

تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الإمارات العربية المتحدة – المبررات والانعكاسات
Application of VAT in the United Arab Emirates – Justifications and Effects

عمامرة أسامة

بعلة الطاهر

جامعة البليلة 2

المركز الجامعي تيبازة

Mg.oussama2016@gmail.com

Baalatahar@gmail.com

تاريخ القبول: 2018/05/29

تاريخ الإستلام: 2018/01/27

ملخص: تهدف الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف كالتعرف على ماهية المبررات التي تدفع بدولة الإمارات العربية المتحدة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة كخطوة نحو إصلاح نظامها الضريبي، وكذلك إلقاء الضوء على أبرز المتطلبات التي يستلزم من الإدارة الضريبية تأمينها من أجل تحقيق تبنى ناجح لضريبة القيمة المضافة. بالإضافة إلى بيان التأثيرات التي قد تحدثها ضريبة القيمة المضافة على دولة الإمارات سواء من الجانب الاقتصادي أو الاجتماعي. وقد توصل الباحثان إلى أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يتعدى تغطية النفقات العامة ويصل إلى المساهمة في دفع عجلة التنمية والاقتصاد والمزايا الاجتماعية. كلمات مفتاحية: الإصلاح الضريبي، النظام الضريبي، الهيكل الضريبي، ضريبة القيمة المضافة.

تصنيف JEL : H25، H71، K34

Abstract:

The study aims to achieve a number of objectives, such as: what is the justification for the introduction of value added tax in the UAE as a step towards reforming its tax system, and highlighting the most important requirements that the tax administration requires in order to achieve a successful adoption of value added tax. As well as the impact of VAT on the UAE, both economic and social. The researchers concluded that the application of VAT increases the coverage of public expenditure and contributes to the advancement of development, economy and social benefits.

Keywords: Tax Reform ; Tax System ;Tax Structure ; Value Added Tax (VAT).

Jel Classification Codes: H25, H71 ;K34

1-مقدمة:

تُعد الضرائب في نظر المفاهيم الحديثة من أهم مصادر التمويل التي تلجأ إليها الدول لتتفق منها على ما تقوم به من خدمات لأفراد المجتمع، ولا يمكن لأي دولة أن تنفق من دون أن تحصل على موارد بطريقة أو بأخرى.

ونظراً للمتغيرات التي تعيشها اقتصاديات الدول النفطية بشكل عام ودولة الإمارات بشكل خاص من انخفاض إيراداتها النفطية، والإلغاء التدريجي للرسوم الجمركية تماشياً مع اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، هذه المستجدات والظروف الأخيرة حتمت على دولة الإمارات إلى إعادة النظر في نظمها الضريبية للبحث عن البدائل الممكنة لتعويض خسائر إيراداتها الجمركية وللحفاظ على سياسة ضريبية فعالة مالياً واقتصادياً واجتماعياً.

2- إشكالية الدراسة:

انحصرت إشكالية الدراسة في الإجابة على كل من الأسئلة التالية :

- هل توجد مبررات كافية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة؟
- ما مدى توفر المتطلبات الأساسية وانعكاسات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات؟

3- فرضيات الدراسة:

وقد تم صياغة الفرضيات التالية:

- توجد مبررات كافية تدفع دولة الإمارات نحو تطبيق ضريبة القيمة المضافة؟
- تمتلك دولة الإمارات المتطلبات الأساسية اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات؟

وتم تقسيم الدراسة إلى المحاور الآتية:

- الإطار المفاهيمي لضريبة القيمة المضافة؛
- مبررات ومتطلبات تطبيق ضريبة القيمة المضافة بدولة الإمارات؛
- القانون الاتحادي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة وانعكاساته على دولة الإمارات.

4- هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف آليات انشاء النظم الضريبية في سبيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة، من حيث المكونات والغايات والأهداف، وقد تم اختيار دولة الإمارات العربية المتحدة كنموذج لتشابه الظروف التي تمر بها من خلال تأثيرات انخفاض أسعار النفط على الموازنة العامة للدولة، كما أنها تعتبر كنموذج للدول التي نجحت في استغلال فوائدها النفطية لإقلاع اقتصادها وتنويعه.

5- أهمية الدراسة:

تعد هذه الدراسة من أحدث الدراسات التي تكلمت عن الإصلاح الضريبي الذي تشهده دولة الإمارات العربية المتحدة من خلال تطبيقها لضريبة القيمة المضافة، وهذا بغية توضيح سيورة التحول وما ينجم عليه من منافع اقتصادية واجتماعية لها هذا من جهة، وفي المقابل سيفتح المجال للباحثين من أجل الاجتهاد وتقديم ما هو أفضل حول مستجدات الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة.

6- منهج الدراسة:

تتبع هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والذي يعد أسلوب من الأساليب التي تستخدم في البحوث العلمية والتي تعتمد على وصف دقيق وموضوعي للظاهرة، ولهذا سنقوم بدراسة المصادر المنشورة وغير المنشورة إضافة إلى ذلك دراسة الاحصائيات السنوية والتقارير الصادرة عن وزارتي المالية والاقتصاد بدولة الإمارات العربية المتحدة.

7- الإطار المفاهيمي لضريبة القيمة المضافة

نظراً لأهمية ضريبة القيمة المضافة سنتناول مفهومها وخصائصها وأهدافها.

7-1- مفهومها: ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة حديثة العهد، وهي ثمرة تطور التقنيات الضريبية على مدى أكثر من نصف قرن، منذ نشأتها على يد العالم الاقتصادي الفرنسي الأصل موريس لوريه سنة 1954، وقد جرى تطبيقها في أغلب دول العالم بأشكال متعددة طبقاً للمقتضيات الاقتصادية الخاصة بكل منها (تميمة أحمد الحسن، 2017، ص 64).

حيث عُرفت الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، وينظر لها من جانب آخر بأنها ضريبة على الاستهلاك يتم استيفاؤها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، وتطبق وفقاً لكمية الاستهلاك، وبمعنى آخر تلحق القيمة التي يدفعها المستهلك من أجل الحصول على الأموال أو على الخدمات (محمد حلو داود الخرسان، 2010، ص 03).

وقد نشأت هذه الضريبة في بادئ الأمر لمواجهة الاحتياجات المتزايدة للإيرادات التي لا يمكن الوفاء بها بسهولة عن طريق الضرائب على رقم الأعمال، نظراً لطبيعتها التي تسفر عن تشوهات في القرارات الاقتصادية (Cumbers, Andrewand, 2006, P85). بدأ ظهورها في فرنسا أولاً، غير أن وتيرة اعتمادها سرعان ما اكتسبت سرعة متزايدة (James Bickley, 2005, P64)، حيث أصبحت واحدة من أكثر ضرائب الاستهلاك شيوعاً حول العالم والتي يتم تطبيقها في نحو 140 دولة أي نحو 76% من 184 عضواً في المنظمتين الدوليتين (صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي)، كذلك تعتبر حالياً مصدراً رئيسياً للإيرادات في معظم دول العالم، فهي تشكل الآن حوالي ربع الإيرادات الضريبية وما يقارب من 5% من جملة الناتج المحلي الإجمالي.

7-2- خصائصها: تتسم ضريبة القيمة المضافة بالخصائص التالية: (صلاح بابكر عيسى مهاجر ، 2018، ص 278).

1. ضريبة غير مباشرة تسري على مبيعات السلع والخدمات بصفة عامة إلا ما أستثنى أو دفع منها؛
2. تسمح للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم، وبذلك تمنع الازدواج الضريبي؛
3. ضريبة قيمة أو نوعية فهي تفرض في بعض الأحيان بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة، وفي بعض أحيان أخرى تفرض بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة؛
4. تحقيق تكافؤ الفرص بين مختلف السلع الخاضعة في معاملاتها ضريبياً، وذلك عن طريق سريانها على جميع السلع سواء كانت محلية أو مستوردة؛

5. أنها دورية التحصيل، حيث يلتزم المكلف بتوريدها بمعرفته إلى الوحدة الحكومية المختصة مرفقاً بها إقراراً شهرياً يقدم في الموعد المحدد.

7-3- أهداف ضريبة القيمة المضافة: تعمل ضريبة القيمة المضافة لتحقيق الأهداف الآتية: (صلاح بابكر عيسى مهاجر ، 2018، ص 278).

1. الهدف المالي بسد النقص في الإيرادات العامة نتيجة فشل إيرادات المؤسسات العامة ونقص القروض من تغطية الإنفاق العام للدولة؛
2. الهدف الاقتصادي بتحقيق التوازن بين الصادرات والواردات فيؤدي إلى حماية السلع والمنتجات الوطنية وتحقيق فائض في العملات الأجنبية وتشجيع الإنتاج والاستثمار والحد من الاستهلاك؛
3. تحقيق العدالة بتوزيع العبئ الضريبي الذي يؤثر على مصادر الدخل من جهة (عبر الضرائب المباشرة) وعلى استخدام العناصر في الاستهلاك (الضرائب غير المباشرة)؛
4. الهدف الاجتماعي بزيادة سعر الضرائب على الدخل والثروة بينما يتم تخفيضها أو إلغاؤها على المواد (السلع والخدمات) الضرورية.

8- مبررات ومتطلبات تطبيق ضريبة القيمة المضافة بدولة الإمارات

تأسست دولة الإمارات العربية المتحدة في الثاني من ديسمبر 1971 كدولة اتحادية تضم سبع إمارات هي أبوظبي ودبي والشارقة ورأس الخيمة وعجمان وأم القيوين والفجيرة، وعاصمتها أبوظبي (الأمم المتحدة، 2007، ص 03)، وقد شهدت الإمارات منذ قيامها نمواً اقتصادياً واجتماعياً سريعاً نادر التحقيق في كثير من المجتمعات النامية والمتقدمة، مستخدمة في ذلك عوائدها النفطية المتزايدة في تحقيق حاجات المجتمع الأساسية (الأمم المتحدة، 2007، ص 10)، كذلك الأمر بالنسبة لمختلف الإصلاحات الاقتصادية الهيكلية التي شهدتها دولة الإمارات خلال السنوات الأخيرة والتشريعات والقرارات التي طالت مختلف النواحي الاقتصادية والإدارية والمؤسسية، ساهمت في تسريع وتيرة نمو الأنشطة الاقتصادية بالدولة، وتعزيز إستراتيجية التنويع الاقتصادي والانفتاح التجاري، وتوفير بيئة

أعمال مواتية، ليكون كل ذلك ضمن روافد متدفقة تصب في تأكيد مستوى التنافسية المتقدم لدولة الإمارات (تقرير لمنتدى دافوس، جريدة الاتحاد).

8-1- قراءة في مقومات ومؤشرات الاقتصاد الإماراتي:

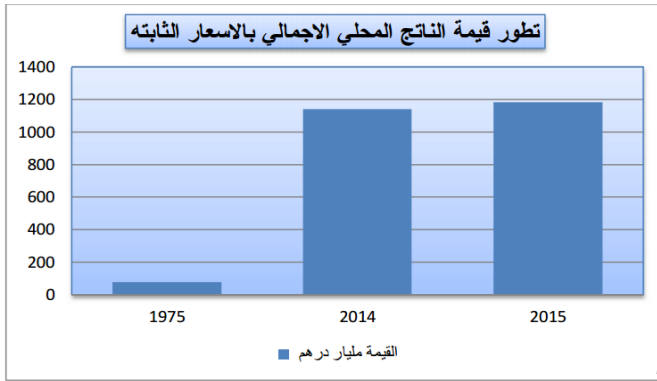
حققت الإمارات العربية المتحدة تحولات اقتصادية واجتماعية غير مسبوقه من خلال معدلات نمو عالية في الناتج المحلي، كما أن البنية التحتية المتطورة والانفتاح على العالم الخارجي يشكلان احدى أهم ركائز التنمية والأداء الاقتصادي الجيد، إضافة إلى الأنظمة والقوانين المشجعة والمحفزة والداعمة للمبادرات الفردية، كما 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.

وتشير المؤشرات والمتغيرات الاقتصادية لدولة الإمارات منذ بدء تكوينها إلى القفزات الايجابية الهائلة ومعدلات النمو القياسية التي تحققت بفضل السياسات الاقتصادية المتبعة وذلك على النحو التالي:

8-1-1- الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة:

تضاعف حجم الناتج المحلي الإجمالي للدولة بالأسعار الثابتة، من حوالي 77.5 مليار درهم سنة 1975، إلى 1141.7 مليار درهم سنة 2014، ثم إلى 1184.7 مليار درهم سنة 2015 (نحو 15 ضعف) بمتوسط معدل نمو بلغ 7.1% (أحمد ماجد وندي الهاشمي، 2016، ص 07).

الشكل 1: تطور قيمة الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة



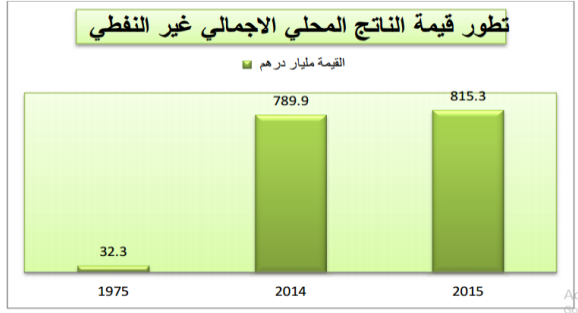
المصدر: أحمد ماجد وندى الهاشمي، دراسة اقتصاد الإمارات مؤشرات إيجابية وزيادة عالمية،

وزارة الاقتصاد، الإمارات، أغسطس 2016، ص 8.

8-1-2- الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي بالأسعار الثابتة:

تفعيلاً لسياسة تنوع مصادر الدخل من خلال تنمية وتطوير القطاعات الاقتصادية الحيوية ذات القيمة المضافة العالية والإمكانات واعدة النمو بالدولة وأهمها الصناعة وبالأخص البتروكيماويات والألمنيوم والتجارة والسياحة والاتصالات وتكنولوجيا المعلومات والطاقة المتجددة والمشروعات الصغيرة والمتوسطة والقطاع المالي والانشاءات فقد تضاعف حجم الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي بالأسعار الثابتة، من حوالي 32.2 مليار درهم تشكل 41.7% من الناتج المحلي الإجمالي للدولة بالأسعار الثابتة سنة 1975، إلى 815.3 مليار درهم تشكل 68.8% من الناتج المحلي الإجمالي للدولة بالأسعار الثابتة سنة 2015 وبمتوسط معدل نمو بلغ 8.4%، ما أدى إلى تراجع اعتماد دولة الإمارات حالياً على النفط وأصبح يشكل 31.2% من ناتجها الإجمالي بالأسعار الثابتة فقط، وبالباقي يتأتى من قطاعات حيوية أخرى كالتجارة، والخدمات، والعقارات، والسياحة، والصناعات التحويلية (أحمد ماجد وندى الهاشمي، 2016، ص 08).

الشكل 2: تطور قيمة الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي

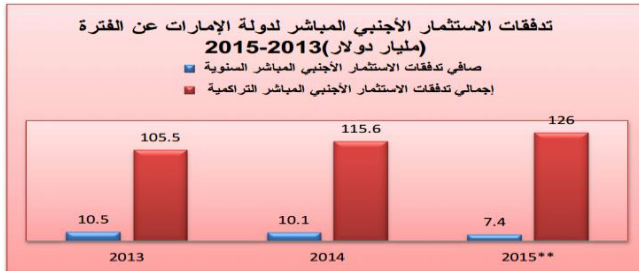


المصدر: أحمد ماجد وندى الهاشمي، دراسة اقتصاد الإمارات مؤشرات ايجابية وريادة علمية، وزارة الاقتصاد، الإمارات، أغسطس 2016، ص 9.

8-1-3- الاستثمار الأجنبي المباشر:

تمتلك دولة الإمارات العربية المتحدة اقتصاداً تنافسياً عالمياً متطوراً وصنفت طبقاً لمؤشر الاستثمار العالمي لسنة 2015 بالمركز الأول إقليمياً و 22 عالمياً، حيث أصبحت كوجهة مفضلة للاستثمار الأجنبي المباشر إذ تتخذ أكثر من 25% من أكبر 500 شركة عالمية من دولة الإمارات مقراً لعملياتها الإقليمية بالشرق الأوسط وشمال أفريقيا، حفز على هذا عوامل عديدة وعلى رأسها الاستقرار السياسي والأمني، والموقع الاستراتيجي المتميز وتوافر البنية التحتية والتشريعية واللوجستية المتقدمة، والخدمات الحكومية المتطورة وأهمها تفعيل الحكومة الذكية والإعفاءات الجمركية والضريبية (أحمد ماجد وندى الهاشمي، 2016، ص 10).

الشكل 3: تطور تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر لدولة الإمارات للفترة (2013-2015)



المصدر: أحمد ماجد وندى الهاشمي، دراسة اقتصاد الإمارات مؤشرات ايجابية وريادة علمية، وزارة الاقتصاد، الإمارات، أغسطس 2016، ص 12.

كما صنفت الإمارات حسب تقرير الاستثمار الأجنبي لسنة 2015 الصادر عن الأونكتاد بالمرتبة الأولى بين البلدان الأكثر جاذبية للاستثمار الأجنبي المباشر خلال سنة 2014 في منطقة الشرق الأوسط وأفريقيا، وفي المرتبة الثانية في منطقة غرب آسيا بعد تركيا، واستقطبت نحو 37.07 مليار درهم (10.1 مليار دولار) من الاستثمارات الأجنبية المباشرة خلال سنة 2014، وارتفع بذلك مجموع الاستثمارات الأجنبية التراكمية في الدولة إلى 424.3 مليار درهم (115.6 مليار دولار)، كما جاءت الإمارات وفقاً لتقرير الاستثمار العالمي الصادر عن الأونكتاد للعام نفسه ضمن قائمة البلدان الواعدة الـ 20 المستثمرة في الخارج (أكبر مستثمر عربي في الخارج)، حيث حلت بالمرتبة العاشرة ضمن القائمة التي ضمت ثلاث دول فقط من البلدان النامية وهي الصين وكوريا الجنوبية والإمارات (أحمد ماجد وندى الهاشمي، 2016، ص 11).

8-1-4- التجارة الخارجية غير النفطية:

موقع الإمارات الإستراتيجي وامكاناتها وسياسة الانفتاح التجاري التي تنتهجها منذ نشأتها هي عوامل مكنت من أن تصبح الدولة لاعباً أساسياً في حركة التجارة العالمية وهو الأمر الذي أجمعت عليه وأكدته كافة التقارير المحلية والدولية انطلاقاً من تطور الأرقام التي حققها قطاع التجارة الخارجية غير النفطية خلال الفترة من 1981-2015، حيث تصاعدت أرقامها بين العامين على النحو التالي (أحمد ماجد وندى الهاشمي، 2016، ص 18):

الجدول 1: التجارة الخارجية غير النفطية لدولة الإمارات بين العامين 1981-2015

(مليار درهم)

متوسط معدل النمو خلال الفترة 1981-2015 (%)	2015	1981	بيان
9.7%	1059	41.1	إجمالي التجارة الخارجية غير النفطية
12.9%	382.6	5.5	إجمالي الصادرات غير النفطية
12.3%	221.4	3.8	إعادة التصدير
13.9%	161.2	1.7	الصادرات غير النفطية
8.8%	676.4	35.6	الواردات

المصدر: قاعدة بيانات هيئة الإمارات للتنافسية والإحصاء.

8-1-5- الموازنة العامة:

تقوم الدولة من خلال القواعد والضوابط المنظمة للنشاط المالي بتنظيم النفقات العامة والإيرادات العامة تنظيمياً يتفق مع أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وتماشياً مع ذلك واستمرار في تنشيط الاقتصاد وتحفيز حركة الأسواق، ارتفع الإنفاق العام من 451.9 مليار درهم سنة 2011 إلى نحو 494.0 مليار درهم سنة 2013 بمتوسط نمو بلغ 4.6% بسبب المضي في الإنفاق على المشاريع الإستراتيجية، وحرصاً من الدولة على المحافظة على رفاهية المواطن ارتفع حجم النفقات الجارية من 344.4 مليار درهم والتي تشكل 76.2% من الانفاق العام سنة 2011، إلى 387.3 مليار درهم بنسبة 78.4% من الانفاق العام سنة 2013.

كما حققت الإيرادات العامة للدولة تحسناً ملموساً حيث تطورت من 379.9 مليار درهم سنة 2011 إلى 465.4 مليار درهم سنة 2013 بمتوسط نمو بلغ 7.10%، كمحصلة لتطور الإيرادات النفطية بمتوسط نمو بلغ 4.6%، حيث تزايدت من 262.4 مليار درهم سنة 2011 إلى 297.2 مليار درهم سنة 2013، وكذا تطور الإيرادات الأخرى بمتوسط نمو بلغ 7.19%، حيث تزايدت من 117.4 مليار درهم سنة 2011 إلى 168.2 مليار درهم سنة 2013، ومن ثم حقق الحساب المالي للدولة عجزاً

تراجع من 72.0 مليار درهم سنة 2011 إلى 66.6 مليار درهم سنة 2012، ثم إلى 28.6 مليار درهم سنة 2013 (التقرير الاقتصادي السنوي العام، 2014، ص 39).

الجدول 2: الإيرادات والمصروفات العامة لدولة الإمارات للفترة 2011-2015

(مليار درهم)

2015	2014	2013	2012	2011	بيان
295.0	427.7	465.4	412.7	379.9	إجمالي الإيرادات العامة
401.0	506.9	494.0	479.3	451.9	إجمالي النفقات العامة
(105.9)	(79.2)	(28.6)	(66.6)	(72.0)	العجز/ الفائض النهائي

المصدر: التقارير السنوية للأداء الاقتصادي لسنوات 2013-2014-2015.

تركت التغيرات بالأسعار العالمية للنفط التي تراجعت بنحو 49% بين عامي 2014 و 2015 تأثيراً على وضع المالية العامة بدولة الإمارات، حيث تراجعت الإيرادات النفطية التي تسهم بالجزء الأكبر من الإيرادات للدولة بنحو 51.5% سنة 2015 مقارنة بالإيرادات النفطية المسجلة سنة 2014، واتسمت ملامح السياسة المالية للدولة خلال عامي 2015 و 2016 بالتركيز على ضبط وترشيد مستويات الانفاق الجاري واستمرار الانفاق على تنفيذ المشروعات الاستثمارية التي من شأنها حفر النمو وزيادة مستويات التنوع الاقتصادي ودعم التنمية البشرية مستفيدة في ذلك من الفوائض المالية المتراكمة المتاحة لديها، مع دعم الإيرادات العامة وتنوع مصادرها.

وقد تراجع الانفاق العام من نحو 492.2 مليار درهم سنة 2014 إلى 401.0 مليار درهم سنة 2015 بنسبة تراجع بلغت 18.5% وتركز الانفاق على قطاعات الصحة والتعليم والرعاية الاجتماعية والبنية التحتية والمشاريع الاستراتيجية بالسياحة والصناعة التي من شأنها زيادة مستويات التنوع الاقتصادي وتفعيل الاقتصاد المعرفي القائم على الإبداع والابتكار (التقرير الاقتصادي السنوي العام، 2016، ص ص 36-37).

8-2- مبررات تطبيق ضريبة القيمة المضافة بدولة الإمارات:

تقف العديد من العوامل الخارجية والداخلية وراء توجه دولة الإمارات نحو تطبيقها

لضريبة القيمة المضافة:

8-2-1- العوامل الخارجية: الحقائق والمتغيرات والاتجاهات العالمية في مجال الضرائب

تشير إلى ما يلي (أحمد ماجد، 2017، ص 10):

- أن القانون الضريبي الدولي يوصي بضرورة أن تخضع التشريعات الوطنية بكل دولة من دول العالم، كل الإيرادات المحققة بما 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 تفرض فيها ضرائب فإنها ليست بحاجة إلى توقيع مثل هذه الاتفاقيات لأنه لا يوجد من الأصل ازدواج ضريبي؛

- 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، إلا أنه يتعين أن يكون هناك اتفاقيات لتجنب ازدواج ضريبي مع دول المستثمرين حتى لا يتحملوا الضرائب في دولة الموطن والدولة مصدر الدخل، وقد وقعت دولة الإمارات العربية المتحدة 94 اتفاقية لتجنب الإزدواج الضريبي مع الدول الأخرى؛

- تهدف اتفاقيات منظمة التجارة العالمية إلى تدفق السلع والخدمات بين الدول دون عوائق جمركية أو غير جمركية، وتماشياً مع متطلبات اتفاقية منظمة التجارة العالمية تلجأ الدول إلى الدخول في اتفاقيات للتجارة الحرة مما يؤدي إلى زوال الإيرادات الجمركية، وقد أصبح تطبيق "ضريبة القيمة المضافة" ضرورة ونتيجة طبيعية لتلك الاتفاقيات، على اعتبار أنها الخيار المسموح به والبديل لتعويض الخسائر المتوقعة لفقدان الإيرادات الجمركية، هذا وقد بدأت دولة الإمارات العربية المتحدة بتطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة اعتباراً من يناير 2018 على أن يتم اعتماد نسبة قدرها 5% ؛

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

8-2-2-العوامل الداخلية: كان للعوامل الداخلية دور بارز في التعجيل بالإصلاح الضريبي من خلال تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات منها ما يلي (أحمد ماجد، 2017، ص 11):

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

- تراجع الإيرادات النفطية من جراء انخفاض أسعار النفط إعتباراً من النصف الثاني من سنة 2014 والتي لازالت تشكل إيراداته المصدر الرئيسي للإنفاق على مشروعات التنمية؛

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

8-3- متطلبات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة:

يهدف التطبيق الجيد لضريبة القيمة المضافة عملت دولة الإمارات على إعادة هيكلة نظامها الضريبي من خلال إنشاء إدارة ضريبية جديدة تعنى بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية، ووضع إجراءات موحدة لحقوق وواجبات الخاضعين للضريبة إلى تعزيز استدامة موارد الحكومة الاتحادية، وفي هذا الشأن أصدر رئيس الدولة مرسوماً بالقانون الاتحادي رقم 13 لسنة 2016 بشأن "الهيئة الاتحادية للضرائب"، تكون لها الشخصية الاعتبارية المستقلة، وتتمتع بالأهلية القانونية المستقلة للتصرف المالي والإداري، وتختص هذه الهيئة من

خلال ما نصت عليه المادة 4 من القانون الاتحادي رقم 13 فيما يلي (أحمد ماجد، 2017، ص 11):

- 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 بها وتوزيع الإيرادات، وإنشاء سجلات وإصدار التوجيهات والتوضيحات اللازمة لدفع الضرائب؛
- إيداع إيرادات الضرائب والغرامات المحصلة في حساب مستقل قبل توزيعها على الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات، حسب ما يقرره مجلس الوزراء بناءً على توصية الهيئة وبالاتفاق بين الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات؛
- كما نص القانون على أن يكون مقر الهيئة أبوطي 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 (قانون اتحادي رقم 13، 2016، ص 145).
- نصت كذلك المادة 13 بأنه 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 (قانون اتحادي رقم 13، 2016، ص 150).

أما المادة 15 فقد حددت بأن كل قانون ضريبي فيما لو كانت إيرادات الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة بها الناتجة عن ذلك القانون تخضع للتقاسم بين الحكومة

الاتحادية وحكومات الإمارات، وتحديد آلية التقاسم يتم بناءً على قرار من مجلس الوزراء (قانون اتحادي رقم 13، 2016، ص 150).

وفي سبيل استكمال الهيكل الضريبي للدولة أنجزت وزارة الاقتصاد ما يلي (أحمد ماجد، 2017، ص 12):

- قانون الإجراءات الضريبية؛

- قانون ضريبة القيمة المضافة؛

- قانون الضريبة الإنتقائية.

9- القانون الاتحادي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة وانعكاساته على دولة الإمارات

مست الإصلاحات الضريبية التي مست النظام الضريبي الإماراتي بإدخال ضرائب جديدة للمساهمة أكثر في الإيرادات العامة وتعويض العائدات الجمركية والتي من بينها ضريبة القيمة المضافة (VAT).

9-1- الإطار القانوني لضريبة القيمة المضافة بدولة الإمارات:

ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة حديثة التطبيق في دولة الإمارات والتي بدأ سريان تطبيقها في الفاتح من يناير لسنة 2018 من خلال القانون الاتحادي رقم (8) الصادر بتاريخ 23 أوت 2017 والذي ينظم كافة الإجراءات الخاصة بضريبة القيمة المضافة، حيث كانت نصوص مواده كالتالي:

9-1-1- نطاق فرض الضريبة (المادة 2): (قانون اتحادي رقم 08، 2017، ص 05)

- كل توريد خاضع للضريبة وتوريد اعتباري يقوم به الخاضع للضريبة؛

- استيراد السلع المعنية، باستثناء ما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

9-1-2- نسبة الضريبة (المادة 3): ستطبق نسبة 5% كضريبة قيمة مضافة تُجبي على جميع البضائع والخدمات (قانون اتحادي رقم 08، 2017، ص 05).

9-1-3- التسجيل الضريبي الإلزامي والاستثناء من التسجيل الضريبي (المادتين 13-15): (قانون اتحادي رقم 08، 2017، ص ص 08-09)

- على كل شخص لديه مكان إقامة في الدولة أو إحدى الدول المطبقة القيام بالتسجيل الضريبي إذا لم يتم تسجيله سابقاً في حال توقع أو تجاوزت قيمة توريداته خلال فترة 12 شهراً حد التسجيل الإلزامي؛

- على كل شخص ليس لديه مكان إقامة في الدولة أو إحدى الدول المطبقة القيام بالتسجيل الضريبي إذا لم يتم تسجيله سابقاً في حال قام بتوريدات سلع أو خدمات ولم يكن شخص آخر ملزماً بسداد الضريبة المستحقة عن هذه التوريدات في الدولة؛
كما أنه يجوز للهيئة استثناء الخاضع للضريبة من التسجيل الضريبي الإلزامي إذا كانت توريداته خاضعة لنسبة الصفر فقط، ويجب على المستثنى من التسجيل أن يخطر الهيئة بأي تغييرات تطرأ على أعماله بحيث يكون فيها خاضعاً للضريبة.

9-1-4- المجموعة الضريبية (المادة 14): (قانون اتحادي رقم 08، 2017، ص 08)

يجوز لشخصين أو أكثر يمارسون الأعمال التقدم بطلب التسجيل الضريبي كمجموعة ضريبية إذا تم استيفاء الشروط التالية:
- أن يكون كل شخص منهم لديه مقر تأسيس أو منشأة ثابتة في الدولة؛
- أن يكون الأشخاص المعنيون أطرافاً مرتبطة؛
- أن يسيطر شخص أو أكثر يمارس الأعمال في إطار شراكة على الباقين.
كما لا يحق لأي شخص يمارس الأعمال أن يكون لديه أكثر من رقم تسجيل ضريبي واحد، ما لم تقرر اللائحة التنفيذية خلاف ذلك.

9-1-5- احتساب حد التسجيل الضريبي (المادة 19): (قانون اتحادي رقم 08، 2017، ص 10)

لتحديد ما إذا قام الشخص بتجاوز حد التسجيل الإلزامي وحد التسجيل الاختياري يتم احتساب إجمالي ما يلي:
- قيمة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة؛

- قيمة كامل أو الجزء المعني من التوريدات الخاضعة للضريبة العائدة إليه إذا تم الاستحواذ كلياً أو جزئياً على أعمال شخص قام بها؛
- قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة التي قامت بها أطراف مرتبطة وفقاً للحالات التي يحددها هذا القانون.

وقد حدد حد التسجيل الضريبي في الآتي:

- التسجيل الإجباري التي تتخطى إيراداتها السنوية 100.000 دولار أمريكي.
- وطوعي التي تتراوح إيراداتها السنوية بين 10.000 و 50.000 دولار أمريكي.
- 9-1-6- نسبة الصفرة لضريبة القيمة المضافة (المادة 45):** تُطبق نسبة الصفرة على توريد السلع والخدمات الآتية (قانون اتحادي رقم 08، 2017، ص 17):
- التصدير المباشر أو غير المباشر إلى خارج الدول المطبقة؛
- خدمات نقل الركاب والسلع الدولية الذي يبدأ في الدولة أو ينتهي فيها أو يمر عبر أراضيها؛
- توريد طائرات وسفن الإنقاذ والمساعدة جواً وبحراً؛
- توريد للمعادن الثمينة الاستثمارية أو استيرادها لغايات الاستثمار، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون بقانون المعادن الثمينة ومعايير اعتبارها استثمارية؛
- التوريد الأول للمباني المصممة خصيصاً لاستخدامها من قبل الجهات الخيرية من خلال بيعها أو إيجارها؛
- توريد النفط الخام والغاز الطبيعي؛
- توريد خدمات التعليم والسلع والخدمات المرتبطة بها لمرحلة التعليم الأساسي وما قبلها، بالإضافة إلى مؤسسات التعليم العالي الممولة من قبل الحكومة الاتحادية؛
- توريد خدمات الرعاية الصحية الوقائية والأساسية والسلع والخدمات المرتبطة بها.
- 9-1-7- الإعفاءات لضريبة القيمة المضافة (المادة 46):** تعفى من الضريبة التوريدات الآتية (قانون اتحادي رقم 08، 2017، ص 18):
- الخدمات المالية التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون؛

- توريد المباني السكنية من خلال بيعها أو إيجارها باستثناء ما يتم تطبيق نسبة الصفر عليه؛

- توريد خدمات النقل المحلي للركاب.

9-1-8- إقرار ضريبة القيمة المضافة (المادة 72): (قانون اتحادي رقم 08، 2017، ص 28)

- على الشركات تقديم إقراراتها حول ضريبة القيمة المضافة على إيراداتها مرة كل ربع سنة.

- وستُجنى الضريبة على صافي القيم المستوفاة، أي بعد اقتطاع التخفيضات والحسومات.

9-1-9- عقوبات عدم الالتزام بتطبيق ضريبة القيمة المضافة (بزنس ريفيو، ص 04):

- من 5% إلى 50% على الضرائب المستحقة أو الاستحقاقات المبالغ فيها في حال عدم التسجيل، أو تقديم إقرارات مغلوطة، أو تقديم قيم مبالغ فيها للاستحقاقات، أو عدم الدفع في الوقت المحدد.

- السجن في حال تكرار المخالفة.

9-2- الانعكاسات الاجتماعية والاقتصادية لضريبة القيمة المضافة بدولة الإمارات:

من الطبيعي أن ينعكس تطبيق ضريبة القيمة المضافة على حجم الإنفاق الاستهلاكي وعادات المستهلكين الشرائية، فتطبيق نسبة 5% يعني نظرياً ارتفاع طفيف في الأسعار بنفس النسبة ما قد يؤثر سلباً على الطلب وبالتالي حجم المبيعات، دون اغفال التأثيرات على الجانب الاجتماعي والاقتصادي وهي كالاتي (أحمد ماجد، 2017، ص 13-14):

9-2-1- انعكاساتها على الأفراد: من المتوقع أن ترتفع تكلفة المعيشة بشكل طفيف ولكنها ستتفاوت بتفاوت نمط حياة الأفراد وسلوكهم الإنفاقي، فإذا كانت نفقاتهم تتركز في المقام الأول على السلع المستثناة من ضريبة القيمة المضافة مثلاً، فإنه لن تكون هناك زيادة كبيرة في تكلفة المعيشة.

9-2-2-2- انعكاساتها الاجتماعية: فرض ضريبة القيمة المضافة من شأنه أن يساعد على تعزيز النمو الاقتصادي بالدولة من خلال زيادة مصادر إيراداتها بمعزل عن الإيرادات النفطية، كما سيزيد من قدرة الدولة على الاستمرار في توفير الخدمات التعليمية والصحية وخدمات المرافق العامة وتمويل الإنفاق على تلك الخدمات بما يتيح توفيرها وفقاً لأعلى المعايير العالمية.

9-2-3- انعكاساتها على قطاع الأعمال: سيتوجب على الشركات التي يفوق رقم أعمالها الحد الأدنى للإيرادات التسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة لدى الجهة الحكومية المعنية، كما سيتعين عليها توثيق معاملاتها المالية بما يضمن دقة سجلاتها المالية وتحديثها بشكل دائم، وفي حال تجاوز مبلغ ضريبة القيمة المضافة الذي تفرضه الشركات المبلغ الذي دفعته لمورديها، فسيتمتع عليها سداد قيمة الفارق للحكومة، وتلتزم الشركات المسجلة لغايات الضريبة بما يلي:

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

10- النتائج:

بعد العرض النظري ودراسة تجربة الإمارات في إصلاح نظامها الضريبي من خلال تطبيقها لضريبة القيمة المضافة، حيث وجدنا أن هدف الإصلاح الضريبي لا يقتصر على فعالية التحصيل الضريبي لتغطية النفقات العامة، بل تعداه ليكون وسيلة هامة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ومع دخول ضريبة القيمة المضافة حيز التطبيق من سنة

2018، حيث تعتبر هذه الضريبة المستحدثة عنصراً هاماً ضمن البرامج التي تعتمدها دولة الإمارات لتحسين الاستقرار المالي، ويساهم في دعم استراتيجية التحول الاقتصادي الطموحة من خلال المساعدة على التحول نحو اقتصاد أكثر تنوعاً واستدامة.

كما توفر ضريبة القيمة المضافة ميزتين إضافيتين لدولة الإمارات:

- بأنها تعتبر كمصدر دخل يساهم في تقديم خدمات ذات جودة عالية تشمل خدمات التعليم والرعاية الصحية والبنية التحتية؛
- تساهم في دعم جدول الأعمال الطموح الخاص بالتطوير والتنوع الاقتصادي والمبين في رؤية 2021.

11- التوصيات:

- ستواجه الإمارات تحديات في تطبيق ضريبة القيمة المضافة وذلك لحداثة بنيتها الضريبية، حيث كان الأولى أخذ التجربة المصرية كمثال من خلال التطبيق التدريجي على مختلف القطاعات؛
- رفع وتيرة التعاون مع مختلف الهيئات والمنظمات خصوصاً المحاسبين لإنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة؛
- أهمية الحملات والتظاهرات التحسيسية بالدور الذي يمكن أن يلعبه المواطن (المكلف، المستهلك) في نجاح وفعالية النظام الضريبي، من خلال زيادة الوعي لدى الفرد الخليجي و الإماراتي بصفة خاصة حتى تحظى ضريبة القيمة المضافة بالقبول العام والتي ستؤثر على المستوى العام لأسعار السلع والخدمات؛
- ضرورة الاستثمار في التكنولوجيا وتطوير الأنظمة القائمة لمكننة العمليات الضريبية، حيث سيؤدي ذلك إلى زيادة الدقة وتوفير الوقت وتخفيف التكلفة.

12- قائمة المراجع:

• الكتب:

01- C, Andrewand, B, Kean,(2006) , **Public sector spending and regional economic development: Crowding out or Adding value** *university of Glasgow*, center for advanced, UK, January.

• المقالات:

01- الحسن، تيممة أحمد (2017)، الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، مجلة جيل للأبحاث القانونية المعمقة، العدد 14.

02- الخرسان، محمد حلو داود ، (2010)، دراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق، مجلة التقني، المجلد 23، العدد السادس، العراق.

03- James Bickley,(2005). **Value- Added Tax as a new revenue source**, congressional research service, Public Finance Review, Vol.25, No.3, USA.

04- مهاجر، صلاح بابكر عيسى(2018) ، الضريبة على القيمة المضافة وفاعلية تحصيلها وأثرها في الإيرادات العامة بالسودان - دراسة تطبيقية للفترة (2011-2015)، مجلة العلوم الإدارية، العدد الثاني، جامعة إفريقيا العالمية، السودان.

05- ماجد، أحمد و الهاشمي، ندى (2016)، دراسة اقتصاد الإمارات مؤشرات ايجابية وريادة عالمية، وزارة الاقتصاد، الإمارات، أغسطس.

06- ماجد، أحمد (2007)، هيكل النظام الضريبي وضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة، وزارة الاقتصاد، الإمارات.

• المواقع:

01- الأمم المتحدة، التقارير الدورية السابعة عشرة للدول الأطراف (الإمارات العربية المتحدة)، 2007. الموقع: www.un.org/ar تاريخ الإطلاع: 2018/01/14

02- تقرير لمنتدى دافوس، الإمارات تحافظ على تصدرها عربياً في التنافسية الدولية وتحتل المرتبة الـ 17 عالمياً، جريدة الاتحاد، الموقع: <http://www.alittihad.ae> تاريخ الإطلاع: 2018/01/09

03- وزارة الاقتصاد، التقرير الاقتصادي السنوي للعام 2014. الموقع: www.economy.gov.ae تاريخ الإطلاع: 2018/01/30

04- وزارة الاقتصاد، التقرير الاقتصادي السنوي للعام 2016. الموقع: www.economy.gov.ae تاريخ الإطلاع: 2018/02/03

05- ضريبة القيمة المضافة في مجلس التعاون الخليجي: برامج إدارة المؤسسات من أوراكل لتسهيل التزام الشركات، الخدمات التحليلية في هارفارد بزنس ريفيو، ص 04. الموقع: <https://hbr.org/hbr-analytic-services> تاريخ الإطلاع: 2018/01/27

• التشريعات والقوانين:

01- قانون اتحادي رقم (13)، المؤرخ في 26 سبتمبر 2016، بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب، وزارة المالية الإماراتية.

02- قانون اتحادي رقم (08)، المؤرخ في 23 أغسطس 2017، بشأن الضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية الإماراتية.