠.٢	٨٥.٥	٧٩.٨	٠	٠	٢٧٦	٢٦٣
عمان	٤٥.٢	٤٥.١	١٤.٤	١٣	٢١.٩	٢٢.١	١٨.٤	١٩.٨	٢٤٩٢	٢٤٣٦
قطر	٩٦.١	٩٨	--	--	٣.٩	٢	--	--	١٤٢٨٧	٧١٧١
السعودية	١٧.٧	١٧.٩	٣٤.٢	٣٣	٢٩.٩	٣١.٨	١٨.٢	١٧.٣	٢٠٩٦١	٢١٧٧٥
الكويت	٢٤.١	٢٩.٥	١.٦	٣.٥	٦٨.٨	٦٥.٤	٥.٥	١.٥	١٤٠٣	١٥٥٧
الإمارات	٣٦.٤	٣٨	٣١.١	٣٢	٣٢.٣	٢٩	٠.٢	١	٩٨٥٣	١٠٥٧٦

المصدر: صندوق النقد العربي، استبيان التقرير الاقتصادي العربي لعام ٢٠١٦، الملحق الاحصائي، ملحق ٥/٦، ص. ٣٧٦.

وفيما يتعلق بالهيكل الضريبي في دولة الإمارات، فإننا نلاحظ، وبالإطلاع على الجدول رقم (٢)، أن هناك شبه توازن من حيث مصدر الإيرادات الضريبية حيث أن ثلثها الأول يأتي من الضرائب المحلية على الدخل والأرباح التي تفرضها الإمارات



السبع كل بصورة مستقلة على شركات النفط وفروع المصارف الأجنبية. أما الثلث الثاني من الإيرادات الضريبية فإنها تتبع من بعض أنواع الضرائب المحلية المفروضة على السلع والخدمات، أما الثلث الأخير فمصدره الضرائب الجمركية وفقاً لقواعد نظام القانون الجمركي الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي.

إن ضعف الإيرادات الضريبية، بالإضافة إلى انخفاض أسعار البترول، هي عوامل دفعت دولة الإمارات إلى التماس وسائل ضريبية جديدة من أجل زيادة غلتها الضريبية وبالفعل فقد وجدت الدولة ضالتها في الضريبة الانتقائية. ولكن يبقى التساؤل هل من المتوقع أن تؤدي الضريبة الانتقائية إلى وفرة في الحصيلة الضريبية تعين الدولة على تحقيق مقاصدها الاقتصادية والاجتماعية.

لقد أفادت بعض الدراسات التطبيقية أن معدل مرونة الطلب على التبغ يتراوح بين - ٠.٢٥ و - ٠.٥٠%، مما يعني أن ارتفاع سعر السجائر بنسبة ١٠% من شأنه أن يخفض من الطلب على هذه السلعة بمقدار ٢.٥ - ٥% وهو ما قد يؤثر على العائدات<sup>٧٥</sup>. وقد ذهبت دراسات أخرى إلى أن زيادة سعر الضريبة الانتقائية (النوعية) بمعدل ٢٠% من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية بما مقداره ٤-٦%، بينما تؤدي الزيادة في الضريبة الانتقائية (القيمة) بمقدار ٢٠% إلى حدوث انخفاض في الإيرادات الضريبية بما مقداره ١.٥ - ٢%<sup>٧٦</sup>. إن فرض الضريبة الانتقائية بسعر نوعي (وفقاً لحجم أو عدد وحدات السلعة الخاضعة للضريبة) من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية على نحو أكثر فيما لو أنها فرضت بسعر قيمي (نسبة مئوية من قيمة السلعة)<sup>٧٧</sup>.

إن فرض الضريبة الانتقائية سيؤدي بالضرورة إلى زيادة حجم الإيرادات العامة في دولة الإمارات، لاسيما وأن السلع التي تم فرض الضريبة عليها لم تكن محلاً للضريبة من قبل. ومع ذلك فإن حجم هذه الإيرادات سيتوقف على مجموعة من العوامل أهمها مرونة الطلب على هذه السلع وشكل معدل الضريبة وقدرة الدولة على منع تهريب هذه السلع وتقليدها.

<sup>٧٥</sup> انظر ناصر السعيد وأثيرا براساد (٢٠١٦)، "الضرائب الانتقائية لتتبع العائدات في دول مجلس التعاون الخليجي". مرجع سبق ذكره.  
<sup>٧٦</sup> المرجع السابق.

<sup>٧٧</sup>Chalopka et al (2010), "Cigarette Excise Taxation : The impact of tax structure on prices, revenues and cigarette smoking", NBER Working Paper, 16287.

## الخاتمة

لقد عرضنا لموضوع الضريبة الانتقائية من خلال ثلاثة مباحث. حيث عرضنا في المبحث الأول لماهية وصور الضريبة الانتقائية. وفي المبحث الثاني سلطنا الضوء على خصائص وأحكام الضريبة الانتقائية وفقاً للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧. أخيراً، تناول المبحث الثالث بالدراسة والتحليل الآثار الاقتصادية والمالية للضريبة الانتقائية الاتحادية.

### نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نجملها فيما يلي:

**أولاً:** إن فرض الإمارات للضريبة الانتقائية الاتحادية جاء لتعويض النقص في الموارد المالية بسبب الظروف الاقتصادية والمالية التي طرأت في السنوات الأخيرة مثل انخفاض أسعار البترول والمشاركة في قوات التحالف في اليمن.

**ثانياً:** إن الضريبة الانتقائية متعددة الأهداف وتستخدمها الدولة ليس لتعزيز إيراداتها المالية فقط ولكن لتحقيق أهداف اقتصادية أيضاً مثل الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة العامة والبيئة.

**ثالثاً:** تتسم الضريبة الانتقائية بعدة خصائص: غير مباشرة، تفرض بالسعر النسبي، نوعية، عينية، تحصل بطريقة مباشرة بواسطة الإقرار الضريبي، ضريبة محلية وأنها تراعي البعد الإقليمي.

**رابعاً:** التنظيم الضريبي الاتحادي للضريبة الانتقائية جاء محكماً في مجمله سواء من ناحية الشكل أم من ناحية المضمون فيما يتعلق بسعر ووعاء وطريقة تحصيل الضريبة.

**خامساً:** المشرع الاتحادي انتقى بعناية السلع الخاضعة للضريبة وهي سلع لا تمس بصورة كبيرة أصحاب الدخل الضعيفة ومن ثم فإنهم لن يتأثروا بشدة بفرض هذا النوع من الضرائب. ويتفق المشرع الاتحادي في هذا الأمر مع المشرع السعودي.

**سادساً:** على الرغم من أنه يحمى للمشرع إعفائه للسلع التي يتم تصديرها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حرصاً منه على تشجيع التصدير إلا أنه يؤخذ عليه وجود بعض العبارات الغامضة التي تخالف قاعدة اليقين في العرف الضريبي، مما قد يسبب إرباك للقائمين على تطبيق الضريبة.

**سابعاً:** لم يبين المشرع الاتحادي العقوبات التي تفرض على مخالفتي القانون وترك الأمر للهيئة الاتحادية لتحديد الغرامة وهي سلطة تنفيذية مما يطبع القانون بشبهة عدم الدستورية لمخالفته لنصوص الدستور التي تقتضي فرض وإلغاء وتعديل الضرائب بقانون.

**ثامناً:** سيكون للضريبة الانتقائية أثر على معدل استهلاك السلع الانتقائية إلا أن حجم الانخفاض في الاستهلاك سيتوقف على ظروف مرونة العرض والطلب وظروف وطبيعة السوق. كما ستساهم هذه الضريبة في تعزيز الإيرادات الاتحادية إلا أن حجمها سيتأثر بطبيعة السعر المفروض بالإضافة إلى معدل مرونة الطلب على هذه السلع.

#### **التوصيات:**

**أولاً:** من الضروري تدخل المشرع من أجل إزالة الغموض الوارد في نص المادة رقم (١٤) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية، بحيث يحدد مقدار القدر الضروري على نحو أكثر دقة كأن يحدده في صورة نسبة مئوية من قيمة السلعة.

**ثانياً:** نوصي بأهمية تدخل المشرع الاتحادي لتحديد العقوبات على المخالفين لقانون الضريبة الانتقائية بشكل دقيق وبما يتناسب مع قدر الجرم المقترف وأن يكون ذلك بنص في المرسوم بقانون وليس بطريق الإحالة إلى الهيئة الاتحادية لتلافي شبهة عدم الدستورية. ويمكن للمشرع الاتحادي أن يهتدي في هذا الشأن بخطا المشرع السعودي.

**ثالثاً:** إن احتمالية تأثير القانون على تشجيع التهرب الجمركي وتقليد السلع الانتقائية يفرض بقوة على الأجهزة الأمنية في المنافذ ضرورة مضاعفة جهودهم من أجل منع هذه الجرائم المتوقعة والتي قد تساهم في خلق السوق السوداء وضياع الحقوق المالية للدولة.

## قائمة المراجع

### المراجع العربية:

- ١-الأمانة العامة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (٢٠١٦)، " الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية"، نوفمبر.
- ٢-صندوق النقد العربي، استبيان التقرير الاقتصادي العربي لعام ٢٠١٦، الملحق الاحصائي.
- ٣-رفعت المحجوب (١٩٧٩)، "المالية العامة : النفقات العامة والإيرادات العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة.
- ٤-د. عبد الباسط وفا (٢٠١٧)، " مبادئ علم الاقتصاد"، أكاديمية شرطة دبي، دبي، الإمارات.
- ٥-محمد إبراهيم الشافعي (٢٠١٧)، " القواعد الأساسية للميزانية العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة(مع الإشارة إلى أسلوب إعداد الميزانية الاتحادية وأثره على توازنها)"، بحث مقبول للنشر بمجلة الشريعة والقانون، جامعة الإمارات، دولة الإمارات العربية المتحدة.
- ٦-محمد إبراهيم الشافعي (٢٠١١)، "أصول المالية العامة والتشريعات الاقتصادية والمالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة"، دار النهضة العربية.
- ٧-ناصر السعيد وأثيرا براساد (٢٠١٦)، "الضرائب الانتقائية لتنويع العائدات في دول مجلس التعاون الخليجي".

### التشريعات:

- ١-المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.
- ٢-قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.
- ٣-قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.

٤-نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية بموجب القرار رقم (٤٩٥) وتاريخ ٥-٨-١٤٣٨هـ.

٥-اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية السعودية الصادرة بموجب قرار مجلس الإدارة رقم ٩-١-٢٠١٧ وتاريخ ٥/٩/١٤٣٨هـ.

#### المراجع الأجنبية:

1-Chalopka et al (2010), "Cigarette Excise Taxation : The impact of tax structure on prices, revenues and cigarette smoking", NBER Working Paper, 16287.

2- Besley, T. and Harvey, R. (1999), "Sales taxes and prices: An empirical analysis, National Tax Journal, vol. 52.

3- Cnossen, S. (1977), "Excise systems", Baltimore: John Hopkins University Press.

4-Cnossen, S. and Smart, M. (2005), "Taxation of tobacco",in Theory and practice of excise taxation, ed. Sijbren Cnossen. Oxford, UK. Oxford University Press.

5-Delipallaa, S. and Keen, M. (1992), "The comparasion between ad valorem and specific taxation under imperfect competition", Journal of Public Economics, 49.

6-Hines, J. (2007), "Excise taxes", Michigan Ross School of Business Product Number WP, 2007-2, Office of Tax Policy Research, May 31, 2007.

7-Hines, J. (2007), "Taxing consumption and other sins", Journal of Economic Perspectives, 21.

8-Hotelling, H. (1912), "Edgeworth's taxation paradox and the nature of supply and demand functions", Journal of Political Economy, 40.

9–IMF (2015), Tax Policy Reform in the GCC Countries: Now and How?”, Annual Meeting of Ministries of Finance and Central Bank Governors, November 10, Doha, Qatar.

10–Minardi, J. et Pouliot, F. (2014), “Les effets pervers des taxes sur le tabac, l'alcool et le jeu”, Les Notes Economiques, Collection Fiscalité, Institut Economique de Montréal, Janvier.

11–Musgrave, R. and Musgrave, P. ( 1989) “ Public Finance in theory and practice” , 5<sup>th</sup> ed, Mc Graw Hill International ed.

12–National Tax research Center (2016), “Excise Taxes”, Guide to Taxes in Philippine, Ch. V.

Shupert, C. and Drenkard, S. (2017), “Soda Tax Experiment Failing in Philadelphia Amid Consumer Angst and Revenue Shortfalls”, Fiscal Fact, Tax Foundation, N. 555.

13–Poterba, J. M. (1991), “Is the gasoline tax regressive? In *Tax policy and the Economy*, Vol. 5, ed. David F. Bradford. Cambridge, MA: MIT Press

14–World Health Organisation (2010), “Technical Manuel on Tobacco Tax Administration”, World Health Organisation, Geneva.

المواقع الالكترونية:

<https://www.mof.gov.ae/Ar/lawsAndPolitics/govLaws/Pages/default.aspx>

[file:///C:/Users/user.M1-316-LP/Downloads/Excise-Taxation-for-GCC-Revenue-Diversification-Policy-Brief-May-2016-Arabic%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/user.M1-316-LP/Downloads/Excise-Taxation-for-GCC-Revenue-Diversification-Policy-Brief-May-2016-Arabic%20(2).pdf) .

[http://www.ntrc.gov.ph/products-and-services/2016-guide-to-philippine-taxes,](http://www.ntrc.gov.ph/products-and-services/2016-guide-to-philippine-taxes)