

الضريبة على دخل الأشخاص
المعنوية في دولة
الإمارات العربية المتحدة
(دراسة تطبيقية على إمارة دبي)

دكتور

محمد إبراهيم الشافعي

رئيس قسم القانون العام كلية القانون جامعة الشارقة
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة بكلية الحقوق جامعة عين شمس

ملخص الدراسة

لم تعرف دولة الإمارات العربية المتحدة حتى كتابة هذا البحث تطبيقاً للضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية على المستوى الاتحادي، بل اقتصر أمر تطبيقها على بعض الإمارات بصورة محلية كما هو الحال في إمارة أبو ظبي والشارقة ودبي. من هنا تأتي أهمية هذه الدراسة التي تستهدف تسليط الضوء على قانون الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية الذي صدر في دبي عام ١٩٦٩ لبيان مدى حاجته إلى التعديل.

فقد شهدت إمارة دبي خلال السنوات الأخيرة العديد من التطورات الاقتصادية والمالية، يأتي على قمتها انهيار أسعار النفط والأزمة المالية العالمية، وما خلفته من تبعات سلبية على الاقتصاد الإماراتي بصورة عامة واقتصاد إمارة دبي على نحو خاص. وقد تدفع هذه التحولات حكومة دبي إلى تنويع مصادر دخلها وعمل إصلاحات ضريبية. لقد عرضنا من خلال هذه الدراسة لنطاق فرض الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في إمارة دبي ووعائها وسعرها وأحكام تحصيلها، بغية الوصول في نهاية التحليل إلى الوقوف على أهم نقاط الضعف التي انتابت هذا التشريع، ومن ثم نضع أهم .

مقدمة عامة

تُعد الضريبة المصدر التقليدي الرئيس الذي تعتمد عليه غالبية دول العالم في تمويل نفقاتها العامة. وتُعرف الضريبة بأنها مبلغ نقدي يتم اقتطاعه جبراً، وبصفة نهائية من الفرد بعد إجازة السلطة التشريعية، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة لاستخدام حصيلتها في تحقيق الأهداف المختلفة للدولة. وتختلف الضريبة عن غيرها من الإيرادات التقليدية (الرسوم والتمن العام)^١. فالضريبة تتميز عن الرسم في كونها تُفرض بقانون وبصورة إجبارية كما أنها تحقق نفعاً عاماً ويتم تحصيلها من قبل مصلحة الضرائب التابعة لوزارة المالية وتمثل إيراداتها جزءاً هاماً من الإيرادات العامة. وعلى النقيض من هذا، فإن الرسم عبارة عن مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من الهيئات العامة، جبراً، مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها نفع خاص له إلى جانب نفع عام^٢. ويصدر الرسم بناء على قانون حيث تتحدد قيمته وشروطه بموجب قرار إداري تصدره السلطة التنفيذية (الوزير أو المحافظ.. الخ)^٣. وتحقق الرسوم منفعة عامة وخاصة في ذات الوقت، وتتباين جهات تحصيلها تبعاً لطبيعة الجهة التي تقدم الخدمة للجمهور، بالإضافة إلى أن الرسوم تساهم بقيمة أقل من الضرائب في الإيرادات العامة.

إن النظام الضريبي السائد في أي دولة يمكن النظر إليه على أنه جزء لا يتجزأ من النظام الاجتماعي والاقتصادي و"النفسي" للمجتمع^٤. وانطلاقاً من

^١ انظر في تفصيل ذلك : د. محمد إبراهيم الشافعي (٢٠١١) "أصول المالية العامة والتشريعات المالية"، دار النهضة العربية، القاهرة، ص. ١٣٦-١٣٧.

^٢ انظر : د. السيد عبد المولى (١٩٧٨)، "المالية العامة دراسة للاقتصاد العام"، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، القاهرة، ص. ٣٧٦.

^٣ لمزيد من الشرح حول كيفية تقدير الرسوم انظر: د. أحمد جامع (١٩٧٥)، "فن المالية العامة: الجزء الثاني"، دار النهضة، القاهرة، ص. ٩٦-٩٧.

^٤ انظر: Duverger, M. (1986) "Finances publiques", P U F, p. 456.

وانظر أيضاً: Lajugie, J. (1988), "Les systèmes économiques", coll. "Que sais je" 12 e ed.

هذه القاعدة، فإنه يتعين على التشريع الضريبي أن يكون منسجماً مع الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية للمجتمع. لهذا فإننا لا نجد غرابة في اختلاف التشريعات الضريبية والمالية في الدول الرأسمالية عنها في الدول الاشتراكية والدول النامية^١.

وفي ضوء ذلك، فإن سمات وفلسفة النظم الضريبية للدول النامية تختلف عن مثلتها في الدول المتقدمة. فالنظام الضريبي في الدول النامية يتسم بعدم التوازن وانخفاض الحصيلة الضريبية وضعف الكفاءة الإدارية بسبب قلة عدد العاملين في إدارات التحصيل الضريبي وضعف إمكانياتهم وقلة خبرتهم، بعكس مثيله في الدول المتقدمة الذي تتولاه إدارة على قدر كبير من الكفاءة^٢.

على الرغم من عدم وجود تشريع اتحادي ينظم فرض ضرائب على الدخل في دولة الإمارات العربية المتحدة منذ نشأتها وحتى وقتنا الحاضر^٣،

^١ انظر:

fiscales en Europe Gouadain, D. (1994) “ Les paradoxes des réformes centrale et Orientale” Droit Fiscal, no 23, p. 936.

وانظر أيضاً:

Owens, J. and Whitehouse, E (1996) “ Tax Reform”, BIFD, vol. 50, no 11- 12, Kluwer.

^٢ انظر: Ardant, G. (1972), “ Histoire de l’impôt”, Fayard, p. 849.

وانظر أيضاً:

Beltrame, p. (1997), “ Les systemes fiscaux”, coll. “ que sais je?”, 3e edition, presses Universitaires de France, pp: 13 _ 37.

^٣ تجدر الإشارة إلى أنه سبق وتم فرض ضريبة اتحادية بمقتضى القانون رقم ١٣ لسنة ١٩٧٣، والذي فرضت بمقتضاه ضريبة على دخول الموظفين الفلسطينيين أو الذين هم من أصل فلسطيني العاملين بالحكومة الاتحادية لصالح الصندوق القومي الفلسطيني. ومع ذلك، فقد ألغيت هذه الضريبة بمقتضى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٤ (الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة، العدد ٢٦٦، يونيو، ١٩٩٤، ص.١٥). من ناحية أخرى، فقد تم فرض ضريبة اتحادية مباشرة على السفن بمقتضى القانون الاتحادي رقم ٢٦ لسنة ١٩٨١.

فبالنظر إلى ميزانية إمارة دبي لسنة ٢٠١٤، نلاحظ أن الرسوم تمثل نحو ٦٧% من الإيرادات الحكومية، بينما تمثل الضرائب والإيرادات النفطية نحو ٢١% و ٩% على التوالي من إجمالي الإيرادات الحكومية^١.

إشكالية الدراسة:

إن التشريع الضريبي - كغيره من التشريعات - يحتاج إلى التطوير والتنقيح ليتناسب مع مستجدات العصر وكذلك مع التغيرات الاقتصادية والمالية الحديثة. وفي ضوء ذلك، يثور التساؤل حول مدى الحاجة إلى إحداث بعض التعديلات التشريعية على المرسوم بقانون الخاص بفرض ضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دبي والذي صدر منذ عام ١٩٦٩. وسبب هذا التساؤل هو التطورات الاقتصادية الكبيرة التي شهدتها الإمارة وأصبحت تعتمد على الاستثمار الأجنبي بشكل كبير وتتنوع مصادر دخلها من السياحة والاستثمار العقاري والخدمي. من ناحية أخرى، فإن نصوص هذا القانون، لاسيما تلك المتعلقة بوعاء الضريبة وسعرها، تحتاج إلى إعادة نظر في ضوء تأسيس إمارة دبي للعديد من المناطق الحرة، والتي يتم إعفاء المشروعات المستثمرة فيها من الخضوع للضرائب، وهو ما يقلل في النهاية من حجم الإيرادات الضريبية. أضف إلى ذلك، إن إمارة دبي قد واجهتها ظروف اقتصادية ومالية صعبة في السنوات الأخيرة من بينها الأزمة المالية عام ٢٠٠٨، والتقلبات الدائمة في سعر النفط وانخفاض سعره في الآونة الأخيرة وهو ما قد يدفع حكومة دبي إلى البحث عن مصادر بديلة أكثر استقراراً وليس هناك أفضل من الضريبة على الدخل لتكون من بين أهم هذه الموارد إن لم تكن أهمها على الإطلاق، ومن ثم يضحى أمر إصلاح الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية من المسائل الهامة التي يتعين أخذها في الاعتبار من قبل حكومة دبي.

هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على نصوص المرسوم بقانون الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دبي الصادر في عام ١٩٦٩، بغية تحليلها والوقوف على أوجه القصور بها، ليتسنى للباحث تقديم مقترحات

^١ انظر دائرة المالية حكومة دبي الموقع الإلكتروني: www.dof.gov.ae تم زيارة الموقع في ٢٢ نوفمبر ٢٠١٥.

وتوصيات في شأن إلغائها أو تعديلها على النحو الذي يساير التطورات الاقتصادية والمالية الحديثة التي شهدتها الإمارة.

نطاق الدراسة:

ستقتصر الدراسة على التحليل النظري المقارن لنصوص المرسوم بقانون على دخل الأشخاص المعنوية في دبي الصادر في عام ١٩٦٩، حيث أنها لن تتضمن تطبيقات قضائية لهذا التشريع نظراً لعدم وجودها.

منهجية الدراسة:

تستعين الدراسة بالمنهجين الاستقرائي والاستنباطي كمطية مناسبة لتحليل نصوص المرسوم بقانون واستنباط ما قد يعن لنا من مظاهر ضعف بعضها وإقرار مدى تناسبها للظروف الاقتصادية والمالية الراهنة. من ناحية أخرى، فإن الباحث سيستعين بالمنهج المقارن لمقابلة نصوص تشريع إمارة دبي بمثلتها في التشريع المصري للوصول إلى أفضل التوصيات الممكنة في هذا الشأن.

خطة البحث:

حتى يتسنى لنا عمل دراسة متكاملة للضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دبي، ومن ثم تحليل نصوص القانون، المكونة من خمس عشرة مادة، وصولاً إلى الوقوف على أهم ثغراته واقتراح تعديلات ملائمة له، فإننا سنقسم خطة الدراسة إلى خمسة مباحث:

المبحث الأول: نطاق فرض الضريبة.

المبحث الثاني: وعاء الضريبة.

المبحث الثالث: الإعفاء من الضريبة.

المبحث الرابع: سعر الضريبة.

المبحث الخامس: إجراءات وضمائمات تحصيل الضريبة.

المبحث الأول

نطاق فرض الضريبة

هناك مكونات متعددة لنطاق الضريبة، والتي تتمثل في النطاق الشخصي والنطاق المادي والنطاق الزمني، وهو ما سنعرض له من خلال ثلاثة مطالب مستقلة تتناول مكونات هذا النطاق وفقاً للترتيب السابق.

المطلب الأول

النطاق الشخصي للضريبة

نعنى بالنطاق الشخصي للضريبة طبيعة الشخص الذي ستفرض الضريبة على دخل أو على أرباحه. فالضريبة على الدخل تفرض عادة على إيرادات نوعين من الأشخاص: الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنوية أو الاعتبارية. وأحياناً ما يجمع المشرع بين النوعين في قانون ضريبي واحد، بينما تخصص بعض التشريعات الضريبية الأخرى قانوناً مستقلاً لكل واحد منهما.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع في إمارة دبي قصر الضريبة على الدخل على الأشخاص المعنوية، وهو ما يفهم صراحة من نصوص القانون التي حددت الأشخاص المعنوية باعتبارهم الأشخاص الخاضعين للضريبة. ومن هذا المنطلق، فإن الأشخاص الطبيعيين غير خاضعين لها^١.

لقد بين المشرع طبيعة الشخص المعنوي الخاضع للضريبة، حيث أن الشخص المكلف هو هيئة ذات شخصية معنوية حيثما تأسست مما لا تستحق الإعفاء من مسئولية دفع ضريبة الدخل المفروضة لولا أحكام هذا المرسوم،

^١ انظر نص الفقرتين الرابعة والخامسة من المادة (٢) من المرسوم بقانون الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دبي الصادر في عام ١٩٦٩.

أو أي فرع منها يمارس تجارة أو عملاً في أي وقت خلال سنة خاضعة لضريبة الدخل^١.

وبغض النظر عن عدم وضوح هذا النص، فإنه يشترط لخضوع هذا الشخص للضريبة ثلاثة شروط نجملها كما يلي^٢:

الشرط الأول: ضرورة أن يكون الشخص المكلف شخصاً معنوياً:

حتى تتمكن الكيانات التجارية والصناعية التي تتألف من أشخاص طبيعيين وأموال، من ممارسة كافة أنواع أنشطتها الاقتصادية المختلفة فإنها تكون في حاجة إلى التمتع بشخصية قانونية مستقلة عن الأشخاص الطبيعيين المالكين لرأسمالها. ويضحي بالتالي لها شخصية اعتبارية مستقلة فيكون لها ذمة مالية مستقلة وأهلية قانونية لتلقى الحقوق والتعهد بالالتزامات وموطن مستقل ويكون لها الحق في التقاضي، كما هو الحال في الشركات والهيئات والنقابات.

ولقد حدد القانون الاتحادي للمعاملات المدنية الأشخاص الاعتبارية بأنها^٣:

١- الدولة والإمارات والبلديات وغيرها من الوحدات الإدارية بالشروط التي يحددها القانون.

٢- الإدارات والمصالح والهيئات العامة والمنشآت والمؤسسات العامة التي يمنحها القانون الشخصية الاعتبارية.

^١ انظر الفقرة الثالثة من المادة الثانية من المرسوم بقانون الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دبي الصادر في عام ١٩٦٩.

^٢ انظر د. عبد الله عبد العزيز الصعيدي (١٩٩٧)، "التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة"، كلية شرطة دبي، ص: ١١٦-١٣٠.

^٣ انظر المادة ٩٢ من القانون الاتحادي للمعاملات المدنية رقم ٥ لسنة ١٩٨٥ (الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة، السنة الخامسة عشرة، العدد ١٥٨، ديسمبر، ١٩٨٥، ص: ١١).

٣- الهيئات الإسلامية التي تعترف لها الدولة بالشخصية الاعتبارية.

٤- الأوقاف.

٥- الشركات المدنية والتجارية إلا ما استثنى بنص خاص.

٦- الجمعيات والمؤسسات الخاصة المنشأة وفقاً للقانون.

٧- كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمقتضى نص القانون.

وتجدر الإشارة إلى أن قانون الضريبة على الدخل في إمارة دبي قد قصر فرض الضريبة على الشركات المدنية والتجارية، وعلى كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمقتضى نص القانون.

الشرط الثاني: ممارسة الشخص المعنوي لأنشطته التجارية وأعماله في دبي:

لا يكفي فحسب أن يكون الشخص معنوياً لكي يخضع للضريبة على الدخل في إمارة دبي، وإنما يشترط أيضاً أن يمارس أعماله وأنشطته الاقتصادية والتجارية في داخل حدود إمارة دبي. ويفهم ذلك بوضوح من سياق الفقرة الخامسة من المادة (٢) والتي تنص على "الدخل الخاضع للضريبة هو صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء ممارسته تجارة أو أعمالاً في دبي....". إن العبرة هنا بمكان إقامة المشروع وليس بمكان إقامة الشخص الطبيعي المالك لرأس مال الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة. إن ممارسة هذا النشاط إذاً في أي إمارة أخرى أو حتى خارج دولة الإمارات العربية المتحدة يخرج من دائرة الخضوع للضريبة على الدخل في دبي.

إن الضريبة على الدخل في إمارة دبي تعد مثلاً واضحاً لمبدأ الإقليمية أو المحلية حيث يتم تطبيق الضريبة على المشروع الذي يمارس

نشاطه في مكان معين. بعبارة أخرى، لقد اعتمد المشرع هنا على معيار التبعية الاقتصادية في فرض الضريبة على الشخص المعنوي.

ولقد بيّن المرسوم بقانون طبيعة الشخص الاعتباري المكلف بالضريبة. فقد ذكرت الفقرة الثالثة من المادة (٢) بأن الشخص المكلف بالضريبة هو الهيئة ذات الشخصية المعنوية حيثما تأسست... أو أي فرع منها يمارس تجارة أو عملاً في أي وقت خلال سنة خاضعة لضريبة الدخل بواسطة مؤسسة دائمة موقعها في دبي سواء مباشرة أو بواسطة توكيل هيئة معنوية أخرى. وعرفت الفقرة السابعة من المادة (٢) المؤسسة الدائمة بأنها الفرع أو مكان الإدارة أو أي محل محدد للعمل، غير أنها لا تشمل الوكالة ما لم يكن الوكيل هيئة معنوية. ويفهم مما سبق أنه يلزم إخضاع الشخص المعنوي للضريبة أن يمارس تجارة أو عملاً في دبي سواء مباشرة أو من خلال توكيل هيئة معنوية أخرى. ليس هذا فحسب، بل يشترط أيضاً لخضوعه، وبحسب ما أورده الفقرة الثالثة سالفة الذكر، أن يتم ممارسة هذا النشاط بواسطة مؤسسة دائمة تقع في دبي.

ومن الجدير بالذكر أنه قد ثار التساؤل حول ما إذا كان يشترط للخضوع للضريبة ضرورة الوجود المادي للشخص المعنوي عند ممارسته للنشاط أم يكفي بمجرد الوجود الوظيفي، أي ممارسة النشاط بصرف النظر عن الوجود المادي؟

إن مطالعة نصوص المرسوم بقانون قد تقودنا إلى تفسيرات متناقضة، فبعضها يدّعم الوجود المادي للشخص المعنوي وبعضها الآخر ينتصر لفكرة الوجود الوظيفي. إن ما يستفاد من الفقرة الثالثة من المادة (٢) من المرسوم بقانون والسابق الإشارة إليها، هو أن خضوع الشخص المعنوي للضريبة يتطلب الوجود المادي له سواء اتخذ شكل مؤسسة أو شركة موجودة في دبي، أم شكل فرع بدبي أو وكيل لشركة موجودة بالخارج على أن يتم تخويل الوكيل من قبل الشركة بعقد الاتفاقيات نيابة عنها. ويدعم اتجاه من الفقه هذا التفسير الضيق اتساقاً مع سياسة المشرع الضريبي في

إمارة دبي والذي لا يتوسع في فرض الضرائب بل قصرها على ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية دون دخل الأشخاص الطبيعيين^١.

على النقيض من التفسير الضيق السابق، هناك تفسير واسع لا يشترط الوجود المادي للشخص المعنوي ويكتفي فحسب بالوجود الوظيفي^٢. ويستند أنصار هذا الاتجاه على نص الفقرة الخامسة من المادة (٢) من المرسوم بقانون التي عرّفت عبارة "الدخل الخاضع للضريبة" بأنه "صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء ممارسته تجارة أو أعمالاً في دبي....."، ويؤكد هذا التفسير ما ورد من المشرع في الفقرة (٦) من المادة (٢) بصدد تعريفه لعبارة (يمارس تجارة أو أعمالاً في دبي) وعبارة (ممارسة التجارة أو العمل في دبي) حيث عدت الفقرة الأنشطة الخمسة التي تخضع للضريبة إن مارسها الشخص المعنوي في دبي، حيث أن كل بند كان ينتهي بعبارة "...في دبي". إن ما يفهم من هذه النصوص أنه يكفي لفرض الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية أن تمارس عملها في دبي دون اشتراط الوجود المادي لها.

ونحن نؤيد الرأي الأول (التفسير المضيّق) والذي يشترط الوجود المادي - لا الوجود الوظيفي - للشخص المعنوي لفرض الضريبة على دخله. فالمرسوم بقانون يجب النظر إليه على أنه كل متكامل يتم بعضه بعضاً، فإذا كان المشرع قد خصص الفقرة الثالثة من المادة (٢) لتحديد الشخص المكلف والذي أكد من خلالها على ضرورة الوجود المادي للشخص المعنوي بصورة مباشرة (من خلال تأسيس الشركة بدبي أو وجود فرعها

^١ انظر د. عبيد علي أحمد الحجازي (٢٠٠٨)، "أصول علم المالية العامة والتشريع الضريبي، الكتاب الثاني التشريع الضريبي (الضريبة على الدخل في إمارة دبي) دراسة مقارنة"، أكاديمية شرطة دبي، الطبعة الثانية، دبي، الإمارات، ص. ٧٥.

^٢ انظر في دعم هذا التفسير: د. محمد حافظ عبده الرهوان، (١٩٩٠)، "الضرائب والرسوم في دولة الإمارات العربية المتحدة: دراسة مقارنة لأحكام ضرائب الدخل والجمارك والرسوم الاتحادية والمحلية خاصة في إمارتي دبي والشارقة"، كلية شرطة دبي، دبي، الإمارات، ص. ٤٥، و د. عبد الله الصعدي، التشريع الضريبي في دولة الإمارات، مرجع سابق، ص. ١٢٣.

بالإمارة) أو غير مباشرة (من خلال الوكيل الذي يبرم اتفاقيات بالنيابة عن الشركة)، فإنه خصص الفقرتين الخامسة والسادسة لتحديد طبيعة الدخل والأنشطة المنتجة للدخل الخاضع للضريبة. ومن ثم يتعين النظر إلى التشريع كوحدة متكاملة وليس النظر إلى كل فقرة أو مادة على حده وبمعزل عن بقية نصوص القانون.

الشرط الثالث: يجب أن ينتج الدخل المتحقق للشخص المكلف في دبي:

يجب أن يتحقق الدخل الخاضع للضريبة في دبي، وهذا هو ما يفهم من سياق الفقرة الخامسة من المادة (٢). فقد عرفت هذه الأخيرة الدخل الخاضع للضريبة بأنه صافى الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف.

ويفهم من هذا النص أن الأرباح التي قد يحققها الشخص المعنوي عن أنشطته التي يمارسها خارج إمارة دبي لن يتم إخضاعها للضريبة، وسيقتصر الخضوع للضريبة على ذلك الجزء فقط من الدخل الذي يتحقق عن النشاط الذي تم ممارسته فعلاً في دبي.

ولا شك أن من شأن هذا الشرط الأخير حرمان إمارة دبي من إيرادات مالية وفيرة كان يمكن لها أن تحصلها في صورة ضريبة في حال عدم وجود هذا الشرط. فقد تلجأ العديد من الشركات إلى عقد معظم صفقاتها وممارسة الجزء الأكبر من نشاطها خارج الإمارة بغية تجنب الخضوع لهذه الضريبة.

ويرى جانب من الفقه أن الدخل المتحقق يخضع بأكمله للضريبة سواء تحقق كله أو بعضه على أرض إمارة أخرى داخل الدولة، استناداً إلى أن هذا التشريع قد صدر قبل قيام الدولة الاتحادية في عام ١٩٧١، وأن هذا هو السبب في قصر نطاقه على الدخل الذي يتحقق على أرض دبي^١. ومع

^١ انظر في ذلك: د. محمد حافظ عبده الرهوان (١٩٩٠)، "الضرائب والرسوم في دولة الإمارات العربية المتحدة: دراسة مقارنة لأحكام ضرائب الدخل والجمارك والرسوم الاتحادية والمحلية خاصة في إمارتي دبي والشارقة"، مرجع سابق، ص. ٣٣.

ذلك، فإن هذا الرأي مردود عليه بأن نظام دولة الإمارات هو نظام فيدرالي ويسمح بوجود الضرائب المحلية بجوار الضرائب الاتحادية، ومن ثم فلا مانع من وجود هذه المغايرة وقصر هذه الضريبة على الدخل الناتج على أرض دبي فقط^١.

هل الضريبة على الدخل في دبي ضريبة شخصية أم عينية؟

يثور التساؤل حول طبيعة الضريبة المفروضة على الدخل في دبي، عما إذا كان المشرع قد راعى الاعتبارات الشخصية والاجتماعية عند فرضها أم أنه تجاهلها مغلباً عليها الاعتبارات المالية.

إن المشرع عادة يتبنى مثل هذه الاعتبارات على نحو أكبر عند فرضه للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين. ومن مظاهر شخصية الضريبة إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وتطبيق سعر تصاعدي، وفرض الضريبة على الدخل الصافي بعد خصم تكاليف الحصول على الدخل. ولما كانت الضريبة على الدخل في دبي تفرض على الأشخاص المعنوية فإنه لا يتصور إذاً أن يتم إقرار بعض الاعتبارات الشخصية في القانون كتقرير شريحة معفاة لتلاءم الحد الأدنى للمعيشة أو عدم إخضاع جزء من الدخل للضريبة مساهمة في تحمل الأعباء الاجتماعية.

وعلى الرغم من افتقاد الضريبة على الدخل في دبي لبعض الاعتبارات الشخصية إلا أن ذلك لم يفقدها صفة الشخصية ليجعلها محض ضريبة عينية. لقد أبى المشرع الضريبي إلا أن يلبسها بعض سمات الشخصية. فهاهو المشرع يقر سعراً تصاعدياً للضريبة ليحقق العدالة الضريبية التي نادى بها فقهاء المالية العامة والتي تقضى بضرورة ملائمة

^١ انظر : د. عبيد على أحمد الحجازي، مرجع سابق، ص. ٥١.

الضريبة لقدرة الممول على الدفع والتميز السعري بين الممولين بحسب دخولهم ، وهذا ما يسمى بالعدالة الرأسية^١.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن المرسوم بقانون قد أقر فرض الضريبة على الدخل الصافي بعد خصم التكاليف وأعباء الديون. ويمكن أن نلاحظ ذلك من استقراء نص الفقرة الخامسة من المادة الثانية التي عرّفت الدخل الخاضع للضريبة بأنه "صافى الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف"^٢. إن الضريبة على الدخل في دبي تعد وفقاً للتحليل السابق ضريبة شبه شخصية.

المطلب الثاني

النطاق المادي للضريبة على الدخل في دبي

نعنى بالنطاق المادي للضريبة طبيعة الأنشطة المنتجة للإيرادات التي يتم إخضاعها للضريبة. وتختلف التشريعات فيما بينها من حيث النطاق المادي للضرائب التي تفرضها، وذلك بحسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي تمر بها الدولة، بالإضافة للإستراتيجية التنموية التي تتبناها كل دولة. فقد ترى بعض الدول عدم إخضاع أنشطة بعينها للضريبة انتصاراً للاعتبارات الاقتصادية أو الاجتماعية. فعلى سبيل المثال، قد لا تخضع الدول ذات الطبيعة الصحراوية أنشطتها الزراعية للضريبة تشجيعاً منها للاستثمارات المنتجة للمحاصيل الزراعية اللازمة لحياة المجتمع، بينما قد تعفى بعض الدول الأخرى الاستثمار في سوق الأوراق المالية من الخضوع للضريبة تشجيعاً للاستثمار في هذا المجال.

وبالنسبة للنطاق المادي للضريبة على الدخل في دبي، فإنه تجدر الإشارة إلى أن الفقرة السادسة من المادة الثانية الواردة بالمرسوم بقانون فرض الضريبة على الدخل بدبي قد حددت الأنشطة المنتجة للدخل الخاضع

^١ انظر : د. محمد إبراهيم الشافعي (٢٠١١)، " أصول المالية العامة والتشريعات المالية"، مرجع سابق، ص. ٧٥-٧٦.

^٢ انظر الفقرة الخامسة من المادة الثانية من المرسوم بقانون الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دبي الصادر في عام ١٩٦٩.

للضريبة. فقد ذكرت هذه المادة الأخيرة تلك الأنشطة بأنها: بيع البضائع أو الحقوق التابعة لها، إدارة المشروعات الصناعية والتجارية، تأجير الأملاك، وتقديم الخدمات، وإنتاج البترول أو المواد الهيدروكربونية، علماً بأن هذه الأنشطة لا تشمل مجرد شراء البضائع أو الحقوق المتصلة بها في دبي.

إن الضريبة هنا يمكن اعتبارها ضريبة نوعية على أنشطة تجارية وصناعية ينتج فيها الإيراد عن تضافر عنصري العمل ورأس المال. ويتفق هذا مع طبيعة النشاط الاقتصادي الذي اشتهرت به دبي والذي يتمثل في الأنشطة التجارية والصناعية.

المطلب الثالث

النطاق الزمني للضريبة على الدخل في دبي

سنعرض لهذا الموضوع من خلال فرعين، حيث يتضمن الأول مبدأ سنوية الضريبة التي تبناها المشرع في إمارة دبي، بينما يعرض الثاني للاستثناءات الواردة على هذا المبدأ.

الفرع الأول

مبدأ سنوية الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دبي

تفرض الضريبة على الدخل في إمارة دبي على أساس سنوي. وهذا ما يفهم من سياق المادة الأولى من المرسوم بقانون للضريبة على الدخل، حيث تنص هذه المادة على أنه "تفرض ضريبة دخل على الدخل الخاضع لها والآيل إلى كل شخص مكلف، وذلك عن كل سنة ضريبية تنتهي بعد اليوم الأول من يناير ١٩٦٩، بالمعدل المبين فيما بعد".

والسنة الضريبية كما بيّنتها الفقرة الثانية عشرة من المادة الثانية هي السنة المبتدئة في أول كانون الثاني (يناير) ١٩٦٩ وكل سنة لاحقة تبتدئ في اليوم الأول من كانون الثاني (يناير).

ولكن هل يعنى ذلك ضرورة اتفاق السنة المالية للشخص المعنوي مع السنة الميلادية؟ بعبارة أخرى، هل يتعين أن تكون السنة الضريبية التي سيحاسب على أساسها الشخص المعنوي هي السنة الميلادية ومن ثم يلتزم بموافقة سنة المشروع مع السنة الميلادية؟ لم يشترط المشرع الضريبي في المرسوم بقانون ضرورة اتفاق السنة المالية للمنشأة مع السنة الميلادية بل أجاز للشخص المعنوي المكلف بأن يحفظ سجلاته على أساس فترة حساب سنوي مختلفة كأن يختار مثلاً أن تبدأ السنة المالية له من أول يونيو وتنتهي في آخر مايو من السنة التالية^١.

نخلص إذاً إلى القول بأن السنة المعتمدة في حساب الضريبة هي السنة الميلادية التي تبدأ في أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر، وهي تتفق مع السنة المالية التي تتبناها دولة الإمارات العربية المتحدة لميزانيتها العامة.

الفرع الثاني

الاستثناءات على مبدأ سنوية الضريبة على دخل

الأشخاص المعنوية في دبي

على الرغم من أن أساس المحاسبة الضريبية هو السنة التقويمية (الميلادية)، إلا أن هناك بعض الاستثناءات التي قد ترد على هذه القاعدة. وسنعرض لهذه الاستثناءات في السطور التالية.

أولاً: استثناءات تم إقرارها في القانون:

هناك حالات تمثل استثناءً على مبدأ سنوية الضريبة أوردها المشرع صراحة بالمرسوم بقانون الضريبة على الدخل بإمارة دبي وهما حالتين :
بدء النشاط بعد بداية السنة المالية وترحيل الخسائر.

^١ انظر نص المادة السادسة من المرسوم بقانون لسنة ١٩٦٩ بفرض ضريبة على الدخل بإمارة دبي.

١- حالة بدء النشاط بعد بداية السنة المالية:

من بين هذه الاستثناءات الواردة على مبدأ سنوية الضريبة على الدخل بإمارة دبي حالة بدء النشاط بعد بداية السنة المالية. فقد يبدأ النشاط بعد بداية السنة الميلادية أي بعد يناير فهنا سيحاسب الممول على قيمة ما حققه من أرباح لفترة تقل عن عام. وهذا ما أكدت عليه الفقرة الثانية عشرة من المادة الثانية، حيث قررت أنه "وفي حالة مباشرة الشخص المكلف ممارسة تجارة أو أعمال في دبي خلال أية سنة ضريبية دخل تبدئ بعد سريان هذا المرسوم، فإن عبارة "سنة ضريبية دخل" تشمل المدة ما بين تاريخ تلك المباشرة واليوم الحادي والثلاثين من كانون الأول (ديسمبر) التالي".

٢- حالة ترحيل الخسائر:

هناك ما يعرف في القانون الضريبي بمبدأ استقلال السنوات الضريبية. ويعد هذا المبدأ من بين أهم النتائج المترتب على مبدأ سنوية الضريبة. ويقصد بقاعدة استقلال السنوات المالية أن كل سنة مالية للمنشأة تخضع أرباحها للضريبة تعتبر وحدة قائمة بذاتها ومستقلة تماماً عن السنوات المالية الأخرى، فكل سنة تقدر أرباحها على حده وتفرض الضريبة عليها، ولا صلة مطلقاً بين أرباح سنة معينة وأرباح سنة أخرى سابقة عليها أو لاحقة لها. ويترتب على هذه القاعدة أنه لا يمكن القول بأن الضرائب التي فرضت في سنة معينة سابقة لا يكون لها حجية بالنسبة للضريبة التي يراد فرضها من جديد في سنوات لاحقة، إذ أن كل سنة لها ظروفها وترتبط الضريبة على أرباحها على أساس نتيجة العمليات التي تتم فيها بالفعل باستقلال تام عن باقي السنوات^١.

ويترتب أيضاً على هذا المبدأ أنه لا يجوز التمسك بمقدار الضريبة التي فرضت من السنوات السابقة للقول بالخطأ أو بالمغالاة في تقدير أرباح

^١ انظر في تفصيل ذلك : د. السيد عبد المولى (١٩٩٥)، "الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين"، دار النهضة العربية، ص ١٧٢ - ١٧٣.

الممول. وأنه لا يجوز الاحتجاج بسلامة الدفاتر في سنة ما لإثبات سلامتها في السنة اللاحقة، وأن اتفاق مصلحة الضرائب مع الممول على تقدير الأرباح لسنة معينة لا تأثير له على السنوات الأخرى التي لم يتم الاتفاق عليها، ولا يعتبر في الوقت نفسه مقياساً للسنوات التالية ومن حق كل من الطرفين الخروج على هذا التقدير، وأنه عند تحديد أرباح الممول عن سنة معينة لا يجوز أن يأخذ في الحساب ما وقع في الإقرار المقدم عن السنة الماضية من خطأ، وأن الحكم الصادر في مسألة متنازع عليها تتعلق بربط الضريبة في سنة مالية ليس له حجية إذا عرضت ذات المسألة في صدد أرباح سنة أخرى^١. وإذا كانت القاعدة العامة هي استقلال السنوات المالية، فإن المشرع قد خرج عن هذه القاعدة لاعتبارات اقتصادية مثل حالة ترحيل الخسائر.

وعلى صعيد الضريبة على الدخل في دبي، فإن المشرع قد خرج على مبدأ استقلالية السنوات الضريبية حيث تبني نظام ترحيل الخسائر. فقد قررت المادة الثامنة من المرسوم السابق بأنه إذا تكبد الشخص المكلف خلال سنة ضريبة الدخل وأثناء ممارسته تجارة أو عملاً، خسارة (تحسب بذات الطريقة كالدخل بموجب أحكام هذا المرسوم) ولم يعوض عنها بصورة كاملة وفقاً لأحكام هذا المرسوم، فيحق للشخص المكلف أن يطالب بتدوير أي جزء من الخسارة التي لم يعوض عنها كما ذكر، وبقدر المستطاع حسمه أو إنقاصه من مقدار الدخل لسنوات ضريبة الدخل التالية.

ويفهم من سياق هذا النص أنه استثناءً على قاعدة استقلال السنوات المالية، فإن المشرع قد خرج عليها لكي يحفز ويشجع المشروعات الاقتصادية على الاستمرار في نشاطها في حالة تحقيقها لخسائر مالية. وتتحقق هذه المساندة التشريعية من خلال السماح للمشروع الاقتصادي الذي يحقق خسارة ما في إحدى السنوات باعتبار تلك الخسارة بمثابة نفقة أو تكلفة ومن ثم يتم

^١ انظر: د.عاطف صدقي، د.محمد الرزاز (١٩٨٢)، " التشريع الضريبي المصري"، دار النهضة العربية، القاهرة، ص. ٢٠٣.

خصمها من أرباح السنة التالية. وفي حالة عدم كفاية أرباح السنة التالية فإن الجزء المتبقي من الخسارة يتم خصمه من أرباح السنوات التالية.

ويلاحظ أيضاً على هذا النص وضع المشرع لمجموعة من الشروط يتعين تحققها كي يستطيع المكلف بالضريبة الاستفادة من ميزة ترحيل الخسائر. فمن ناحية أولى، اشترط المشرع، وهذا الشرط بديهي، ضرورة تحقق خسارة. ويتم احتساب قيمة هذه الخسارة بنفس الطريقة التي يحسب بها الدخل الخاضع للضريبة. اشترط المشرع أيضاً ألا يكون المكلف بدفع الضريبة قد تم تعويضه عن تلك الخسارة التي تكبدها خلال قيامه بأعماله أو ممارسته لنشاطه. فإذا حصل المكلف على تعويض عن هذه الخسارة فإنه يفقد حقه في التمتع بميزة ترحيل الخسائر. من ناحية ثالثة، فإنه يتعين على المكلف تقديم طلب إلى مصلحة الضرائب المعنية بترحيل الخسارة كلياً أو جزئياً إلى سنوات لاحقة، فترحيل الخسارة لا يتم تلقائياً وإنما بناء على طلب مسبق من صاحب الشأن. لقد سمح المشرع إذاً للمكلف بالاستفادة من ميزة ترحيل الخسائر حال استيفائه للشروط السابق بيانها.

وعلى صعيد آخر، فإنه تجدر الإشارة إلى أن تنظيم المشرع في إمارة دبي لموضوع ترحيل الخسائر جاء مختلفاً إلى حد كبير عن تنظيم المشرع المصري له. فقد نص هذا الأخير على أنه "إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى"^١. إن استقراء نص التشريع المصري يبين لنا الفروق بينه وبين النص الإماراتي. فهذا الأخير لم يضع حداً أقصى لسنوات ترحيل الخسارة، بينما نجد أن المشرع المصري قد قيدها بخمس سنوات لا يجوز بعدها ترحيل الخسارة. ونعتقد أن منهج المشرع المصري يفضل نظيره في دبي، حيث أن مسلك المشرع المصري، من خلال وضعه لحد أقصى لسنوات ترحيل الخسائر، سيثجع الشركات الخاسرة على

^١ انظر المادة (٢٩) من القانون المصري للضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

تلافي أسباب الخسارة لتستعيد قدرتها على تحقيق أرباح في أقرب وقت خلال فترة الاستثناء. وبناء على ما سبق فإننا نضم صوتنا للرأي القائل بضرورة قيام المشرع في دبي بإدخال تعديل على الضريبة على الدخل يسمح بوضع حد أقصى لسنوات ترحيل الخسائر أسوة بالمشروع المصري ونقترح أن تتراوح هذه المدة بين ثلاث وخمس سنوات^١.

ثانياً: استثناءات لم يتم إقرارها بقانون الضريبة على الدخل:

بالإضافة إلى الحالات السابقة التي تعد خروجاً على مبدأ سنوية الضريبة، فإن هناك استثناءات أخرى لم يرد ذكرها في القانون، لكن الواقع العملي يفرضها وتستدعيها مقتضيات العدل والمنطق. ومن بين هذه الحالات: التنازل عن المنشأة والتوقف عن ممارسة النشاط. وسوف نعرض لهما على التوالي.

١- حالة التنازل عن المنشأة:

يعد التنازل عن المنشأة من بين الاستثناءات التي ترد على مبدأ سنوية الضريبة. فقد يتم التنازل عن الشركة أو المنشأة لشخص آخر سواء كان ذلك بعوض كالبيع أو بغير عوض كالهبة. ففي هذه الحالة يتعين ألا يسأل المتنازل عن ضريبة على دخله إلا عن تلك الفترة فقط التي تمتد من بداية السنة المالية حتى تاريخ التنازل عن الشركة.

لقد أغفل المشرع هنا تنظيم هذه المسألة على عكس المشروع المصري الذي وضع لها أحكاماً دقيقة. فالمادة (٨٠) من القانون المصري للضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تقضى بأنه " في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة، يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة. كما يلتزم المتنازل خلال سنتين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار

^١ انظر في هذا الرأي: د. عبد الله عبد العزيز الصعيدي (١٩٩٥)، "ملاحظات حول قانون الضريبة على الدخل في دبي"، مجلة آفاق اقتصادية، اتحاد غرف التجارة والصناعة في دولة الإمارات العربية المتحدة، المجلد ١٧، العدد ٦٣، ص. ١١٥-١١٦.

مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل.

ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل.

وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها، وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب. وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة في ذلك البيان. ولا يكون للمتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانوناً في شأن بيع المحال التجارية ورهنها. وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها"

ويقصد بالتنازل عن المنشأة أي تصرف قانوني ينتج عنه انتقال ملكية المنشأة كلها أو بعضها من يد المتنازل إلى يد المتنازل إليه. والتصرف القانوني هنا قد يكون بعوض كما هو الحال بالنسبة لعقد البيع أو بغير عوض كإهية. وقد ينصب التصرف القانوني على كل المنشأة أو على جزء منها فقط وتطبق أحكام النص السابق في كلا الحالتين.

وكما هو واضح من النص فإن المشرع قد ألزم المتنازل بضرورة إخطار مصلحة الضرائب المختصة بأمر التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوثه وذلك تجنباً لسريان الضريبة عن سنة مالية كاملة في حالة تقاعسه عن القيام بهذا الالتزام.

من ناحية أخرى، فإنه ينبغي على المتنازل، وفقاً لأحكام النص السابق، أن يتقدم بإقرار إلى مصلحة الضرائب خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل. ويتعين على المتنازل أن يوضح في هذا الإقرار نتيجة العمليات التي

حققتها المنشأة وذلك من حيث الربح والخسارة، وأن يرفق بهذا الإقرار المستندات والبيانات اللازمة لتحديد حجم ومقدار الأرباح حتى تاريخ التنازل، مع ضرورة إدراج تلك البيانات ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل. ومن الملاحظ أن المشرع قد قرر مسؤولية تضامنية بين المتنازل والمتنازل عليه وذلك عن الضرائب المستحقة على المنشأة عنها وذلك حتى تاريخ التنازل عنها. ويهدف المشرع من وراء ذلك إلى ضمان حق الدولة في مستحقاتها لدى الممولين.

وإذا كانت أحكام المنطق تقتضى جعل مسؤولية سداد الضرائب المستحقة عن المنشأة المتنازل عنها قرينة المتنازل فقط، فإن المشرع جعل المسؤولية تضامنية في هذا الخصوص لكي يحث المتنازل إليه على دفع المتنازل إلى القيام بتسديد الضرائب المستحقة عن المنشأة المتنازل عنها. وفي حالة قيام المتنازل إليه بدفع جزء أو كل الضرائب المستحقة على المنشأة، فإن من حقه الرجوع على المتنازل بما دفعه من ضريبة. ويجدر أن نذكر هنا أن المتنازل لا يسأل سوى عن الضرائب المستحقة على المنشأة حتى تاريخ التنازل وليس بعد ذلك، وذلك بشرط قيامه بإخطار مصلحة الضرائب خلال المدة المحددة وإلا فإنه سيتحمل الضريبة عن سنة مالية كاملة جزاءً لمخالفة الإجراءات.

أما بالنسبة لحدود مسؤولية المتنازل إليه، فإنها تتضمن أرباح المنشأة قبل تاريخ التنازل وتقتصر المسؤولية على الأرباح التجارية والصناعية لتلك المنشأة فقط دون غيرها من المنشآت التي يملكها المتنازل. من ناحية أخرى، فإن المسؤولية التضامنية تشمل كل الضرائب المستحقة على المنشأة من السنوات السابقة وليس فقط السنة التي تم خلالها التنازل. وأضاف إليها المشرع أيضاً الضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل.

وحتى يتسنى للمتنازل إليه معرفة الموقف الضريبي للمنشأة في مواجهة مصلحة الضرائب فإن المشرع قد أجاز له ، وذلك بمقتضى نص المادة (٨٠) أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة موافاته ببيان عن

الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها. ويتعين حينئذ على المأمورية المختصة أن توافيه بهذا البيان خلال مدة تسعين يوماً من تاريخ الطلب، وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول. وفي حالة إخلال مأمورية الضرائب المختصة بهذا الالتزام وعدم إبلاغها للممول، فإن ذمة المتنازل إليه تبرأ من مسئولية دفع الضريبة المستحقة.

ومن جديد، فإننا نطالب المشرع في دبي بأن يتدخل من أجل تنظيم مسألة المعاملة الضريبية لدخل الشخص المعنوي في حالة التنازل حتى يتسنى للقائمين على تطبيق القانون حسن تنفيذه، لاسيما وأن القانون الضريبي له ذاتيته الخاصة به.

٢- حالة التوقف عن ممارسة النشاط:

على الرغم من أن المشرع لم ينص على هذه الحالة صراحة إلا أنها تُفهم ضمناً وفقاً لمقتضيات المنطق والعمل. فقد يتوقف الشخص المعنوي المكلف بدفع الضريبة عن نشاطه، سواء بصورة كلية أو جزئية، وسواء كان ذلك بإرادته أو كنتيجة لقوة قاهرة لحقت بعمله. في تلك الحالة فإن الشخص المكلف لن يسأل عن دفع الضريبة سوى عن تلك الأرباح التي تحققت فقط منذ بداية السنة المالية وحتى تاريخ توقف المنشأة أو المشروع عن العمل.

هنا أيضاً نجد خروجاً على مبدأ سنوية الضريبة، ولكنه ليس مقتناً، وإنما فرضته اعتبارات الواقع ومقتضيات العدالة. لهذا فإننا نهيب بالمشرع في إمارة دبي بالتدخل تشريعياً، على غرار ما فعل المشرع المصري وغيره من المشرعين، من أجل تنظيم حالة المعاملة الضريبية حال توقف المشروع عن نشاطه.

وتجدر الإشارة إلى أن القانون المصري للضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد تبنى هذه الحالة. فالمادة (٧٩) تقضى بأنه إذا توقف الممول عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل. وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل، وإلا

حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ. وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم وبتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ.

المبحث الثاني

وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة للضريبة. ويختلف وعاء الضريبة بحسب الضريبة المفروضة، فقد يكون هذا الوعاء هو رأس المال في حالة الضرائب على رأس المال وقد يكون الدخل هو الوعاء وذلك في حالة الضريبة على الدخل. وفي أحيان أخرى يكون الإنسان نفسه هو وعاء الضريبة، كما هو الحال في الضريبة على الرؤوس.

ويُعد الدخل الصافي هو وعاء الضريبة على الدخل، وهو الأمر الذي يتجلى بوضوح من خلال استقراء وتتبع نصوص المرسوم بقانون بفرض ضريبة على الدخل بإمارة دبي. فالفقرة الخامسة من المادة الثانية قامت بتعريف الدخل الخاضع للضريبة بأنه "صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء ممارسته تجارة أو أعمالاً في دبي بعد إجراء الحسميات المصرح بها في هذا المرسوم، وذلك خلال سنة ضريبة الدخل". ويتم التوصل إلى قيمة وعاء الضريبة (الدخل الصافي) بعد خصم التكاليف المقررة قانوناً.

سوف نعرض لهذا الموضوع من خلال مطلبين يناقش أولها ماهية الدخل الخاضع للضريبة، بينما نخصص الثاني للتكاليف واجبة الخصم.

المطلب الأول

ماهية الدخل الخاضع للضريبة

إن تعريف الدخل الخاضع للضريبة يعد من قبيل الإشكاليات التي قد تواجه المشرع عند فرضه للضريبة على الدخل. وتنازع هذا الموضوع اتجاهان فكريان أحدهما اتسم بالضيق معولاً على أن الدخل ينحصر في ذلك المبلغ الذي يحصل عليه الممول بصورة دورية ومن مصدر يتمتع بالثبات (نظرية المنبع)^١. وعلى النقيض من هذا الرأي الأخير، وسّع اتجاه فقهي آخر من مفهوم الدخل ليشمل كل ما يدخل في الذمة المالية للممول سواء كان على نحو دوري أو غير دوري، وبغض النظر عن مدى ثبات أو عدم ثبات مصدر الدخل (نظرية زيادة القيمة في ذمة الممول)^٢. وفي الواقع فإن العديد من الدول تأخذ بتعريف مشترك يضم كلتا النظريتين.

وعلى صعيد المرسوم بقانون الضريبة على الدخل في دبي، فإن استقراء النصوص المختلفة له تبين لنا أن المشرع قد جمع بين النظريتين السابقتين الإشارة إليهما في تبيانه للدخل الخاضع للضريبة. فلقد تبنى المشرع نظرية المنبع في تعريفه للدخل، بما تفترضه من ضرورة انتظام هذا الدخل ودوريته. وهذا ما يفهم من إقراره للضريبة على الأرباح الصافية المتحققة خلال كل سنة ضريبية، أي المحصلة على نحو دوري. من ناحية أخرى، فإن المشرع لم يترك الفرصة للأرباح غير الدورية كي تفلت من الضريبة بل أنه ضمّها للأرباح الخاضعة حينما أخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن العمليات

^١ انظر: Laufenburger, H. (1950), " Traité d'économie et de legislation : financier", T. I., Paris, p. 37

^٢ انظر في تفصيل ذلك: Gest, G. et Tixier, G (1986) " Droit fiscal", L.G.D.J., Paris, p. 94 et suiv.

وانظر أيضاً: Racine p. (1984), " Reflexions sur la notion de revenue", Bulletin fiscal Fr. Lefebvre, no2, p. 67.

المرتبطة برأسمال المنشأة^١. إن هذا السلوك من قبل المشرع يوضح لنا أنه طبق أيضاً نظرية زيادة القيمة الإيجابية لذمة الممول، وهو يعد أمراً محموداً من المشرع لتجنب إفلات أي دخل من نطاق الخضوع للضريبة.

مكونات الدخل الخاضع للضريبة:

يتضمن الدخل الصافي جميع أرباح المشروع. وتتنوع هذه الأرباح بين أرباح الاستغلال العادي وأرباح العمليات الرأسمالية وأرباح العمليات الثانوية أو الفرعية.

ويقصد بأرباح عمليات الاستغلال العادي تلك الأرباح الناتجة عن قيام المنشأة أو المشروع بالحصول عليها نظير ممارستها للأنشطة والمهام التي أسست من أجلها. وتختلف قيمة هذه الأرباح وفقاً لطبيعة الأنشطة التي تمارسها الشركة أو المشروع.

وبالنسبة لأرباح العمليات الرأسمالية، فنعنى بها الأرباح الناجمة عن التصرفات المتعلقة بالأصول الرأسمالية المملوكة للمشروع كبيع عقار مملوك للمشروع أو إعادة تقييمه للاشتراك به كحصة في مشروع آخر أو بيع آلة أو بعض التجهيزات الرأسمالية التي كانت لدى المشروع. وقد يتمثل الربح الرأسمالي في تعويض تدفعه شركة التأمين عن أصل هلك أو فقد من أصول الشخص المعنوي. ويتمثل هذا الربح في قيمة الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والتمن الذي بيع به أو قيمة مبلغ التأمين أو التعويض المدفوع.

^١ وفقاً للمادة ١/٤ (د) من المرسوم، فإن الأرباح الناتجة عن البيع أو الهلاك أو فقد أي أصل من الأصول الثابتة للمشروع، هذه الأرباح يتم خصمها من الحسميات المسموح بها بمقتضى هذه المادة. وهذا يعنى أن هذه الأرباح، والتي تتحقق على نحو عرضي وليس دورياً، تخضع للضريبة على الدخل، سواء تحققت في حياة المشروع أو بعد انقضائه. انظر في تفصيل ذلك: د. عبد الله عبد العزيز الصعيدي (١٩٩٧)، مرجع سابق، ص. ١٣٥-١٣٦.

أخيراً، فإن الأرباح الفرعية أو الثانوية هي أرباح تنتج عن عمليات لا تتعلق مباشرة وبصورة أساسية بالنشاط الأساسي للشركة أو المشروع إنما هي عمليات فرعية تتصل بنشاط الشركة على نحو غير مباشر مثل المنح والتعويضات والإعانات وإيرادات تأجير العقارات التي يملكها المشروع.

وفيما يتعلق بالضريبة على الدخل في إمارة دبي، فإن المرسوم بقانون قد تضمن جميع أنواع الاستغلال العادي سواء تمتثلت في أعمال تجارية أو صناعية أو تقديم خدمات^١. كما أن هذا المرسوم يتضمن كافة أنواع أرباح العمليات الفرعية، وكذلك الأرباح الرأسمالية كما سبق أن بيّنا حيث نص المشرع على فرض الضريبة على الأرباح الناتجة عن هلاك أو فقد جزء أو كل الأصول الرأسمالية.

تجدر الإشارة، أخيراً، إلى أن المشرع قد ذكر العمليات المنتجة للدخل والتي تتمثل في: بيع البضائع أو الحقوق التابعة لها، إدارة المشروعات الصناعية والتجارية، تأجير الأملاك، وتقديم الخدمات، وإنتاج البترول أو المواد الهيدروكربونية، علماً بأن هذه الأنشطة لا تشمل مجرد شراء البضائع أو الحقوق المتصلة بها في دبي.

المطلب الثاني

التكاليف واجبة الخصم

لقد حدد المشرع أنواع التكاليف التي يتعين خصمها من الدخل الإجمالي وصولاً إلى احتساب الدخل الصافي الخاضع للضريبة. لقد وردت أنواع التكاليف الممكن خصمها من الإيراد الإجمالي في المادتين الرابعة والخامسة من المرسوم بقانون. وباستقراء نصي هاتين المادتين يتضح لنا أن التكاليف واجبة الخصم من الدخل الإجمالي هي تكاليف البضاعة المباعة

^١ انظر الفقرة السادسة من المادة الثانية من المرسوم بقانون لسنة ١٩٦٩ بفرض ضريبة على الدخل بإمارة دبي.

والخدمات، تكاليف الاستغلال والمصاريف الإدارية: مقابل إهلاك الأصول الرأسمالية وتكلفة الإعداد السابقة على إقامة المشروع^١. سنتناول هذه التكاليف بالشرح والتحليل في أربعة مطالب.

المطلب الأول

تكاليف البضاعة المباعة والخدمات

قررت الفقرة (أ) من المادة الرابعة أن من بين التكاليف واجبة الخصم "تكاليف البضاعة المباعة أو الخدمات المقدمة من قبل الشخص المكلف، فيما يتعلق بممارسة التجارة أو الأعمال في دبي".

وتشمل تكاليف البضاعة المباعة كل ما تحمله الشخص المكلف من نفقات حتى وصول البضاعة إلى تاجر التجزئة أو المستهلكين ويتضمن ذلك: ثمن الشراء، والضرائب الجمركية ونفقات النقل والشحن والتأمين وأجور العمال وغيرها من النفقات التي جرت الأصول المحاسبية على اعتبارها ضمن التكاليف اللازم دفعها لممارسة التجارة. وبالنسبة للأشخاص المكلفين والتي يتمثل نشاطهم في تقديم الخدمات المتنوعة (في مجال الفنادق، النقل، الاتصالات، المواصلات، الخدمات المالية والمصرفية، التعليم، الصحة، المقاولات.. الخ) فإن التكاليف المدفوعة من قبلهم لممارسة هذه الأنشطة تكون واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية المتحققة خلال سنة المحاسبة^٢.

^١ قررت المادة الرابعة في بندها الأول من المرسوم بقانون "لدى حساب الدخل الخاضع للضريبة يسمح بحسم الفئات التالية أينما جرى تكبدها: (أ)...(ب)...(ج)...(د)...(ه)...(و)....، وفي البند الثاني من هذه المادة تم النص على خصم خسارة التشغيل الإضافية. في المادة الخامسة من المرسوم بقانون تم إقرار الأحكام الخاصة بخصم الخسائر الناجمة عن تلف أو هلاك موجودات المنشأة الممارسة للنشاط في دبي.

^٢ انظر في ذلك: د. عبدالله عبد العزيز الصعدي (١٩٩٧)، "التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة"، مرجع سابق، ص. ١٤٩-١٥٠.

المطلب الثاني

تكاليف الاستغلال والمصاريف الإدارية

قرر المشرع خصم تكاليف الاستغلال العادي والمصاريف الإدارية من الدخل الإجمالي. وقد وردت هذه الأنواع من التكاليف في المادة ١/٤ من المرسوم بقانون، حيث نصت الفقرة (ب) منها على أن يخصم "المصروف الخاص بالتنقيب أو حفر أو تطوير الممتلكات الزيتية في دبي والمصاريف الإدارية والتأسيسية والتبرعات الخاصة بمساعدة المستخدمين والأجور والمكافآت عن الخدمات التي يقدمها الآخرون، سواء نشأت أو دفعت مباشرة إلى الشخص الذي يقدم الخدمات أو إلى أشخاص آخرين بخصوص التأمين أو التقاعد أو أية برامج أخرى منشأة لمصلحة الأشخاص الذين يوفرون الخدمات".

ومن الملاحظ على هذا النص أنه تضمن العديد من التكاليف واجبة الخصم وهي: المصروفات الخاصة بالتنقيب أو حفر أو تطوير الممتلكات الزيتية في دبي. وهي كما نلاحظ تكاليف قاصرة على الاستغلال في مجال النفط، المتعلق بالتكاليف التي تنفق على التنقيب والحفر والتطوير الخاص بالممتلكات الزيتية، وذلك باعتبار أنه من المجالات الأكثر جذباً للنشاط الاقتصادي في الإمارة.

وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن المشرع قرر خصم المصاريف الإدارية والتأسيسية التي يتكبدها الشخص المعنوي عند تأسيسه وأثناء ممارسته لأنشطته المختلفة.

من ناحية ثالثة، فإن المرسوم بقانون قد قرر كذلك خصم التبرعات والمصاريف الخاصة بمساعدة المستخدمين. ولم يميز المشرع هنا بين التبرعات التي تمنح لجهات حكومية أو لجهات غير حكومية بل ترك الأمر على إطلاقه، كما أنه لم يضع أيضاً حداً أقصى لهذه التبرعات، على نقض ما فعله المشرع المصري من تقييد هذه التبرعات حتى يجوز خصمها من الدخل

الإجمالي. فهذا الأخير قد قرر خصم التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيا كان مقدارها، حيث لم يضع حداً أقصى للتبرعات التي يمكن اعتبارها من قبيل المبالغ واجبة الخصم طالما تم دفع هذه التبرعات للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة. كما أنه قرر أيضاً خصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز ١٠ % من الربح السنوي الصافي للممول^١. ونهيب بالمشروع في إمارة دبي التدخل من أجل تعديل النص الحالي على نحو يقنفي به أثر المشروع المصري، خاصة بالنسبة للتبرعات الموجهة إلى الجمعيات والمؤسسات الخيرية ومؤسسات البحث العلمي.

من ناحية رابعة، فإن المشروع قد قرر خصم المرتبات والأجور والتأمينات ومكافآت التقاعد (أو ما يسمى بمكافأة نهاية الخدمة) من إجمالي الدخل. وهو يشبه هنا إلى حد بعيد مسلك المشروع المصري، حيث قرر هذا الأخير خصم أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي، وكذلك خصم المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة، وذلك بما لا يجاوز ٢٠ % من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها، بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصاً فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه

^١ انظر المادة ٢٣ من القانون المصري للضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الخاص^١. من ناحية أخرى، قرر المشرع المصري أيضاً خصم أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا يتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة.

المطلب الثالث

مقابل إهلاك الأصول الرأسمالية

لم يضع المشرع تعريفاً محدداً للإهلاكات المتعين اعتبارها من ضمن التكاليف واجبة الخصم. ويمكن تعريف الإهلاكات بصورة عامة على أنها النقص التدريجي الذي يصيب الأصول الثابتة أو قيمتها نتيجة لواحد أو أكثر من عوامل الاستهلاك المختلفة كالاستعمال ومرور الزمن والتقدم، بحيث تفقد هذه الأصول صلاحيتها للإنتاج من الناحية الفعلية أو الاقتصادية. والجدير بالذكر أن الاستهلاك المالي لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم. ويقصد بالاستهلاك المالي قيام المنشأة أثناء حياتها بسداد قيمة رأس مالها أو قيمة ما عليها من ديون^٢.

ويشمل مقابل الإهلاك الأصول المادية مثل الآلات والأجهزة والمباني ووسائل النقل، وكذلك الأصول المعنوية مثل العلامة التجارية وبراءة الاختراع. وقد قررت الفقرة ج من المادة ١/٤ في تحديدها للمصاريف التي تخصم من الربح الإجمالي، بأنها مبلغ معقول خلال كل سنة ضريبية دخل يحسب كنسبة مئوية من التكاليف، فيما يتعلق باستهلاك أو ترك أو اهتراء الممتلكات خلال تلك السنة، مما يستعمل من أجل ممارسة التجارة أو العمل في دبي ويملكه الشخص المكلف في نهاية تلك السنة...". ومع ذلك فإن النص لم يكن محدداً على عكس سلوك المشرع المصري الذي حدد نسب الإهلاكات والخصم بصورة دقيقة. أما أنواع الإهلاكات وكيفية حساب قيمتها، فإن المادة

^١ انظر المادة ٢٣ بند ٥ من القانون المصري للضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^٢ انظر: د. محمد حلمي مراد (١٩٥٧)، "تشریح الضرائب، الجزء الأول، الضرائب العاملة المباشرة"، الطبعة الثانية، مطبعة نهضة مصر، ص. ٢٥٥.

(٢٥) من القانون المصري للضريبة على الدخل قد ذكرتها بالتفصيل على النحو الآتي:

أ- ٥% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.
ب- ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

ج- يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:

- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة ٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.
- جميع أصول النشاط الأخرى بنسبة ٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

د- لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

وكنا نتمنى أن يتبع المشرع في إمارة دبي منهج نظيره المصري في دقة تحديده لمقابل الاستهلاك لكل أصل من الأصول المادية والمعنوية.

المطلب الرابع

تكلفة الإعداد السابقة على إقامة المشروع

قرر المشرع الضريبي خصم نسبة ١٠% سنويا من مجموع نفقات ومصاريف الشخص المكلف قبل المباشرة أو العمل في دبي فيما عدا النفقات والمصاريف التي يمكن المطالبة بها بموجب الفقرة ج من المادة ١/٤، إذا جرى الصرف لغرض ممارسة التجارة أو العمل أو الاستعداد لممارسته في دبي، سواء أنفق في دبي أم لا. ويشمل أية مبالغ تدفع لحاكم دبي أو أية سلطة حكومية أو غيرها في دبي فيما عدا كون تلك المبالغ تشكل سلفيات لحساب مصاريف يترتب على الشخص المكلف دفعها بعد مباشرته للتجارة أو العمل، على أن تخصم تلك المصاريف في وقت استحقاقها بموجب فقرة فرعية أخرى

من هذه المادة أو تشكل جزءاً من مجمل الاعتماد. ويشترط في ذلك أن ما يسمح به بموجب هذه الفقرة الفرعية لن يتجاوز مجموع تلك النفقات والمصاريف^١.

لقد جاءت عبارات النص السابق عامة دون تحديد لأنواع وأشكال المصروفات الجائز خصمها. ومع ذلك اشترط المشرع لكي تخصم أن تكون هذه النفقات قد دفعت من أجل مباشرة العمل في دبي، وأن تكون قد أنفقت قبل ممارسة العمل، وأن تكون هذه المصروفات قد دفعت للحاكم أو لأية سلطة حكومية أو غير حكومية في دبي. ومن أمثلة هذه النفقات نفقات إنشاء وتأثيث المباني التي ستعمل في دبي والرسوم المدفوعة للحصول على التراخيص والموافقات المطلوبة لبدء النشاط. ومن الملاحظ أيضاً أن المشرع حدد نسبة الخصم بـ ١٠% من قيمة هذه المصروفات، على أن يتم ذلك على عشر سنوات تجنباً للكلفة المرتفعة في بعض هذه المشروعات العملاقة. ولا يجوز إعادة خصم هذه المصروفات مرة أخرى، حيث أنها لا تخصم سوى مرة واحدة فقط. من بين المبالغ الأخرى الجائز خصمها الخسائر المتنوعة والديون المعدومة^٢.

يلاحظ أخيراً أن التكاليف المنصوص عليها في المادتين الرابعة والخامسة قد جاءت على سبيل الحصر، ومن ثم لا يجوز خصم أية تكاليف أخرى غير تلك الواردة في المادتين السابقتين. ونحن نعتقد أنه كان من العدالة ومن مقتضيات حسن الصياغة أن يقرر المشرع ذكر هذه التكاليف على سبيل المثال لا الحصر، حيث من الممكن وجود صور أخرى لتكاليف يتكبدها الشخص المعنوي لم يرد ذكرها في المرسوم بقانون.

^١ انظر الفقرة (هـ) من المادة ١/٤ من المرسوم بقانون لسنة ١٩٦٩ بفرض ضريبة على الدخل بإمارة دبي.

^٢ انظر الفقرة (و) من المادة ١/٤ ، وكذلك المادة ١/٥ و ٢/٥ من المرسوم بقانون لسنة ١٩٦٩ بفرض ضريبة على الدخل بإمارة دبي.

المبحث الثالث

الإعفاء من الضريبة على الدخل

تتعدد الأغراض التي قد تدفع المشرع إلى إعفاء بعض الدخول من الخضوع للضريبة. وتتنوع هذه الأهداف بين أهداف اقتصادية وأخرى اجتماعية وبعضها الآخر دينية وثقافية^١.

وبغض النظر عن الهدف من وراء إقرار الإعفاء الضريبي ومدى أهميته، فإن مسألة الإعفاء تضع المشرع بين خيارين: الأول الاعتبار المالي والثاني الاعتبار المستهدف من وراء إقرار الإعفاء. إن وضع المشرع للإعفاءات الضريبية يفرض عليه التضحية بجزء من الحصيلة الضريبية كان مآلها إلى خزانة الدولة لولا أن المشرع رأى أن هناك ثمة اعتبارات غير مالية لها الأولوية على الاعتبار المالي.

ويتعين على المشرع حين إقراره لهذه الإعفاءات أن يبين نطاقها وشروط تطبيقها وما إذا كانت دائمة أم مؤقتة وما إذا كانت إجبارية أم جوازية.

وعلى غرار باقي التشريعات المماثلة، فإن المرسوم بقانون الضريبة على الدخل بدبي انطوى على بعض الإعفاءات الضريبية، وإن كان ذلك قد جاء على نحو خلا من الوضوح والتحديد الدقيق الذي يقتضيه التشريع الضريبي. فقد ورد في القسم الثاني من المرسوم بقانون الضريبة على الدخل في دبي، حيث قرر المشرع أنه "في الحالة التي يعفى فيها أي شخص من الضريبة المقررة في القسم الأول من هذا المرسوم، واقتضاء الوثيقة المانحة

^١ انظر في تفصيل صور وأشكال الإعفاءات الضريبية د. محمد إبراهيم الشافعي، "سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأثرها على التنمية الاقتصادية في مصر، بحث منشور في وقائع المؤتمر الضريبي الحادي عشر حول "النظام الضريبي المصري: القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل، المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، والذي نظمتها الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب في الفترة من ١٩-٢٢ يونيو ٢٠٠٦ بدار الدفاع الجوي بالقاهرة .

لذلك الإعفاء منه أن يدفع إلى الحاكم نسبة مئوية من صافى الدخل أو الربح، فإن مثل تلك الدفعة أو الدفعات تشكل الضرائب المستحق دفعها كبديل عن ضريبة الدخل المفروضة في القسم الأول من هذا المرسوم".

وكما هو ملاحظ فإن النص لم يحدد سلطة الإعفاء، ومن ثم فقد يكون من المنطق أن تكون هي سلطة فرض الضريبة وهي الحاكم، ولا أدل على ذلك من أن سمو الحاكم قد أصدر في ٢٠ يونيو ١٩٧٩ مرسوم بإعفاء بنك الشرق الأوسط المحدود من الضريبة اعتباراً من تاريخ تأسيسه في ٤ أكتوبر ١٩٧٥ أي بأثر رجعي^١. إن الإعفاء المنصوص عليه في النص السابق غير واضح المعالم، كما أنه يقتضى إصدار قرار أو مرسوم بالإعفاء من السلطة الحاكمة وهذا يغير إلى حد كبير ما جرى عليه الأمر في التشريعات الضريبية المقارنة التي تحدد بدقة طبيعة ونطاق وشروط التمتع بالإعفاء.

قرر المشرع أيضاً إعفاء المليون الأولى من الأرباح من الخضوع للضريبة، وهذا إعفاء سخي منحه المشرع للمشروعات لتشجيعها على الاستثمار واستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية والوطنية على السواء.

من ناحية ثالثة، فإنه يفهم ضمناً إعفاء كافة الأنشطة التجارية والصناعية التي تقوم بها الأشخاص المعنوية غير الهادفة إلى تحقيق أرباح كالجمعيات الخيرية والأندية الرياضية والمؤسسات التعليمية والدينية والثقافية من الخضوع للضريبة^٢. ونرى أنه كان من الجدير بالمشرع في إمارة دبي - تجنباً لحدوث أي لبس أو غموض - أن يقرر صراحة على

^١ انظر: د. عبيد على أحمد الحجازي، "أصول علم المالية العامة والتشريع المالي"، مرجع سابق، ص. ١٥٩.

^٢ تجدر الإشارة إلى ضرورة التمييز بين الإعفاء من الضريبة وعدم الخضوع لها، حيث أن الإعفاء يفترض توافر جميع شروط فرض الضريبة في النشاط المعنى إلا أن المشرع يعفيه من الخضوع للضريبة بصورة مؤقتة أو دائمة نظراً لمسوغات يرتئها قد تكون اقتصادية أو سياسية أو ثقافية أو دينية. أما عدم الخضوع للضريبة فهو يتحقق عندما لا تتوافر كل أو بعض الشروط اللازمة لإخضاع النشاط للضريبة.

غرار التشريعات المقارنة إعفاء أنشطة هذه الأشخاص المعنوية من الخضوع للضريبة أو عدم إخضاعها للضريبة إن هي لم تمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً.

المبحث الرابع

سعر الضريبة على الدخل

يمكن للمشرع أن يقر السعر التصاعدي أو السعر النسبي الثابت. وتجدر الإشارة إلى أن التشريعات المقارنة تميل غالباً إلى تبني السعر التصاعدي في حالة فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، بينما تفضل فرض الضريبة النسبية الثابتة على أرباح الأشخاص الاعتبارية. وكما هو متواتر عليه في الفقه المالي فإن السعر التصاعدي يعد أكثر تحقيقاً للعدالة الضريبية لأنه يتلاءم مع قدرة الممول على الدفع، وذلك على نقيض السعر النسبي الثابت. وبالنسبة للضريبة على الدخل في دبي، فإن المشرع الضريبي قد جمع بين السعر التصاعدي والسعر النسبي على عكس ما سار عليه القانون المصري الذي فرض ضريبة نسبية قدرها ٢٠% على أرباح الأشخاص الاعتبارية. سنعرض لهذا الموضوع في مطلبين نخصص أولهما للحديث عن السعر التصاعدي، بينما نتحدث في الثاني عن السعر النسبي المطبق في القانون.

المطلب الأول

السعر التصاعدي

لقد تبني المشرع في المرسوم بقانون الضريبة على الدخل في دبي السعر التصاعدي، وذلك طبقاً لنص البند (أ) من الفقرة ١٩ من المادة الثانية. فطبقاً لهذه المادة يتم تطبيق سعر الضريبة وفقاً للجدول الآتي^١:

^١ من الجدير بالذكر أن الدخل الوارد بهذا الجدول كان مقرراً في المرسوم بقانون فرض الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية بالريال قطر/دبي حيث صدر القانون سنة ١٩٦٩ قبل نشأة الاتحاد وكان الريال هو العملة المتداولة في إمارتي دبي وقطر إلى أن تم إحلال الدرهم محل الريال اعتباراً من شهر مايو ١٩٧٣. لمزيد من التفصيل انظر: د. عبد الله الصعيدي، مرجع سابق، حاشية ص. ١٧٣.

عن الدخل الذي يتجاوز	ولكنه لا يتجاوز	السعر المقرر (%)
.....	مليون درهم	لا شيء
مليون درهم	مليوناً درهم	١٠%
مليوناً درهم	ثلاثة ملايين درهم	٢٠%
ثلاثة ملايين درهم	أربعة ملايين درهم	٣٠%
أربعة ملايين درهم	خمسة ملايين درهم	٤٠%
خمسة ملايين درهم	٥٠%

١- من الملاحظ أن المشرع قد قسم دخل الشخص الاعتباري إلى ستة شرائح، حيث أبقى الشريحة الأولى من الخضوع للضريبة وقدرها مليون درهم.

٢- تراوح سعر الضريبة بين ١٠% في حده الأدنى المطبق على الشريحة الثانية من الدخل (أي تلك الشريحة التي تتجاوز قيمتها مليوناً درهم ولا تتجاوز ثلاثة ملايين درهم)، و ٥٠% في حده الأعلى، أي حال تجاوز صافي الدخل خمسة ملايين درهم. ونلاحظ هنا ارتفاع سعر الشريحة التي تتجاوز خمسة ملايين درهم وكان يجدر بالمشرع الاكتفاء بالشريحة الرابعة ليكون الحد الأقصى للسعر ٤٠% تشجيعاً للاستثمار، لاسيما وأن إمارة دبي أصبحت قبلة الاستثمار ليس فحسب على مستوى دولة الإمارات وإنما أيضاً على المستوى الإقليمي.

٣- إن السعر التصاعدي المقرر في الجدول السابق يقتصر تطبيقه على الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة التجارة والعمل في دبي.

المطلب الثاني

السعر النسبي

بالإضافة إلى السعر التصاعدي السابق الإشارة إليه، فإن المشرع الإماراتي تبنى أيضاً السعر النسبي. فقد ورد بالبند (ب) من المادة ١٩/٢ أن تكون النسبة المئوية الصحيحة من الدخل الخاضع للضريبة لشخص مكلف يتقاضى دخلاً من التعامل في الزيت ٥٥%، إلا أنه فيما يتعلق بذلك القدر من دخلها الخاضع للضريبة والناشئ عن التعامل بالزيت قبل اليوم الرابع عشر من نوفمبر ١٩٧٠، فيكون ٥٠%^١.

وكما هو ملاحظ فإن هذا السعر النسبي يقتصر فحسب على أرباح الأشخاص المعنوية العاملة في مجال البترول. كما يلاحظ أيضاً أن هذا السعر يعد مرتفعاً مقارنةً بالأسعار المماثلة في التشريعات الضريبية المقارنة حيث يبلغ هذا السعر ٢٠% في قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وربما يجد ارتفاع سعر الضريبة مبرره في أن التنقيب عن البترول يُعد من مصادر الدخل الهامة للإمارة. إن هذا الاتجاه الذي تبناه المشرع في إمارة دبي يشبه إلى حد بعيد ما سبق وقرره المشرع المصري الذي استثنى فئتين من السعر النسبي العادي (٢٠%) وهما:^٢

- ١- أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي. وتخضع تلك الأرباح لسعر ضريبي قدره ٤٠%.
- ٢- أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها. وتخضع هذه الأرباح للضريبة بسعر ٤٠,٥٥%.

فالمشرع المصري أراد أن يستغل أهم أوعية ضريبية يمكن أن تدر إيراداً عاماً له وليس هناك أفضل من أرباح قناة السويس وأرباح شركات التنقيب

^١ انظر البند (ب) من المادة ١٩/٢ من المرسوم بقانون لسنة ١٩٦٩ بفرض ضريبة على الدخل بإمارة دبي.

^٢ انظر المادة (٤٩) من القانون المصري للضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

عن البترول والغاز ليضمن للحكومة قدرًا هاماً من الإيرادات تعينها على تمويل النفقات العامة.

المبحث الخامس

إجراءات و ضمانات تحصيل الضريبة

يمكن القول بأن هناك طريقتين لتحصيل الضرائب هما : طريقة التحصيل المباشر وطريقة التحصيل غير المباشر. سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين يناقش أولها طرق تحصيل الضريبة، بينما يتضمن المطلب الثاني مناقشة ضمانات تحصيلها.

المطلب الأول

طرق تحصيل الضريبة

هناك طريقتان لتحصيل الضريبة: طريقة التحصيل المباشر وطريقة التحصيل غير المباشر. وتقوم مصلحة الضرائب، بمقتضى الطريقة الأولى، بجمع الضرائب من الممولين مباشرة. إن الممول يقوم بتقديم إقرار ضريبي ليتم ربط الضريبة عليه، ثم يقوم بعد ذلك بدفع الضريبة مباشرة إلى مصلحة الضرائب سواء بنفسه أو من خلال وكيل أو نائب عنه. ويتم دفع الضرائب مباشرة على الدخل وبعض الضرائب غير المباشرة (مثل الضريبة الجمركية) إلى مصلحة الضرائب عن طريق الممول.

أما بالنسبة للطريقة الثانية، أي طريقة التحصيل غير المباشر، فإن الممول لا يقوم بمقتضاها بدفع الضريبة مباشرة وبنفسه إلى مصلحة الضرائب، وإنما يتولى شخص آخر القيام بدفعها. ومثال ذلك ما يحدث في الضرائب غير المباشرة كالضرائب على الاستهلاك أو الإنتاج حيث يقوم المنتج أو تاجر التجزئة بدفع الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل أن يقوم بتحصيلها من المستهلك النهائي.

لقد وردت الأحكام المتعلقة بتحصيل وضمانات تحصيل الضريبة على الدخل في دبي في المواد ٩-١٥ من المرسوم بقانون. وفقاً لنصوص المرسوم بقانون فرض الضريبة على الدخل في إمارة دبي، فإنه يتعين على كل شخص مكلف أن يقدم للمدير في مكتبه في دبي أو قبل اليوم الأخير من الشهر الثالث الذي يلي نهاية سنة ضريبة الدخل، تصريحاً مؤقتاً حول دخله في سنة ضريبة الدخل، بشرط ألا يطلب من الشخص المكلف الذي يكون أو يعتبر دخله الخاضع للضريبة عن أية سنة ضريبة دخل بأنه لا شيء، أن يقدم تصريحاً ما لم يطلب المدير ذلك منه^١. ويفهم من ذلك أن المشرع ألزم المكلف بالضريبة بتقديم إقرار مؤقت بحجم أرباحه في موعد أقصاه نهاية الشهر الثالث من السنة الضريبية الجديدة التي تلي سنة المحاسبة. كما ألزم المشرع في البند الثاني من نفس المادة (المادة ٩) المكلف بالضريبة أن يقدم تصريحاً نهائياً حول ضريبة الدخل عن السنة الضريبية قبل نهاية الشهر التاسع من السنة الضريبية الجديدة.

يلاحظ هنا أن المشرع الضريبي قد تبني طريقة الإقرار الضريبي باعتبارها أحدث الطرق المستخدمة في تحديد الوعاء الضريبي. ومع ذلك، فإنه يؤخذ على المشرع هنا تعقيده للإجراءات بلا داع، حيث كان من الأفضل الاكتفاء بإقرار ضريبي واحد يتم تقديمه خلال أربعة أشهر من بداية السنة الضريبية الجديدة بدلاً من اقتضاء تقديم إقرارين أحدهما مؤقت والآخر نهائي. كما أن النظام المعمول به ينطوي على إرهاق كبير للإدارة الضريبية التي سيتعين عليها دراسة الإقرارين وحساب الفرق بين قيمة كل منهما ورد مبلغ الضريبة الإضافي إلى الممول في حالة انخفاض قيمة الضريبة المربوطة بمقتضى الإقرار النهائي عن تلك المربوطة بمقتضى الإقرار الأول، والعكس صحيح حيث سيكون الممول مطالباً بدفع فارق الضريبة حال كانت القيمة المربوطة في الإقرار الأول أقل من تلك المربوطة في الإقرار النهائي.

^١ انظر نص المادة (٩) من المرسوم بقانون لسنة ١٩٦٩ بفرض ضريبة على الدخل بإمارة دبي.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري قد ألزم الشخص الاعتباري بتقديم الإقرار الضريبي الخاص بالأرباح التي يجنيها قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية^١.

وتيسيراً على المكلف بدفع الضريبة في دبي، فقد أجاز له المشرع دفع الضريبة المربوطة عليه على أربعة أقساط متساوية، وتستحق في اليوم الأخير من الشهر الثالث والسادس والتاسع والثاني عشر التالية لنهاية سنة ضريبة الدخل.

وفي الحالة التي يثبت فيها تقصير الممول أو إخلاله - بلا سبب معقول - بتنفيذ التزامه بتقديم التصريح أو دفع الضريبة المستحقة في المواعيد المحددة قانوناً، فقد قرر المرسوم جزاءً مالياً، يتمثل في غرامة معادلة لنسبة ١% من قيمة المبالغ المستحقة. ويلتزم الممول المقصر بدفع هذه الغرامة عن كل ثلاثين يوماً أو جزء منها يستمر فيه التقصير. ومعنى ذلك أن المشرع قد ساوى في قيمة الغرامة المدفوعة بين من يتأخر عن الدفع (أو يتأخر عن تقديم التصريح خلال المدة المحددة)، سواء كانت مدة التأخير شهراً أو أقل من شهر^٢.

المطلب الثاني

ضمانات تحصيل الضريبة

تقرر كافة التشريعات الضريبية العديد من الضمانات اللازمة من أجل التأكد من إمكانية حصول الدولة على مستحقاتها الضريبية من الممولين. وتتراوح هذه الضمانات بين تقرير حق امتياز عام للدولة على كافة أموال الممول أو منح الدولة الحق في التنفيذ الجبري على أموال المدين بالضريبة

^١ انظر نص المادة (٨٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^٢ انظر: د. عبد الله عبد العزيز الصعيدي (١٩٩٧)، "التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة"، مرجع سابق، ص. ١٨٤-١٨٥.

أو تقرير بعض الجزاءات المدنية والجنائية من أجل حث الممول على دفع الضريبة.

لقد قرر المشرع مجموعة من الضمانات لتحصيل الضريبة على الدخل في دبي في المواد ١١-١٥. فقد ألزمت المادة (١١) مدير الإدارة الضريبية بضرورة تقديم إيصال للمكلف بدفع الضريبة عن كل قسط يدفعه، وهذا ما سيضمن للمكلف عدم استطاعة الإدارة الضريبية مطالبته مرة أخرى بقيمة الضريبة التي سبق دفعها. من ناحية أخرى فقد كفل المشرع حماية التصريحات التي يتقدم بها الأشخاص المكلفون تشجيعاً لهم على تقديم هذه التصريحات ودون خوف من إطلاع الغير عليها لأي سبب من الأسباب. لقد أكدت المادة (١٢) على سرية التصريحات المؤقتة والنهائية التي يتقدم بها المكلف بالضريبة. كما قصر المشرع أمر التفتيش وفحص هذه التصريحات إلا بمعرفة مدير الإدارة الضريبية أو موظفيها المختصين.

من ناحية أخرى، فقد عاقبت هذه المادة كل من خالف هذا النص بغرامة مالية لا تتجاوز ١٥٠٠ درهم. ونحن نرى ضعف العقوبة، ومن ثم يتعين على المشرع التدخل من أجل تغليظها لتتماشى مع طبيعة الجرم المرتكب الذي قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بالخزانة العامة.

أضف إلى ما سبق أن المشرع قد قرر توقيع جزاء جنائي يتمثل في الحبس الذي لا يتجاوز مدته سنتين أو غرامة قدرها عشرة آلاف درهم أو كلتا العقوبتين معاً، وذلك على كل شخص يقوم بتزييف بيانات الشخص المكلف أو إعطاء بيان كاذب يؤثر على أي تصريح أو شهادة مطلوبة أو تتعلق بتنفيذ هذا المرسوم.

يمكن الإشارة أيضاً إلى أن هناك حق امتياز للحكومة على مبلغ الضريبة المستحق على الرغم من عدم النص صراحة على ذلك، حيث يتم الرجوع للقواعد العامة الواردة في قانون المعاملات المدنية الاتحادي رقم (٥) لسنة ١٩٨٥ والتي تنص على أن للضرائب والرسوم والحقوق الأخرى

من أي نوع كانت والمستحقة للحكومة امتياز بالشروط المقررة في القوانين الصادرة بهذا الشأن.

أخيراً، فإن المشرع قد حدد سبل حل النزاع في المسائل الضريبية لضمان حقوق كل من المكلف والإدارة الضريبية. فقد أجاز المرسوم بقانون لأي طرف أن يحيل إلى المحاكم أي خلاف ينشأ بين المدير والشخص المكلف حول نصوص هذا المرسوم، وذلك ما لم يوافق المدير والشخص المكلف على إحالة الخلاف إلى التحكيم، وفي تلك الحالة يفصل فيه بالطريقة المتفق عليها^١. من ناحية أخرى، فإن كل خلاف يتعلق بأي موضوع ناشئ عن أحكام هذا المرسوم يقع بين المدير والشخص المكلف المتعامل في الزيت المنتج بموجب أي اتفاق واقع بين الحاكم وشركة منتجة، يفصل فيه بالطريقة المبينة في مثل هذا الاتفاق.

ويستنتج من هذا النص أن المشرع في إمارة دبي قد فضل التحكيم كوسيلة لحل النزاع الضريبي وجعل اللجوء إلى المحاكم هو الخيار الثاني، وربما كان دافع المشرع إلى ذلك هو حرصه على تسوية المنازعات الضريبية على نحو سريع بعيداً عن تعقيدات وبطء إجراءات المحاكم التي قد تعوق تدفق الاستثمارات الأجنبية إلى دبي.

^١ انظر المادة (١٥) من المرسوم بقانون لسنة ١٩٦٩ بفرض ضريبة على الدخل بإمارة دبي.

الخاتمة

لقد تعرضنا في دراستنا الراهنة - من خلال خمسة مباحث - بالمناقشة والتحليل لنصوص المرسوم بقانون في شأن فرض ضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دبي الصادر في عام ١٩٦٩. لقد حاول المشرع في إمارة دبي في تجربته الأولى لفرض ضريبة على الدخل أن يحدث تنوعاً في الموارد المالية للإمارة مراعيًا قدر الإمكان عدم تأثير ذلك على جذب الاستثمار وتنميته محلياً.

لقد حاولت الدراسة أن تكشف عن أهم الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الحالي من أجل اقتراح تعديلات مناسبة للتغلب عليها.

نتائج الدراسة:

لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الآتية:

أولاً: إن الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية هي ضريبة نوعية تستهدف نوعاً معيناً من الدخل، وأعنى به الدخل الذي ينتج عن النشاط التجاري والصناعي في إمارة دبي. كما أنها ضريبة شبه شخصية حيث أخذت ببعض ملامح شخصية الضريبة.

ثانياً: إن فلسفة الضريبة على الدخل التي اعتنقها المشرع في إمارة دبي تقوم على تفضيل البعد الاقتصادي على البعد المالي فرغبة الإمارة في الحفاظ على استقرار حجم الاستثمارات بها يسبق رغبتها في الحصول على إيرادات مالية. وهذا الأمر يؤكد الواقع حيث تحتل الرسوم المرتبة الأساسية كمصدر للإيرادات العامة في دبي يليها الضرائب ثم الإيرادات النفطية.

ثالثاً: لم يعف المشرع صراحة الأشخاص المعنوية العامة من الخضوع للضريبة على الدخل وإن كان ذلك يفهم ضمناً.

رابعاً: لم يحدد المشرع حالات فرض الضريبة عند التنازل عن المشروع الاقتصادي بالبيع أو بالهبة ومن المسئول عن دفع الضريبة قبل وبعد التصرف القانوني فيه. ونفس الملاحظة تكررت بالنسبة لحالة توقف المشروع عن النشاط سواء بصورة كلية أو جزئية.

خامساً: لم يحدد القانون على نحو تفصيلي وواضح وعاء الضريبة وشروط خضوع هذه الأنشطة للضريبة مثل العوائد الناتجة عن شراء وبيع الأوراق المالية في سوق دبي المالي وعوائد الأشخاص المعنوية التي تقدم خدمات تعليمية وثقافية بهدف الربح مما يضيع على الخزنة العامة موارد مالية كثيرة.

سادساً: على نقيض التشريعات الضريبية المقارنة تبنى المشرع في إمارة دبي سعراً تصاعدياً للضريبة كقاعدة عامة ثم أورد عليها استثناءاً بفرض سعر نسبي على الإيرادات النفطية.

سابعاً: اقتضى المشرع من الممول تقديم تصريحين (إقرارين) ضريبيين أحدهما مؤقت والآخر نهائي يفصح فيهما عن دخله الذي حققه وفي هذا الأمر إرهاب لكل من الممول ولمصلحة الضرائب في ذات الوقت. وإن كان يحمى للمشرع جواز دفع الضريبة على أربعة أقساط على مدار العام.

التوصيات:

نرى أنه من الضروري أن يتدخل المشرع في إمارة دبي لإجراء عدة تعديلات على المرسوم بقانون الحالي كما يلي:

أولاً: ضرورة إعادة صياغة النصوص الخاصة بتحديد وعاء الضريبة على نحو أكثر وضوحاً ودقة على أن يتم تبيان أنواع الدخل الخاضع للضريبة بصورة تفصيلية مثل الدخل الناتج عن أنشطة المقاولات والاستثمار في سوق رأس المال وغيرها من الأنشطة الأخرى. ولا يتعين القلق بخصوص تأثير ذلك سلبياً على استقطاب مزيد من الاستثمارات إلى الإمارة، حيث أن المستثمر لا يعول فحسب على معدل الإعفاء الضريبي الذي قد يتمتع به بقدر ما يهتم بمدى الاستقرار الاقتصادي والسياسي للدولة التي يستثمر فيها وكذلك

مدى تطوّر بنيتها الأساسية والتشريعية. فمعظم دول العالم تفرض ضرائب على الاستثمار في سوق الأوراق المالية وعلى الأرباح التجارية والصناعية دون خشية على نصيبها من الاستثمار. إن العمل بهذه التوصية من شأنه أن يزيد من حجم الإيرادات العامة للإمارة.

ثانياً: ينبغي تحديد التكاليف الجائر خصمها من الدخل الإجمالي، على ألا يتم تحديدها حصرياً ويكتفي بحسب بذكر أهم صورها. ويتعين أيضاً ذكر التكاليف غير الجائر خصمها على سبيل الحصر. إن فائدة العمل بهذه التوصية يتمثل في أهمية التحديد الدقيق لوعاء الضريبة على الدخل على نحو يتيسر معه أمر تطبيق هذه الضريبة سواء بالنسبة لمصلحة الضرائب أم بالنسبة للمكلف الضريبي.

ثالثاً: من اللازم تحديد حد أقصى للسنوات التي يتم ترحيل الخسائر خلالها، ونقترح تحديدها بخمس سنوات على غرار التشريعات المقارنة. ويتيح هذا التحديد تشجيع المستثمرين على تطوير أنشطتهم لتحقيق أرباح وفي نفس الوقت العمل على تجنب حرمان خزينة الدولة من الإيرادات العامة لأسباب ترجع إلى تكاسل المستثمر.

رابعاً: الاكتفاء بالزام الممول بتقديم إقرار ضريبي مرة واحدة فقط بدلاً من مرتين كما يقرر المشرع. ومن شأن أعمال هذا التعديل التسهيل على المكلف الضريبي وكذلك على مصلحة الضرائب وتوفير الجهد والوقت والمال الناتج عن تكاليف طبع كميات كبيرة من الإقرارات الضريبية.

خامساً: من اللازم تحديد الإعفاءات الضريبية على نحو دقيق وبطريقة تتماشى مع طبيعة الأنشطة الاقتصادية المقترح إعفاؤها وأهمية هذه الأنشطة للاقتصاد الوطني. ونقترح في هذا الإطار إعفاء أرباح الأشخاص المعنوية عن نشاطها في مجال الاستصلاح الزراعي والإنتاج الغذائي، وإعفاء الجمعيات والمؤسسات التعليمية والخيرية التي لا تستهدف تحقيق الربح. ويتعين تحديد شروط ومدة الاستفادة من هذا الإعفاء.

سادساً: من الملائم تعديل سعر الضريبة ليصبح سعراً نسبياً ثابتاً (٢٠) أو ٢٥% وهو سعر معقول يشبه المعمول به في التشريعات المقارنة، حيث أن

السعر التصاعدي المعمول به في التشريع الحالي يتلاءم في الغالب مع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين مراعاة لظروفهم الاقتصادية والاجتماعية والشخصية. ولا يحول ذلك دون الإبقاء على السعر النسبي الاستثنائي المقرر بالمرسوم بقانون (٥٥%) على الدخل الناتجة عن التعامل في الزيت، وإن كنا نميل إلى تخفيضه ليصبح ٤٥% تشجيعاً للاستثمار في مجال التنقيب عن البترول.

سابعاً: من المناسب أيضاً التدخل تشريعياً لتغليظ العقوبة المفروضة على المكلف عند مخالفته لنصوص هذا القانون لاسيما الغرامة حيث لا تتناسب قيمتها مع التطور الاقتصادي والمالي وأن يتحدد لها حداً أدنى وحداً أقصى.

