

**الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية  
المتحدة ماهيتها - أهدافها-آثارها  
”دراسة مقارنة“**

**Selective tax In United Arab Emirates  
What it is - its goals - its effects  
"A comparative study"**

**إعداد**

**د / هيثم محمد حرمي شريف**  
دكتوراه في المالية العامة والتشريع الضريبي

**Dr. Haytham Mohamed Hermi Sharif**  
*PhD in public finance and tax legislation*

## الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة ماهيتها - أهدافها - آثارها ”دراسة مقارنة“

ملخص عربي :

السلع الغذائية تتنوع فمنها النافع للجسد ، ومنها الضار للجسد ، مما يستلزم وقفة طبية للتحذير من السلع الضارة بصحة الإنسان، وبيان خطورتها على المدى البعيد والقريب، خاصة وأن العادات الغذائية السيئة كتناول الوجبات السريعة المليئة بالنشويات، وكذلك استهلاك المشروبات الغازية ومشروبات الطاقة، وازدياد نسبة المدخنين، وقلة الحركة، أسباب أدت إلى الانتشار المفرط للأمراض.

وقد بذلت كثير من الدول جهود عظيمة للتحذير من خطورة استهلاك هذه السلع الضارة بصحة الإنسان والبيئية، والمناداة بضرورة تحسين العادات الغذائية، وتجنب الخمول وممارسة الرياضة ، ولكن الأسف فإن الوعي حيال خطورة تلك العادات الغذائية الصحية ضعيف، ويزامن معه ضعف إرادة كثير من أفراد المجتمع للتوقف عن استهلاك الأغذية الضارة، على الرغم من وعيهم بمخاطرها.

من هنا بدأ التفكير باستخدام أدوات اقتصادية تساعد على المحافظة على صحة الإنسان و الحد من التلوث البيئي ، ومن أهم تلك الأدوات الاقتصادية ” الضريبة الانتقائية على السلع الضارة بصحة الإنسان، والانبعاثات الضارة .

من هنا شرعت دولة الإمارات العربية المتحدة في تطوير سياستها المالية وإجراء اصلاح ضريبي شامل وفي ظل منظومة ضريبية منسقة مع دول مجلس

التعاون الخليجي، صدرت مجموعة من التشريعات الضريبية الاتحادية المتنوعة يأتي على رأسها قانون الضريبة الانتقائية، التي تسعى الدولة من خلاله إلى تغيير الأنماط السلوكية الاستهلاكية، والحد من استهلاك السلع الضارة بصحة الإنسان، ولكن في نفس الوقت هناك مخاوف من امكانية أن يؤثر هذا الأمر على سلوك المنتجين فيعمدوا إلى تخفيض معدل الإنتاج وبالتالي دخول الاقتصاد القومي في حالة من الكساد الاقتصادي.

**Abstract:**

Food commodities vary, some of which are beneficial to the body, and some that are harmful to the body, which requires a medical

pause to warn against commodities harmful to human health, and to indicate their danger in the long and short term, especially since bad food habits such as eating fast food full of starches, as well as the consumption of soft drinks and energy drinks, and the increase in the proportion of smokers Lack of movement, obesity, and excessive stress are causes that lead to the excessive spread of diseases.

Many countries have made great efforts to warn of the danger of consuming these commodities that are harmful to human health and the environment, and to call for the need to improve dietary habits, and avoid inactivity and exercise. about consuming harmful food, despite their awareness of its dangers.

From here, thinking about using economic tools that help preserve human health and reduce environmental pollution began. One of the most important of these economic tools is the “selective tax on goods harmful to human health and harmful emissions,” which is supported by the World Health

Organization by adopting a campaign to reduce smoke consumption by Through many means, including the imposition of a tax on tobacco consumption.

From here, the United Arab Emirates embarked on developing its fiscal policy and conducting a comprehensive tax reform. Under a tax system coordinated with the Gulf Cooperation Council countries, a set of various federal tax legislations was issued, on top of which is the selective tax law, through which the state seeks to change consumer behavioral patterns. , and reducing the consumption of commodities harmful to human health, but at the same time there are fears that this matter may affect the behavior of producers, so they tend to reduce the rate of production and thus enter the national economy into a state of economic recession

## تمهيد وتقسيم

تطور علم الأوبئة خلال النصف الثاني من القرن العشرين وبدأ في البحث بطرق حديثة عن أسباب الأمراض التي لا تنتقل عن طريق العدوى ، بعد أن لوحظ أن البلدان المتقدمة اقتصاديا تزداد فيها أمراض السرطان، وأمراض القلب والأوعية الدموية، والسكري، والسمنة، والضغط، علوة على الأمراض المعدية التي تتسبب فيها الكائنات الدقيقة التي يسهل السيطرة عليها بشكل كبير من خلال اتخاذ التدابير الصحية العامة، وإعطاء اللقاحات والعلاج بالمضادات الحيوية.

ومن المعلوم أن السلع الغذائية تتنوع فمنها النافع للجسد ، ومنها الضار للجسد، مما يستلزم وقفة طبية للتحذير من السلع الضارة بصحة الإنسان، وبيان خطورتها على المدى البعيد والقريب، خاصة وأن العادات الغذائية السيئة كتناول الوجبات السريعة المليئة بالنشويات، وكذلك استهلاك المشروبات الغازية ومشروبات الطاقة، وازدياد نسبة المدخنين، وقلة الحركة، والسمنة المفرطة، والتوتر الزائد، أسباب أدت إلى الانتشار المفرط للأمراض.

فمرض السكري على سبيل المثال يؤدي إلى الزيادة في ارتفاع نسبة الإصابة بأمراض القلب والسكتات الدماغية وأمراض الكلى والعجز وبعض أنواع السرطان، وبكل تأكيد نسب السمنة وأمراض الضغط والقلب والأوعية الدموية والسرطان، ليست أفضل حالا من مرض السكري، فنحن نسجل مراكز متقدمة في كل تلك الأمراض التي يسبب بعضها بعضا، ولذلك فإن الصحة العامة باتت في خطر يجب تداركه للتخفيف من آثاره الصحية، والنفسية، والاجتماعية، والاقتصادية، وتخفيف العبء الذي يتحمله المجتمع وأجهزة الدولة.

وقد بذلت كثير من الدول جهود عظيمة للتحذير من خطورة استهلاك هذه السلع الضارة بصحة الإنسان والبيئة، والمناداة بضرورة تحسين العادات الغذائية، وتجنب الخمول وممارسة الرياضة، ولكن الأسف الشديد فإن الوعي حيال خطورة تلك العادات الغذائية الصحية ضعيف، ويزامن معه ضعف إرادة كثير من أفراد المجتمع للتوقف عن استهلاك الأغذية الضارة، على الرغم من وعيهم بمخاطرها.

ولم تسفر جهود الدول التوعوية في الحد من استهلاك هذه السلع الضارة من قبل الكثير من الأفراد ليتحولوا بعد فترة زمنية قصيرة من مستهلكين إلى مدمنين.<sup>(١)</sup>

من هنا بدأ التفكير في استخدام أدوات اقتصادية تساعد على المحافظة على صحة الإنسان و الحد من التلوث البيئي، ومن أهم تلك الأدوات الاقتصادية " الضريبة الانتقائية excise tax" على السلع الضارة بصحة الإنسان، والانبعاثات الضارة، وهو الأمر الذي تؤيده منظمة الصحة العالمية World Health Organization بتبني حملة لتقليل استهلاك الدخان عن طريق وسائل عديدة من بينها فرض ضريبة على استهلاك الدخان excises tobacco.

خاصة وان هناك صعوبة فرض الضريبة على تحويلات الأرباح الرأسمالية بفعل الممارسات المتطورة للشركات دولية النشاط واستغلالها الثغرات القانونية في القانون الضريبي الدولي لتجنب الضريبة، مما يجعل فرض الضريبة الانتقائية فرصة لإعادة حصيلة الضرائب إلى الدول المتضررة من هذه الممارسات<sup>(٢)</sup>

(١) رودولفو سارتشي: علم الأوبئة مقدمة صغيرة جدا، ترجمة: أسامة فاروق حسن، مؤسسة هنداوي للتعليم والثقافة مصر ٢٠١٥م ص١١.

(٢) د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، (دراسة تحليلية مقارنة لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الانتقائية ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة، دار النهضة العربية القاهرة ٢٠١٦، ص٦١١.

فالضريبة الانتقائية تشمل منتجات التبغ، ومشروبات الطاقة، والمشروبات الغازية، وهي تشكل بذاتها عنصرا مهما كتدبير سعري يقوي التدابير التوعوية والنظامية في تحسين العادات الغذائية وتجنب الضار منها، وتشكل كذلك مصدرا للإيرادات المالية التي يمكن أن تستخدم في تعويض خزانة الدولة عما تنفقه لمعالجة أمراض العصر، التي باتت تشكل أوبئة في البلاد، وبالتالي يمكن توجيه جزء من هذه الإيرادات لدعم برامج مكافحة التدخين وبرامج التوازن الغذائي التي تساعد مدمني التدخين والسلع الغذائية الضارة، للإقلاع عنها، وتوجيه جزء آخر من إيراداتها للتوسع في المنشآت الرياضية والملاعب بجميع أنواعها ومستوياتها<sup>(١)</sup>.

مما سيكون له أثر كبير في رفع نسبة الممارسين للرياضة، والإقلاع عن العادات الغذائية السيئة، وبالتالي سترتفع حصانة المجتمع ضد الأمراض، بما في ذلك أمراض العصر، وهو ما سينعكس إيجابا على الصحة العامة للمجتمع وأفراده، وكذلك ينعكس إيجابا على الإنفاق الحكومي لمعالجة المرضى من هذه الأمراض التي تتطلب موازنات علاجية هائلة.

واستنادا لما سبق: قرر المجلس الأعلى لدول مجلس التعاون الخليجي في دورته السادسة والثلاثين (بالرياض، ٩ - ١٠ ديسمبر 2015م)، تفويض لجنة التعاون المالي والاقتصادي باستكمال جميع المتطلبات اللازمة لإقرار الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون الخليجي والتوقيع عليها<sup>(٢)</sup>.

(١) اشارت الدراسات أن هناك ١٦٧ دولة تطبق الضريبة الانتقائية، انظر:

World Health Organization(2010), "Technical Manuel on Tobacco Tax Administration" World Health Organisation, Geneva.

(٢) الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، نوفمبر ٢٠١٦ م.

=



ومع حلول عام ٢٠١٧ بدأت دولة الإمارات العربية المتحدة في تطبيق الضريبة الانتقائية ، على سلع بعينها أهمها ( السجائر، والتبغ ، والمشروبات الغازية، ومشروبات الطاقة)، ” وهي شكل جديد من أشكال الضريبة ومختلفة عن ضريبة القيمة المضافة .<sup>(١)</sup>

### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في كون الضريبة الانتقائية ضريبة حديثة خاصة في الوطن العربي فهي تحتاج لدراسة عميقة للتعرف على آليات انشاء الضريبة الانتقائية من حيث المكونات والغايات والأهداف، وما تتمتع به من ميزة عن أنواع الضرائب الأخرى وأهميتها من الناحية الاقتصادية والصحية على حد سواء.

### إشكالية الدراسة:

شرعت دولة الإمارات العربية المتحدة في تطوير سياستها المالية وإجراء اصلاح ضريبي شامل وفي ظل منظومة ضريبية منسقة مع دول مجلس التعاون الخليجي، صدرت مجموعة من التشريعات الضريبية الاتحادية المتنوعة يأتي على رأسها قانون الضريبة الانتقائية ، التي تسعى الدولة من خلاله إلى تغيير الأنماط السلوكية الاستهلاكية ، والحد من استهلاك السلع الضارة بصحة الإنسان، ولكن في نفس الوقت هناك مخاوف من امكانية أن يؤثر هذا الأمر على سلوك المنتجين فيعمدوا

انظر: موقع الهيئة الاتحادية للضرائب : <https://www.tax.gov.ae/ar/legislation> في م ٢٠٢٢/٢/٢٠ .

(١) مرسوم بقانون اتحادي (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية

انظر: موقع الهيئة الاتحادية للضرائب : <https://www.tax.gov.ae/ar/legislation> في م ٢٠٢٢/٢/٢٠ .

إلى تخفيض معدل الإنتاج وبالتالي دخول الاقتصاد القومي في حالة من الكساد الاقتصادي.

### الهدف من الدراسة :

يتبلور في محاولة الإجابة عن النقاط الآتية :

- ❖ ماهية الضريبة الانتقائية .
- ❖ الضريبة الانتقائية ومبدأ عمومية الميزانية .
- ❖ الضريبة الانتقائية وزيادة معدلات التهرب الضريبي .

### ولتحقيق هذه الأهداف تأتي منهجية الدراسة :

تبعاً لطبيعة الموضوع، فسيتبع الباحث المنهج الاستقرائي لتتبع الظاهرة محل الدراسة (الضريبة الانتقائية)، ثم سيقوم باستخدام المنهج التحليلي لمعرفة الآثار الاقتصادية المترتبة على فرض الضريبة الانتقائية .

### خطة الدراسة فقد جاءت في أربعة مباحث وخاتمة، كالتالي:

المبحث الأول : النظام الضريبي بدولة الإمارات العربية

المبحث الثاني: ماهية الضريبة الانتقائية

المبحث الثالث: إيرادات الضريبة الانتقائية وعمومية الميزانية.

المبحث الرابع : الآثار الاقتصادية للضريبة الانتقائية

الخاتمة : تشمل أهم النتائج والتوصيات.



## المبحث الأول

## النظام الضريبي بدولة الإمارات العربية

النظام الضريبي هو: مجموعة الضرائب التي يتم تطبيقها في مجتمع معين، وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع<sup>(١)</sup>، كما تم تعريفه بأنه يشتمل على مفهومين: (٢)

الأول ضيق يتمثل في: مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط انتهاءً بالتحصيل. وثانيهما واسع يتمثل في: كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معاً وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذا المعنى الواسع يصبح النظام الضريبي في الواقع صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع.

أولاً: أنواع الضرائب في النظام الضريبي لدولة الإمارات العربية المتحدة.

١. الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

بقصد بنظام الضريبة الوحيدة ذلك النظام الضريبي الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة للحصول على كل ما تحتاجه من المكلفين، أو على ضريبة أساسية واحدة مع وجود بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية.

(١) د/ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠٠٠، ص٦٦

(٢) د/المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون سنة نشر، ص٦٦

أما نظام الضرائب المتعددة فهو يقوم علي أساس فرض الدولة لعدد من الضرائب الأساسية والتي يكمل بعضها بعضا .

على المستوى الوطني يقوم النظام الضريبي لدولة الإمارات العربية المتحدة على الضرائب المتعددة كفرض ضرائب علي (الشركات- ضريبة القيمة المضافة – الضريبة الجمركية – الضريبة الانتقائية)<sup>(١)</sup> و أغلب دول العالم اليوم تأخذ بنظام تعدد الضرائب.<sup>(٢)</sup>

## ٢. الضرائب العينية والضرائب الشخصية

يقصد بالضريبة العينية تلك الضريبة التي تعتمد في تحديدها للمقدرة المالية للمكلف علي حجم الثروة وحده بغض النظر عن ظروف الممول الشخصية أو قدرته علي الدفع كما أنها لا تهتم بمصدر الدخل سواء أكان العمل أو رأس المال .

ومثالها على المستوى الوطني الضريبة الانتقائية الاتحادية، فهي 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.<sup>(٣)</sup>

(١) المرسوم بقانون اتحادي رقم (٤٧) لسنة ٢٠٢٢ في شأن الضريبة على الشركات والأعمال.

(٢) د/ أحمد بن هلال الشيخ : الضرائب والرسوم دراسة فقهية مقارنة، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز الآداب والعلوم الإنسانية، عدد ٩ ، جده ٢٠٢٠ م ، ص ٢٤٣

(٣) د/ محمد إبراهيم الشافعي : الضريبة الانتقائية دراسة تحليلية ، لاثار وأحكام المرسوم بقانون اتحادي ٧ لسنة ٢٠١٧ م ، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق جامعة عين شمس مصر عدد يناير ٢٠١٨ م، ص ٢١

أما الضريبة الشخصية فهي: التي تراعي عند فرضها مختلفة ظروف الممول الشخصية، بمعنى أنها تراعي المقدرة المالية للمكلف وحالته الشخصية، فتأخذ في الاعتبار مثلاً كيفية حصوله على الدخل وهل هو ناتج عن العمل أو عن رأس المال وهل للممول مصدر دخل واحد أو عدة مصادر.<sup>(١)</sup>

ومثالها: على المستوى الوطني ضريبة الشركات: حيث تخضع الأعمال في الدولة لضريبة الشركات اعتباراً من سنتها المالية الأولى التي تبدأ من أو بعد ١ يونيو ٢٠٢٣ م، ووفقاً للقانون، تم تحديد «ضريبة الشركات» بنسبة تبلغ ٩ % على الدخل الخاضع للضريبة الذي يتجاوز مبلغ ٣٧٥,٠٠٠ درهم، وبنسبة تبلغ صفر % على الجزء من الدخل الخاضع للضريبة الذي لا يتجاوز ذلك المبلغ<sup>(٢)</sup>

### ٣. الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعتبر هذا التقسيم للضرائب أكثر التقسيمات أهمية وانتشاراً كما أنه التقسيم الذي يدور حوله أكثر المناقشات المالية والاقتصادية<sup>(٣)</sup>.

الضريبة المباشرة هي: تلك الضرائب التي لا يمكن بأي حال من الأحوال نقل عبئها الضريبي على أشخاص

غير المكلف بها، حيث يستقر عبئها على أول مكلف بها لذلك يسمى بالمكلف الحقيقي أو الممول، مثال ذلك ضريبة الدخل، ضريبة المراتب .

(١) زينب منذر جاسم الوائلي: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية، رسالة ماجستير، جامعة الموصل ٢٠٠٤ م ص٧٦

(٢) المرسوم بقانون اتحادي رقم (٤٧) لسنة ٢٠٢٢ في شأن الضريبة على الشركات والأعمال.

(3) Atkinson, A.B. (1977) "Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy," *Canadian Journal of Economics*, 10, 590—606.

مع العلم انه في بعض الحالات يمكن نقل العبء الضريبي في الضرائب المباشرة مثال ذلك " ضريبة المرتبات وهي من الضرائب المباشرة التي تفرض على دخل العامل، يمكن نقل عبئها لرب العمل في حالة احتياجة إلى خدمات العامل.

والضريبة التي تفرض على السلع من الضرائب غير المباشرة التي يتحملها عبئها في الأصل المستهلك النهائي للسلعة، ولكن قد يقوم البائع بتحمل عبئها اختياريا وذلك حينما تكون السلع راكدة.<sup>(١)</sup>

الضريبة غير المباشرة هي: تلك الضرائب التي تفرض على السلع و يمكن أن ينقل عبئها إلى غير دافعها.

على المستوى الوطني يقوم النظام الضريبي لدولة الإمارات العربية المتحدة على الضرائب غير المباشرة حيث تعد كلاً من ( الضريبة الانتقائية، وضريبة القيمة المضافة، والضريبة الجمركية)، ضرائب غير مباشرة يتم إضافة أسعار الضريبة إلى السلعة المستهلكة فينقل عبئها من المنتج إلى المستهلك<sup>(٢)</sup>

إذا فالضريبة الانتقائية ضريبة غير مباشرة، عينية، نوعية، تفرض بسعر نسبي، كما أنها ضريبة غير سنوية.

(١) د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة فى التشريع المصرى والمقارن مرجع سابق، ص٦

(٢) د/ زكريا بيومي: المالية العامة الاسلامية دراسة مقارنة بين المبادئ العامة في الدولة الإسلامية والدولة الحديثة، دار النهضة العربية القاهرة ١٩٧٩، ص٩٧

## ٤. الضرائب النسبية والتصاعدية:

■ الضريبة النسبية: هي التي يكون سعرها ثابتاً رغم المادة الخاضعة لها<sup>(١)</sup>.

ويمكن أن تحقق الضريبة النسبية العدالة الأفقية؛ لأنها تقوم على فرض سعر واحد للضريبة على كافة الممولين الذين يمارسون نفس الأنشطة، مثال ذلك الضريبة الانتقائية

أما بالنسبة للعدالة الرأسية: فقد تعجز الضريبة النسبية عن تحقيقها لأنها تقوم على أن يتحمل كل ممول سعراً محدداً كضريبة على دخله مهما اختلف مبلغ هذا الدخل زيادة أو نقصاناً، ومن هنا تم إدخال تعديل على الضريبة النسبية حتى يمكن أن تراعى تحقيق العدالة الرأسية، حيث تم استبعاد شريحة معفاة، أو تقرير بعض الإعفاءات الشخصية لأصحاب الدخل المنخفضة، وهذا بالطبع يحتاج إلى تحديد الدخل وتتبع صورة وأشكاله.<sup>(٢)</sup>

ومثالها على المستوى الوطني الضريبة الانتقائية: حيث فرض المشرع الضريبة الانتقائية بسعر نسبي على السلع الخاضعة للضريبة. وقد وضع المشرع 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

(١) د/ هيثم محمد حرمى شريف: الضريبة النسبية والتصاعدية من منظور الشريعة الإسلامية، قبل للنشر في مجلة كلية الحقوق جامعة عين شمس، عدد ٢٠١٤ م، ص ٧

(٢) العدالة الأفقية: هي معاملة الأشخاص أصحاب المراكز المماثلة معاملة متساوية. العدالة الرأسية: هي معاملة الأشخاص الذين تختلف مراكزهم معاملة ضريبية مختلفة، انظر: د/ زكى عبد المتعال: المالية العامة والتشريع المالي المصري. الطبعة الأولى القاهرة ١٩٤١ م ص ٢٣٢



الانتقائية وكيفية احتساب السعر الانتقائي وعلى ألا تجاوز النسبة الضريبية التي تفرض على تلك السلع ٢٠٠% من السعر الانتقائي.

وتطبيقاً لذلك صدر قرار مجلس الوزراء ليحدد سعر الضريبة على التبغ ومشتقاته وعلى مشروبات الطاقة بنسبة ١٠٠%، وعلى المشروبات الغازية بنسبة ٥٠%.<sup>(١)</sup>

كما أن المشرع قد فرض الضريبة بسعر نسبي وليس بسعر تصاعدي. إذ أن المشرع الإماراتي لم يضع في اعتباره عند فرضه لهذه الضريبة الظروف المالية للممول فلم يغاير في المعاملة الضريبية بحسب دخل الشخص، كما أهمل الظروف الاجتماعية من حيث عدم التمييز في المعاملة بحسب الحالة الاجتماعية للممول.<sup>(٢)</sup>

■ الضريبة التصاعدية عند علماء المالية هي: " التي يتغير سعرها بتغير قيمة وعاء الضريبة، أي يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة لها.<sup>(٣)</sup>

مثال ذلك: ضريبة الدخل نظاماً ضريبياً تصاعدياً، إذ يفرض جدول معدلات الضرائب ضريبة دخل أعلى على الأشخاص ذوي الدخل الأعلى، ومعدل ضريبة دخل أقل على الأشخاص ذوي الدخل المنخفض، ويزيد معدل النسبة المئوية مرحلياً مع زيادة الدخل الخاضع للضريبة، إذ يحدد ذلك الشريحة أو الفئة التي تنتمي إليها، مما يؤدي إلى ارتفاع معدل الضريبة فور انتقال قيمة الدخل إلى مستوى جديد.

(١) المادة (٦٦) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.

(٢) المادة (٣) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.

(٣) د/ عاطف صدقي: مبادئ المالية العامة - دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٦٩ م ص ٢٧٣.

ويرى أنصار الضريبة التصاعدية أنها تتمتع بالمزايا الآتية

- العدالة والمساواة: فالضرائب التصاعدية أقرب إلى تحقيق العدالة والمساواة بين الممولين، لأن التصاعد في الضرائب يؤدي إلى تحقيق العدالة والمساواة بين الممولين، حيث يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على الأغنياء بصورة أكبر من الفقراء، ومن ثم يؤدي إلى تقليل الفوارق في الثروة بين الطبقات. (١)
- تطبيق نظرية المنفعة الحدية: والتي تقوم على أساس أنه كلما زادت الثروة قلَّت المنفعة الحدية لوحداتها النقدية الأخيرة، نظراً لقابلية الحاجيات للإشباع، حيث تشبع بالوحدات النقدية الأولى، ومن ثم تنفق الوحدات النقدية الأخيرة لإشباع الحاجيات الكمالية، وهذا يتحقق بالنسبة للممول الغنى، في حين أن الممول الفقير ينفق كل أمواله في إشباع الحاجيات الضرورية فقط، ومن ثم فليس من العدالة أن تتم المساواة بينهم في سعر الضريبة.
- مراعاة الاعتبارات الاقتصادية: وذلك يتمثل في رفع الطلب الكلى وزيادة الاستهلاك حيث إن تطبيق التصاعد في الضريبة سوف يقلل الفوارق بين الطبقات ويساعد على نقل الثروة من الأغنياء إلى الفقراء الذين سوف يزيد

(١) يراجع هنا

- موسوعة الدكتور/ زكريا محمد بيومي: في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. ولانحته التنفيذية، والقرارات المكملة - الطبعة الأولى - مكتبة شادي - القاهرة ٢٠٠٦م. ص ١٦٣.
- د/ عبد الفتاح محمد عبد الفتاح: المشاكل التطبيقية لقانون الضريبة على الدخل في ظل المتغيرات العالمية والإقليمية المعاصرة - المؤتمر الضريبي الثامن عشر - تحت عنوان - نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب دار الدفاع الجوي - القاهرة ٢٦ - ٢٨ يونيو ٢٠١٢م. - ص ١٧.

طلبهم على الاستهلاك وبالتالي يزداد الطلب الكلي، لأن الضريبة التصاعدية تقتطع من دخول الأغنياء بنسبة أكبر مما تقتطعه من دخول الفقراء. (١)

- مراعاة الاعتبارات الاجتماعية: حيث تساعد الضريبة التصاعدية على التقليل من حدة المضار الاجتماعية التي تظهر وبشدة في المجتمعات التي تقوم على الفوارق بين الطبقات الغنية والفقيرة. (٢)

٥. الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

كانت الضرائب في المجتمعات البدائية تفرض على الأشخاص وتختلف الضريبة من طبقة لآخرى داخل المجتمع، وكانت تسمى بالجزية أو الفردة أو الضريبة على الرؤوس. (٣)

وبالرغم من بساطة الضريبة وسهولة تحصيلها فإنها لم تعد تتماشى مع المجتمعات الحديثة وفقدت بالتالي أهميتها ويمكن إرجاع ذلك للأسباب التالية:

- عدم عدالتها، فهي تقوم على أساس سعر موحد بين الأفراد أو بين أفراد طبقة معينة متجاهلة ما قد يوجد بينهم من فروق ذهنية أو جسمية أو متعلقة بالنشاط الذي يمارسه كل منهم.

(١) د/ زكريا محمد بيومي : المالية العامة الإسلامية ، دار النهضة العربية مصر ١٩٧٩م ص ٩٠

(٢) د/ رمضان صديق: الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية أيهما يتحقق العدل الضريبي المنشود؟ ، المؤتمر الضريبي الثامن عشر نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المالية المعاصرة ، دار الدفاع الجوي القاهرة الفترة من ٢٦ ٢٨ يونيو ٢٠١٢ ، ص ٤٤

(٣) وجدي محمود حسين ، نظم ضريبية مقارنة النظام الضريبي المصرفي ، دار النهضة العربية القاهرة ٢٠٠٠م ، ص ٨٩

- ضالة حصيلتها وعدم مرونتها لاعتمادها علي الرؤوس وتجاهلها للأنشطة التي يقوم بها الأفراد، خاصة إذا ما قورنت بنفقات جبايتها المرتفعة.
- عدم احترامها لكرامة الإنسان لتميزها بين الأفراد وفقاً لأوضاعها في المجتمع.

مثال ذلك : فرض القيصر الروسي (Peter I) ضريبة اللحية بجميع المدن في ٥ من سبتمبر من عام ١٦٦٦م، وبسبب ذلك، اضطر كل من حافظ على لحيته لدفع ضريبة باهظة لخزينة الدولة، واختلفت ضريبة اللحية حسب مكانة الأفراد بالمجتمع الروسي، كبار التجار دفع ١٠٠ روبل سنوياً مقابل الحفاظ على اللحية، العاملون بالبلاد وأعضاء الحكومة والعسكريون والتجار العاديون وبقية سكان المدن على دفع ٦٠ روبل سنوياً لخزينة الدولة.<sup>(١)</sup>

وأمام هذه العيوب وأمام زيادة نفقات الدولة واتساعها نتيجة لتطور دورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فإن الضريبة علي الأشخاص لم تعد مناسبة وتم التخلي عنها وأصبحت الضرائب في العصر الحديث تتخذ من المال وعاء لها

ثانياً: النظام الضريبي بدولة الإمارات العربية المتحدة:

تأسست دولة الإمارات العربية المتحدة في الثاني من ديسمبر ١٩٧١ كدولة اتحادية تضم سبع إمارات هي (أبوظبي- دبي - والشارقة- رأس الخيمة- عجمان- أم القيوين -الفجيرة)، وعاصمتها أبوظبي ، وقد شهدت الإمارات منذ قيامها نمواً اقتصادياً واجتماعياً سريعاً نادر التحقق في كثير من المجتمعات النامية ،

(١) [ar.wikipedia.org](http://ar.wikipedia.org) تمت الزيارة في ٢٠٢٣/١/١١

والمقدمة<sup>(١)</sup> مستخدمة في ذلك عوائدها النفطية المتزايدة في تحقيق حاجات المجتمع الأساسية، والتشريعات والقرارات التي طالت مختلف النواحي الاقتصادية والإدارية والمؤسسية، مما ساهم في تسريع وتيرة نمو الأنشطة الاقتصادية بالدولة، وتعزيز استراتيجية التنوع الاقتصادي والانفتاح التجاري، وتوفير بيئة أعمال مواتية، ليكون كل ذلك ضمن روافد متدفقة تصب في تأكيد مستوى التنافسية المتقدم لدولة الإمارات .

إضافة إلى الأنظمة والقوانين المشجعة والمحفزة والداعمة للمبادرات الفردية، كما أن التنوع الاقتصادي يقلل من تأثير التذبذب في الإيرادات النفطية والتي بدورها تؤثر سلباً على مسار النمو والتنمية الاقتصادية، كما أنه يخلق فرصاً وظيفية ذات كفاءة إنتاجية، خصوصاً في القطاع الخاص .

ومن الجدير بالذكر أن المؤشرات والمتغيرات الاقتصادية لدولة الإمارات تشير منذ بدء تكوينها إلى القفزات الإيجابية الهائلة ومعدلات النمو القياسية التي تحققت بفضل السياسات الاقتصادية المتبعة.

صنفت دولة الإمارات العربية المتحدة طبقاً لمؤشر الاستثمار العالمي سنة ٢٠١٥ م ، بالمركز الأول إقليمياً ٢٢ عالمياً، وأصبحت وجهة مفضلة للاستثمار الأجنبي المباشر إذ تتخذ أكثر من ٢٥ % من أكبر ٥٠٠ شركة عالمية منها مقراً لعملياتها الإقليمية بالشرق الأوسط وشمال أفريقيا.<sup>(٢)</sup>

(١) بوشامة مصطفى : واقع النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عدد ٦ الجزائر ٢٠١٨ م. ص٨٧

(٢) أحمد ماجد، وندى الهاشمي، دراسة اقتصاد الإمارات مؤشرات ايجابية وريادة عالمية، وزارة الاقتصاد، الإمارات، أغسطس ٢٠١٦ ، ص ٠٧

ساعد على هذا عوامل عديدة وعلى رأسها الاستقرار السياسي والأمني<sup>(١)</sup>، والموقع الاستراتيجي المتميز وتوافر البنية التحتية والتشريعية واللوجستية المتقدمة، والخدمات الحكومية المتطورة و تفعيل الحكومة الذكية من خلال ماسبق سوف يتم تقسيم المبحث للمطالب الآتية:

## المطلب الأول

### مببرات انشاء نظام ضريبي بدولة الإمارات:

أولاً: هناك العديد من العوامل وراء قيام دولة الإمارات العربية بإنشاء نظام ضريبي حيث أن الحقائق والمتغيرات والاتجاهات العالمية في مجال الضرائب تشير إلى ما يلي :

١. أن القانون الضريبي الدولي يوصي بضرورة أن تخضع التشريعات الوطنية بكل دولة من دول العالم، كل الإيرادات المحققة بها للضريبة حتى لا تكون هناك عوائق أمام اتفاقيات الازدواج الضريبي التي تعقدها الدول مع بعضها البعض، فالأصل أن اتفاقيات الازدواج الضريبي توقع بين دولتين لكل منهما نظام ضريبي تفرض بموجبه الضرائب على مواطنيها، أما الدول التي لا

(١) انظر:

• د/ عبد الرؤوف أحمد الحنفي: الاستقرار السياسي والأمني واثره على الاستقرار الاقتصادي، مجلة البحوث الفقهية والقانونية، كلية الشريعة والقانون جامعة الأزهر الشريف، دمنهور العدد الأربعون إصدار يناير ٢٠٢٣ م .

تفرض فيها ضرائب فإنها ليست بحاجة إلى توقيع مثل هذه الاتفاقيات لأنه لا يوجد من الأصل ازدواج ضريبي.<sup>(١)</sup>

٢. وقعت دولة الإمارات العربية المتحدة ٩٤ اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى؛ حيث أن إيرادات الشركات متعددة الجنسية المحققة من جميع فروعها بكافة أنحاء العالم تخضع للضريبة بدولة المقر الرئيسي للشركة، ومن هنا فإن الشركة التي تخضع للضريبة في دولة المقر الرئيسي عن إيراداتها المحققة في دولة أخرى ليس بها نظام ضريبي، يعد إثراء لخزينة دول المقر على حساب خزينة دولة مصدر الدخل، لذا يتعين أن يكون هناك اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي مع دول المستثمرين حتى لا يتحملوا الضرائب في دولة المقر الرئيسي، والدولة مصدر الدخل.

٣. 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 نظام ضريبي، ضرورة ونتيجة طبيعية لتلك الاتفاقيات لتعويض الخسائر المتوقعة لفقدان الإيرادات الجمركية.

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

(١) أ حمد ماجد، هيكل النظام الضريبي وضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة، وزارة الاقتصاد، الإمارات، الربع ١٨ الثاني لسنة ٢٠١٧، ص ١٠

ثانيا : مبررات فرض الضريبة الانتقائية بدولة الإمارات

١ . نتيجة الالتزام المبادئ التوجيهية لمنظمة الصحة العالمية التي نصت على ضرورة الالتزام بالآتي :

- حظر مبيعات التبغ أو المنتجات المتعلقة بالتبغ في المعارض؛
- حظر رعاية المعارض من قبل شركات التبغ أو وكلائها أو فروعها؛
- حظر الإعلان عن منتجات التبغ والعلامات التجارية لشركات التبغ والترويج لها، وحظر استخدام التبغ في المعارض؛<sup>(١)</sup>

٢ . ضمان بيئة صحية سليمة من خلال رفع الثقافة والوعي بالسلع المضرة بالصحة العامة لدى أفراد المجتمع والجهات ذات العلاقة.<sup>(٢)</sup>

٣ . توجيه الشركات المنتجة للسلع الضارة لإيجاد بدائل لتجنب ارتفاع تكاليف المواد الضارة نتيجة تسديد الضرائب الانتقائية على منتجاتها.

٤ . توجيه الموارد المالية المتحصلة من الضريبة الانتقائية لمشاريع وبرامج مفيدة للحفاظ على الصحة العامة.<sup>(٣)</sup>

(١) المادة (١٣) اتفاقية منظمة الصحة العالمية الإطارية بشأن مكافحة التبغ، منظمة الصحة العالمية [www.who.int](http://www.who.int) تمت الزيارة في ٢٠٢٣/١٠/١٠

(٢) الججاوي طلال محمد علي و العنكي هيثم محمد علي، المحاسبة والتحاسب الضريبي، دار الكتب كريلاء ٢٠١٦، ص٤١

(٣) البوابة الرسمية لحكومة دولة الإمارات العربية المتحدة ،

[u.ae/arAE/informationandservices/financeandinvestment/taxation/exciseta](http://u.ae/arAE/informationandservices/financeandinvestment/taxation/exciseta)

، تمت الزيارة في ٢٠٢٢/١٢/١٢ x



## المطلب الثاني

### هيكل النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة:

تأسس النظام الضريبي في دولة الإمارات من خلال إنشاء إدارة ضريبية تعنى بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية، ووضع إجراءات موحدة لحقوق وواجبات الخاضعين للضريبة و تعزيز استدامة موارد الحكومة الاتحادية، وفي هذا الشأن تم إنشاء "الهيئة الاتحادية للضرائب"، تكون لها الشخصية الاعتبارية المستقلة، وتتمتع بالأهلية القانونية المستقلة للتصرف المالي والإداري.

وتختص هذه الهيئة فيما يلي: <sup>(١)</sup>

- 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؛
- اقتراح التشريعات المتعلقة بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة و توزيع الإيرادات، وإنشاء سجلات وإصدار التوجيهات والتوضيحات اللازمة لدفع الضرائب؛

(١) المادة (٤) من القانون الاتحادي رقم ١٣ لسنة 2016 بشأن "الهيئة الاتحادية للضرائب"

▪ 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؛

### المطلب الثالث

#### الإيرادات المتحصلة من الضرائب الاتحادية

نص القانون على أن يكون مقر الهيئة أوظيفي 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<sup>(١)</sup>.

و تودع إيرادات الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة التي يتم تحصيلها من قبل الهيئة في حسابات مستقلة خاصة لكل نوع من أنواع الضرائب الاتحادية، على ذمة توزيعها على الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات، و كل قانون ضريبي يحدد فيما لو كانت إيرادات الضرائب الاتحادية والغرامات الناتجة عن ذلك القانون تخضع للتقاسم بين الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات، وتحديد آلية التقاسم يتم بناء على قرار من مجلس الوزراء<sup>(٢)</sup>.

وفي سبيل استكمال الهيكل الضريبي للدولة أنجزت وزارة الاقتصاد ما يلي :

(١) المادة (٣) من القانون الاتحادي رقم ١٣ لسنة ٢٠١٦ بشأن "الهيئة الاتحادية للضرائب  
(٢) المادة (١٣) (١٥) من القانون الاتحادي رقم ١٣ لسنة ٢٠١٦ بشأن "الهيئة الاتحادية للضرائب"

- قانون الإجراءات الضريبية؛
- قانون ضريبة القيمة المضافة؛
- قانون الضريبة الانتقائية ؛
- قانون ضريبة الشركات؛

علما بأن هذه التشريعات ستكون إضافة للرسوم، والضرائب المطبقة في دولة الإمارات بها قبل تأسيس النظام الضريبي

الضرائب والرسوم السارية بدولة الإمارات العربية المتحدة

قبل تأسيس النظام الضريبي

نطاق فرض الضريبة معدلاتها	طبيعة الضريبة أو الرسم
لا يتم تطبيق ضرائب الدخل على الأفراد	ضرائب الدخل
لا يتم تطبيق ضرائب على الشركات باستثناء (شركات النفط – وفروع البنوك الأجنبية) <sup>(١)</sup>	ضريبة الشركات
١٠% سعر الغرفة ١٠% رسوم الخدمة ٦% رسوم سياحية رسوم المدينة تتراوح ما بين ٦% إلى ١٠% تختلف الرسوم السياحية باختلاف المدينة فمثلا (يتم تحصيل رسوم الإقامة في فنادق أبو ظبي ٤% من قيمة فاتورة النزول	الرسوم على المرافق السياحية

المصدر: البوابة الرسمية لحكومة الإمارات مارات الموقع :

<https://www.ae.government> تمت الزيارة : ٢٠٢٢/١٢/١

(١) صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (٤٧) لسنة ٢٠٢٢ في شأن الضريبة على الشركات والأعمال.

## المبحث الثاني

### ماهية الضريبة الانتقائية

فرض ضريبة على وقت الفراغ امر غير المستطاع، لكن من الممكن فرض ضريبة على السلع والمنتجات التي تستهلك ، أو تكون غالباً مصاحبة للفراغ، إذ لا يؤدي فرض ضريبة على هذه المنتجات أو السلع إلى زيادة تكلفة قضاء الفراغ بشكل ملحوظ ، ولن تقل المتعة التي يشعر الفرد وهو يتمتع بوقت فراغه بزيادة سعر الضريبة عليها.<sup>(١)</sup>

بالإضافة إلى أن المتغيرات التي تعيشها اقتصاديات الدول النفطية بشكل عام ودول مجلس التعاون الخليجي بشكل خاص ( انخفاض إيراداتها النفطية، والإلغاء التدريجي للضرائب الجمركية) تماشياً مع اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، هذه المستجدات والظروف الأخيرة حتمت على دول مجلس التعاون الخليجي انشاء نظامها الضريبي للبحث عن البدائل الممكنة لتعويض خسائر إيراداتها الجمركية من خلال وضع سياسة ضريبية فعالة مالياً واقتصادياً واجتماعياً.<sup>(٢)</sup>

وكذلك أصدرت منظمة الصحة العالمية WTO عام ٢٠١٣ م ، خطة عمل تقوم على تشجيع الدول الأعضاء على استخدام الضريبة والإعانات كسلاح لمكافحة السلوك

(1) Corlett, W. J., and Hague, D. C. (1953), 'Complementarily and the excess burden of taxation', *Review of Economic Studies*, 21: 21-30.

(٢) د/ بوشامة مصطفى : واقع النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسلية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عدد ٦ الجزائر ٢٠١٨ م ص ٨٤

الغذائي غير الصحيح ، عن طريق إقرار الحوافز التي تشجع على تحسين الإنتاج الصحي ، وتشجيع المستهلك على الإقبال على السلع والمنتجات الصحية ، ومنعهم من اختيار استهلاك المنتجات ذات العائد الصحي الأقل<sup>(١)</sup> .

لذا قررت العديد من الدول فرض (الضريبة الانتقائية)<sup>(٢)</sup> التي يتم تحصيلها بواسطة زيادة السعر للسلع الضارة بصحة الإنسان بنسب محددة وفقا لحجم الضرر الذي تسببه السلعة وحجم استهلاكها، في محاولة للحد من استهلاك تلك السلع من الجانب المادي ولتوفير مصادر جديدة لإيرادات الدول .

❖ مدى مشروعية الضريبة الانتقائية :

أولاً: حكم المحكمة الدستورية العليا بمصر

تم الاعتراض على ضريبة الجدول ( الضريبة الانتقائية ) باعتبارها ضريبة ذات عبء متزايد يقيد حق المكية الذي يحميه الدستور.

وقد حكمت المحكمة الدستورية العليا بمصر برفض الدعوى وقضت بدستورية ضريبة الجدول ( الضريبة الانتقائية )، واستندت في حكمها بدستورية الضريبة على الآتي:

(1) World Health Organization (WHO): Global action plan for the prevention and control of noncommunicable diseases 20132020.

(٢) اشارت الدراسات أن هناك ١٦٧ دولة تطبق الضريبة الانتقائية، انظر:

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

قضية رقم ٢٩٥ لسنة ٢٥ د سورية عليا جلسة ٥/٧/٢٠١٦/١<sup>(١)</sup>

"متى أعمل المشرع سلطته التقديرية في شأن تحديد وعاء الضريبة وسعرها والملتزم بها ، بأن حدد السعر على أساس موحد بالنسبة لكمية ونوع السلعة الخاضعة للضريبة ، وفق اسس موضوعية لا تقييم في مجال تطبيق النص المذكور تمييزاً منها عنه بين المخاطبين به ؛ بأن حدد السلعة الخاضعة للضريبة تحديداً دقيقاً ، معينا ماهية السلعة بعبارة واضحة لا يشوبها لبس أو غموض، كما بين وحدة التحصيل وفئة الضريبة على نحو يقيني وجلي يتحقق به إحاطة الممولين بالعناصر التي تقيم البنيان القانوني لهذه الضريبة ، متوخياً في ذلك تحقيق العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ويتخذها مضمونا وإطاراً له ، منظور إليها من زاوية طبيعة تلك السلع والفئات والجهات التي تقوم على ابتياعها بوصفها المحملة اصلاً بعينها، ذلك أن هذا النوع من الضرائب غير المباشرة يفرض على تداول السلع؛ تم وضع اسعار خاصة لتلك السلع راعى فيها المشرع أهمية السلعة وضرورتها الاجتماعية ، وهي أمور تخضع للكثير من العوامل المتداخلة ؛ مثل العرض والطلب على السلعة وعناصر تكلفتها وضرورتها واستخدامتها وطبيعتها ، وما إذا كانت كمالية أو ضرورية ، ومدى وجود بدائل لها سواء كانت محلية أو مستوردة ، وكلها مقاييس تدخل في السلطة التقديرية للمشرع أصلاً.

فضلاً عن أن هذا التحديد لسعر الضريبة ووعائها قد جاء بقانون صادر عن السلطة التشريعية التي تملك بيدها زمام الضريبة العامة ووضع القواعد الأساسية

(١) المجموعة الدستورية - الجزء الخامس عشر ص ١٥٩٦، الموقع الرسمي للمحكمة الدستورية مصر [www.sccourt.gov.eg](http://www.sccourt.gov.eg)، تاريخ الزيارة في ٢٠٢٢/١٢/١٤

لتحصيل الأموال العامة وإجراءات، صرفها، ومن ثم لا يخل النص المطعون فيه بمبدأ العدالة الاجتماعية ولا يهدر الأركان الشكلية والموضوعية للضريبة".

وحيث إن من المقرر أن الملكية لم تعد حقًا مطلقًا يستعصى على التنظيم التشريعي، ومن ثم غدا سائغًا تحميلها بالقيود التي تقتضيها وظيفتها الاجتماعية التي يتحدد نطاقها ومرماها بمراعاة الموازنة التي يجريها المشرع، في ضوء أحكام الدستور بين طبيعة الأموال - محل الملكية - والأغراض التي ينبغي توجيهها إليها على النحو الذي يحقق الصالح العام للمجتمع؛ تقديرًا بأن القيود التي تفرضها الوظيفة الاجتماعية على حق الملكية للحد من إطلاقه لا تُعتبر مقصودة لذاتها، وإنما غايتها تحقيق الخير المشترك للفرد والجماعة.

مما مؤداه أن الدستور يكفل الحماية للملكية الخاصة التي لا تقوم في جوهرها على الاستغلال، ويرد انحرافها كلما كان استخدامها متعارضًا مع الخير العام للشعب ويؤكد دعمها بشرط قيامها على أداء الوظيفة الاجتماعية التي يبين المشرع حدودها؛ مراعيًا أن تعمل في خدمة الاقتصاد القومي وفي إطار خطة التنمية.

ولئن كانت كافة الفرائض المالية، تمثل في حقيقتها عبئًا ماليًا على الممولين؛ إذ هي في كافة صورها تشكل اقتطاعًا لقيمتها من أموال الممولين وتقتضيها الدولة منهم بما لها من سيادة، إلا أن هذه الفريضة في الوقت ذاته تُعد من أهم موارد الدولة المالية التي تعينها على أداء مهامها ووظائفها الحيوية في مختلف أوجه الأنشطة الموكولة إليها، ومن هنا وجب على المشرع التوفيق دائمًا بين حماية الملكية الخاصة ومبدأ ضرورة الضريبة، وذلك في إطار من المبادئ الدستورية التي لا حول عنها، ولا تحل منها، ومن أهمها ألا يكون القصد من فرضها مجرد جباية الأموال في حد ذاتها، وأن

يكون الدخل هو الوعاء الأساسي للضريبة، وألا تكون رؤوس الأموال وعاء لها بصورة استثنائية.

ولئن كانت تلك المبادئ الدستورية قد تقرر في شأن الضرائب المباشرة، إلا أنه يمكن تسريتها على الضرائب غير المباشرة، بحيث يمكن القول بأن الأخيرة يتعين ألا تتمخض في نهاية أمرها عن عدوان على الملكية الخاصة للممول؛ مما يقتضي بالضرورة أن يُقابل حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، بحق الملتزمين أصلاً بها والمسئولين عنها في تحصيلها منهم، وفق تلك الأسس الموضوعية التي يكون إنصافها نائياً لتحيفها، وحيدتها ضماناً لا اعتدالها؛ إذ إن الضريبة؛ وإن مثلت - في حقيقتها - اقتطاع جزء من ملكية الممول إلا أن ذلك يأتي واقعا في إطار الدور الاجتماعي لحق الملكية، بحسبان الضريبة العامة هي ضرورة اجتماعية أيضاً لكي تنهض الدولة بمسئولياتها الملقاة على عاتقها في شتى مجالات الخدمات التي تقدمها من صحة وتعليم ومرافق وغيرها.

وحيث إنه متى كان ما تقدم، وكانت الضريبة العامة على المبيعات ضريبة غير مباشرة تقوم الشركة المدعية، بتوريدها بعد تحصيلها من المستهلك؛ وهي بحسبانها ضريبة غير مباشرة بتحمل المستهلك عبأها النهائي، وتبعاً لذلك؛ تنتفي شبهة المساس بحق الملكية. وحيث إنه متى كان ما تقدم، فإن النص المطعون فيه لا يُعد مخالفاً لأحكام الدستور

ثانياً: المجلس الخاص في كندا

فضى المجلس الخاص الكندي بأن الضريبة على مبيعات التجزئة ضريبة تفرض لأغراض دستورية.

Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon 551 A.C. 550, at[١٩٤٣]



في كندا ، حيث لدى كل من الحكومة الفيدرالية والحكومات الإقليمية سلطة دستورية فى فرض ضرائب المبيعات . إذ يجرى النص على أن للحكومة الفيدرالية سلطة واسعة في زيادة إيراداتها عن طريق أى طريقة أو نظام من الضرائب ، ولكن تخول حكومات الإقاليم سلطة فرض أي ضرائب مباشرة ، ومع أن الضرائب على المبيعات تعتبر من الضرائب غير المباشرة فإن قضاء المجلس الخاص الكندي قضي عام ١٩٤٣ - بأن الضريبة على مبيعات التجزئة التي تفرضها المقاطعة تعتبر "من الضرائب المباشرة لأغراض دستورية لأن " عملية الشراء التي يقوم بها وكيل يعمل نيابة عن الأصيل تجعل الضريبة مباشرة ، لأنها دفعت عن طريق الوكيل ولكن الذي تحمل بها فعلاً الأصيل<sup>(١)</sup>

ومن خلال ماسبق يتم تقسيم المبحث إلى المطالب الآتية:

(1) when the purchase is made by an agent acting for his principal the tax nevertheless remains 'direct,' "being paid by the agent for and on behalf of his principal who really bears it.

راجع:

:N.Brooks, The Canadian Goods and Services Tax: History, Policy, and Politics 141 (Australian Tax Foundation 1993).

## المطلب الأول

## تعريف الضريبة الانتقائية

أولاً: تعريف الضريبة.

❖ تعريف الضريبة لغة:

الضريبة في اللغة مشتقة من ضَرَبَ أَضْرَبَ إِضْرَبَ، مصدر ضَرَبَ. ويقصد بها

الآتي:

١. ضَرَبَهُ الدرهم بضربه ضرباً أي يطبعه. (١)
٢. ضَرَبَهُ ضَرْباً مُوجِعاً " : جَلْدَهُ. (٢)
٣. الضرب بمعنى المثال (٣)
٤. ضَرَبَ الرَّجُلُ فِي الْأَرْضِ " : ذَهَبَ وَأَبْعَدَ، أَي سَارَ فِي طَلَبِ الرِّزْقِ! «وَأَخْرُونَ يَضْرِبُونَ فِي الْأَرْضِ يَبْتَغُونَ مِنْ فَضْلِ اللَّهِ» { المزمّل آية ٢٠ } (٤)
٥. ما يُفْرَضُ عَلَى الْمَلِكِ وَالْعَمَلِ وَالِدُخْلِ لِلدَّوْلَةِ وَتَخْتَلِفُ بِاخْتِلَافِ الْقَوَانِينِ وَالْأَحْوَالِ (٥)

(١) محمد مكرم ابن منظور : لسان العرب، دار صادر الجزء الأول، بيروت ١٤١٤هـ، ص ٥٤٣  
 (٢) احمد محمد الفيومي : المصباح المنير في غرائب الشرح الكبير ، الجزء (٢) المكتبة العلمية بيروت، ص ٣٥٩  
 (٣) محمد مكرم ابن منظور : لسان العرب، ج (١) مرجع سابق ص ٥٤٤  
 (٤) محمد مكرم ابن منظور : لسان العرب، ج (١) مرجع سابق ص ٥٤٤  
 (٥) المعجم الوجيز: مجمع اللغة العربية - القاهرة - طبعة ١٤١٥هـ - ١٩٩٤م ص ٣٧٩ - ٦١٣.

فالضريبة تطلق في اللغة العربية ويراد منها : المعنى المرادف (الجلد- الطبع-

السفر)

❖ حقيقة الضريبة عند علماء الشريعة :

عرف فقهاء الشريعة الإسلامية: الضريبة بتعاريف مختلفة، وذلك باختلاف

المذاهب الفقهية على النحو التالي :

الضريبة في الفقه الحنفي:

عرفت الضرائب في الفقه الحنفي باسم " النوائب " فعرفت بأنها: " ما ينوبه

من جهة السلطان من حق أو باطل أو غير ذلك"<sup>(١)</sup>

الضريبة في الفقه المالكي :

عرفت الضرائب عند السادة المالكية باسم " :الوظائف أو الخراج " فعرفها التسولي

بأنها: " ما قدر على الأرض من الخراج والمغرم"<sup>(٢)</sup> ،

كما عرفها الصاوي بأنها: " أن يتجمد الإنسان مال معلوم من وظيفة أو جامكية

، فينزل عنها لغيره."<sup>(٣)</sup>

(١) محمد بن محمد بن محمود، أكمل الدين أبو عبد الله ابن الشيخ شمس الدين ابن الشيخ جمال الدين الرومي البابرّي: العناية شرح الهداية، مطبعة مصطفى البابي الحلبي وأولاده الطبعة: الأولى الجزء ٧، مصر ١٣٨٩ هـ ١٩٧٠ م، ص ٢٢٢

(٢) ابي الحسن علي بن عبد السلام التسولي، البهجة في شرح التحفة، دار الكتب العلمية الجزء الثاني بيوت ١٤١٨ هـ/١٩٩٨ م ص ٦

(٣) جامكية: لفظ فارسي معرب، وهي: الراتب والأجرة للعاملين في الدولة قيل الجامكية: هي ما يرتب في الأوقات لأصحاب الوظائف، الدولة، وقيل: كالعطاء السنوي والجامكية شهرية.

يراجع هنا:

=

❖ تعريف الضريبة عند فقهاء المالية العامة.

عرف الضريبة بأنها : فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم المكلفين الطبيعيين أو المعنويين على أساسها يتم تحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً وبصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقاً لقواعد ومعايير محددة. (١)

إذا هي: اقتطاع إجباري نقدي يلزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً وبصفة نهائية وبلا مقابل  
ثانياً : تعريف الضريبة الانتقائية

تفرض الضريبة الانتقائية بمسميات مختلفة فمعظم الدول تطلق عليها ضريبة الانتاج Excise tax،.

ويطلق عليها في الصين ضريبة الاستهلاك Consumption Tax وسميت في مصر بالضريبة على الجدول كجزء من الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وفي دول مجلس التعاون يطلق عليها الضريبة الانتقائية. (٢)

• محمد عميم الإحسان المجددي البركتي: التعريفات الفقهية، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى، بيروت ١٤٢٤ هـ ٢٠٠٣ م، ص-٦٨

• معجم لغة الفقهاء، محمد رواس قلنجي، حامد صادق قنبيبي، دار النفائس للطباعة والنشر والتوزيع الطبعة الثانية:، بيروت ١٤٠٨ هـ ١٩٨٨ م ص-١٥٨،

(١) د/ غازي عناية: النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي-مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية ٢٠٠٣ م ص-٢٦٧.

(٢) تعد الضرائب الإنتقائية على السلع والخدمات، والتي يشار إليها بـضرائب الانتاج، من بين أقدم أشكال الضرائب السيادية في العالم حيث تم تعد ضريبة الملح من أوائل الضرائب المفروضة في أوروبا حيث اعترت الدول الأوروبية بأن الملح الذي لا يمكن الاستغناء عنه هو منجم ذهب يمدّها

فالضريبة الانتقائية تفرض على بيع أو استخدام سلع أو خدمات، مثل الكحول والبنزين للمساهمة في الإيرادات اللازمة للمجتمع<sup>(١)</sup>، وهي من الضرائب غير المباشرة، وتمثل اللبنة الأولى لفرض ضرائب على السلع والخدمات، ويمكن القول بأن الضريبة الانتقائية أصبحت ضريبة مكملة لضريبة القيمة المضافة والواقع العملي يثبت أن معظم الدول تطبق الضريبتين معا وبالتوازي ..<sup>(٢)</sup>

بضريبة غزيرة، في القرنين السادس عشر، والسابع عشر ظهرت الضرائب غير المباشرة عند الهولنديين وفرضت على الجعة والمشروبات الروحية والسكر والملح وغيرها من السلع التي سميت في ذلك الوقت (Excise) أي ضريبة الانتاج، فم اخذت عدة مدن المانيية بتطبيق الضرائب الهولندية كمثل للنجاح، وبعدها فرضت في لندن ومستعمراتها بعد، وتم تطبيقها في امريكا فرض قانون الدخل الداخلي الأول لعام ١٧٩١ ضريبة على الخمر والتبغ، لكي تساعد الحكومة الأمريكية في سداد ديون الحرب التي خاضتها، وكان ميررها أنها ضريبة تفرض على السلوك الأثم الذي يرتكبه من يشرب الخمر، وبعدها قام مزارعوا ولاية بنسلفانيا بثورة عام ١٧٩٤ ضد هذه الضريبة، بناءً على الحاح من وزير الخزانة الكسندر هاملتون، دعي الرئيس جورج واشنطن القوات الفيدرالية لقمع التمرد وظهرت الحكومة تصميمها على فرض قوانين الضرائب. ثم الغيت هذه الضريبة واصبحت تعود في أوقات الحروب والأزمات وتختفي بعد ذلك.

انظر:

- عمر حسام عباس الصراف: ضريبة الحصيلة الانتقائية والحصيلة الضريبية، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد 2019م، ص ١٥.
- Adam Gifford, Jr., " Whiskey, Margarine, and Newspapers: A Tale of Three Taxes," in William F. Shughart II, ed., Taxing Choice: The Predatory Politics of Fiscal Discrimination (New Brunswick, NJ: Transaction Publishers, Rutgers—The State University of New Jersey, 1998), pp.57–77
- (1). Hines, J. " Excise taxes ",Michigan School Ross of Business Product Number Wp, 20072, office of tax policy Research, May 31,2007, p1
- (٢) د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصرى والمقارن، مرجع سابق، ص ٦١٠.

ولقد عرفتها الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بأنها: ضريبة غير مباشرة يتحملها المستهلك النهائي، تفرض على سلع معينة ذات الأضرار على الصحة العامة أو البيئة أو السلع الكمالية بنسب متفاوتة وتُحصل على مرحلة واحدة.<sup>(١)</sup>

وهناك من عرفها: بضرائب انتقائية تفرض على بيع سلع أو خدمات، وتعد من أقدم أشكال الضرائب.<sup>(٢)</sup>

تم تعريفها أيضا بأنها : ضرائب أو معدلات خاصة تطبق على بيع سلع أو خدمات معينة بشكل تمييزي.<sup>(٣)</sup>

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الضريبة الانتقائية: بأنها فريضة مالية على منتج معين أو عدد محدود من المنتجات ، وذلك في مرحلة الإنتاج أو التوزيع ، وتحسب على أساس الوزن أو القوة أو الكمية ، وأحيانا على أساس القيمة .<sup>(٤)</sup>

(١) المادة (٣) الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، نوفمبر ٢٠١٦ م.

(2) OSIBREN CNOSSEN(ed.): Theory and Practice of Excise Taxation, Oxford University Press, 2005, p.16

(3) Stratmann,Thomas / Bruntrager,William , Excise Taxes in The States ,George Mason University ,2011, P :11

(4) OECD 2004, Classification of taxes and interpretative guide, paragraph 61, classification subheading 5121

ويلاحظ الآتي:

١. أن الضريبة الانتقائية تفرض على السلع الضارة بصحة الإنسان أو البيئة فقط ، ولا تشمل كافة السلع.
  ٢. الضريبة محددة بنسبة معينة وتختلف من سلعة لأخرى بحسب حجم الضرر المتوقع منها سواء على صحة الإنسان أو البيئة .
  ٣. تهدف الضريبة الانتقائية إلى تقليل استهلاك السلع الضارة بصحة الإنسان ومساعدته على الإقلاع عنها ، أو التخفيف من استخدامها على أقل تقدير .
- ❖ من خلال ماسبق يمكن تحديد خصائص الضريبة الانتقائية على النحو التالي:
١. الضريبة الانتقائية ضريبة غير مباشرة.

يتم التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من خلال ثلاثة معايير: المعيار الإداري، والمعيار المالي، والمعيار الاقتصادي .

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)<sup>(١)</sup>

(١) د/ محمد إبراهيم الشافعي أصول المالية العامة والتشريعات الاقتصادية والمالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة"، دار النهضة العربية، ٢٠١١ القاهرة ص. ٨٥

لقد حدد المشرع الضريبي الاتحادي الأشخاص الذين يقومون بدفع الضريبة (وفقا للمعيار الإداري)، حيث نص المشرع على مسؤولية الذي يقوم بالأنشطة الآتية:<sup>(١)</sup>

١. انتاج السلع الانتقائية في الدولة ، وكان الانتاج في سياق الاعمال.
  ٢. استيراد السلع الانتقائية.
  ٣. الافراج عن السلع الانتقائية في منطقة محددة.
  ٤. تخزين السلع الانتقائية في الدولة، وكان التخزين في سياق الأعمال.
- والشخص الذي يشارك في الأنشطة المذكورة في المادة المشار إليها سلفاً، وأمين المستودع، وكل ذلك بشروط معينة .
- وعلى الرغم من تحديد القانون لهؤلاء الأشخاص<sup>(٢)</sup> اعتبار أنهم هم المسؤولون عن توريد الضريبة، إلا أن ذلك لا يعني أنهم هم المتحملون 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 (Payer Tax) والمتحمل بعبء الضريبة (bearer Tax) المستهلك النهائي للسلعة محل الضريبة). لهذا فإن الضريبة الانتقائية تصنف على اعتبارها من الضرائب غير المباشرة.

(١) البند ٢ من المادة (٢) من المرسوم بقانون (٧) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضريبة الانتقائية.

(٢) المادة (٤) من المرسوم بقانون (٧) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضريبة الانتقائية.



## ٢. فريضة إلزامية وليست عقابية:

إن الضريبة لا تفرض كعقوبة مالية نتيجة قيام المكلف بعمل يتطلب مجازاته عليه مثل مخالفة الأفراد قواعد وأنظمة المرور وما تحدثه بعض الشركات من أضرار على البيئة المحيطة بها.<sup>(١)</sup>

أي تفرض الضريبة وتدفع جبراً وبصفة نهائية إذ لا يجوز للمكلف أن يتصل من دفعها للدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع إلا إذا كان معفي منها بمقتضى النظام، وإذا ما سولت له نفسه التهرب أو الامتناع عن دفع الضريبة فإنه سيقع تحت طائلة العقاب.

## ٣. الضريبة الانتقائية ليست ضريبة سنوية

الضريبة الانتقائية ليست ضريبة سنوية أي أنها لا تحصل سنوياً بل هي ضريبة يتم تحصيلها خلال إتيان الواقعة التي تقتضي فرض الضريبة.<sup>(٢)</sup>

لقد أُلزم المشرع الاتحادي الخاضع للضريبة بضرورة سداد الضريبة المستحقة الدفع التي تظهر في الإقرار الضريبي في ذات تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.<sup>(٣)</sup>

و يتعين على الخاضع للضريبة تقديم الإقرار الضريبي للهيئة الاتحادية للضرائب في نهاية كل فترة، ويقصد بالفترة الضريبية هنا الشهر الميلادي<sup>(١)</sup>.

(١) د/ سلطان بن محمد بن علي السلطان: المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق – الجمعية السعودية للمحاسبة – الطبعة الثانية ١٤١٦ هـ - ١٩٩٥ م ص ٢٣ .

(٢) تركي كاظم عيسى: مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية عدد ٣ أبريل ٢٠١١ م، ص ٢٤٥ .

(٣) المادة (١٩) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.

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 في حينه (٢).

#### ٤. الضريبة الانتقائية تستهدف نوعية معينة

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>(٣)</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 اجتماعي خطير، حيث أنها لا تمس جانب كبير من جموع المستهلكين علاوة على أنها لا تخلوا من أثارها الضارة على صحة الإنسان وإن كانت بنسبة أقل من (التبغ ومشتقاته).

=

- (١) 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.
- (٢) 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.
- (٣) المادة (٢) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي

٥. وعاء الضريبة الانتقائية وتحصيلها بطريقة الإقرار الضريبي.

المشرع الضريبي الاتحادي قرر تحديد وعاء الضريبة بواسطة الإقرار الضريبي باعتبارها من أحدث الوسائل الحديثة والتي تعتمد على الثقة في المكلفين بسداد 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.

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

٦. فرض الضريبة وا لا عراض عليها وتحصيلها وإلغائها بموجب نص قانوني:

أي أنه لا يمكن فرض الضرائب إلا بإصدار القوانين التي يجب أن تتبع في إصدارها الأصول الدستورية الساندة عند فرض الضريبة في بلد معين.

ويترتب علي هذه الخاصية نتيجة مهمة وهي حفظ حقوق المكلفين بدفع الضريبة، لأن للمحاكم حق النظر فيما إذا كانت القوانين المتعلقة بفرض الضرائب وجبايتها قد صدرت حسب الأصول الدستورية المقررة لذلك حسب الوضع القانوني السائد.

(١) المادة (١٨)، (١٩) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.

فالضريبة إذا لا تفرض ولا تلغى إلا بقانون يصدر بموجب الأصول الدستورية للبلد الذي يشرعه والقانون الضريبي يشبه بهذا المضمار القانون الجنائي. فكما أنه لا توجد جريمة ولا عقوبة إلا بنص فإنه لا تفرض ضريبة ولا تلغى إلا بنص في القانون<sup>(١)</sup>

#### ٧. الضريبة الانتقائية محلية :

تفرض الضرائب عادة وفقاً لأحد معايير ثلاثة:

- معيار التبعية السياسية، حيث تفرض الضريبة وفقاً لجنسية المكلف حتى لو كان مقيماً خارج حدود الدولة التي يتبع جنسيتها.
- معيار التبعية الاجتماعية، وهنا تفرض الضريبة على معيار الإقامة حيث تفرض الضريبة على المقيمين داخل الدولة.
- معيار التبعية الاقتصادية، ويقصد به معيار مكان تحقق الدخل أو الايراد<sup>(٢)</sup>.

الضريبة الانتقائية هي مثال للضريبة 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 .

(١) د/ منصور يونس ميلاد، مبادئ المالية العامة، المؤسسة دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، القاهرة ٢٠٠٤، ص ١٠٨١٠٩.

(٢) د/ محمد إبراهيم الشافعي: الضريبة الانتقائية دراسة تحليلية ، مرجع سابق ص ٢٣

من ناحية أخرى وما يؤكد على الطبيعة المحلية للضريبة الانتقائية أن  
المشرع الاتحادي أخضع الإيرادات

الضريبية والغرامات الإدارية التي يتم تحصيلها وفقاً لأحكام المرسوم  
بقانون في شأن الضريبة الانتقائية للتفاسم بين الحكومة الاتحادية وحكومات  
الإمارات. (١)

❖ الفرق بين الضريبة الانتقائية والضرائب المباشرة بمفومها العام:

فالضريبة بمفومها العام تفرض على السلع بشكل عام ، أو على دخل الأغنياء  
بنسب محددة ، بهدف توفير إيرادات للدولة تمكنها من تقليل العجز وكذلك تمويل  
البرامج الحيوية للدولة مثل برامج التعليم والصحة والبنية التحتية.

١. التعريف:

ضريبة الدخل هي: هي من أشكال الضرائب المباشرة وتُفرض على الأفراد  
والكيانات وتختلف باختلاف دخلهم وأرباحهم الخاضعة للضريبة.

الضريبة الانتقائية هي: من أشكال الضرائب غير المباشرة تفرض على السلع  
الضارة بصحة الإنسان أو البيئة فقط، ولا تشمل كافة السلع. (٢)

(١) 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.

(٢) د / سلمان دعيج بوسعيد : الضريبة الانتقائية ومدى مشروعيتها ، المجلة الأردنية في الدراسات  
الإسلامية ، جامعة آل البيت ، الأردن عدد أيلول ٢٠٢١م ص ٣٦٦

## ٢. معدل الضريبة

ضريبة الدخل: قد يزيد معدل الضريبة مع زيادة الدخل الخاضع للضريبة المشار إليها بالمعدلات المتدرجة أو التصاعدية وقد تختلف معدلات الضريبة بناءً على اختلاف خصائص ونوع الدافع.

الضريبة الانتقائية: يختلف سعر الضريبة بحسب حجم الضرر المتوقع من السلعة على صحة الإنسان، وتكون بمعدل أعلى من ضريبة القيمة المضافة، فمثلاً إن كانت ضريبة القيمة المضافة ٥% فإن الضريبة الانتقائية المفروضة ستكون بمعدل أعلى من ذلك بكثير فقد تصل إلى ٢٠٠%.

## ٣. قابلية التطبيق

تعد الضريبة على السلع الضارة من الضرائب المستخدمة على نطاق واسع في الأنظمة الضريبية كافة ولها دور في الحصيلة الضريبية ككل ، هذا فضلاً عن ملائمتها لاقتصاد كافة الدول سواء كانت متقدمة أو دول نامية

## ٤. المسؤول عن دفع الضرائب

ضريبة الدخل : الفرد أو الجهة التي تحقق مكاسب تقوم بدفع الضرائب مباشرة إلى الحكومة، على سبيل المثال يجب دفع ضريبة الدخل من قبل الفرد مباشرة إلى الحكومة.

الضريبة الانتقائية : يتحملها المستهلك النهائي للسلعة ، في هذه الحالة يتم تحويل العبء الضريبي إلى المستهلك النهائي، أي أن مقدم الخدمة أو مستورد السلعة يشبه الوكيل المعين من الحكومة يجمع الضرائب من المستهلك النهائي ويودع الضريبة في ضريبة الانتقائية لحساب الحكومة.

٥. نوعها .

• ضريبة الدخل: ضريبة مباشرة

• ضريبة غير مباشرة الضريبة الانتقائية :

❖ الفرق بين الضريبة الانتقائية والضريبة القيمة المضافة :

تفرض الضريبة الانتقائية بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة (ضريبة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد الاعتباري) (١)

ولا يمكن اعتبار الضريبة الانتقائية من قبيل ضريبة القيمة المضافة ، وإن اتفقت معهما في أنها تفرض على السلعة أو الخدمة ، وتحصل عن طريق إدارة ضريبية واحدة لأنها تختلف عنها في الآتي: (٢)

١. ضريبة القيمة المضافة تفرض على كل السلع والخدمات إلا ماتم استثناءه بنص خاص، الضريبة الانتقائية تفرض على سلع محددة ضارة بصحة الإنسان.

٢. كما أن الهدف الاساسي لضريبة القيمة المضافة يكون أساسا لتحقيق أهداف مالية ، بينما الضريبة الانتقائية تهدف لتحقيق أهداف أخرى بالإضافة للأهداف المالية مثل الحد من استهلاك السلع الضارة بصحة الإنسان.

(١) المادة الأولى (التعريف) مرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة

(٢) د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصرى والمقارن، مرجع سابق، ص٦١٩

٣. الضريبة الانتقائية ضريبة تمييزية الهدف ، وغالباً ما يتم قياسها بالكميات عند تحديد وعائها الضريبي ، وتحصل من خلال الرقابة المباشرة أو المادية على إنتاج السلعة أو الخدمة .

وذلك بعكس الضريبة على القيمة المضافة التي تفرض كقاعدة عامة على كافة السلع والخدمات ، فيكون وعاء الضريبة شاملاً ، والإعفاء منها استثنائياً ويتطلب ربط وتحصيل الضريبة إمساك دفاتر ومستندات ولا يكتفى بالرقابة المباشرة للسلعة أو الخدمة.

ثالثاً: أهمية الضريبة الانتقائية :

اطلق على الضريبة الانتقائية مسمى الضريبة المطهرة من الآثام أو Taxes Sin باعتبار أنها تفرض كعقاب على نوعية من السلع تسبب في الواقع ضرراً لصحة مستهلكيها (مثل التبغ) أو ضرراً للبيئة (مثل الوقود)، 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 الخزائن العامة للدولة<sup>(١)</sup>

ويعد مبدأ الملوث يدفع: أحد أهم المبادئ الأساسية التي تعتمد عليها الضرائب البيئية، والضريبة الانتقائية وهو يقوم على: القاعدة الاقتصادية لتوزيع التكاليف

(١) د/ محمد إبراهيم الشافعي : الضريبة الانتقائية دراسة تحليلية لآثار وأحكام المرسوم بقانون اتحادي ٧ لسنة ٢٠١٧ م، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق جامعة عين شمس مصر عدد يناير ٢٠١٨ م، ص١٢



لصاحبها: آرثر سيسيل بيجو (Arthur Cecil Pigou)<sup>(١)</sup> وتتلور أهمية الضريبة الانتقائية في الآتي:<sup>(٢)</sup>

(١) الضريبة على السلع غير الضرورية ، كالتبغ والخمور ، تجعل هذه السلع عالية الكلفة على مستهلكيها ، وبذلك تضمن الحكومة مورداً مالياً إضافياً بقيمة هذه الضريبة دون أعباء ، لأنها تختلف عن ضريبة الدخل على المرتبات التي تضطر الحكومة إلى تعويض العمال عن نقص دخولهم بقيمة الضريبة.

(٢) فرض الضريبة الانتقائية على استهلاك السلع الضارة بالصحة أو الملوثة للبيئة أو المستهجنة سلوكياً واجتماعياً، فرصة لتحميل مستهلك هذه السلع تكلفة الآثار الخارجية الضارة نتيجة استهلاكها ، بمعنى أن الشخص الملوث للبيئة أو المقبل على السلع الضارة بالصحة العامة عليه المشاركة في تعويض خزانة الدولة عما تنفقه لمعالجة أمراض العصر ومكافحة التلوث.

(٣) الضريبة الانتقائية تساعد في الحد من المخاطر أو الأضرار الصحية والبيئية والاجتماعية ، إذ تحد من الأخطار الصحية بفرضها على الدخان والكحول ، وتحد من الأخطار البيئية بفرضها على النفط والمشتقات النفطية.

(٤) تعمل الضريبة الانتقائية على الحد من استهلاك السلع الضارة كالسجائر والكحول، إذ تعد تدبير سعري ذو أثر حاسم في تحفيز الأفراد للحد من استهلاك السلع ، وإقلاع المدمنين والحفاظ على الصحة العامة ، حيث دلت الدراسات على أن

(1) Pigou (A.C) "The Economics of Welfare ,Fourth edition, Macmillan and co .limited ,London,1925,chapter, iv ,pp.5562

(2) Smith, Adam : An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. 1 (1 ed.). London: W. Strahan. 1176, Retrieved 2012—0712.

درجة مرونة سعر الطلب على هاتين السلعتين لدى الشباب ضعف مرونتها لدى كبار السن ، مما يعنى أن ارتفاع سعرهما بسبب الضريبة يمكن أن يشجع فئة صغار السن على التوقف عن استهلاكهما أو تخفيضهما .  
وحتى لو لم تحقق الضريبة هذا الهدف بالشكل المطلوب فإنه يمكن استخدام حصيلتها في الإعلان عن مخاطر هذه السلع ، وعلاج أثارها الضارة.

رابعاً: أشكال الضريبة الانتقائية :

للضرائب الانتقائية صورتان أساسيتان هما:

١. الضريبة النوعية *specific or quantities taxes* التي تقوم على أساس " تحديد مبلغ معين على كل وحدة من وحدات السلعة سواء كانت وحدة قياس أو وزن أو حجم أو عدد "

و تتميز بالبساطة و سهولة تحصيلها لأن سعرها يكون ثابتاً لا يتغير بتغيير نوعية السلعة، عدم انخفاض حصيلتها مع انخفاض الأسعار، من الممكن إعادة النظر في فئات الضريبة النوعية بما يتواءم مع معدلات التضخم.

يؤخذ عليها الآتي: (١)

➤ أنه غير عادلة. إذ يكون عبئها أثقل على الأصناف الرخيصة من الأصناف الغالية و لذلك عادة ما يتم تقسيم كل نوع من السلع إلى عدة أقسام حسب اختلاف نوعها وجودتها و تفرض على كل قسم ضريبة معينة تختلف عن الأقسام الأخرى.

(1) Ben J.M. Terra: Excises, in Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.), Chapter 8.,

➤ ثبات حصيلتها الضريبية رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة.

٢. الضريبة القيمية *ad valorem taxes* تفرض على " القيمة النقدية للسلع المستوردة و تشمل ثمنها وكلفة نقلها وتأمينها". وتكون عادة بنسبة مئوية من قيمتها و تتسم بالسهولة و الوضوح و المرونة و قلة التكاليف.

وتمتاز الضريبة الانتقائية التي تفرض على أساس قيمي بأنها تضمن ارتفاع حصيلتها مع ارتفاع معدلات التضخم ، وخاصة في البلدان التي تعاني من التضخم،<sup>(١)</sup>

يؤخذ عليه الآتي:

➤ السماح بتعديل فئات الضريبة القيمية عند تغير معدلات التضخم لا تمنع في الواقع من وجود فجوة زمنية تظل فيها الفئات القديمة سارية مع ارتفاع معدلات التضخم قبل تعديل هذه الفئات مما يعنى ضياع جزء من الحصيلة المفروض تحصيلها .

➤ ليس من السهل على الحكومة أن تبادر بارتفاع فئات الضريبة في كل وقت ، وخاصة مع ارتفاع معدلات التضخم ، لما تتعرض له من ضغوط سياسية وشعبية تضطرها إلى تأجيل النظر في فئات الضريبة إلى حين

ونظراً لأن لكل من الطريقتين ميزته ؛ فإن أغلب الدول تتبعهما معاً لفرض الضريبة تبعاً لنوع السلعة أو طبيعتها.<sup>(٢)</sup>

(1) William J. McCarten & Janet Stotsky, Excise Taxes, in Tax Policy Handbook 100, 102 (Parthasarathi Shome ed., 1995).

(2) Ward M. Hussey & Donald C. Lubick, Basic World Tax Code and Commentary: 1996, p.306.

## المطلب الثاني

## التنظيم الفني للضريبة الانتقائية بدولة الإمارات العربية المتحدة:

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والأجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة . فيجب ان يختار المشرع أولا المادة الخاضعة للضريبة وطرق تحديد حجم هذه المادة ثم يتم تحديد سعر الضريبة فاذا تم له ذلك تطلب الأمر منه تحديد كيفية تقديرها وتحصيلها.

أولاً: الأنشطة الخاضعة للضريبة الانتقائية :<sup>(١)</sup>

- ١ . إنتاج السلع الانتقائية في حال أنه سيتم طرحها للاستهلاك في دولة الإمارات العربية المتحدة، وكان الإنتاج في سياق ممارسة الأعمال.
- ٢ . استيراد السلع الانتقائية إلى دولة الإمارات العربية المتحدة.
- ٣ . الإفراج عن السلع الانتقائية من منطقة محددة.
- ٤ . 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،

(١) المادة (٢) من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.

بشروط أن يتم طرح هذه السلعة للاستهلاك المحلي وليس للتصدير، كما يشترط أيضاً أن تتم عملية الإنتاج في سياق ممارسة الأعمال، أي بهدف التبادل التجاري .

في هذه المرحلة يقدم المنتج إقرار ضريبي كل شهرين للسنة المالية على ست فترات ضريبية عن البضاعة المطروحة للاستهلاك من تاريخ الإنتاج وسداد الضريبة المستحقة على ذلك خلال ١٥ يوماً من تقديم الإقرار.

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 .

هذه المرحلة يقوم المستوردون بسداد الضريبة عن السلع الانتقائية لكل بيان جمركي في مصلحة الجمارك وفي نهاية الفترة (شهرين) تقوم الهيئة بمراجعة صحة احتساب الضريبة للبيانات الجمركية لهذه الفترة ومطالبة المستوردين بالفروقات إن وجدت.

النشاط الثالث : 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<sup>(١)</sup>

(١) المادة (١) التعريفات من المرسوم بقانون ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن فرض الضريبة الانتقائية.

ثانيا : سعر الضريبة والسلع الخاضعة للضريبة الانتقائية:

تصنف البضائع الانتقائية لثلاث فئات، ولكل سعر يختلف عن الأخرى وتشمل

➤ المشروبات الغازية: (باستثناء المياه الفواررة غير المنكهة)

١. ٥٠ ٪ ضريبة انتقائية على سعر التجزئة لجميع المنتجات الغازية.

٢. تتضمن أية مشروبات تحتوي على الغاز كالعصائر والمشروبات الغازية.

٣. كل المركبات والمساحيق أو الجل أو المستخلصات التي يُمكن تحويلها إلى مشروبات غازية، باستثناء المياه الغازية غير المنكهة.<sup>(١)</sup>

➤ مشروبات الطاقة:

١. ١٠٠ ٪ معدل الضريبة الانتقائية على سعر التجزئة لجميع المشروبات المشار إليها كمشروبات للطاقة.

٢. تحتوي على مواد منبهة من شأنها أن تنشط أو تمنح التحفيز العقلي أو البدني وتشمل على سبيل المثال لا الحصر: الكافيين .

٣. جميع المنتجات التي لها آثار سبق ذكرها.

(١) أيرلندا من أقدم الدول التي فرضت الضريبة على المشروبات الغازية ، وذلك منذ عام ١٩١٦ حتى ألغيت عام ١٩٩٢ ، ولتحل محلها ضريبة قيمة مضافة بأعلى سعر ، لكي تحقق الضريبة الغرض منها وهو تشجيع الاستهلاك الصحي بدلاً من التركيز على الغرض المالى الذي كانت تهدف إليه الضريبة الملغاة.

انظر: د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق ٦٤٤

يلاحظ الآتي:

فرض الضريبة على هذه المشروبات ليس السلاح السحري الذى به يتوقف المستهلك عن الاقبال على هذه المشروبات ، ويتوقف فعاليته على حسن إدارة الدولة للضريبة والرقابة على الأسواق ولقد دلت الدراسات <sup>(١)</sup> أن لهذه الضريبة سلبياتها ومن أهمها توقف أو تقليص حجم صناعة المشروبات الغازية ، وزيادة حجم البطالة ، كما يودى إلى وجود أصناف بديلة أو قيام مصانع غير مرخصة بإنتاج مشروبات أقل جودة وأكثر خطراً على الصحة يمكن أن يكون البديل الذي يجذب إليه المستهلك بسبب رخص ثمنه .

مما يجعل من فرض الضريبة على المشروبات الغازية أو الأذخنة المرخصة سبباً لرواج المشروبات الأكثر ضرراً ، وبذلك يخسر المجتمع مرتين : صحة المواطن ، والضريبة المتوقعة تحصيلها .

ولذا وجب أن تكون الدولة حريصة عند فرض الضريبة على هذه المشروبات فلا تسرف في زيادتها ، لتوازن

بين كل الاعتبارات الإيجابية والسلبية التى تتأثر بهذه الضريبة فتزيد من إيجابياتها وتقلل من سلبياتها قدر المستطاع. <sup>(٢)</sup>

(1) Republic of South Africa: Taxation of Sugar Sweetened Beverages, National Treasury, Policy paper, 8 July 2016, pp.1314.

(٢) هددت شركة بيبسي كولا بأن فرض ولاية نيويورك الضريبة على المشروبات الغازية بسعر ١٨% سوف يودى إلى نقل مركزها الرئيسى إلى خارج هذه الولاية . أنظر :

D.Hakim& P. McGeehan : New York vulnerable to poaching in recession. New York Times. March 1, 2009

## ➤ التبغ ومُنْتَجَاتُهُ:

ذكرت منظمة الصحة العالمية بأن العديد من الدول قامت برفع سعر الضريبة على التبغ خاصة خلال سنوات (٢٠١٢-٢٠١٤) للحد من التدخين وآثاره الضارة التي تسببت في مئات الملايين من الوفيات، بلغ سعر الضريبة على التبغ ، اكثر من ضعف الأسعار (العلامات التجارية).

وقد سجلت نتائج بحث موسع في عدد كبير من البلدان العلاقة العكسية بين سعر منتج التبغ ومعدل <sup>(١)</sup>

استهلاكه إذ تشير الأدلة الحالية بوضوح ، فضلا عن التقديرات الجديدة المعدة لهذا التقرير <sup>(٢)</sup> ، الى ان انخفاض أسعار التبغ ، يؤدي الى زيادة في معدلات استهلاكها، في حين يؤدي ارتفاع اسعار التبغ الى خفض معدل استهلاكها أو الى تثبيته عند حد معين <sup>(٣)</sup>

(١) بريطانيا، قامت بفرض الضرائب على التبغ، عام ١٦٦٠ حيث كان هدفها الأساسي حين ذاك هو الحد من انتشار التدخين واستهلاكه. البريطانيون يدفعون حاليا رسوما إضافية تبلغ ١٦,٥%، من سعر التجزئة، بالإضافة إلى ٤,١٥ جنيه استرليني لكل علبة سجائر تتكون من ٢٠ سيجارة. كما ستفرض الحكومة نظاما جديدا ابتداء من الشهر المقبل، لتصل الضريبة على العلبة إلى ٥,٣٧ جنيهات بهدف إخراج ماركات التبغ الرخيصة التي تحظى بشعبية لدى المدخنين الأصغر سنا  
انظر: العربية نشر في 11 من يونيو ٢٠١٧ م / [www.alarabiya.net](http://www.alarabiya.net) تاريخ الزيارة ٢٠٢٢/٤/٨

(2) . Marquez , Patricio v / Dodson , Blanca Moreno ,Tobacco Tax Reform At The Crossroads Of Health And Development ,2017.p:69

(٣) عمر حسام عباس الصراف: ضريبة الحصيلة الانتقائية والحصيلة الضريبية ، مرجع سابق ، ص٢٥



١. تطبق الضريبة الانتقائية على التبغ بنسبة ١٠٠٪ على جميع المنتجات تحت هذه الفئة.

٢. تشتمل على جميع المواد المدرجة ضمن الجدول ٢٤ من التعريفات الجمركية الموحدة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.<sup>(١)</sup>

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>(٢)</sup>.

بدءاً من ١ ديسمبر ٢٠١٩ بدأت الهيئة الاتحادية للضرائب بتنفيذ قرار مجلس الوزراء، بشأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تُفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي الذي صدر في ٤ من أغسطس ٢٠١٩، وبالذي بموجبه يتم توسيع نطاق السلع التي تطبق عليها الضريبة الانتقائية لتشمل<sup>(٣)</sup>

❖ السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية.

جميع السوائل المستخدمة في تلك الأجهزة والأدوات وما يماثلها سواء احتوت على تبغ أو نيكوتين أو لم تحتوي (تطبق الضريبة الانتقائية عليها بنسبة ١٠٠٪ على جميع المنتجات تحت هذه الفئة).

(١) نظر: المادة (٣) من قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تُفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.

(٢) د/ محمد إبراهيم الشافعي: الضريبة الانتقائية دراسة تحليلية، مرجع سابق ص ٣٦

(٣) قرار مجلس الوزراء رقم ٥٢ لسنة ٢٠١٩ والصادر في ٤ من أغسطس ٢٠١٩

## ❖ أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية.

جميع أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها سواء احتوت على تبغ أو نيكوتين أو لم تحتوي (تطبق الضريبة الانتقائية علىها بنسبة ١٠٠ ٪ على جميع المنتجات تحت هذه الفئة).

ويلاحظ الآتي:

لا تلجأ الدول إلى فرض الضريبة على التبغ بفئات مختلفة تبعاً لنوع السجارة أو مستوى تصنيعها ، لأن ذلك سوف يؤدي إلى انتقال طائفة من المستهلكين إلى الأنواع الأقل جودة للاستفادة من السعر المنخفض ، مما يؤدي إلى تقليل الحصيلة الضريبية المتوقعه من هذه السلعة الاعلى ثمناً، فضلاً عن مزيد من الأخطار الصحية التي يتعرض لها المستهلكون بسبب انخفاض الجودة.<sup>(١)</sup>

ومع ذلك فإن فرض الضريبة على هذه السلعة محل نقد من عدة جوانب ، أهمها :<sup>(٢)</sup>

١- أن استهلاك السجائر يقبل عليه جميع طبقات المجتمع ، الأغنياء والفقراء ، ومن ثم فإن فرض الضريبة بسعر واحد على هذه السلعة يعني أن الفقراء هم أكثر الفئات تضرراً منها ، مما يجعل الضريبة على السجائر ذات أثر ارتدادى regressive . وليس من المتوقع أن يؤدي فرض الضريبة عليها أن يمتنع الفقراء عن استهلاكها إقليلاً ، باعتبارها سلعة غير مرنة . بل قد يضطر المدخن إلى التخلي عن استهلاك بعض السلع الأخرى ليبقى حجم استهلاكه من

(1) Arthur B. Laffer: Tobacco Taxation: Theory and Practice, The Laffer Center at the Pacific Research Institute, San Francisco, 2014, p. XIV.

(2) Ayda Yurekli& Joy de Beyer(eds.) Design and Administer Tobacco Taxes Economics of Tobacco Toolkit: World Bank, pp. 1720.

السجائر على حاله ، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى عدم تحقق المقصود الاساسي منها.

٢ - لما كانت هذه السلعة غير مرنة فإنها تصبح بالنسبة للمدخنين سلعة ضرورية ، وليست من سلع الرفاهية ، فإذا ما علم أن عدد المدخنين يزداد بمعدلات كبيرة ، وخاصة في الدول النامية ، لأصبحت هذه السلعة ضرورية لمعظم الناس ، وبالتالي تفقد الضريبة على السجائر إحدى سماتها عندما يقال إنها تفرض على سلع الرفاهية .

٣ - زيادة الضريبة على هذه السلعة عن الحد المقبول يزيد من فرص تهريب السلعة من الدول الأخرى التي تكون فيها أسعارها منخفضة مما يلقي أعباء إدارية ومالية كبيرة على الحكومة لمكافحة هذا التهريب ، وضياح جزء من الحصيلة المتوقعة منها .<sup>(١)</sup>

#### ❖ المشروبات المُحلّاة

حسب الهيئة فإن المقصود بالمشروبات المحلاة هي أي منتج يضاف إليه مصدر من مصادر السكر أو محليات أخرى، ويتم إنتاجه بغرض استهلاكه كمشروب، ويدخل في ذلك: المنتج المعد للشرب أو السوائل المركزة أو المساحيق أو جلّ أو مستخلصات أو أي منتج يمكن تحويله إلى مشروب محلى.

(1) J.L.Townsend: The role of taxation policy in tobacco control. In The Economics of Tobacco Control: Towards an Optimal Policy Mix (ed. I. Abedian, R. van der Merwe, N.Wilkins, and P. Jha), 1998, pp. 85101. Applied Fiscal Research Centre, University of Capetown, Cape Town (South Africa).

هناك بعض المشروبات المحلاة لن تطبق عليها ضريبة السلع الانتقائية وهي:

١. المشروبات المحلاة التي تحتوي على الحليب ومشتقاته بنسبة تتجاوز ٧٥% ستستثنى من ضريبة السلع الانتقائية على المشروبات المحلاة.
٢. المشروبات التي تحتوي على سكر غير مضاف بطبيعتها مثل عصائر الفاكهة الطبيعية والمشروبات ذات الأغراض الطبية الخاصة. (تطبق الضريبة الانتقائية على نسبة ٥٠ % على جميع المنتجات تحت هذه الفئة).<sup>(١)</sup>

### المطلب الثالث

#### التسجيل الضريبي والإلغاء والإعفاء من الضريبة الانتقائية

صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٩) لسنة ٢٠٢٢ بشأن تعديل بعض أحكام المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية، التعديلات الجديدة وتشمل استثناء الأشخاص الذين يقومون بالاستيراد لغير أغراض ممارسة الأعمال من التسجيل الضريبي، مع الإبقاء على فرض الضريبة على ذلك الاستيراد، كما يتم التعديل على ذات المادة في شأن اشتراط أن يتم تقديم طلب الاستثناء من التسجيل الضريبي قبل ممارسة النشاط وليس عند استحقاق الضريبة.

وإضافة بند جديد للتأكيد على أن أي شخص يتسلم أي مبلغ على أنه ضريبة أو يُصدر بشأنه فاتورة ملزم بسداد ذلك المبلغ للهيئة الاتحادية للضرائب، ويعامل المبلغ

(١) قرار مجلس الوزراء رقم ٥٢ لسنة ٢٠١٩ والصادر في ٤ من أغسطس ٢٠١٩

بذات المعاملة المقررة للضريبة المستحقة وذلك يلزم الخاضع للضريبة بدفع الأموال التي يتسلمها على أنها ضريبة إلى الهيئة، حتى وإن كان فرض الضريبة قد تم خطأ أو تهرباً. ، ويتم توضيح ذلك من خلال الآتي:

❖ التسجيل الضريبي: (١)

أ- على الشخص المسؤول عن الضريبة المستحقة، أن يتقدم للهيئة بطلب التسجيل الضريبي وفقاً، لأحكام قانون الإجراءات الضريبية وذلك خلال (٣٠) يوماً من نهاية أي شهر قام أو قصد به القيام بالأنشطة الخاضعة للضريبة الانتقائية، أو من تاريخ نفاذ هذا المرسوم بقانون، أيهما تم لاحقاً

❖ الاستثناء من التسجيل الضريبي:

- ١- الشخص الذي يقوم بالاستيراد لغير أغراض ممارسة الأعمال دون الإخلال بواجب سداد الضريبة المستحقة عند الاستيراد. (٢)
- ٢- لا يخل استثناء الشخص من التسجيل وفقاً لأحكام هذه المادة بواجب سداد أي ضريبة مستحقة أو غرامة إدارية عليه بموجب أحكام هذا المرسوم بقانون أو أي قانون آخر.

(١) المادة (٥) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٩) لسنة ٢٠٢٢ - تاريخ الإصدار ٢٦ سبتمبر ٢٠٢٢ (يعمل به من ١٤ أكتوبر ٢٠٢٢) في شأن تعديل أحكام بعض مواد المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية

(٢) المادة (٦) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٩) لسنة ٢٠٢٢ ، في شأن تعديل أحكام بعض مواد المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

## ❖ التقادم

- ١- لا يجوز للهيئة إجراء أي تدقيق ضريبي أو اصدار تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بعد مرور ( ٥ ) خمس سنوات من نهاية الفترة الضريبية ذات الصلة .<sup>(١)</sup>
- ٢- للهيئة إجراء تدقيق ضريبي أو اصدار تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بعد (٥) خمس سنوات من انتهاء الفترة الضريبية ذات الصلة إذا تم تبليغه ببدء إجراءات ذلك التدقيق الضريبي قبل انقضاء مدة (٥) الخمس سنوات، على أن يتم اتمام التدقيق الضريبي أو اصدار التقييم الضريبي ، حسب الحال، خلال (٤) أربع سنوات من تاريخ التبليغ بالتدقيق الضريبي.
- ٣- للهيئة اجراء تدقيق ضريبي أو اصدار تقييم ضريبي بعد مرور(٥)خمس سنوات من انتهاء الفترة ذات الصلة إذا كان التدقيق الضريبي أو اصدار التقييم الضريبي يتعلق بتصريح طوعي تم تقديمه في السنة الخامسة من نهاية الفترة الضريبية ، على ان يتم اتمام التدقيق الضريبي، حسب الحال، خلال سنة واحدة من تاريخ تقديم التصريح الطوعي .
- ٤- لمجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير - أن يصدر قرارا بتعديل المدة المحددة لاتمام التدقيق الضريبي أو اصدار التقييم الضريبي .
- ٥- لايجوز تقديم أي تصريح طوعي بعد مرور ( ٥ )خمس سنوات من تاريخ انتهاء الفترة الضريبية ذات الصلة .

(١) تم اضافة المادة (٢٥) مكرر من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٩) لسنة ٢٠٢٢ في شأن تعديل أحكام بعض مواد المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

٦- في حالة التهرب الضريبي يجوز للهيئة إجراء تدقيق ضريبي أو إصدار تقييم ضريبي خلال (١٥) خمسة عشرة سنة من نهاية الفترة الضريبية التي وقع خلالها التهرب الضريبي.

٧- في حالة عدم التسجيل الضريبي يجوز للهيئة إجراء تدقيق ضريبي أو إصدار تقييم ضريبي خلال (١٥) خمس عشرة سنة من التاريخ الذي كان يتوجب فيه على الخاضع للضريبة القيام بالتسجيل الضريبي

٨- ينقطع التقادم المذكور في هذه المادة لأي سبب من أسباب انقطاع التقادم .

#### ❖ سداد الضريبة

١- على الخاضع للضريبة سداد الضريبة مستحقة الدفع، وذلك في تاريخ تقديم الاقرار الضريبي وفقاً للإجراءات التي تحددها الهيئة الاتحادية للضرائب (١).

٢- على الشخص الذي تم استثناءه من التسجيل أن يقوم بسداد الضريبة عند استيراد السلع الانتقائية.

٣- على أي شخص يستلم أي مبلغ على أنه ضريبة أو يصدر بشأنه فاتورة أن يقوم بسداده للهيئة، ويعامل بذات المعاملة المقررة للضريبة المستحقة بموجب أحكام هذا المرسوم بقانون.

#### ❖ 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: (١)

(١) المادة (١٩) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٩) لسنة ٢٠٢٢ ، في شأن تعديل أحكام بعض مواد المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

- أ. إذا تم تصديرها خارج الدولة، وعلى أن يتم نقلها إلى مكان تصديرها تحت وضع معلق وفقاً للتشريعات الجمركية ووفقاً للشروط المحددة.<sup>(٢)</sup>
- 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 أنه يجب التمييز بين نوعين من التصدير: التصدير المباشر والتصدير غير المباشر.

#### أولاً: التصدير المباشر

يقصد 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 .

=

(١) 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.

(٢) 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.



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>(١)</sup>

ومن الملاحظ أن الشرط الأخير قد يسبب بعض المشاكل الإدارية والتقنية بسبب غموضه<sup>(٢)</sup>.

ثانياً: التصدير غير المباشر

ويقصد به تصدير السلع الانتقائية إلى عميل في الخارج يقوم بالترتيبات بخصوص استلام السلع من المورد داخل الدولة وتصديرها بنفسها أو قام بتعيين وكيل للشحن للقيام بذلك نيابة عنه<sup>(٣)</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.
- ب- أن يحصل العميل في الخارج على دليل رسمي وتجاري يثبت حدوث التصدير، وتقديمه نسخة منه إلى المورد.

(١) 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.

(٢) د/ محمد إبراهيم الشافعي: الضريبة الانتقائية دراسة تحليلية، مرجع سابق ص ٣٤.

(٣) العميل 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.

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

فمفهوم وطبيعة "القدر الضروري" الذي اشترطه المشرع على التعديل الممكن إدخاله على السلع حتى يمكن إعفائها من الضريبة غير واضح ويتسم بالغموض ويمكن أن تثار بموجبه الكثير من المشكلات .

لذا نقترح أن يتدخل المشرع ليحدد هذا القدر الضروري على نحو أكثر دقة كأن يحدده في صورة نسبة مئوية من قيمة السلعة (مثلاً ١٥ %) من قيمة السلعة المصدرة. (١)

(١) د/ محمد إبراهيم الشافعي : الضريبة الانتقائية دراسة تحليلية، مرجع سابق صـ ٣٤



## المبحث الثالث

## إيرادات الضريبة الانتقائية وعمومية الميزانية

تحصيل الإيرادات أمراً ضرورياً لأي نظام ضريبي لتمويل الإنفاق الحكومي الجاري والتنموي وكما أن للضريبة دور في تعبئة الإذخار المحلي وتوجيه صوب بناء المشاريع الاستثمارية المنتجة اجتماعياً.<sup>(١)</sup>

من هنا تم تعريف الحصيلة الضريبية للدولة بأنها: الدخل التي تحصل عليها الدولة من المكلفين الخاضعين للضريبة سواء كانوا (أفراد، شركات) من أجل تزويد الخزنة العامة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.<sup>(٢)</sup>

وتم تعريفها أيضاً: المبالغ التي تحصل بواسطة الإدارة الضريبية من الأشخاص الخاضعين لها قانوناً في أي دولة خلال مدة زمنية محددة كأن تكون (يوم- اسبوع- شهر - سنة).<sup>(٣)</sup>

(١) خضيرى بارزان علي: تقويم اداء الإدارة الضريبية و علاقته بالحصيلة الضريبية، رسالة دبلوم عال معادلة للماجستير مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية تخصص ضرائب جامعة بغداد ٢٠٠٨ م، ص٦

(٢) سوزي ناشد: الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية ٢٠٠٠ م، ص٨٥

(٣) عمر حسام عباس الصراف: ضريبة الحصيلة الانتقائية والحصيلة الضريبية، مرجع سابق، ص٣٣

وقد ازداد الاعتماد على الضريبة الانتقائية في العديد من الدول بعد انخفاض  
حصيلة الضرائب الجمركية بسبب اتفاقيات التجارة الدولية التي تلتزم بها الدول  
الأعضاء في منظمة التجارة العالمية (World Trade Organization (WTO).  
(١) إذ بلغت حصيلة هذه الضريبة في الولايات المتحدة عام ٢٠٠٤ حوالي ٧٢ مليار  
دولار بما يمثل ٤% تقريباً من إجمالي الإيرادات الضريبية، تشكل هذه الضريبة في  
الدانمارك حوالي ١١% من إجمالي الإيرادات العامة ( بجانب ضريبة الضمان  
الاجتماعي).<sup>(٢)</sup>

كما بلغت حصيلة هذه الضرائب في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام  
٢٠٠٠م، حوالي ١٢% من إجمالي الإيرادات الضريبية.<sup>(٣)</sup>  
وفي ضوء ماسبق سوف يتم تقسيم المبحث للآتي:

- 
- (1) Rob Preece: Key Controls in the Administration of Excise Duties, World Customs Journal, Vol. 2, No. 1, p.73.
  - (2) James R. Hines Jr.: Excise Taxes, prepared as an entry for The New Palgrave Dictionary of Economics, 2nd ed., edited by Lawrence E. Blume and Steven N. Durlauf., May 2007, p. 1.
  - (3) James R., JrHines: Taxing consumption and other sins. Journal of Economic Perspectives Vol. 21, ,2007, pp. 4968.

## المطلب الأول

### توزيعات إيرادات الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة

أعلنت وزارة المالية بدولة الإمارات عن ارتفاع إجمالي إيرادات الضريبة الانتقائية للدولة عن الفترة من بداية يناير وحتى نهاية شهر أغسطس ٢٠٢٠م، بنسبة تقارب ٤٧% مقارنة بالفترة نفسها من عام ٢٠١٩، وبقيمة بلغت حوالي ١,٩ مليار درهم.<sup>(١)</sup>

حصة الحكومة الاتحادية من إيراد الضريبة الانتقائية على التبغ ومنتجاته تمثل نسبة ٤٥%، و ٥٥% للحكومات المحلية، بينما تمثل حصة الحكومة الاتحادية ما نسبته ٣٠% عن إيرادات الضريبة الانتقائية على السلع الانتقائية الأخرى مثل مشروبات الطاقة والمشروبات الغازية والمحلاة بالسكر المضاف.

تساهم الإيرادات الضريبية في استمرار تنفيذ المشاريع التنموية وفقاً للخطة المستهدفة لحكومة دولة الإمارات، وتواصل وزارة المالية متابعة السياسات الضريبية بالتنسيق مع الهيئة الاتحادية للضرائب لضمان توافقها مع المستجدات على الساحة الإقليمية والدولية، وتحديث التشريعات بشكل مستمر بما يتناسب مع مستهدفات السياسات المالية والنمو الاقتصادي المستدام".

(١) تصريحات سعادة/ سعيد راشد اليتيم الوكيل المساعد لشؤون الموارد والميزانية .  
انظر : وزارة المالية دولة الإمارات العربية المتحدة :  
في ٢٠٢٢/٢/٢٢ <https://www.mof.gov.ae/ar/media/materials>

## ❖ العوامل المؤثر في الإيرادات الضريبية

هناك العديد من العوامل التي يمكن ان تؤثر على الإيرادات الضريبية منها الآتي:

أولاً: النظام الاقتصادي:

➤ الطاقة الضريبية :

الطاقة الضريبية تمثل العبء الضريبي الأمثل الذي يوفق بين حاجة الحكومة للإيرادات الضريبية لتغطية نفقاتها ومقدرتها على جباية وتحصيل تلك الإيرادات من جهة، ومقدرة المواطن على دفع تلك الضرائب وقدرته على تحمل عبئها ووظائفها من الجهة الأخرى المفهوم الحقيقي للطاقة الضريبية عرفها Stamp بأنها " الدخل القومي مطروحا منه حد الكفاف بعبارة أخرى المقدرة الانتاجية للمجتمع مطروحا منه مستوى الاستهلاك الضروري مقوم بالنفود " (١)

كما عرفت الطاقة الضريبية بأنها " الحد الأقصى للعبء الضريبي الأمثل الذي بمقدور المجتمع تحمله في ضوء درجة نمو وهيكل الاقتصاد و حجم نفقاته العامة ومدى انتاجيتها فضلا عن قدرة الحكومة على تحصيل الضرائب، وهذا المفهوم للطاقة الضريبية يوضح العبء الضريبي الأمثل الذي يوفق بين حاجة الحكومة لإيرادات ضريبية لتمويل نفقاتها العامة ومدى قدرتها على حصره وتحصيله من جهة وبين قدرة الفرد على دفع الضرائب وتحمل عبئها من ناحية أخرى. (٢)

(١) نجمي مفتاح عامر الزواغي : محددات الطاقة الضريبية وانعكاسها على الاقتصاد الليبي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي الجزائر، عدد يونية ٢٠١٦، ص٤

(٢) مصطفى حسين المتوكل : محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية ٢٠٠٠، ص١٥

## ➤ التقلبات النقدية :

تعد ظاهرة تغير قيمة النقود ظاهرة عالمية تجتاح الدول على مختلف مستوياتها الاقتصادية، وتؤثر بشكل سلبي حيث تؤدي إلى انخفاض القدرة التكليفية الفعلية للدخل القومي على المدى الطويل.

وعلى الرغم من ما يصاحب ذلك عادة من زيادة في الحصيلة النقدية للضريبة . لكنها زياد ظاهرية ناتجة عن تزايد قيمة السلع والخدمات وارتفاع الأرباح الناتج عن انخفاض قيمة النقد وتعد تلك الزيادة في الحصيلة الضريبية ليست نتيجة زيادة في عدد الوحدات الإنتاجية وتحسينها بل من القيمة الاسمية للربح ومن ثم الضريبة المفروضة عليه<sup>(١)</sup>.

لذا فإن تلك الزيادة الحاصلة في الحصيلة الضريبية المتأثرة بانخفاض قيمة النقد الحقيقية بسبب التضخم ما هي إلا زيادة ظاهرية.

## ثانياً: عوامل تشريعية :

## ➤ سعر الضريبة

ثبت بما لا يدع مجالاً للشك أن فرض الضرائب بصور مغال فيها يعد من أهم الدوافع الرئيسية لازدهار الاقتصاد الخفي، حيث تعد الضريبة في تلك الحالة كما شبهها بعض الباحثين بالنسبة للممول " بنزع ريش الطائر للحصول على أقصى عدد من الريش، ويتمثل نجاح قانون الضرائب في عدم شعور الممول بالألم<sup>(٢)</sup>

(١) د/ عباس أحمد الباز : النقود في الفكر الاقتصادي الإسلامي ومشكلة التضخم، مجلة ريادة الأعمال الإسلامية ، الهيئة العالمية للتسويق الإسلامي ، المملكة المتحدة سبتمبر ٢٠٢٢ ص ٣٦

(1) Jean Baptister colBERT cite Par GAUDEMET et .Molinier Finance publiques ToM2, Emprunt Fiscalite 4 eme ed, Montchres Tien paris ,1988 P. 214



ولعل السعر الضريبي أحد أهم العوامل الرئيسية في زيادة الحصيلة الضريبية إذ كلما ارتفع السعر الضريبي أدت إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية مع ثبات العوامل الأخرى المؤثرة على السعر الضريبي ومن هذه العوامل الوضع الاقتصادي للدولة ( انكماش- ازدهار- تضخم )، نوع المادة الخاضعة للضريبة وإمكانية نقل العبء الضريبي كذلك فإن حالة المكلف ووضعه الاجتماعي والاقتصادي له أثره في الهيكل الضريبي من حيث درجة تعلمه، فهل يمكن له مسك حسابات وتقديم إقرارات، أم أنه لا يستطيع ذلك، وهل لديه من الوعي الضريبي ما يسمح للإدارة الضريبية أن تثق بحساباته المقدمة، ويتم تحديد سعر الضريبة على أساسها أم لا.

مع تأكيد ما ذهب إليه البعض من أن خفض سعر الضريبة الحدي، وإن كان يتضمن نقصاً في إيرادات الدولة على المدى القريب، لكنه يمكن تعويض ذلك عن طريق ما يترتب من خفض سعر الضريبة من التوسع في مصادر أوعية الضريبة؛ ومن هنا تحقق مصلحة الممول في تخفيف عبء الضريبة عن كاهله، ومصلحة الخزينة العامة في زيادة الحصيلة نتيجة لزيادة أوعية الضريبة بدلاً من فرضها بسعر عال على مصادر ضيقة، فيزداد التهرب الضريبي<sup>(١)</sup>.

ثالثاً: النظام السياسي:

يختلف النظام الضريبي باختلاف النظام السياسي السائد، فمن المعروف أن الضريبة لا تفرض ولا تلغى ولا تعدل إلا بقانون، وذلك من خلال القوى السياسية المؤثرة، كذلك تؤثر الظروف السياسية التي تمر بها البلاد في النظام الضريبي، فمثلاً في حالات الحرب قد يتم فرض ضرائب جديدة لا وجود لها في حالات غير الحرب، كما يؤثر في ذلك الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها في الدول الأخرى كإضمام الدولة

(١) د/ هيثم محمد حرمي شريف : مكافحة التهرب الضريب في ضوء القانون المصري دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة بنها ٢٠١٢ م ، ص ٩٤

لمعسكر سياسي معين، قد يساهم في منح إعفاءات ضريبية في مجالات التعامل التجاري مع دول المعسكر .

وفي الدولة الإسلامية تم فرض ضريبة الجمارك في عهد خليفة المسلمين عمر بن الخطاب حيث تم فرض الضرائب على السلع<sup>(١)</sup>، نسبة ١٠ % على السلع التي تأتي من بلاد ليس بينهم وبين المسلمين عهد، (المعاملة بالمثل)، ٢,٥ % على سلع أهل الذمة، كما أبقى المشرع الإسلامى الحاجات الشخصية، وأموال التاجر الحربى الضرورية له، والتي لم يصطحبها معه للتجارة من ضريبة العشور.

رابعاً: العوامل التاريخية:

إن تطبيق أي نظام ضريبي يؤدي إلى أن يصبح تقليدياً، يعتاد عليه المكلفون، ويرتبون أمورهم على أساسه، وينتج عن ذلك الاستقرار والثبات للنظام الضريبي، ولكن يجدر بهذا النظام أن لا يصل إلى حد الجمود، بل يجدر به أن يتمتع بدرجة من المرونة، تسمح له بمواكبة التطورات الاجتماعية، والاقتصادية، والسياسية، في الدولة التي يطبق فيها، مما يزيد من فاعليته وتأثيره .

خامساً: العوامل الاجتماعية:

درجة النمو السكاني، فالدول التي تسعى لزيادة السكان تمنح إعفاءات عالية، والدول التي تشكو من الزيادة السكانية يكون الوضع فيها معكوساً، كذلك بالنسبة لوضع المرأة في المجتمع، هل هي عاملة أم لا.

(١) أبو عبيد القاسم بن سلام : كتاب الأموال - تحقيق د/ محمد عمارة - دار الشروق ١٤٠٩ القاهرة - ١٩٨٩ م - بند ١٦٥٤ ص ٦٣٦ .

## سادسا: كفاءة السلطات التشريعية والقضائية والتنفيذية

وتشمل كفاءة كل من السلطة التشريعية في سن القوانين الضريبية بحيث تكون سهلة الفهم وواضحة، تخلو من اللبس والغموض، وتضمن للمكلف كافة حقوقه، كما تضمن للإدارة الضريبية وسائل تقدير وتحصيل الضريبة بنصوص تشريعية واضحة.

كفاءة السلطة القضائية : سرعة البث في القضايا الضريبية نظراً لأهميتها للمكلف وللدولة في آن واحد، كما أنها تفسر نصوص القانون بشكل يبعث الثقة والاطمئنان في نفس المكلف ليتابع حياته العملية باستقرار دون أن يشعر بأنه سيظلم أو ينتقص من حقه.

كفاءة الإدارة الضريبية: الأثر الكبير في النظام الضريبي، من حيث درجة تأهيل الموظفين، والإعداد الكافي لهم، ليتمكنوا من القيام بواجباتهم في إجراءات الفحص، والتدقيق، وربط الضريبة، والقيام بتحصيلها، ومتابعة المتهربين منها، والمحافظة على التدريب المستمر لهم، لمواكبة التطورات في المجالات الاقتصادية والمحاسبية والمالية.

وبناءً عليه، فإنه على كل دولة أن تنتقي مجموعة الضرائب التي تشكل نظامها الضريبي، بما يتوافق وظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبما يتناسب وحضارتها وثقافتها، وكذلك قدرات أجهزتها الإدارية وكفاءتها، للتأكد من إمكانية تطبيق الضريبة بكفاءة مرتفعة، وتحقيق الأهداف المرجوة منها، فنجاح ضريبة في دولة ما لا يكون مقياساً لنجاحها في دولة أخرى، وذلك حتى تتمكن من تحقيق أهدافها على أكمل وجه.

## المطلب الثاني

### مبدأ عمومية الميزانية والضريبة الانتقائية

حددت النظرية التقليدية في المالية العامة عددا من المبادئ (القواعد) تهدف من ورائها وضع نشاط السلطة التنفيذية تحت رقابة السلطة التشريعية ، سواء كان ذلك عند اعتمادها للإيرادات العامة والنفقات العامة أو الرقابة عند تنفيذ الميزانية العامة.

إن مبادئ الميزانية هي قواعد نظرية كما وصفها فقهاء المالية العامة و كتابها ، منهم من بالغ بقيمتها وزاد عددها ، لكن حقيقة الأمر أن قيمة هذه المبادئ تختلف في الزمان و المكان وفق التشريع الوضعي لكل دولة ، ومن المبادئ الأساسية لإعداد الميزانية العامة للدولة مبدأ عمومية الميزانية : ويقصد بهذا المبدأ بأن تظهر تقديرات كافة الإيرادات و النفقات العامة بصورة تفصيلية في ميزانية الدولة ، دون إجراء مقاصة بين الإيرادات و النفقات التي تصرف في سبيل تحصيلها ، و دون إجراء أي مقاصة بين المبالغ المقدر إنفاقها، و ما قد تدره هذه النفقات من الإيرادات ، و الإلتزام بهذا المبدأ يتيح لكل من السلطة التنفيذية و التشريعية الوقوف على كافة المبالغ التي تنفقها و تحصلها الوحدات الحكومية ، فتستطيع بذلك من مراقبة الإنفاق الحكومي و محاربة الإسراف و تقييم الأداء و العمل على رفع الكفاءة الإنتاجية.

ووفقا لهذا المبدأ فإن كل الإيرادات تدخل إلى الخزينة العمومية دون تخصيص ثم توزع بعد ذلك حسب إحتياجات كل مصلحة . إلا أن هناك إستثناءات هي:

\* إذا إقتضت الدولة لتمويل مشروع معين ، فلا يجوز لها تخصيص ذلك القرض لأوجه إنفاق أخرى.<sup>(١)</sup>

(١) د/ هيثم محمد حرمي شريف: المالية العامة والتشريع الضريبي بدولة الإمارات العربية المتحدة ، دار الأفاق المشرقة ، الشارقة ٢٠١٩م ، ص٨٢

يجب الالتزام بمبدأين أساسيين فى إعداد الموازنة العامة وفقا لمبدأ عمومية الميزانية وهما :

١. عدم تخصيص الإيرادات: أن كل إيرادات الدولة تصب فى الخزنة العامة وتنفق على المرافق العامة، وليس كل مؤسسة تحصل إيرادات عامة تنفقها على نفسها كما يتخيل البعض
  ٢. تخصيص الاعتمادات : أن السلطة التشريعية تحدد مبلغ معين لكل بند من بنود الموازنة العامة وهنا لا يمكن أن يتم الإنفاق على أحد البنود من بند آخر دون الرجوع إلى السلطة التشريعية.
- عيوب مبدأ عمومية الميزانية:

- على الرغم من أن مبدأ عمومية الميزانية العامة للدولة يوضح كافة عناصر الإيرادات و النفقات العامة ، مما يسهل الرقابة إلا أنه يحمل بعيوب أهمها: (١)
- (١) لا يشجع على الإقتصاد فى الإنفاق، و ضغط تكاليف المصلحة، حيث أن كل توفير لهذه الأموال يعود إلى الموازنة العامة للدولة و ليس إلى المصلحة أو المرفق صاحب الوفرة.
  - (٢) كما أنه لا يشجع القائمين على إدارة المصلحة أو المرفق على العمل على زيادة الإيرادات بهدف الإستفادة منها فى تحسين الأداء.

(١) د/زكريا محمد بيومي:الاتجاهات الحديثة فى تطوير أساليب الموازنة العامة،مجلة القانون والاقتصاد،السنة الواحدة والخمسون،مطبعة جامعة القاهرة،مصر١٩٨٣ ص١٤٦.

ايرادات الضريبة الانتقائية تخضع لمبدأ عمومية الميزانية :

ولكن نري: أنه لكي يتحقق الهدف الأساسي من الضريبة الانتقائية يجب أن تخرج الإيرادات الناتجة عنها عن مبدأ " عمومية الميزانية " بحيث تُستثمر الإيرادات الناجمة عن الضريبة الانتقائية في (دعم الصحة العامة و التخفيف من تداعيات جائحة انتشار وباء كورونا (كوفيد-١٩)، و تطوير البيئة المحفزة لممارسة الرياضة من جميع فئات المجتمع، في كل الأوقات المتاحة لهم، ) .

ويمكن أن يتم ذلك من خلال الميزانيات الملحقة، كما تقوم بذلك كثير من

الدول <sup>(١)</sup> .

ومن ثم سئساهم الضريبة الانتقائية في تحقيق أهداف السياسة الاجتماعية للضريبة الانتقائية، وسئساعد على تحقيق الاستقرار المالي ودعم استراتيجية التحول الاقتصادي من خلال المساعدة على التحول نحو اقتصاد أكثر تنوعا واستدامة في إطار الرؤية الوطنية لدولة الإمارات ٢٠٣٠ .

(١) على سبيل المثال فرضت حكومة اقليم الكيبك في كندا ما يسمى بالضريبة الأولمبية على التبغ عام ١٩٧٦ من أجل المساعدة في تمويل الوفاء بالقرض 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 ٥,١٨ ٪ من إجمالي الحصيلة الناتجة عن هذه الضريبة. انظر في تفصيل ذلك :

Minard ،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 الثالث

## السياسة العقابية للتهرب الضريبي من الضريبة الانتقائية

يمكن للمكلف تجنب الضريبة والسياسة العقابية عن طريق التجنب الضريبي الذي يقصد به: اتيان فعل يعد غير مجرم، ولا يقرر القانون عليه عقاباً، مع توافر سوء النية من جانب المكلف الذي يهدف إلى التحايل على التشريع الضريبي، وله عدة صور منها: <sup>(١)</sup>:

١- امتناع الشخص عن اتيان الواقعة المنشئة للضريبة .

٢- استفادة الممول من سوء صياغة القانون، والثغرات الموجودة فيه لتجنب الضريبة دون أن تنسب إليه أى مخالفة لنص من نصوص القانون.

مثال ذلك في سنة ١٩٢٠ بعد صدور قانون حظر المشروبات الكحولية في أمريكا قانون ١٨ لسنة ١٩١٩م، أوجد صناع النبيذ طريقة ذكية للالتفاف حول القانون وعدم الخضوع للعقاب وزيادة المبيعات، فبدأوا في بيع عصير العنب المركز المعروف باسم "طوب العنب" مع تحذير يخبر الناس حرفياً بكيفية "عدم" تحويله إلى نبيذ؛ وكان نص التحذيري كالتالي:

"بعد إذابة الطوب في (٤ لترات إلا ربع) ماء، لا تضع السائل في إبريق في

الخزانة لمدة عشرين يوماً، لأنه سيتحول إلى نبيذ."

(2) Cowell. f.: cheating the Government: the Economics of Evasion of the MIT press, Cambridge massachusetts .1990 p.10.

ويختلف التجنب الضريبي عن التخطيط الضريبي TAX planning على الرغم من أنهما يتشابهان في كثير من الأمور أهمها عدم دفع الضريبة إلا أن التجنب ينطوي دائماً عن سوء قصد من الممول هادفاً التحايل على التشريع الضريبي حتى وإن إتفق تصرفه مع نص القانون، ولكنه في حقيقة الأمر مخالف تماماً لروح القانون مما يعنى أن تجنب الضريبة لا يكون إلا من قبل الممول إذ لا يعقل أن تهدف الدولة لفقد حصيلة الضرائب.

أما بالنسبة للتخطيط الضريبي فالأمر مختلف؛ لأنه يمكن أن يكون من قبل الدولة بهدف تحقيق أهداف اقتصادية وتنموية يفوق العائد منها حصيلة الضرائب، كما يمكن أن يكون من الممول لكن يجب توافر حسن النية.<sup>(١)</sup> وتنحصر السياسة العقابية للضريبة الانتقائية في الآتي:

#### أولاً: الغرامات الإدارية

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 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 الآتية<sup>(٢)</sup>.

(١) د/ محمود محمد عارف: التخطيط بين التدخل الحكومي والتحرير الاقتصادي - الطبعة الثانية - مكتبة المدينة بالزقازيق ١٩٩٧م ص ١١٩.

(٢) 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.



١. عدم قيام الخاضع للضريبة بعرض الأسعار شاملة الضريبة .
٢. عدم التقيد بشروط وإجراءات نقل السلع الانتقائية من منطقة محددة إلى منطقة محددة أخرى، وآلية المحافظة عليها، وتخزينها ومعالجتها فيها.<sup>(١)</sup>
٣. عدم قيام الخاضع للضريبة بتوفير قوائم أسعار السلع الانتقائية التي يقوم بإنتاجها أو استيرادها أو بيعها للهيئة .

يلاحظ هنا:

المشرع لم 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>(٢)</sup>

ثانياً: التهرب الضريبي.

بقصد بالتهرب الضريبي: استخدام الشخص لوسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها.<sup>(٣)</sup>

عرف الفقه الاقتصادي التهرب الضريبي بمفهومه الاقتصادي: كل تهرب من الضريبة من شأنه أن يفقد الدولة مورداً من موارد إيراداتها يستوي في

(١) 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.

(٢) المادة ١٣٣ من الدستور الاتحادي الصادر في عام ١٩٧١ والمعدل في مايو ١٩٩٦

(٣) المادة (١) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضريبة الانتقائية

ذلك أن يسلك المكلف بالضريبة طرقا مشروعة أو غير مشروعة أو تتوفر لديه اردة التهرب أم لا ، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره، مستفيدا من تباين الأنظمة ، والتشريعات الضريبية في الدولة من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تماما.<sup>(١)</sup>

حدد المشرع الاتحادي التصرفات التي يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي من الضريبة الانتقائية إذا قام بها وهي<sup>(٢)</sup>

١. إدخال أو إخراج سلع انتقائية للدولة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها كلياً أو جزئياً.

٢. إنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق.

٣. وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية بقصد التهرب من سداد الضريبة أو بقصد استردادها بدون وجه حق بقصد التهرب من سداد الضريبة.

٤. تقديم أي مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة أو بقصد استردادها بدون وجه حق.

(١) د/ سوزي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٨، ص ١٨

(٢) المادة (٢٣) مكرر من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٩) لسنة ٢٠٢٢ - تاريخ الإصدار ٢٦ سبتمبر ٢٠٢٢ (يعمل به من ١٤ أكتوبر ٢٠٢٢) في شأن تعديل أحكام بعض مواد المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية

يلاحظ هنا :

أن هذا النص 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، الذي تضمن عقوبات التهرب الضريبي وهي (عقوبة الحبس والغرامة التي لا تجاوز خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها أو بإحدى هاتين العقوبتين) ،<sup>(١)</sup> وهي نفس العقوبة التي ستطبق في حالة إتيان شخص لأي تصرف ذكره المشرع في المرسوم بقانون اتحادي في شأن الضريبة الانتقائية.

، و هنا تظهر إشكالية قانونية تتلخص بوجود هذه الجرائم التي سماها المشرع جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية دون أن يضع لها عقابا ، ولاشك أن غياب العقوبات الجزائية لهذه الجرائم يجعل التجريم غير ذي فاعلية ويجعله هو والعدم سواء، الامر الذي يترتب عليه الاعتداء على المصلحة المالية للدولة من خلال التهرب الضريبي الذي ليس له عقوبات جزائية .

ويمكن توضيح ذلك من خلال الآتي: <sup>(٢)</sup>

اولا: لقد اعتبر قانون الضريبة الانتقائية الاتحادي الأفعال المنصوص عليها في المادة (٢٣) جرائم تهرب ضريبي «بقوله: يعتبر الشخص مرتكباً

(١) المادة (٢٦) من القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية.  
(٢) د/ عبدالله محمد احجيله: جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية وإشكالية عقوباتها في التشريع الإماراتي: مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية ، مجلد ١٥ عدد ٢ ديسمبر ٢٠١٨م ص٣٨٣

لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بأي مما يأتي:...) دون أن يقرر لهذه الجرائم عقوبات جزائية، ومن استعراض لجميع نصوص قانون الضريبة الانتقائية الاتحادي ونصوص القوانين الضريبية الإماراتية الأخرى لم نجد أي نص يقر عقوبات جزائية لهذه الجرائم.

ثانيا : عدم النص على عقوبات لجرائم التهرب الضريبي في قانون الضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية التي أقرتها دولة الإمارات العربية ووقعت عليها في عام ٢٠١٦ ، رغم تأكيدها على ضرورة إقرار عقوبات لجرائم التهرب الضريبي.<sup>(١)</sup>

ثالثا: لا يمكن أن يُستنتج من عبارة (مع مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها) التي جاءت في مطلع المادة (٢٣) السالفة الذكر أن المشرع الاتحادي أراد أن يعاقب من يرتكب هذه الجرائم بالعقوبات الواردة في المادة (٢٦) من قانون الإجراءات الضريبية وهما عقوبتا الحبس والغرامة، لأنه لا يستفاد ذلك من كلمة "مراعاة" لأنه يُقصد بكلمة "مراعاة" من الناحية اللغوية: الأخذ بعين الاعتبار دون وجوب تطبيق العقوبات الواردة في قانون الإجراءات الضريبية على حالات التهرب من الضريبة الانتقائية.

ومن جهة ثانية، إن الصيغة القانونية للعبارة السالفة الذكر لا يستفاد منها أن قانون الضريبة الانتقائية أراد أن يعاقب من يرتكب هذه الجرائم

(١) المادة (٢٣) البند (٣) الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

بالعقوبات الواردة في نص المادة (٢٦) ولوأراد المشرع الضريبي ذلك لنص على هذه الإرادة بصيغة واضحة وجازمة مثلما نص في المادة (٧٧) من قانون ضريبة القيمة المضافة الاتحادي لسنة ٢٠١٧ على «جريمة التهرب الضريبي من قيمة الضريبة المضافة»، حيث جاءت صيغة المادة (٧٧) واضحة وجازمة على هذا النحو: ( إذا ثبت بأن شخصا غير مسجل قام بالحصول على سلع وفقا للبند ٣ من المادة ٤٨ من هذا المرسوم بقانون ، مدعيا بأنه مسجل، فيعتبر بأنه قام بالتهرب الضريبي ويعاقب ، وفقا للقانون الاتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية<sup>(١)</sup>)

رابعا : ثمة اختلاف واضح بين النماذج التي جاءت كصور للتهرب الضريبي في المادة (٢٦) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي وبين النماذج التي جاءت كصور للتهرب الضريبي في المادة (٢٣) من قانون الضريبة الانتقائية باستثناء نموذج واحد هو «جريمة تقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة»، وبالتالي لا يمكن المعاقبة على النماذج التي جاءت كصور للتهرب الضريبي في قانون الضريبة الانتقائية بعقوبات الحبس والغرامة المنصوص عليهما في المادة (٢٦) من قانون الإجراءات الضريبية.

(١) د/ عبدالله محمد احجيله: جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية، مرجع سابق ص ٣٨٤

## المبحث الرابع

### الآثار الاقتصادية للضريبة الانتقائية الاتحادية

تزخر منطقة دول مجلس التعاون الخليجي بالطاقة وغيرها من الموارد الطبيعية ٤٨,٥ ٪ من موارد العالم المثبتة من النفط والغاز.

و تخضع الموارد من عائدات النفط لملكية الدولة، ومع أن الحكومات المستفيد الأول منها إلا أن مصادر العائدات لدى الدول المصدرة للنفط محدودة للغاية وتعول بشكل كبير على عائدات الهيدروكربون التي تمثل أكثر من ٨٥ ٪ من إجمالي العائدات، وتتأثر هذه العائدات تائراً كبيراً بتقلب أسعار النفط والغاز على الساحة الدولية وبظروف العرض والطلب في السوق التي تخرج على نطاق واسع عن سيطرة أي دولة مصدرة للنفط وحدها .

وبما أن دول مجلس التعاون الخليجي تطبق سياسات مالية متوازنة يترتب عن ذلك أن سياسات الإنفاق والسياسات الضريبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بعائدات النفط، يكشف ذلك عن انحيازُ السياسة الضريبية انحياز مسامر للدورات الاقتصادية يسبب اضطراباً شديداً ويترجم إنفاقاً متنامياً في فترات الانكماش. (١)

(١) د/ ناصر السعيد: الإصلاحات الضريبية في دول مجلس التعاون الخليجي: النفط والعائدات الحكومية والضريبة الانتقائية وسوق التبغ ، مركز الخليج لسياسات التنمية نوفمبر ٢٠١٤ م ، بحث منشور على الانترنت / <https://gulfpolicies.org/> / تاريخ الزيارة ٢٤/١٢/٢٠٢٢ م .

توصى الحكومات بتطبيق سياسات ضريبية معاكسة للدورات الاقتصادية من أجل إضفاء الاستقرار على النشاط الاقتصادي عن طريق امتصاص الإنفاق في فترات الذروة وزيادة الإنفاق في فترات الانكماش.

وعليه ، تؤثر قرارات السياسة المالية التي يتبناها مصدرها النفط تأثيراً بالغاً في أداء الاقتصاد الكلي وفي نمو الاقتصاد غير النفطي، إضافة إلى ذلك يشكل الغاز والنفط موارد غير متجددة ، وعليه تؤثر القرارات المتعلقة باستخراج النفط والإنفاق والاستثمار أو التوفير في مسألة الانصاف بين الاجيال ، فحينما تستهلك كميات أكبر اليوم ، تتناقص الكميات المتوفرة للأجيال المستقبلية .

إن القواعد الضريبية دول مجلس التعاون الخليجي شديدة الانحسار وهي تعول بدرجة كبيرة على عائدات النفط والغاز ، باستحداث مصدر للعائدات يكون ذات قاعدة شاملة مثل الضريبة على الانتقائية بهدف تعويض التآكل التدريجي في عائدات الضريبة الجمركية تراجع عائدات النفط، وبناء استدامة وحماية خطط النفقات ، الآثار التي تحدثها الضريبة على الاقتصاد الوطني ، من حيث الكميات الاقتصادية (وهي الاستهلاك والادخار والإنتاج) وكذا تأثير الضريبة في الأسعار وإعادة توزيع الدخل الوطني، له أثر كبير من الناحية الاجتماعية على الدخل الحقيقي للأفراد، ويكون لها الأثر المباشر في حث المكلفين في مختلف المجالات الاقتصادية إلى إعادة النظر في مخططاتهم الإنتاجية والتمويلية .

من هنا سوف نعرض للآثار الاقتصادية والمالية المتوقعة للضريبة الانتقائية من خلال الآتي:

## المطلب الأول

### الأثار الاقتصادية للضريبة الانتقائية وزيادة حالات التهرب الضريبي

أولاً: تأثير الضريبة الانتقائية على معدل الاستهلاك

يتحدد هذا المعيار على أساس ما ينفقه الشخص من أموال على السلع والخدمات، وتتدخل الدولة لاعادة التوزيع الاستهلاك على مختلف الأفراد حتى تتحقق العدالة في توزيع الاستهلاك

وتعتبر 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 الساندة .

١. مرونة الطلب ومرونة العرض :

في مجال السياسة الاقتصادية تستخدم المرونة في الدراسات الخاصة بأثر الضرائب على الأفراد والمؤسسات . فعندما تقرر الدولة فرض ضريبة على سلعة معينة فإن معرفة مرونة الطلب ومرونة العرض لتلك السلعة ضروري لمعرفة مدى تآثر المستهلكين بالضريبة الانتقائية.

العلاقة بين السعر والكمية المطلوبة عكسية بينما العلاقة بين السعر والكمية المعروضة طردية لكننا لم نتطرق لدرجة استجابة الكمية (مطلوبة أو معروضة) للتغير



في السعر والتي تتغير من سلعة لأخرى في حالة ما إذا كان الطلب على السلعة الانتقائية الخاضعة للضريبة مرناً والعرض عليها غير مرّن فإن عبء الضريبة سيتحمل بها البائعون في هذه الحالة .<sup>(١)</sup>

وبعبارة أخرى ، فإن مرونة الطلب السعرية تعني النسبة المئوية للتغير في الكمية المطلوبة من سلعة ما والناشئ عن التغير في سعر السلعة بمقدار واحد في المائة .

وتفسير ذلك يتجلى في أنه بعد الضريبة على السلعة التي يكون الطلب عليها مرناً والعرض غير مرّن، 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

(١) يقصد بمرونة الطلب درجة استجابة الكمية المطلوبة من السلعة للتغير الذي يحدث في ثمنها. ويميز الفقه الاقتصادي بين خمسة صور للمرونة: الطلب المرّن، الطلب غير المرّن، الطلب متكافئ المرونة، الطلب عديم المرونة والطلب لانهاهي المرونة. أما مرونة العرض فيقصد بها درجة استجابة الكمية المعروضة من السلعة للتغير الذي يحدث في ثمنها. وهناك خمسة صور لمرونة العرض: العرض المرّن، العرض غير المرّن، العرض متكافئ المرونة، العرض عديم المرونة والعرض لانهاهي المرونة. لمزيد من التفصيل حول شرح كل نوع من أنواع مرونة الطلب ومرونة العرض

انظر:

- د/عاطف حسن النقلي: مبادئ الاقتصاد المالي ، مكتبة النصر الزقازيق، مصر ٢٠٠١ص١٣٨/١٤٨
- د. عبد الباسط وفا : مبادئ علم الاقتصاد"، أكاديمية شرطة دبي، دبي، ٢٠١٧ ص. ٣٤٩٣٥١ وصد. ٣٦٥٣٦٦.

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 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 المرونة فإنه من المتصور أن يتقاسم البائعون والمستهلكون عبء الضريبة.

## ٢ - 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% . حتى وفي حال المنافسة الكاملة، فإن طبيعة تأثير الطلب والعرض بين الأسواق المتعددة في حالة التوازن العام قد يخلق آثاراً غير متوقعة<sup>(١)</sup>.

كأن ترتفع أسعار التجزئة بمعدل أكبر من قيمة الضرائب الانتقائية، أو ربما تنخفض الأسعار بعد فرض هذا النوع من الضرائب<sup>(٢)</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>(٣)</sup>.

ولقد أكدت بعض الدراسات الأخرى أن أسعار المستهلكين قد ارتفعت بنسبة تزيد على ١٠٠% من قيمة الضريبة الانتقائية المفروضة في الولايات المتحدة الأمريكية على المستويين الفيدرالي والمحلي<sup>(٤)</sup>.

- 
- (1) Delipalla ; S. and Keen, M . , (1992). “the comparaisn between ad vaiorem and specific taxation under imperfect competition . Op cit p”, 359
- (2) Hotelling, H. “(1912) ’Edgeworth s. taxation paradox and the nature of supply and demand functions” Journal of Political Economy ,40,pp.557616. Cited in Hines, 2007 2, Office of Tax, Policy May 31, 2007.
- (3) M. J. (1991). Is gasoline tax regressive? In tax policy and the Economy, Vol. 5, ed, David F. Bradford. Cambridge MA: MIT Press . pp, 145.164
- (4) Besley, T. and Harvey R. (1999). ” Sales taxes and prices: An empirical analysis National Tax , Journal, vol.52 pp. 157178.

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 التي تفرض عليها الضريبة. (١)

#### ثانياً: 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 ذلك 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 تأثر هذه الصناعات بالضريبة الانتقائية قد يبدو للوهلة الأولى أحد المعوقات الرئيسية لفرض مثل هذا النوع من الضرائب، ومن ثم فإن هذا الاعتبار لا يجوز أن

(١) د/ محمد إبراهيم الشافعي: الضريبة الانتقائية، مرجع سابق ص ٤٣

يتجاهله صانعو القرارات المالية والاقتصادية في الدولة. وعلى الرغم من منطقية الطرح السابق إلا أنه لا يجب الأخذ به على إطلاقه، فالأمر سيتوقف على الآتي :

- عدد السلع الخاضعة للضريبة وأيضاً على أهميتها
  - ومدى وجود بدائل لها.
  - وأيضاً على سعر الضريبة.
  - وعلى ما إذا كانت الدولة منتجة أو مستوردة للسلع الخاضعة للضريبة.<sup>(١)</sup>
- 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 للآتي:
- لعدم أهمية السلع محل الضريبة بالنسبة لقطاع كبير من المستهلكين ومن ثم عدم تأثرهم بها.
  - الضريبة تصيب عدداً محدوداً من السلع وليس قطاعاً كبيراً منها ومن ثم فإن تأثيرها على معدل الاستهلاك الكلي لن يكون كبيراً.
  - دولة الإمارات مستورد صرف لهذه السلع ومن ثم لن تتأثر مشروعاتها الإنتاجية بتلك الضريبة.

ثانياً: الضريبة الانتقائية الاتحائية وزيادة حالات التهرب الضريبي.

إن أثر الضريبة الانتقائية على الاسعار يختلف من دولة إلى أخرى حسب الظروف المحيطة بها، ويمكن التاكيد على أنه في حالة فرض ضريبة دون إجراء تخفيضات في الضرائب الأخرى، فإن التجار يقومون باستغلال الفرصة ورفع الاسعار.

(١) المرجع السابق مباشرة ، ص ٤٥

وهنا يبوا الأمر مقلق بشأن الضريبة الانتقائية بسبب تأثيرها الكبير على رفع أسعار السلع والخدمات وزيادة وطاقاتها على بعض طبقات المجتمع.

وهو ما قد يساعد وبشدة على زيادة حالات التهرب نتيجة الارتفاع الشديد لأسعار السلع التي تباع في السوق فيشيع تهريب هذه السلع باستخدام الطرق الاحتياطية ويتم بيعها بعيداً عن أعين الأجهزة الحكومية بسعر منخفض مقارنة بسعرها المعلن في السوق الأصلية<sup>(١)</sup>

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 ذلك مع حدوث زيادة في حجم التجارة غير المشروعة تراوحت ما بين ٥-٢٠ % 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.<sup>(٢)</sup>

(١) تزامنا مع بداية العمل بقانون حظر الكحول رقم (١٨) بالولايات المتحدة عام ١٩١٩م، شهدت الأنشطة الإجرامية ارتفاعاً مذهلاً حيث تزايد نفوذ رجال العصابات والذين عمدوا إلى تصنيع الكحول وبيعها بطريقة غير قانونية محققين أرباحاً خيالية. ولعل أبرز هؤلاء الخارجين عن القانون "أل كابوني" والذي كان يحقق بمفرده أرباحاً سنوية بلغت قيمتها ٦٠ مليون دولار. إضافة إلى كل هذا ارتفعت نسبة الفساد بين رجال الشرطة الأميركية الذين لم يمانعوا من أخذ الرشوة مقابل غض النظر عن الأنشطة غير القانونية لرجال العصابات.

1. Wayne Curtis, "Bootleg Paradise" , American Heritage, April/May 2007.

انظر: [www ar.wikipedia.org](http://www.ar.wikipedia.org) تمت الزيارة في ٢٠٢٣/١/٥

(2) 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

ونتيجة لما سبق من زيادة حالات التهرب الضريبي وارتفاع اسعار السلع في السوق الأصلية تراجعت عائدات الضريبة الانتقائية بأكثر من ٥,١ مليار يورو<sup>(١)</sup>

خاصة أنه من المعلوم أن تؤدي زيادة الضرائب على التبغ بشكل مغالا فيه إلى زيادة الاتجار غير المشروع بمنتجاته، وبالتالي إلى نشأة مجموعات إجرامية منظمة ومنظمات إرهابية تعمل على الاتجار غير المشروع في السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية.

ولابد هنا من التنبيه على الأجهزة المعنية في الدولة من أجل التصدي لظاهرة تهريب السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية في دولة الإمارات، حتى لا تتكرر تجربة الدول التي انخفضت بها حصيللة الضريبة الانتقائية نتيجة ارتفاع سعرها<sup>(٢)</sup>.

ولتأكيد صحة نظرية (روبرت ماندل) أصبح لزاماً أن ننظر إلى بعض الدول التي طبقت هذه الضريبة ، والمقارنة هنا بين تجارب بعض الدول لها أهميتها حيث لا يمكننا إجراء تمييز بين الأشياء دون وجود مقارنة تسمح لنا بمعرفة أنفسنا ومعرفة الآخرين بطريقة أفضل، كما تمكنا المقارنة بأخذ التجارب الناجحة للدول المتقدمة، والعمل على تطبيقها في الاقتصاد الوطني. وذلك لتفادي البداية من الصفر مما يعنى أن المقارنة بين الأنظمة الاقتصادية المختلفة لا تعد هدفاً في حد ذاتها ولكنها تعد طريقة أو منهجاً يتم استخدامه لتحقيق مختلف الأهداف التي يصبو إليها أي قانون للضرائب سواء من حيث وفرة الحصيللة، أو من حيث الحد من التهرب، أو من حيث تحقيق التوازن<sup>(٣)</sup>.

(١) محمد إبراهيم الشافعي : الضريبة الانتقائية دراسة تحليلية ،مرجع سابق ، ص ٥٥

(٢) سوزانا صبحي أحمد: تأثير السياسة الضريبية على النمو الاقتصادي – رسالة ماجستير – كلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة القاهرة ٢٠٠٣م – ٢٠٠٤م ص ٨٥

١ J.c.DRIE·Procédures de contrôle. fiscal: lavoiede l'equilibre, paris éd. L;Harmattan "col.Finances publiques" Paris, 2005, P.30.

## المطلب الثاني

### التجارب الدولية للضريبة الانتقائية

سنتناول تجارب بعض الدول المطبقة للضريبة الانتقائية و بمختلف النسب الضريبية و لبيان دور هذه الضريبة في الحصيلة الضريبية ( هدف مالي ) و الحفاظ على صحة المستهلك من جهة اخرى ( هدف اجتماعي ) فضلا عن معرفة طريقة احتساب الضريبة اذا كانت بشكل نسبة مئوية مقطوعة او بحسب وحدة الاستيفاء الخاصة بالسلعة .

❖ جمهورية مصر العربية:

تعرف ضريبة الجدول في مصر بأنها ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول المرفق بالقانون ، وذلك بخلاف الضريبة على القيمة المضافة ، ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك<sup>(١)</sup>

ومن هذا التعريف نستطيع ان نتبين الخصائص الآتية لهذه الضريبة :

١- ضريبة انتقائية : تفرض على سلع وخدمات محددة ، ومبينة بالجدول المرفق للقانون ، ومن ثم فإن ما لم يدرج بهذا الجدول لا يخضع للضريبة . ولا يجوز القياس أو التوسع في تفسير معانى ونطاق السلع والخدمات الواردة بالجدول ليضم

(١) المادة (٣٦) القانون رقم 67 لسنة 2016 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة



إليها سلع أو خدمات أخرى غير محددة أو مبينة وصفاً أو مسمى بذلك الجدول ، لا يجب الاعتماد فقط على مسميات السلعة وإنما العبارة بمكونات المنتج للتحقق<sup>(١)</sup>

٢- ضريبة تكميلية : الأصل أن ضريبة الجدول ضريبة تكمل وتضاف إلى الضريبة الأصلية : ضريبة القيمة المضافة . ما لم يخرج المشرع المصرى من هذا الأصل بنص خاص ، حيث تنقسم السلع والخدمات المبينة بالجدول إلى نوعين : النوع الأول سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط ، والنوع الثاني: سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة مع السماح بخصم ضريبة المدخلات.

٣- ذات سعر وأحكام خاصة : يضع المشرع لضريبة الجدول سعر خاص ، بأسعار خاصة لكل نوع منها ، وذلك وفقاً للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها .

٤- لا يشترط لها حد تسجيل : ألزم القانون كل منتج أو مؤدى أو مستورد لسلعة أو خدمة من السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول المرفق للقانون أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه .<sup>(٢)</sup>

#### ❖ السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول

يقسم المشرع السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول في مصر إلى قسمين : الأول سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط ، والثاني سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول والضريبة على القيمة المضافة.

(١): مصلحة الضرائب المصرية التعليمات رقم (١٠) لسنة ٢٠١١ .

(٢) المادة (٤١) القانون رقم 67 لسنة 2016 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

## القسم الأول : سلح وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط

## جداول المرافق لقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ (١)

سلعة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
التبغ خام أو غير مصنوع وفضلاته ١ - تمباك ٢ - غير	القيمة	١٠٠ % بحد أدنى ٤٠ جنيهاً على كجم (صافى) ٧٥ % بحد أدنى ١٦ جنيهاً على كجم (صافى)
تبغ مصنوع خلاصات خلاصات أرواح: ١ - سجائر - تبغ الغليون - مكبوس ٢ - سيجار توسكاني ٣ - السجائر	القيمة القيمة *** لكل ٢٠ سجارة والعبوات الاخرى بذات النسبة	* ٢٠٠ % بحد أدنى ٥٠ جنيهاً لكل كجم مصنع ** ٢٠٠ % بحد أدنى ٣٥ جنيهاً لكل كجم مصنع *** ٥٠ % من سعر بيع المستهلك النهائي بالاضافى إلى: -٢٧٥ قرش للعبوة التي تقل عن سعر البيع النهائي عن ١٣ جنيه. -٤٢٥ قرش لكل عبوة أعلى من ١٣ جنيه وأقل من ٢٣ جنيه. -٥٢٥ قرش لكل عبوة أعلى من ٢٣ جنيه.
٤ - المعسل والنشوق والمدغة ودخان الشعر المخلوط وغير المخلوط	القيمة	١٥٠ %
٥ - خلاصات وأرواح التبغ	القيمة	٥٠ %

(١) يراجع هنا:

- الإدارة العامة لبحوث سلح الجدول بالملف رقم ١٠١/١/١١
- كتاب مبلغ رقم ٨ لسنة ٢٠١٢ بتوقيع مدير عام بحوث السلح العامة والمستوردة.

السلعة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
٦ - غيرها... (٣,٤)	القيمة	٥٠% بحد أدنى ١٦ جنيهاً عن كجم صافى من الدخان الخام فى صناعتها.
منتجات نפט: (أ) بنزين: ١ - بنزين ٨٠ أوكتين (مستورد) ٢ - بنزين ٨٠ أوكتين (محلى) ٣ - بنزين ٩٠ أوكتين (مستورد) ٤ - بنزين ٩٠ أوكتين (محلى) ٥ - بنزين ٩٢ أوكتين (مستورد) ٦ - بنزين ٩٢ أوكتين (محلى) ٧ - بنزين ٩٥ أوكتين (مستورد) ٨ - بنزين ٩٥ أوكتين (محلى) ب- كيروسين ج- سولار د- ديزل أويل هـ - فويل أويل (مازوت)	اللتر	قرش ٣,٠ جنيه ١٨,٠ ٤٨,٠ ٦٣,٠ ٤٨,٠ ٦٥,٠ ٣,٠ ٠,٨ ٣٦,٠ ٣٦,٠ ٠,٨ ٥٠,٠
٣ - زيوت نباتية ثابتة ، سائلة ، جامدة ، منقاة او مكررة	اللتر	٠,٥%
٤ - زيوت وشحوم حيوانية او نباتية مهدرجة جزئياً او كلياً او مجمدة او منقاة بأية طريقة أخرى وإن كانت مكررة ولكن غير محضرة أكثر من ذلك	القيمة	٠,٥%
٥ - المقرمشات والمنتجات المصنعة من دقيق والحلوى من عجين عدا الخبز بجميع انواعه	القيمة	٥%
٦ - البطاطس المصنعة (الشيبسى وأبداله)	القيمة	٥%

السلعة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
٧ - الأسمدة ، والمبيدات الزراعية (١)	القيمة	٥%
٨ - الجبس	القيمة	٥%
٩ - المقاولات وأعمال التشييد والبناء (توريد و تركيب) (٢)	القيمة	٥%
١٠ - الصابون و المنظفات الصناعية للإستخدام المنزلى (صنف مستحدث)	القيمة	٥%
١١ - النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس - سكة حديد) (٣)	القيمة	٥%
١٢ - الخدمات المهنية والإستشارية (٤)	القيمة	١٠%
١٣ - الإنتاج الإعلامى والبرامجى ، وأفلام السينمائية والتليفزيونية والتسجيلى والوثائقية وأعمال الدراما التليفزيونية والإذاعة والمسرحية (صنف مستحدث)	القيمة	٥%

(١) الطعن بالنقض رقم ١٨٤٤ لسنة ٧٣ ق جلسة ٨ / ٥ / ٢٠٠٨ ، والطعن بالنقض رقم ٩٨٨ لسنة ٦٨ ق جلسة ١٤ / ١٢ / ٢٠٠٩ .

(٢) المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦

(٣) الطعن بالنقض رقم ٤١٩٦ لسنة ٦٧ جلسة ١٠/١٢/١٩٩٨

(٤) المادة (٧٧) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦

القسم الثانى : سلح وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة ١٤ % وتخصم ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط<sup>(١)</sup>

م	السلعة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
١	- مياه غازية سودا أو مياه غازية معطرة ومحلاة أو غير محلاة معبأة فى زجاجات أو أوعية أخرى	القيمة	٨%
٢	الجعة (البيرة) غير الكحولية	القيمة	٨%
٣	الجعة (البيرة) الكحولية	القيمة	٢٥٠% بحد أدنى ٥٠٠ جنيهاً عن الميكوتولتر
٤	محضرات عطور أو نظرية أو تجميل ومنتجات معدة لعناية بالجلد والشعر	القيمة	٨%
٥	- أجهزة تكييف الهواء ووحداتها المستقلة	القيمة	٨%
٦	(أ) كحول إثلى نقى غير محول مهما بلغت درجته الكحولية . (ب) كحول محول من أى درجة للوقود... (ج) نبيذ عنب طازج وعصير عنب أوقف إختماره بإضافة الك (بما فى ذلك المستلا) وفرموت وأنبذة أخرى ، مشروبات مخمرة... (د) مشروبات روحية ومشروبات كحولية محلاة ، معطرة ، مشروبات كحولية أخرى ، محضرات كحولية مركبة ، مقطرات طبيعية.	اللتر الصرف اللتر اللسائل القيمة	١٥ جنيهاً جنيه واحد ١٥٠% بحد أدنى ١٥ جنيهاً عن اللتر السائل ١٥٠% بحد أدنى ١٥ جنيهاً عن اللتر السائل
	-التليفزيونات (أكبر من ٣٢ بوصة)	القيمة	٨%

(١) تعليمات رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٩.

م	السلعة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
٧	الثلاجات (أكبر من ١٦ قدم) الديب فريزر		
٨	سيارات خاصة لنقل الأشخاص في ملاعب الجولف ، سيارات مماثلة.	القيمة	%١٠
٩	سيارات ركوب حتى ١٦٠٠ سم ٣ أو ذات المحركات الدوارة فيما عدا المركبات ذات الثلاث عجلات التي تعمل بمحرك دراجة نارية.	القيمة	%١
١٠	سيارات ركوب سعة السلندرات ١٦٠١ سم ٣ حتى ٢٠٠٠ سم ٣ أو ذات المحركات الدوارة ، وسيارات نقل البضائع والأشخاص معاً وسيارات الجيب وسيارات رحلات ومعسكرات مجهزة للمعيشة ومقطورات مجهزة للرحلات.	القيمة	%١٥
١١	سيارات ركوب سعة السلندرات أكثر من ٢٠٠٠ سم ٣ أو ذات المحركات الدوارة (محلى) ب سيارات ركوب سعة السلندرات أكثر من ٢٠٠٠ سم ٣ أو ذات المحركات الدوارة (مستوردة)	القيمة القيمة	%١٥ %٣٠
١٢	خدمات الاتصالات عن طريق شبكات المحمول	القيمة	%٨

## ❖ المملكة الأردنية الهاشمية

وبالنسبة للضريبة على السلع الضارة فقد تم انشاء نظام الضريبة الخاصة

الأردني و بعض السلع الأخرى كما يأتي :

جدول (٢) نظام الضريبة الخاصة الأردني

ت	السلعة	وحدة الإستهفاء / باللتر	الضريبة الخاصة بالدينار الأردني
١	الجمعة بكحول	اللتر	٢٥٠ فلس
٢	المسكرات والمشروبات الكحولية بما في ذلك الأنبيذة والمشروبات المخمرة الأخرى	اللتر	٥٥٠ فلس
٣	تبغ أركلية (تمباك)	١٠٠ غرام	١٢٠٠ فلس
٤	تبغ أركلية (المعسل)	١٠٠ غرام	٦٥٠ فلس
٥	السجائر المطروحة للإستهلاك المحلي وحسب سعر البيع للمستهلك	علبة سعة (٢٠) سيجارة	٥٧٠ فلسا مضافا إليها مبالغ تبدأ من ٥٤٥ فلس إلى ١٣١٥ فلس وبحسب سعر بيع ماركة السجائر

المصدر : (وفقا لأحكام الفقرة (ب) من المادة (6) من هذا القانون ٦ لسنة ١٩٩٤م قانون الضريبة العامة على المبيعات.

واهتمام المملكة الأردنية الهاشمية لهذه الفئة من السلع بأن تم وضعها في نظام خاص للضريبة سمي بالضريبة الخاصة للمساهمة في الإيرادات الضريبية للمملكة من جهة ومن أجل الحفاظ على صحة المستهلك الأردني من جهة أخرى ، ومن خلال الجدول السابق نستنتج ان الضريبة المفروضة على مثل هذه السلع لا تحتسب بشكل نسبة وإنما حسب وحدة الأستهفاء سواء كانت (علبة) للسجائر أو (اللتر) للمشروبات الكحولية .

## ❖ الولايات المتحدة الأمريكية

أولاً: تجربة حظر المشروبات الكحولية وآثارها الاقتصادية السيئة خلال القرن التاسع عشر

مع حلول منتصف شهر يناير سنة ١٩١٩ وافقت ٣٦ ولاية أمريكية على القانون رقم ١٨ والذي يقضي بحظر المشروبات الكحولية (منع صناعة أو نقل أو تصدير أو استيراد المشروبات الكحولية) ليتم عقب ذلك تمرير هذا القانون والذي تقرر أن يدخل حيز التنفيذ بعد سنة، فضلاً عن ذلك ومع حلول شهر أكتوبر من نفس السنة مرر الكونغرس الأمريكي مجموعة من القوانين الأخرى لدعم قانون حظر الكحول وبسبب غياب المشروبات الكحولية أفلست العديد من المطاعم الأمريكية وأغلقت أبوابها. (١)

وخسرت الولايات المتحدة الأمريكية حوالي ١١ مليار دولار على شكل ضرائب ورسوم جمركية فرضت سابقاً على المنتجات الكحولية، فضلاً عن ذلك أجبرت الإدارة الأمريكية على إنفاق ما يقارب ٣٠٠ مليون دولار من أجل تدعيم قرار حظر المشروبات الكحولية وتم صناعة الكحول وترويجها بشكل غير قانوني، لم يتردد رجال العصابات في استخدام مواد سامة ومضرة بالصحة، وبسبب ذلك سجلت نسبة الوفيات بسبب التسمم عن طريق الكحول ارتفاعاً واضحاً حيث تم الحديث حينها عن وفاة ما لا يقل عن ١٠٠٠ أميركي سنوياً بسبب الكحول السامة.

2. Wayne Curtis, "Bootleg Paradise" , American Heritage, April/May 2007.

انظر: [www.ar.wikipedia.org](http://www.ar.wikipedia.org) تمت الزيارة في 5/1/2023



❖ نهاية العمل بقانون حظر المشروبات الكحولية بالقانون رقم ١٨ .

مطلع الثلاثينات، ارتفعت تدريجياً أصوات نادات بضرورة إلغاء القانون رقم ١٨، سنة ١٩٣٢ ومع احتدام أزمة الكساد العظيم أصبح إلغاء قرار حظر المشروبات الكحولية أمراً لا مفر منه، حيث كان ذلك ضرورياً من أجل خلق المزيد من فرص العمل، نتيجة لذلك استغل المرشح للرئاسة الأميركية فرانكلن روزفلت هذا العامل خلال حملته الانتخابية واعدأ الجماهير بإلغاء القانون رقم ١٨ في حال فوزه.

حقق فرانكلن روزفلت النصر خلال السباق الرئاسي ليعين رئيساً للولايات المتحدة الأميركية، وعلى إثر ذلك لم يتردد الأخير في عرض قرار من أجل إلغاء حظر الكحول سنة ١٩٣٣ وافق عليه الكونغرس وقد حمل هذا القرار الجديد اسم القانون رقم (٢١).

وخلال الفترة التالية عرض القرار على مختلف الولايات الأميركية ليلقى ترحيباً واسعاً وفي الأثناء واصلت بعض الولايات العمل بقانون حظر الكحول إلى حدود سنة ١٩٦٦ حيث كانت ولاية ميسيسيبي آخر ولاية ألغت القانون رقم ١٨ على أراضيها لتسمح بعودة الكحول.

ثانياً: فرض الضريبة الانتقائية بدلا من الحظر :

في بداية الأمر عندما فرض قانون الدخل الداخلي الأول لعام ١٧٩١ م ، ضريبة على الخمر والتبغ ، وفي عام ١٩٣٤ م ، ادارت الوحدة (IRS) قوانين الإيرادات الداخلية تم تأسيس وحدة ضرائب الكحول (ATU) التي تحكم صناعة الكحول بعد انتهاء الحظر ، وفي عام ١٩٥١ م ، نقلت مصلحة الضرائب مصلحة الضرائب على التبغ الى تسمية وحدة الضرائب على الكحول والتبغ ، وفي ١٩٧٢/٧/١ م تم فصل هذه الوظائف الضريبية والتنظيمية عن مصلحة الضرائب عندما انشأت وزارة الخزانة الأمريكية (ATF) .

عينت وزارة الخزانة الأمريكية في ٢٤/١/٢٠٢٣ م، رسمياً المكتب الجديد لضرائب و تجارة المشروبات الكحولية والتبغ (TTB) كجزء من مكتب السياسة الضريبية في وزارة الخزانة الأمريكية، إذ يتم فرض الضرائب على السجائر والمشروبات الكحولية الأمريكية على كل من المستوى الفيدرالي ومستوى الولاية، فضلاً عن أي ضرائب مبيعات محلية أو ضرائب محلية محددة على السجائر والمشروبات الكحولية طوال التاريخ الأمريكي .

الضرائب على السجائر: تختلف ضرائب السجائر بشكل كبير من ولاية إلى أخرى في الولايات المتحدة، على سبيل المثال، تفرض ميسوري ضريبة على السجائر تبلغ 17 سنتاً فقط لكل عبوة، وهي أقل نسبة في البلاد في حين أن نيويورك لديها أعلى ضريبة سجائر في الولايات المتحدة: 4,35 دولار لكل عبوة، ووفقاً للبيانات الصادرة عن منظمة الصحة العالمية حول ضرائب السجائر في جميع أنحاء العالم، تحتل الولايات المتحدة المرتبة 36 من أصل 50 دولة من حيث عدد السكان من حيث النسبة المئوية لتكاليف علب السجائر من الضرائب، وتقدر بياناتهم أن الضرائب تشكل 42,5٪ من تكلفة علبة السجائر في الولايات المتحدة، مقارنة بنسبة 82,2٪ في المملكة المتحدة، التي لديها أعلى ضرائب على السجائر.

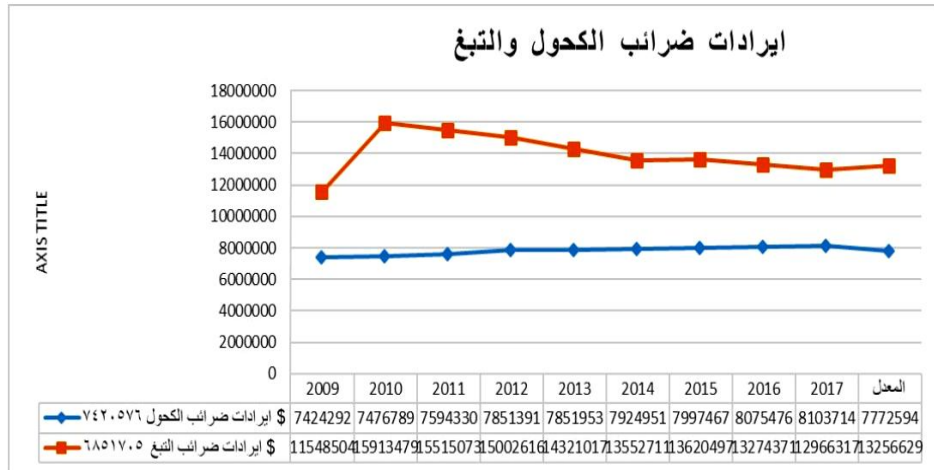
ضريبة التبغ: تطبق بنسب مختلفة من ولاية إلى أخرى، وتعتبر ولاية بنسلفانيا الاستثناء الوحيد، حيث أنها لا تفرض ضرائب دخانية أو سيجار على الإطلاق، وفي عام ٢٠١٤ تم فرض ضريبة على السجائر الإلكترونية لأول مرة كمنتجات للتبغ .<sup>(1)</sup>

(1) Juffras , Jason Nicholas , A Comparative Case Study of Tax Policy Decisions in the District of Columbia, Maryland, and Virginia , The

أدت الآثار الصحية الضارة للتدخين الى زيادة ضريبة السجائر في عام ٢٠٠٩ ، كما حصل في ولاية فرجينيا الأمريكية اذ اقترح حاكم الولاية الى مضاعفة الضريبة على السجائر للضعف ، فضلا عن ما حصل في معظم الولايات الأمريكية الأخرى فضلا عن زيادة الإيرادات الضريبية .

ايرادات الولايات المتحدة الأمريكية للسنوات من ٢٠٠٨-٢٠١٧ بحسب تقرير الأداء السنوي وخطة الأداء لعام ٢٠١٩ (١).

### ايرادات ضرائب الكحول والتبغ في الولايات المتحدة الأمريكية



المصدر : وزارة الخزانة الأمريكية / مكتب الضرائب والتجارة والتبغ ،

Columbian College of Arts and Sciences of The George Washington University ,2015 .pp346

(١) وزارة الخزانة الأمريكية / مكتب الضرائب والتجارة والتبغ: <https://home.treasury.gov> تاريخ الزيارة ٢٠٢٢/١٢/٣٠

ونرى هنا بوضوح مقدار الزيادة في الايرادات الضريبية للسجائر والتبغ في عام ٢٠٠٩ الى ٦ مليار دولار الى ١١ مليار دولار ٢٠١٧م

### المطلب الثالث

#### تقييم الضريبة الانتقائية

الضريبة الانتقائية على الرغم من دورها في دعم إيرادات الدولة ومحاولة حث الافراد على الحد من استهلاك السلع الضارة بصحة الإنسان والبيئة إلا إنها لم تخلو من النقد، من عدة جوانب أهمها (١)

١ - أنها ضريبة لا تستهدف في الأساس إلا المورد المالي ، وأنها تستتر وراء الادعاء بالحد من المخاطر لتبرير فرض الضريبة ، بالرغم من أن وعاءها الرئيس هو السلع غير المرنة كالسجائر والكحول التي لا يؤثر فرض الضريبة على الحد من استهلاكها ، أو السلع الضرورية التي تبدو ظاهراً أنها تفرض على الأغنياء بينما يعاني الفقراء من وطأتها ، كالضريبة على البنزين التي لا يعاني منها قائدو السيارات الخاصة وخدمهم، بل إن فرضها على كافة المركبات يؤدي إلى ارتفاع تكلفة النقل ، مما يتحمل عبأها الركاب جميع ومعظمهم من الفقراء أو الطبقات البسيطة.

(1) Richard Williams & Katelyn Christ: Taxing sin, Federal Fiscal Policy, Mercatus on Policy Series, July 2009.

٢- أنها تؤدي إلى ارتفاع الأسعار ، وذلك حين تفرض الضريبة على سلعة أساسية كالبنزين أو الكهرباء ، فتزيد معها تكلفة إنتاج السلع والخدمات الأخرى، مما تزيد العبء على أفراد المجتمع .

٣- أنها تحفز على التهرب منها ، نظراً لارتفاع فنتها ، وخاصة بالنسبة للسلع المستوردة التي تفرض عليها الضريبة الجمركية ، والضريبة الانتقائية، ضريبة القيمة المضافة ، مما يجعل المناخ مهيئاً لتهريب السلع اتقاء لعبء الضريبة الشديد ، وبالتالي تزيد كلفة تحصيل هذه الضريبة بزيادة الأعباء المالية التي تتحملها الإدارة الضريبية لمكافحة التهرب ومعاقبة المتهربين.

٤- يمكن أن يكون ضرر السلعة بعد فرض الضريبة عليها أكثر مما كان قبلها ، وخاصة إذا كان للسلعة الخاضعة للضريبة بديل غير جيد ، أو يمكن الحصول عليه من مصادر لا تراعى اشتراطات الجودة المقررة من الجهات المختصة .

وقد دلت الدراسات في الولايات المتحدة على أن معدلات تدخين الشباب للماريجوانا marijuana تزايد بعد أن رفعت الولايات الضريبة على البيرة ، كما أدت زيادة الضريبة في بعض الولايات على بعض أنواع السجائر إلى زيادة الإقبال على تدخين السجائر التي تخضع لضريبة أقل ، بالرغم من ارتفاع نسبة النيكوتين بها . مما يعنى أن ارتفاع معدل الضريبة لم يحد من استهلاك السلعتين الضاريتين فقط ، بل أدى إلى استهلاك سلع أكثر ضرراً على الصحة<sup>(١)</sup>.

(1) William N. Evans and Matthew C. Farrelly, "The compensating behavior of smokers: taxes, tar and nicotine, " The RAND Journal of Economics Vol.29, no. 3 (Autumn 1998): pp.578595.

❖ الرد على النقد

١- ليس عيباً أن يكون الغرض من ضريبة الاستهلاك الانتقائية هو توفير مورد مالى للدولة لزيادة إيراداتها العامة ، ذلك لأن الغرض المالى للضرائب على اختلاف أنواعها وأشكالها هو أهم أغراضها .

وتأتى بعدها الأغراض الاقتصادية والاجتماعية . وتعتبر الضريبة على الإنتاج من أفضل الموارد المالية للضريبة لأنها تفرض على الاستهلاك لأنواع من السلع والخدمات التي ينتقيها المشرع من بين السلع غير الضرورية ، أو التي تضر بالصحة ، أو تلوث البيئة

وإذا كان من المستحيل أن تحقق هذه الضريبة توقف المستهلك تماماً عن استهلاك السلعة الضارة ، فهي على الأقل تحد من حجم استهلاكه ، أو توقف إقبال عدد آخر من المستهلكين الجدد بسبب زيادة تكلفة السلعة بفعل الضريبة.

٢- لا يمكن إنكار التأثير المباشر للضريبة على أسعار السلعة فهي تزيد من سعر السلعة بمقدار الضريبة المفروضة ، ولكن هذه الزيادة تكون مقبولة إذا كان معدل الضريبة مناسباً .

كما يمكن أن لا يودى فرض الضريبة على السلعة إلى زيادة سعرها ، حين يكون الطلب على السلعة مرناً وعرضها غير مرن ، فيتحمل البائع قيمة الضريبة دون أن يرفع سعر السلعة حتى يحافظ على الطلب عليها قبل فرض الضريبة .

٣- ليست الضريبة الانتقائية وحدها هي السبب فى تهريب السلع ، بل إن هذا التهريب ، كظاهرة عالمية ، يقع على كل السلع سواء التي تخضع لهذه الضريبة أو لا تخضع لها ، لأن للتهريب أسباب كثيرة منها سلوك المتهربين أنفسهم وعدم رغبتهم في أداء الضرائب على الإطلاق ، أو اتجارهم في سلع محظورة أو غير مطابقة للمواصفات . وبالتالي لا يصح اعتبار التهريب سبباً لمنع فرض الضريبة ،

وإنما يجب على الدولة أن تزيد من إجراءات مكافحة التهريب وزيادة فاعلية القوانين الرادعة لها.

٤- لا يجب أن تكون الضريبة الانتقائية سبباً لزيادة الضرر الذي فرضت الضريبة أساساً لمنعه. ويكون ذلك بمحاربة السلع البديلة أو المنشآت التي تنتج السلع الأكثر ضرراً بسعر أقل، وغالباً ما تعمل في القطاع غير الرسمي، الذي يتطلب لمواجهته جهود تشريعية وإدارية وإعلامية كبيرة.

وعموماً فإن ضريبة الاستهلاك الانتقائية الناجحة هي التي لا يقتصر وعاءها على السلع الضارة أو المستهلكة اجتماعياً، بل يجب أن تمتد إلى السلع والخدمات الأخرى التي توصف بأنها كمالية أو رفاهية، لتوسيع وعائها، بما يضمن لها الموارد التي تمكن الدولة من تنفيذ برامج الأمان وحماية المستهلكين<sup>(١)</sup>.

إذ تلجأ بعض الدول إلى تخصيص نسبة من إيرادات هذه الضريبة في تمويل البرامج الصحية لمواجهة المخاطر الناجمة عن استهلاك السلع الضارة كالتجارب والخمور، كما هو الحال في أندونيسيا، وتايلاند، أو لتمويل أغراض أخرى كالتعليم، كما هو الحال في كوريا الشمالية، أو حتى لمشروع الإضاءة العامة كما هو الحال في كمبوديا<sup>(٢)</sup>.

(١) أطلق أحد الكتاب وصفاً طريفاً على الوضع الناتج عن فرض ضريبة على السلع الضارة صحياً لاستغلال إيرادات هذه الضريبة في الحد من المخاطر الصحية، إذ اعتبر ذلك زواجاً بين الشر والخير أو بين الخطيئة والفضيلة *Marrying Sin and Virtue*. أنظر:

- Richard M. Bird: Tobacco and Alcohol Excise Taxes for Improving Public Health and Revenue Outcomes: *Marrying Sin and Virtue?*, Joseph L. Rotman School of Management, Policy Research Working Paper 7500, November 2007, University of Toronto, Canada, International Tax

(2) Investment Center (ITIC) and Oxford Economics (2013) Are Earmarked Taxes on Alcohol and Tobacco a Good Idea? Evidence from Asia, Special Report, November, available at:

=

## الختام

يتضح مما سبق أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة الانتقائية في تحريك مختلف فعاليات الاقتصاد باعتبارها من اهم الضرائب في النظام الضريبي لدولة الإمارات العربية المتحدة ، ونظرا للطبيعة الخاصة للضريبة الانتقائية ، فإنها تعد صكوك غفران أو تكاليف إصلاح لما تسببه هذه السلع الخاضعة لها من أضرار سواء بالنسبة للصحة العامة أو البيئة أو الخزنة العامة للدولة.

كما ان الضريبة الانتقائية تعنى بالسلعة أو الخدمة التي تفرض عليها الضريبة بغض النظر عن حجم تعامل المكلف فيها بيعاً أو إنتاجاً . ولا يعنى ذلك التغاضي عن صفة المكلف إذ اشترط القانون أن يكون منتجاً أو مستورد لسلعة أو خدمة.

وضرورة ان تقوم الهيئة الاتحادية للضرائب بتطبيق قانون الضريبة الانتقائية بكفاءة وفعالية تضمن تحصيل الضريبة بأقل تكلفة يمكن أن يتحملها المكلف والهيئة ، من خلال نظام إجرائي واضح في قواعده سهل في تطبيقه لا يرهق المكلف بأعباء مالية لتوفير المستندات والادلة التي تثبت التزامه ، ولايبدد جهد الهيئة في الفحص والتدقيق غير المجدي.

وقد عرضنا لموضوع الضريبة الانتقائية من خلال اربعة مباحث تناولنا في المبحث الأول : النظام الضريبي لدولة الإمارات، والمبحث الثاني: ماهية الضريبة الانتقائية وأهدافها، وسلطنا الضوء في المبحث الثالث: على إيرادات الضريبة الانتقائية

<http://www.iticnet.org/publications/studiesandreports/year/2013>



وعمومية الميزانية، وأخيراً تناولنا في المبحث الرابع: الآثار الاقتصادية للضريبة الانتقائية والتجارب الدولية لبعض الدول التي قامت بتطبيق الضريبة الانتقائية .

وبعد.....،،،،،

فقد بلغت الدراسة أجلها وأسفرت عن عدة نتائج وتوصيات نوجزها في الآتي:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل لعدد من النتائج ، والتوصيات نذكرها على

النحو الآتي:

أولاً: النتائج

١. الضريبة الانتقائية تكون انتقائية في اختيار وعائها (السلع الضارة بصحة الإنسان) وتفرض، وفق نسب ضريبية محددة.

٢. الضريبة الانتقائية أحد الوسائل المطلوبة في الوقت الراهن لدورها في توفير موارد تقوم الدولة باستخدامها في تعزيز إيراداتها المالية ولتحقيق أهداف اجتماعية أيضاً مثل الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة العامة وبالبيئة .

٣. الضريبة الانتقائية تتسم بغزارة الحصيلة وسهولة التحصيل عبر وعاء سهل التعرف عليه ، وسهولة إدارة نظامها.

٤. يتحمل المستهلك النهائي للسلع الضارة الضريبة الانتقائية، إذ يكلف بتحصيل الضريبة المستورد المسجل عند الهيئة الاتحادية للضرائب أو المنتج السلعة الضارة (وسيط بين الإدارة الضريبية والمستهلك).

٥. فرض الإمارات للضريبة الانتقائية الاتحادية جاء لتنويع مصادر الدخل المادي ولتعويض النقص في الموارد المالية بسبب الظروف الاقتصادية والمالية التي

طرأت في السنوات الأخيرة مثل انخفاض أسعار البترول والمشاركة في قوات التحالف في اليمن.

٦. تختلف الضريبة الانتقائية عن الضرائب غير المباشرة الأخرى، ( القيمة المضافة ) التي تفرض على كل السلع والخدمات باستثناء ما يعفى منها بنص خاص، والهدف منها هدف مالي فقط ، ويستلزم تحصيلها فحص الدفاتر والسجلات وغيرها من أدلة الإثبات المستندية، بينما الضريبة الانتقائية لها أهداف اجتماعية بجانب أهدافها المالية.

٧. تؤدي الضريبة الانتقائية مع الضريبة الجمركية على السلع المستوردة وبذات قواعد تحصيل الضريبة الجمركية ، وتعد واقعة استيراد السلع الانتقائية هي الواقعة المنشئة للضريبة الانتقائية والجمركية

٨. تفرض هذه الضريبة بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة وتحصل من خلال إدارة ضريبية واحدة وهي الهيئة الاتحادية للضرائب.

٩. فرض الضريبة الانتقائية لا يقتصر على السلع والخدمات التي يكون لها آثار ضارة أو مباشرة ، إذ أن وعاء هذه الضريبة متعدد ، ويتسع لأنواع لا حصر لها من السلع والخدمات ، لذا فإنها يمكن أن تقسم إلى ضرائب الإثم أو الخطيئة ، والضرائب البيئية وضرائب الانتفاع ، وضرائب الرفاهية luxury . taxes.

فهي تفرض على السلوك المستهجن كشرب السجائر والكحول ، وعلى ما يضر البيئة ، أو على سلع الرفاهية .

ثانياً: التوصيات :

١. ضرورة النص على عقوبة جزائية لجرائم التهرب الضريبي من الضريبة الانتقائية لأنها تشكل اعتداء على المصلحة المالية للدولة، ولا شك أن هذه المصلحة تستحق الحماية الجنائية من خلال النص على عقوبات جزائية محددة حين يتم المساس بها.
٢. ضرورة عدم الاعتماد على مسميات السلع وإنما لابد من أن يكون العبرة الحقيقية بمكونات السلع للتحقق من خطورتها على الصحة العامة أو البيئة ، ويمكن في حالات معينة اللجوء إلى تحليل المنتج في جهات فنية متخصصة للتعرف على مكوناته وطبيعته.
٣. يمكن ان تثار المشاكل حول مفهوم وطبيعة "القدر الضروي" الذي اشترطه المشرع على التعديل الممكن إدخاله على السلع المصدرة ( تصدير مباشر - تصدير غير مباشر) حتى يتم إعفائها من الضريبة. ونقترح أن يتدخل المشرع ليحدد هذا القدر الضروي على نحو أكثر دقة كأن يحدده في صورة نسبة مئوية من قيمة السلعة (مثلاً ١٥ ٪ من قيمة السلعة المصدرة)
٤. ضرورة النص صراحة على استخدام إيرادات الضريبة الانتقائية في الاعلان عن مخاطر السلع الضارة (التبغ ومُنْتَجَاتُه) والرعاية الصحية ، والمنشآت الرياضية، وحماية البيئة.
٥. يجب على الدولة ان تتأكد جيداً من عدم خضوع السلع غير المرنة للضريبة الانتقائية بسعر مرتفع ، حتى لا يؤدي ذلك إلى اتجاه المستهلكين للسلع المهربة من الخارج ذات التكلفة الأقل ، أو السلع التي تصنع خارج رقابة الدولة، ومن ثم على الدولة أن توازن بين الاعتبارات السلبية والإيجابية للضريبة.

٦. فرض الضريبة الانتقائية يؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع التي تفرض عليها إلا أنه يكون للممول فرصة حقيقة لتغيير نمط استهلاكه لهذه السلع الضارة.
٧. ضرورة ان تخضع المأكولات الجاهزة السريعة التي انتشرت بصورة كبيرة في السنوات الاخيرة، للضريبة الانتقائية ، خاصة بعد تزايد الإقبال عليها بشكل ملحوظ من كافة طوائف المجتمع ، لان ما ينطبق على المشروبات الغازية وآثارها الضارة ينطبق على المأكولات الخفيفة الجاهزة الذي ثبت أن لها دورا في زيادة معدلات أمراض السمنة، والسكر، والسرطان.
٨. ضرورة أن لا تقتصر الضريبة الانتقائية على السلع الضارة بصحة الإنسان والبيئة فقط ، بل يجب ان تمتد لتشمل السلع والخدمات التي توصف بأنها كمالية أو ترفهية لزيادة إيرادات الضريبة الانتقائية التي تمكن الدولة من استغلالها في الانفاق على الرعاية الصحية ، والمنشآت الرياضية، وحماية البيئة.
٩. ضرورة عدم المغالاه في سعر الضريبة الانتقائية حتى لا تكون سببا في زيادة الضرر الذي تم فرض الضريبة الانتقائية اصلا للحد منه ، وذلك عن طريق انتاج سلع أكثر ضررا بسعر أقل ، بواسطة مصانع تعمل في القطاع غير الرسمي أو زيادة حالات التهريب ، وذلك يتطلب لمواجهته جهود إدارية وتشريعية ومالية كبيرة قد نفوق بكثير العائدات من الضريبة الانتقائية .

### ثالثا: المصادر والمراجع باللغة العربية

#### أولا- المصادر:

١. أبو عبيد القاسم بن سلام : كتاب الأموال - تحقيق د/ محمد عمارة - دار الشروق ١٤٠٩ القاهرة - ١٩٨٩ م
٢. ابي الحسن علي بن عبد السلام التسولي، البهجة في شرح التحفة، دار الكتب العلمية بيروت ١٤١٨هـ/١٩٩٨م.
٣. احمد محمد الفيومي : المصباح المنير في غرائب الشرح الكبير ، المكتبة العلمية بيروت.
٤. محمد بن محمد بن محمود، أكمل الدين أبو عبد الله ابن الشيخ شمس الدين ابن الشيخ جمال الدين الرومي البابردي: العناية شرح الهداية، مطبعة مصطفى البابي الحلبي وأولاده الطبعة: الأولى الجزء ٧، مصر ١٣٨٩هـ - ١٩٧٠ م
٥. محمد مكرم ابن منظور : لسان العرب، دار صادر ، بيروت ١٤١٤هـ.
٦. المعجم الوجيز: مجمع اللغة العربية - القاهرة - طبعة ١٤١٥هـ - ١٩٩٤م .

#### ثانيا- المراجع العامة والمتخصصة :

١. الججاوي طلال محمد علي و العنكي هيثم محمد علي، المحاسبة والتحاسبات الضريبي، دار الكتب كريلاء٢٠١٦م .
٢. رمضان صديق : الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، (دراسة تحليلية مقارنة لأحكام قانون الضريبة على القيمة

- المضافة والضرائب الانتقائية ضريبة الجدول ) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة، دار النهضة العربية القاهرة ٢٠١٦م.
٣. رودولفو سارتشي: علم الأوبئة مقدمة صغيرة جدا ، ترجمة : أسامة فاروق حسن ، مؤسسة هنداوي للتعليم والثقافة مصر ٢٠١٥ م .
٤. زكريا بيومي: المالية العامة الإسلامية دراسة مقارنة بين المبادئ العامة في الدولة الإسلامية والدولة الحديثة، دار النهضة العربية القاهرة ١٩٧٩م.
٥. زكريا محمد بيومي : المالية العامة الإسلامية ، دار النهضة العربية مصر ١٩٧٩م
٦. زكريا محمد بيومي: في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. ولائحته التنفيذية، والقرارات المكملة – الطبعة الأولى – مكتبة شادي – القاهرة ٢٠٠٦م.
٧. زكى عبد المتعال: المالية العامة والتشريع المالي المصري. الطبعة الأولى- القاهرة ١٩٤١م .
٨. سلطان بن محمد بن علي السلطان: المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق – الجمعية السعودية للمحاسبة – الطبعة الثانية ١٤١٦هـ - ١٩٩٥م .
٩. سوزي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٨م.
١٠. عادل فليح العلي: المالية العامة والقانون المالي والضريبي دار إثراء للنشر والتوزيع ، الرياض ٢٠٢٠م .

١١. عاطف حسن النقلي: مبادئ الاقتصاد المالي ، مكتبة النصر الزقازيق، مصر ٢٠٠١م.
١٢. عاطف صدقي: مبادئ المالية العامة – – دار النهضة العربية – القاهرة ١٩٦٩م.
١٣. عبد الباسط وفا : مبادئ علم الاقتصاد"، أكاديمية شرطة دبي، دبي، ٢٠١٧م .
١٤. غازي عناية: النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي-مؤسسة شباب الجامعة – الإسكندرية ٢٠٠٣ م.
١٥. محمد رواس قلعجي، حامد صادق قنبيبي: معجم لغة الفقهاء، دار النفائس للطباعة والنشر والتوزيع الطبعة الثانية: ،بيروت ١٤٠٨ هـ - ١٩٨٨ م .
١٦. محمد عميم الإحسان المجددي البركتي: التعريفات الفقهية، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى، بيروت ١٤٢٤ هـ - ٢٠٠٣م.
١٧. محمود محمد عارف: التخطيط بين التدخل الحكومي والتحرير الاقتصادي - الطبعة الثانية - مكتبة المدينة بالزقازيق ١٩٩٧م
١٨. مصطفى حسين المتوكل : محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية ، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية ٢٠٠٠م.
١٩. منصور يونس ميلاد، مبادئ المالية العامة، المؤسسة دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ،القاهرة ٢٠٠٤م.
٢٠. هيثم محمد حرمي شريف: المالية العامة والتشريع الضريبي بدولة الإمارات العربية المتحدة ، دار الأفق المشرقة ، الشارقة ٢٠١٩ م ،

٢١. وجدي محمود حسين ، نظم ضريبية مقارنة النظام الضريبي المصرفي ، دار النهضة العربية القاهرة ٢٠٠٠ م .

٢٢. وجدي محمود حسين: نظم ضريبية مقارنة النظام الضريبي المصرفي ، دار النهضة العربية القاهرة ٢٠٠٠ م.

### ثالثاً- المجالات العلمية :

١. أحمد بن هلال الشيخ : الضرائب والرسوم دراسة فقهية مقارنة، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز الآداب والعلوم الإنسانية، عدد ٩ ، جده ٢٠٢٠ م .

٢. بوشامة مصطفى : واقع النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسلية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عدد( ٦) الجزائر ٢٠١٨ م.

٣. تركي كاظم عبيس: مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية عدد ( ٣ ) بابل العراق ٢٠١١ م.

٤. زكريا محمد بيومي: الاتجاهات الحديثة في تطوير أساليب الموازنة العامة، مجلة القانون والاقتصاد، السنة الواحدة والخمسون، مطبعة جامعة القاهرة، مصر ١٩٨٣ م.

٥. سلمان دعيج بوسعيد : الضريبة الانتقائية ومدى مشروعيتها ، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية ، جامعة آل البيت ، الأردن عدد أيلول ٢٠٢١ م.

٦. عباس أحمد الباز : النقود في الفكر الاقتصادي الإسلامي ومشكلة التضخم، مجلة ريادة الأعمال الإسلامية ، هيئة العالمية للتسويق الإسلامي ، المملكة المتحدة سبتمبر ٢٠٢٢



٧. عبد الرؤوف أحمد الحنفي: الاستقرار السياسي والأمني واثره على الاستقرار الاقتصادي، مجلة البحوث الفقهية والقانونية، كلية الشريعة والقانون جامعة الأزهر الشريف، دمنهور العدد الأربعون إصدار يناير ٢٠٢٣ م.
٨. عبدالله محمد احجيله: جرائم التهرب من الضريبية الانتقائية وإشكالية عقوباتها في التشريع الإماراتي: مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، مجلد ١٥ عدد ٢ ديسمبر ٢٠١٨ م.
٩. محمد إبراهيم الشافعي: الضريبة الانتقائية دراسة تحليلية لاثار وأحكام المرسوم بقانون اتحادي ٧ لسنة ٢٠١٧ م، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة عين شمس مصر عدد يناير ٢٠١٨ م.
١٠. نجمي مفتاح عامر الزواغي: محددات الطاقة الضريبية وانعكاسها على الاقتصاد الليبي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي الجزائر، عدد يونية ٢٠١٦ م.
١١. هيثم محمد حرمي شريف: الضريبة النسبية والتصاعدية من منظور الشريعة الإسلامية، قبل للنشر في مجلة كلية الحقوق جامعة عين شمس، عدد ٢٠١٤ م.

#### رابعاً - الرسائل العلمية :

١. خضير بارزان علي: تقويم اداو الإدارة الضريبية و علاقته بالحصيلة الضريبية، رسالة دبلوم عال معادلة للماجستير مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية تخصص ضرائب بجامعة بغداد ٢٠٠٨ م
٢. زينب منذر جاسم الوائلي: ضريبة الدخل على الاشخاص المعنوية، رسالة ماجستير، جامعة الموصل ٢٠٠٤ م.

٣. سوزانا صبحي أحمد: تأثير السياسة الضريبية على النمو الاقتصادي – رسالة ماجستير – كلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة القاهرة ٢٠٠٣ م – ٢٠٠٤ م.

٤. هيثم محمد حرمي شريف : مكافحة التهرب الضريب في ضوء القانون المصري دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة بنها ٢٠١٢ م .

#### خامسا- الندوات والمؤتمرات

١. رمضان صديق: الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية أيهما يتحقق العدل الضريبي المنشود؟ ، المؤتمر الضريبي الثامن عشر نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المالية المعاصرة ، دار الدفاع الجوي القاهرة الفترة من ٢٦ - ٢٨ يونيو ٢٠١٢ ،

٢. عبد الفتاح محمد عبد الفتاح: المشاكل التطبيقية لقانون الضريبة على الدخل في ظل المتغيرات العالمية والإقليمية المعاصرة – المؤتمر الضريبي الثامن عشر – تحت عنوان – نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة – الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب دار الدفاع الجوي – القاهرة ٢٦ - ٢٨ يونيو ٢٠١٢ م .-

#### سادسا- المواقع الإلكترونية :

- الموقع الرسمي للمحكمة الدستورية مصر [www.sccourt.gov.eg](http://www.sccourt.gov.eg) ،  
- البوابة الرسمية لحكومة دولة الإمارات العربية المتحدة ، [u.ae/ar](http://u.ae/ar) -

AE/information-and-services –tax

- موقع الهيئة الاتحادية للضرائب :  
<https://www.tax.gov.ae/ar/legislation>

- موقع العربية [www.alarabiya.net](http://www.alarabiya.net) ،

- وزارة المالية دولة الإمارات العربية المتحدة :  
<https://www.mof.gov.ae/ar/media/materials>

- مركز الخليج لسياسات التنمية <https://gulfpolicies.org> : تاريخ  
الزيارة ٢٤/١٢/٢٠٢٢ م .

#### سابعاً- القوانين والتشريعات

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج  
العربي، نوفمبر ٢٠١٦ م

- المرسوم بقانون اتحادي (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية

- قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن اللائحة  
التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة  
الانتقائية.

- قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع  
الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر  
الانتقائي

- المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦ في شأن إنشاء الهيئة  
الاتحادية للضرائب.

- قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم ٥٢ لسنة ٢٠١٩ والصادر في ٤ من أغسطس ٢٠١٩
- المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٩) لسنة ٢٠٢٢ في شأن تعديل أحكام بعض مواد المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية

ثامنا المراجع الأجنبية

أ- اللغة الانجليزية

1. Cnossen, S. and smart , M. (2005) "taxation of tobacco", in Theory and practice of excise taxation ,ed. Sijbren Cnossen. Oxford,.UK.oxford University press
2. M. J. (1991). Is gasoline tax regressive? In tax policy and the Economy, Vol. 5, ed, David F. Bradford. Cambridge MA: MIT press
3. OSIJBREN CNOSSEN(ed.): Theory and Practice of Excise Taxation, Oxford University Press, 2005
4. Adam Gifford, Jr., " Whiskey, Margarine, and Newspapers: A Tale of Three Taxes," in William F. Shughart II, ed., Taxing Choice: The Predatory Politics of Fiscal Discrimination (New Brunswick, NJ: Transaction

- 
- Publishers, Rutgers—The State University of New Jersey, 1998
5. Arthur B. Laffer: Tobacco Taxation: Theory and Practice, The Laffer Center at the Pacific Research Institute, San Francisco, 2014,
  6. Atkinson, A.B. (1977) "Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy, "Canadian Journal of Economics
  7. Ayda Yurekli & Joy de Beyer(eds.) Design and Administer Tobacco Taxes Economics of Tobacco Toolkit: World Bank,.
  8. Ben J.M. Terra: Excises, in Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996;
  9. Cowell. J.: cheating the Government 'the Economics of Evasion of the MIT press 'Cambridge massochysetts .1990 p.10.
  10. 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, 2007- 2, Office of Tax, Policy May 31, 2007.

11. J.L. Townsend: The role of taxation policy in tobacco control. In *The Economics of Tobacco Control: Towards an Optimal Policy Mix* (ed. I. Abedian, R. van der Merwe, N. Wilkins, and P. Jha), 1998
12. James R. Hines Jr.: *Excise Tax*, University of Michigan and NBER, May 2007
13. James R. Hines Jr.: *Excise Taxes*, prepared as an entry for *The New Palgrave Dictionary of Economics*, 2nd ed., edited by Lawrence E. Blume and Steven N. Durlauf., May 2007
14. James R., Jr Hines: *Taxing consumption and other sins*. *Journal of Economic Perspectives* Vol. 21, ,2007,
15. Pigou (A.C)” *The Economics of Welfare* ,Fourth edition, Macmillan and co .limited ,London,1925
16. Richard M. Bird: *Tobacco and Alcohol Excise Taxes for Improving Public Health and Revenue Outcomes: Marrying Sin and Virtue?*, Joseph L. Rotman School of Management, Policy Research Working Paper 7500, November 2007, University of Toronto, Canada, International Tax
17. Richard Williams & Katelyn Christ: *Taxing sin*, Federal Fiscal Policy, Mercatus on Policy Series, July 2009

18. Rob Preece: Key Controls in the Administration of Excise Duties, World Customs Journal, Vol. 2, No. 1,
19. Smith, Adam : An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. (1 ed.). London: W. Strahan. 1176, Retrieved 2012-12-07
20. Stratmann, Thomas / Bruntrager, William , Excise Taxes in The States , George Mason University ,2011
21. William J. McCarten & Janet Stotsky, Excise Taxes, in Tax Policy Handbook 100, 102 (Parthasarathi Shome ed., 1995).

ب- اللغة الفرنسية

1. J.c.DRIE, Procédures de contrôle. fiscal : la voie de l'équilibre , paris éd. 'L; Harmattan 'col. Finances publiques" Paris ,2005.
2. Minard ,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.