حكومة دبي
GOVERNMENT OF DUBAI

دائرة المالية
Department of Finance

2012

سلسلة التطوير المالي

الضرائب

تحتل دراسة الضريبة أهمية خاصة في نطاق الدراسات المالية ، ليس بسبب أنها أهم مصادر الإيرادات العامة فحسب ، بل لكونها أداة لتحقيق أغراض السياسة الاقتصادية والاجتماعية ، فالضريبة أصبح لها دور هام في تحقيق الاستقرار الاقتصادي ، وعدالة توزيع الدخل القومي ، فهي تساهم في حماية اقتصاديات الدول من الآثار السلبية في فترة التضخم والكساد ، التي تمر بها ، كما أنها من بين الأدوات التي تستعين بها الدول في التغلب على مشاكلها الاقتصادية ، وتحقيق أملها في الرفاهية والتقدم ، فضبط الاستهلاك ، وتشجيع الاستثمارات ، وحماية المنتجات الوطنية ، كل هذه الأمور وغيرها ، أدوار تلعبها الضريبة في السياسات المالية للدول.

أعطت المالية العامة الحديثة للضرائب أسساً ثابتة وتقنية حديثة ، فأصبح للضريبة مفهوم أوسع يحمل أهدافاً اقتصادية واجتماعية ، بالإضافة للهدف المالي السابق وكان نتيجة لذلك، أن أصبح للضريبة مفهوماً معاصراً يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الحكومة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين .

إدارة الدراسات المالية

دائرة المالية – حكومة دبي

المحتـــــويات

العنـــوان	رقم الصفحة
مقدمة	4
المبحث الأول الضريبة (العناصر والقواعد)	5
1- مفهوم الضريبة وخصائصها	5
2- قواعد الضريبة	6
المبحث الثاني التنظيم الفني للضرائب	10
المرحلة الأولى اختيار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة)	10
1- الضرائب على الأموال	10
1-1 الضريبة الموحدة والضرائب المتعددة	13
2-1 الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة	
أنواع الضرائب غير المباشرة	15
1-2 الضرائب على تداول رأس المال	16
2-2 الضرائب على الاستهلاك والإنتاج	16
3-2 الضرائب الجمركية	
المرحلة الثانية طرق تقدير وعاء الضريبة	20
1- الطرق المباشرة	22
2- الطرق غير المباشرة	23
المرحلة الثالثة تحديد سعر الضريبة (ربط الضريبة)	24
1- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية	
2- طرق تحديد سعر الضريبة	
1-2 الضريبة النسبية	24
2-2 الضريبة التصاعدية	25
3-2 الضريبة التنازلية	25
المرحلة الرابعة أساليب تحصيل الضريبة	26
1- التوريد المباشر	26
2- الأقساط المقدمة	
3- الحجز من المنبع	
المبحث الثالث الضريبة والاستثمار	**27**
1- مفهوم الاستثمار	27
2- العوامل المحددة لقرار الاستثمار الخاص	27
3- الحوافز والإعفاءات الضريبية الداعمة للاستثمار	28
1-3 المعاملة الضريبية للخسائر	28
2-3 الإجازة الضريبية	29
3-3 المعونات الاستثمارية	30
4-3 الإعفاءات الضريبية	32
5-3 الحوافز الضريبية غير المباشرة	33

مقدمة

تحتل دراسة الضريبة أهمية خاصة في نطاق الدراسات المالية ، ليس بسبب أنها أهم مصادر الإيرادات العامة فحسب ، بل لكونها أداة لتحقيق أغراض السياسة الاقتصادية والاجتماعية ، فالضريبة أصبح لها دور هام في تحقيق الاستقرار الاقتصادي ، وعدالة توزيع الدخل القومي ، فهي تساهم في حماية اقتصاديات الدول من الآثار السلبية في فترة التضخم والكساد ، التي تمر بها، كما أنها من بين الأدوات التي تستعين بها الحكومات في التغلب على مشاكلها الاقتصادية ، وتحقيق أملها في الرفاهية والتقدم ، فضبط الاستهلاك ، وتشجيع الاستثمارات ، وحماية المنتجات الوطنية ، كل هذه الأمور وغيرها، أدوار تلعبها الضريبة في السياسات المالية للدول.

أعطت المالية العامة الحديثة للضرائب أسساً ثابتة وتقنية حديثة ، فأصبح للضريبة مفهوم أوسع يحمل أهدافاً اقتصادية واجتماعية ، بالإضافة للهدف المالي السابق وكان نتيجة لذلك ، أن أصبح للضريبة مفهوماً معاصراً يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الحكومة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين .

وقد أخذ هذا التدخل الضريبي صوراً عديدة ، منها ما يقوم على أساس التخفيض العام ، أو الزيادة العامة لعبء الضريبة ، وذلك أما بقصد زيادة القدرة الشرائية ، وتنمية حجم المعاملات ، وإما بقصد الحد منها ، ومنها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبة بين أوجه النشاط المختلفة لتشجيع بعضها دون الأخرى ، أو مجرد استقطاع جزء من الثروات أو الدخول الكبيرة لتحقيق أهداف اجتماعية ، ومنها ما يتم عن طريق إعادة توزيع الدخول ، حيث تستقطع الحكومة جانباً من الدخول المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة ، التي يستفيد من غالبيتها أصحاب الدخول المحدودة وقد أدت هذه الاتجاهات إلى إبراز الجوانب الاقتصادية والاجتماعية للضريبة ، التي ازدادت أهميتها على أهمية جوانبها الفنية والمالية ، وأصبحت دراسة الضريبة تشكل ركناً هاماً من أركان الاقتصاد المالي .

المبحث الأول

الضريبة (العناصر والقواعد)

1- مفهوم الضريبة وخصائصها

تعرف الضريبة بأنها فريضة نقدية الزامية تجبيها الحكومة جبرا من المكلفين. وذلك بغرض تمويل النفقات العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية.

2- خصائص الضريبة :

2-1 : الضريبة مبلغ من النقود :

كانت الضريبة في العصور القديمة والوسطى تدفع عيناً كمقدار معين من المحاصيل الزراعية، أو على شكل عمل يلتزم الأفراد القيام به خلال ساعات محددة كصيانة الطرق أو غيرها ، ولا يخفي ما للشكل العيني للضريبة من عيوب ، إذ أن الضريبة العينية ، تتطلب تكاليف عالية لجبايتها مقارنة بتلك التي تتطلبها الضريبة النقدية ، إضافة إلى أن الضريبة العينية تؤثر في مبدأ العدالة في الضريبة ، حيث يجب على مكلف أن يقوم بتقديم نفس الكمية من المحاصيل ، دون اعتبار الفرق الجودة بين محصول وأخر ، ودون تقدير لتكلفة الإنتاج ، التي تختلف من مكلف إلى الأخر ، دون مراعاته الظروف الشخصية لكل مكلف .

أما في العصر الحديث فإن الضريبة أصبحت مبلغ من النقود ولا تدفع عيناً إلا في أحوال محددة ، مثال أنه نصت التشريعات في بعض الحالات على جواز استيفاء الضريبة على مجموع التركة عيناً رغبة في تسهيل دفع أنواع معينة من الضرائب .

2-2 : الضريبة تدفع جبراً :

تفرض الضريبة على المكلفين جبراً ، أي انه لا توجد مساومة بين الحكومة والأفراد عند فرض الضريبة أو جبايتها فالحكومة بإرادتها المنفردة تتولى وضع النظام القانوني لكل ضريبة ، وتطبقه على كل مكلف بها ، وإذا تم تحديد مبلغ الضريبة المستحق على المكلف ، وامتنع عن دفعه ، فان السلطة العامة تجبره على ذلك بأساليب التنفيذ الجبري كالحجز على ممتلكاته وبيعها واستيفاء دين الضريبة من ثمنها ، وهذا يعني أن عنصر الإجبار الذي تتميز به الضريبة هو إجبار قانوني ، وحتى يكتسب عنصر الإجبار مشروعيته القانونية ، تنص الدساتير في كافة الدول أن فرض الضريبة وتعديلها وإلغائها لا يتم إلا بقانون ، وليس بناءاً على قانون ، وتلتزم الدولة بمراعاة أحكام هذا القانون ، عند فرض الضريبة وتحصيلها ، وألا كان عملها غير مشروعاً .

3-2 : الضريبة ليس لها مقابل معين :

الضريبة على عكس الرسم ليس لها مقابل معين يحصل عليه دافعها من الدولة ، إذ أن الأصل فيها أن تسدد منها تكاليف الخدمات العامة غير القابلة للتجزئة كالأمن والدفاع ، التي لا يعرف ما يعود على كل فرد منها ، ولذلك فان ما يفرض من الضريبة على المكلف لا يراعى فيه ما يناله من نفع ، وإنما يتوقف مقدار الضريبة على أساس المقدرة التكليفية وحدها ، والدولة هي التي تحدد المقدرة التكليفية ، التي تفرض على أساسها الضريبة ، ومن ثم فلا توجد هناك علاقة بين مقدار النفع الخاص ، الذي يعود على الفرد ومقدار الضريبة المدفوعة ، وليس هناك من ضمان للمكلف من إساءة استعمال المال ، الذي جبي منه ، إلا ما يقدمه نظام الدولة المالي من ضمانات دستورية .

4-2 : الضريبة تدفع بصفة نهائية :

يقصد بذلك أنه عندما يتم دفع الضريبة من قبل المكلفين ، فإنهم يدفعونها بصورة نهائية ، دون أن تلتزم الحكومة برد قيمتها لهم فيما بعد ، وبهذا الشكل فان الضريبة تختلف عن القرض العام ، من حيث أن الحكومة تلتزم برد أصل القرض مع فوائده ، عند استحقاقها إلى المقرض .

5-2 : الغرض الأساسي للضريبة تغطية النفقات العامة :

أن الغرض من فرض الضريبة وجبايتها هو ، الحصول على الأموال اللازمة ، لتغطية النفقات العامة، إضافة إلى إمكانية استخدام الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية عامة ، أي أنه قد تستخدم الحكومة الضريبة إلى جانب غرضها الرئيسي ، وهو تمويل النفقات العامة ، إلى تحقيق أغراض أخرى غير مالية (اقتصادية واجتماعية) كأن تفرض الحكومة ضريبة جمركية ، بقصد حماية المنتجات المحلية ، أو للحد من استيراد بعض السلع ، وتفرض ضريبة إنتاج عالية على سلع معينة لتمنع من انتشارها ، بسبب ما لها من آثار سيئة على الصحة العامة مثلاً وتضع أسعاراً تصاعدية مرتفعة للضرائب على التركات والدخول ، بقصد الحد من انتشار الثروات الكبيرة أو للعمل على تقليل التفاوت بين دخول الأفراد ، ومن جهة أخرى يساعد الإعفاء من الضريبة مع غيره من الوسائل الأخرى في تشجيع بعض أنواع النشاط المفيدة من الناحية الاجتماعية أو الاقتصادية .

3 - القواعد التي تحكم فرض الضرائب

يقصد بالقواعد العامة التي تحكم فرض الضرائب ، تلك القواعد والأسس ، التي يتعين على المشرع المالي الأخذ بها عند فرض الضريبة ، ويمكن اعتبار هذه المجموعة من القواعد بمثابة الدستور العام الضمني، الذي تخضع له قاعدة قانون الضريبة ، حيث يخفف من حدتها ويجعلها مقبولة ومستساغة لدى المكلفين ، بينما يعتبر الإخلال بها مدعاة للقول بظلم الحكومة للمكلفين ، وتعسفها في استعمال حقها ، في فرض الضرائب عليهم وهذه القواعد هي : العدالة ، واليقين ، والملائمة ، والاقتصاد .

3-1- **قاعدة العدالة** :

ومضمون هذه القاعدة ، هي أن يساهم كل مكلف في نفقات الدولة بالقدر الذي يتناسب والدخل الذي يحصل عليه في ظل حمايتها ، وتحقيق هذه العدالة ، يستلزم أن تكون الضريبة عامة ، بحيث تتضمن كل الأموال ، وكل المكلفون ، فلا يعفى من الأموال مال ، أو من الأشخاص شخص خاضع لسيادتها من دفع الضريبة .

3-2- **قاعدة اليقين** :

يقصد بهذه القاعدة ، هو علم المكلف علماً قاطعاً بالوقت الذي يسدد فيه الضريبة ، وكيفية السداد والمقدار الذي يجب أن يدفعه ، بحيث تكون الضريبة واضحة بصورة لا تدع مجالاً لأي غموض أو تعقيد ، وذلك بان تكون النصوص واضحة لا تثير التباساً أو اجتهاداً بحيث يفهمها عامة الناس .

3-3- **قاعدة الملائمة** :

تقضي هذه القاعدة بوجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم وظروف المكلفين ووقت تحصيل الضريبة ، وطريقة جبايتها في المواعيد التي تلاءم المكلفين ، وبالإجراءات التي تتفق مع طبيعة نشاطهم ، وذلك تخفيفاً لوقوعها عليهم ، فيطالب المكلف بدفع الضريبة في الوقت الذي يكون قد حقق فيه الثروة، أو الدخل الخاضع لها ، فلا تجبى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إلا بعد تحقيق الربح المستحق عليه الضريبة .

3-4 - **قاعدة الاقتصاد** :

تعني هذه القاعدة ، أن يتم تنظيم أحكام الضريبة بحيث تكون نفقات تحصيل الضريبة أقل ما يمكن ، فلا تتبدد مبالغ كبيرة من أجل جبايتها ، بحيث تجعل القدر المتبقي من الضريبة للخزانة العامة زهيداً ، وعليه فإن قاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب ، هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وارتفاع حصيلتها .

4 - **أهداف الضريبة**

إن للنظام الضريبي هدفاً تقليدياً رئيسياً وهو توفير الأموال لتغطية نفقات الدولة وتحقيق أهدافها ، لذلك كان لابد من وفره في التحصيل مع الأخذ بعين الاعتبار أن لا يؤثر تحقيق هذا الهدف بشكل سلبي على النشاط الاقتصادي في الدولة ، فالنظام الضريبي أصبح هدفاً لتحقيق أهداف أخرى توجه القطاعات الاقتصادية للدولة وتؤثر في اتجاهات المجتمع سياسياً واجتماعياً .

يعتقد البعض أن الهدف الوحيد من وراء فرض الضرائب هو الهدف المالي وذلك عن طريق قيام الدولة بجمع الضرائب من المكلفين لغايات تمويل نفقاتها ، إلا أن هناك أهداف أخرى للضريبة يمكن أن تكون مهمة وتنعكس آثارها بشكل ايجابي على المجتمع إذا ما استغل فرضها بشكل فعال ومن هذه الأهداف :

1-4 - **الأهداف الاجتماعية** :

وتتلخص تلك الأهداف بما يلي :

- إعادة توزيع الثروة ويتحقق ذلك من خلال زيادة الأعباء الضريبية على أصحاب الدخول المرتفعة وتخفيضها على ذوي الدخول المنخفضة ، وذلك بفرض ضرائب تصاعدية فتزداد الضرائب من زيادة الدخول وبالعكس ، وبالتالي تقلل الفوارق في الدخول الصافية بين أفراد المجتمع من ظاهرة غير مرغوب بها .
- الحد من بعض الممارسات الشرائية غير المرغوب فيها داخل المجتمع مثل التبغ والكحول وغيرها، حيث تعمل الحكومة على محاربتها وذلك عن طريق فرض ضرائب عالية عليها بهدف رفع أسعارها وبالتالي تقليل الطلب عليها ، ونلاحظ أن ظاهرة فرض الضرائب العالية على التبغ والمشروبات الكحولية قد بدأت تعم معظم دول العالم لما لها من تأثيرات سلبية على المجتمع .

2-4 - **الأهداف الاقتصادية** :

تلعب الضرائب دوراً كبيراً في تشجيع الاستثمار في مجال معين أو التقليل منه في مجال آخر، فإذا ما رغبت الحكومة بتشجيع وزيادة الاستثمار في مجالات معينة قامت بتخفيض نسبة الضرائب على تلك المجالات أو حتى الإعفاء منها ، وبالتالي توجيه عملية الاستثمار نحو ذلك القطاع وهذا ينعكس إيجابياً على تحقيق التنمية في المجالات التي تراها الدولة مناسبة ، مثل قطاع الزراعة والصناعة وغيرها ، والعكس صحيح . أن تفرض ضرائب للحد من الاستهلاك وتشجيع الادخار خاصة في الدولة النامية وبالتالي توجيه تلك المدخرات إلى الاستثمار ، وعن طريق الضرائب أيضاً يمكن للدولة أن تختار سياسة ضريبية حكيمة تشجع الادخار والاستثمار في المجالات التي تخدم الاقتصاد . فالضرائب أيضاً هي وسيلة لتشجيع النشاط الاقتصادي في كل من حالة التضخم والانكماش، ففي حالة التضخم والتي تنتج عن ارتفاع كبير في مستويات أسعار والسلع والخدمات والتي قد يكون من أسبابها توافر السيولة بشكل كبير في أيدي المواطنين ، في هذه الحالة تلجأ الدولة إلى زيادة نسب الضريبة المفروضة على المواطنين بهدف امتصاص جزء من تلك السيولة وبالتالي الحد من ظاهرة التضخم ، أما في حالة الانكماش المتمثل في الركود الاقتصاد وانخفاض الطلب على السلع والخدمات فالدولة في هذه الحالة تلجأ إلى خفض نسب الضرائب المفروضة على مواطنيها ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى زيادة السيولة في المجتمع يرافقه زيادة في الإنفاق وبالتالي تنشيط الحركة الاقتصادية للدولة .

3-4 - **تمويل نفقات الدولة** :

حيث أن تمويل نشاط الدولة هو السبب الرئيسي لفرض الضرائب وهذا الأمر ينطبق على الدول قديماً وحديثاً ، فكلما ازداد حجم السكن في الدولة كلما ازدادت الحاجة إلى العديد من المشاريع اللازمة لذلك المجتمع وهذا يقع على عاتق الدولة وهو ما يسمى بالسلع العامة كالدفاع والتعليم والصحة وغيرها من المشاريع ، من هنا برز دور الضرائب كإحدى وسائل تمويل هذه النفقات .

4-4 - **حماية الإنتاج المحلي** :

حيث يؤدي فرض الرسوم الجمركية على المنتجات المستوردة إلى توفير الحماية والقدرة على المنافسة للإنتاج المحلي مقارنة مع الإنتاج المستورد شريطة أن تكون رسوم الإنتاج المفروضة محلياً أقل من رسوم الجمارك المفروضة على السلع المستوردة ، هذا الأمر ينطبق على كل المنتجات الزراعية والصناعية ، إلا أن هذا الأمر يلقي معارضة قوية من المؤسسات الدولية مثل منظمة التجارة العالمية والتي تطالب برفع جميع الحواجز الجمركية أمام التبادلات التجارية.

المبحث الثاني

التنظيم الفني للضرائب

يقصد بالتنظيم الفني الوسائل الفنية المستخدمة في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها الضريبة منذ فرضها حتى تحصيلها ، في ضوء الضوابط الاقتصادية الواجب مراعاتها وتبدأ هذه المراحل بتحديد المادة الخاضعة للضريبة ، ثم قياس قيمة المادة الخاضعة ، ثم تحديد قيمة الضريبة وأخيرا ربطها وتحصيلها .

المرحلة الأولى : اختيار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة)

يقصد بوعاء الضريبة ، المادة أو المحل الذي يختاره المشرع المالي ، ويفرض عليه الضريبة ، فقد يكون هذا المحل شخصاً أو مالاً ، كالشخص المكلف أو رأسماله أو دخله أو السلع سواء أكانت مستوردة من الخارج أم منتجة في الداخل ، واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية ، إذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها . وتقسم الضرائب من حيث وعائها إلى ضرائب على الأموال وتأخذ الصور ضريبة موحدة وضرائب متعددة ، وضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة .

1 : الضرائب على الأموال :

يقصد بالضرائب على الأموال ، تلك الضرائب التي تفرض على الأموال التي في حوزة الأفراد سواء أكانت هذه الأموال مكتسبة أو مدخرة ، وفي نطاق الضرائب على الأموال ، قد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل ، ويقصد برأس المال ، مجموع ما يملكه الفرد من ثروة في لحظة معينة سواء أكانت في شكل نقود أو بشكل عيني كأراضي أو عقارات أو سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية وما في حكمها ، ويقصد بالدخل ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو من عمله أو كلاهما .

1-1 الضريبة الموحدة والضرائب المتعددة :

عندما تكون الأموال هي الوعاء الأفضل للضرائب ، فإن المسألة الأخرى التي يجب أن تعالج، هي التي تتعلق بالتمييز بين الضريبة الموحدة والضرائب المتعددة .

1-1-1 : نظام الضريبة الموحدة :

ويعني نظام الضريبة الموحدة أو (الواحدة) أن تضم الدخول المختلفة التي يحصل عليها نفس المكلف في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة ، وهو ما يعني النظر إلى عناصر ومفردات دخل المكلف باعتبارها وحدة واحدة بغض النظر عن اختلاف مصادرها . ولهذا فإن نظام الضريبية الموحد يعني أن تفرض الضريبة على المكلف مرة واحدة على كافة الإيرادات التي يحققها ، بما تعنيه أيضاً من وحدة الجهة التي يتردد علها وكذلك وحدة الإجراءات والأساليب التي يخضع لها .

ويرى مؤيدي هذا النظام أنه يحقق مزايا متعددة أهمها :

- من حيث قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل ، تعتبر الضريبة الموحدة أكثر اقتصاداً في نفقات جبايتها ، وذلك بسبب طبيعة نظام الضريبة الموحدة وما يتسم به من بساطة وسهولة فهو لا يستلزم وجود هيئات وإدارات ضريبية متعددة .
- وبالتالي فإن نظام الضريبة الموحدة يترتب عليه قلة الأجهزة الإدارية التي يحتاج إليها ، ولكن يشترط كفاءتها على المستوى الفني والتنظيمي ، لأن تطبيق هذا النظام يستلزم التحقق من إجمالي دخل المكلف المباشر .
- في نظام الضريبة الموحدة يسهل على المكلف معرفة مقدار العبء الضريبي المفروض عليه ، ولن يوجد دخل تفرض عليه ضريبة أكثر من الآخر وعليه فإن نظام الضريبة الموحدة يحُدُ من التهرب الضريبي الجزئي والكلي .
- من حيث قاعدة العدالة الضريبية ، فإن نظام الضريبة الموحدة أقرب إلى تحقيقها بسبب النظرة الإجمالية والشمولية لكل الإيرادات التي يحققها المكلف دفعة واحدة ومن ثم إمكانية تصنيف المكلفين حسب حجم دخولهم بسهولة .
- ومن المزايا التي تتحقق نتيجة هذا النظام أنه يمكن من حساب تكلفة الخدمات العامة ، ومعنى ذلك إمكانية التوقع لحجم الإيرادات القابلة للإنفاق .
- ومن حيث توفير الوقت فإنها ميزة حقيقية للمكلف ، لأنه لن يذهب للإدارة الضريبية إلا مرة واحدة يتم فيها محاسبته ، وكذلك توفير الوقت للإدارة الضريبية بشكل عام لأن المكلف لن يتردد عليها إلا مرة واحدة .
- إمكانية الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة ، حيث تراعي الظروف العائلية والشخصية للمكلف من جهة ومن جهة أخرى إمكانية تطبيق مبدأ التكليف التصاعدي عند فرض الضريبة الموحدة ، حيث تزداد بازدياد الدخل وهذا يسمح بتحقيق العدالة والمساواة والحصول على وفرة الإيرادات.

انتقادات نظام الضريبة الموحدة :

يمكن توجيه عدد من الانتقادات إلى نظام الضريبة الموحدة وأهمها :

- اعتماد الدولة على ضريبة واحدة لسد جميع نفقاتها ، يجعل هذه الضريبة من الجسامة بحيث تثقل كاهل المكلف وتثير سخطه على السلطات العامة ، مما يؤدي إلى التهرب من الضريبة .
- على الرغم من العدالة الظاهرية للضريبة الموحدة إلا أنها أبعد ما تكون عن تحقيق هذا الهدف من الناحية العملية ، فزيادة عبئها على فريق من المكلفين لا يمكن تخفيفها بواسطة ضريبة أخرى .

- تطبيق نظام الضريبة الموحدة يحتاج إلى معرفة طبيعة الإيرادات التي تفرض عليها الضريبة بدقة ، ولكن إذا حصل خطأ في هذا المجال فلا يمكن تلافيه بعكس نظام الضريبة النوعية ، فإنه إن حدث خطأ فيمكن تلافيه بضريبة أخرى .
- من أكبر عيوب نظام الضريبة الموحدة هو شعور المكلف بثقل عبء الضريبة نظراً لكونه يدفع ما يترتب عليه مرة واحدة .

2-1-1 : **نظام الضرائب المتعددة (النوعية)** :

يقوم هذا النظام على أساس تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها ، إضافة إلى توفر شروط فرض الضرائب عليها . ويعني ذلك أنه لو كان للمكلف إيرادات ذات طابع تجاري وصناعي فيلزم أن تفرض ضريبة تتناسب مع طبيعة كل منهما ، كذلك لو وجدت إيرادات أخرى ذات طبيعة مختلفة كإيرادات العقارات والأموال المنقولة أو الرواتب وما في حكمها فإنه من الأفضل أن يفرض على هذه الإيرادات ضريبة تتناسب مع طبيعتها وفقاً لنظام الضرائب النوعية .

وهنا لابد من الإشارة إلى أن نظام الضرائب النوعية لا يعني على الإطلاق الإفراط في فرض الضرائب ، بحيث تصبح من الكثرة المفرطة ما يؤدي إلى تعقد النظام الضريبي وغموض أحكامه إضافة إلى كثرتها وكثرة الإجراءات التي يستلزمها مثل هذا النظام حيث يسبب ضيق وتذمر للمكلفين ، واضطراباً في النظام الاقتصادي والمالي .

مزايا نظام الضرائب المتعددة :

- من حيث إعمال قاعدة الملائمة :

فإن هذا النظام أقرب إلى تحقيقها ، حيث يسمح باختيار أنسب الطرق وأكثرها ملائمة لكل إيراد على حده ، بحيث يفرض ضريبة تتلاءم مع طبيعة هذه الإيرادات بشكل منفرد .

- من الناحية الاقتصادية :

إن تعدد الأوعية الضريبية يتيح النظر إلى كل وعاء على حده ، وبالتالي يمكن من استخدام الضريبة كأداة للسياسة المالية ، وذلك عن طريق تخفيض العبء عن قطاعات اقتصادية معينة يراد تشجيعها والاستثمار بها ، وزيادتها على قطاعات أخرى يراد ضبطها وتوجيهها .

- من ناحية اعتبارات العدالة :

فإن تعدد الأوعية يتيح الفرصة للتعرف على مصدر الدخل في كل حالة ، وبالتالي يتيح الفرصة للتعرف على ظروف المكلف أثناء تحقيقه لدخله ، مما يسمح بالتمييز في المعاملة المالية بين الأنواع المختلفة للدخل تبعاً لمصادرها ، مما يسمح أيضاً بالتفريق في المعاملة بين مصادر هذه الإيرادات حيث يقبل معاملة يسيره إذا كان مصدرها العمل الإنساني ومعاملة قاسية إذا كان مصدرها رأس المال ، ومعاملة وسط إذا كان مصدرها مختلط .

- إن نظام الضريبة النوعية أقل ثقلاً في وقعه وأثره على المكلف :

لأن سداد أكثر من ضريبة بحسب تعدد الإيرادات التي يحققها أسهل عليها من سدادها كلها دفعة واحدة، فهذا النظام أقل إزعاجاً ، وبالتالي يجعل المكلف أقل ميلاً للتهرب من الضرائب .

- تدر حصيلة أوفر للدولة :

لأنها تصيب سائر نواحي نشاط المكلفين ويمكن لبعضها تفادي وإصلاح أخطاء البعض الآخر.

انتقادات نظام الضرائب المتعددة :

ينتج عن تطبيق نظام الضرائب النوعية عيوب أهمها :

- يحتاج تطبيق هذا النظام لجهاز إداري على قدر عالٍ من الكفاءة والخبرة بحيث يستطيع أن يعدد من إداراته وجهازه الفني بحسب تنوع الإيرادات وتنوع الضريبة المفروضة عليه.
- يصعب على المكلف الإلمام بكافة الأحكام والإجراءات والتعديلات المتعلقة بالضرائب المتعددة التي يقتضيها هذا النظام .
- يكلف هذا النظام نفقات متعددة كثيرة لتعدد الأجهزة الضريبية المكلفة بتتبع الإيرادات ذات الطبيعة المتعددة ، وبالتالي يؤدي إلى كثرة عدد العاملين في الجهاز الإداري .
- نظراً لخضوع كل إيراد على حده لضريبة نوعية خاصة به ، فإنه يصعب إجراء التصاعد على النحو الذي يتم في نظم الضرائب الموحدة .

يقوم هذا النظام على أساس وجود ضرائب نوعية متعددة بتعدد الإيرادات الخاضعة للضريبة ، وإلى جوارها توجد ضريبة عامة على الدخل تعتبر ضريبية تكميلية . ويتيح هذا النظام معالجة عيوب نظام الضرائب النوعية ، من حيث تأمين العدالة ومراعاة ظروف المكلف الشخصية ، ولكن دون استبعاد وتسهيل إجراءات التحقق والتحصيل وتنوع أساليب التقدير والتحصيل تبعاً لتنوع مصادر الدخل ، لكن إتباع الضريبة العامة على الدخل تسبب ازدواجا واضحاً في الضريبة، إضافة إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف .

وهنا تجب الإشارة إلى أنه لا يوجد نظام ضريبي أمثل بشكل مطلق ، وإنما يتبع هذا تغير بتغيير الظروف الاقتصادية والسياسة ونظام الحكم ، حيث أن دور الدولة ومجال تدخلها والنظام السياسي في البلد إضافة إلى النظام الاقتصادي كل هذه الاعتبارات تشكل السبل لاختيار النظام الضريبي الأمثل .

وغالباً ما تكون حاجة الدولة هي التي تضطر المشرّع إلى التغيير حسب المصلحة والنظام الأكثر ملائمة.

2-1 - الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :

تشير **الضرائب المباشرة** إلى تلك الضرائب التي تفرض على واقعة تملك الثروة أو اكتساب الدخل ، أي كان الوصف الذي يطلق عليها ، أو هي تلك الضرائب التي تفرض على ذات وجود الأموال لدى المكلف ، كضريبة الدخل .

تعني **الضرائب غير المباشرة** ، تلك الضرائب التي تفرض على واقعة التداول والأنفاق ، أو هي تلك الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة بمناسبة تداول المال أو أنفاقه أو أي واقعة قانونية أخرى ، ومثالها الضرائب الجمركية والضرائب على المبيعات .

ومن مزايا الضرائب المباشرة :

- ذات حصيلة ثابتة ، إذ أنها تفرض على عناصر ثابتة نسبياً كالملكية العقارية والأراضي الزراعية ، فهي لا تختفي بسرعة ولا تتأثر كثيراً بالأزمات .
- انخفاض نفقات جبايتها ، لأنها تفرض على عناصر مستمرة ومعروفة مقدماً لدى السلطة المالية .
- تحقيق العدالة الضريبية ، تعتبر أكثر تحقيقاً للعدالة في توزيع الأعباء المالية ، إذ تؤخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف على الدفع .
- تشعر الأفراد بواجبهم المالي ، لأنها تدفع بطريقة محسوسة تزيد من يقظة الأفراد لحركة الأنفاق العام ، ويطالبون الحكومة بإتباع سياسة مالية حكيمة .

أما عيوب الضرائب المباشرة :

- تشعر الفرد بعبئها وتجعله يقف وجها لوجه أمام الخزانة مما تدفعه عند ارتفاع سعرها على محاولة التهرب منها .
- يكون تحصيلها متأخراً ، فالضريبة المستحقة على دخل سنة معينة لا تحصل عليها الدولة إلا بعد انتهاء هذه السنة مما قد يقيد حرية الدولة في وضع تنفيذ سياستها المالية .
- يشعر الأفراد في الضرائب المباشرة بأنهم يدفعون مكرهين فريضة إلى الدولة .
- الكشف عن أسرار المكلف الشخصية والمهنية .

أما مزايا الضرائب غير المباشرة فهي :

- سهولة تحملها ، إذ أن المكلف لا يحس بعبئها لأنها أقل ظهوراً عليه من الضرائب المباشرة ، فمن يدفعها لا يشعر بها ، وإن شعر بها فانه يجهل مقدارها ، لأنها تندمج في ثمن السلعة أو الخدمة التي يشتريها .
- مرونة حصيلتها ، إذ أنها تتغير بطريقة مباشرة وسريعة تبعاً لتغير الحالة الاقتصادية ، ففي فترات الازدهار تزداد معدلات الإنتاج والاستهلاك والتصدير والاستيراد وعلى أثرها ترتفع حصيلة الضريبة ، ويتحقق العكس في فترات الكساد .
- وفرة حصيلتها وغزارتها ، لأنها تفرض على معظم السلع والخدمات والتصرفات ، وبالتالي يشترك في دفعها جميع أفراد المجتمع على اختلاف طبقاتهم لذلك فان عملية تحصيل هذه الضريبة تكون مستمرة على مدار السنة .
- يدفعها المكلف باختياره ، فهو يدفعها عندما يقدم على شراء السلعة أو لخدمة المعينة ، وبالتالي يستطيع التقليل منها ، من خلال إنقاص الكميات التي يستهلكها من السلع والخدمات المفروضة عليها الضريبة أو باستهلاك سلع أخرى مفروضة عليها ضريبة منخفضة .
- يمكن استخدامها في تحديد أنماط الاستهلاك التي تتفق والمصلحة العامة ، ففي الدول النامية ، حيث تتطلب المصلحة العامة عدم الإسراف في الاستهلاك وبخاصة بالنسبة للسلع الكمالية ، لذلك يتم رفع الضريبة على السلع غير المرغوب فيها أو الكمالية للحد من استهلاكها .

وتنتقد عيوب الضرائب غير المباشرة في :

- أنها ضريبة غير عادلة ، لأن عبئها لا يتوزع على المكلفين تبعاً لقدرتهم التكليفية لعدم وجود تناسب بين ما يدفعه المكلف ومقدار دخله .
- ارتفاع نفقات جبايتها ، إن إجراءات المراقبة واستقصاء المكلفين ومكافحة التهرب من دفع الضريبة تؤدي إلى ازدياد نفقات الجباية .
- انخفاض حصيلتها وقت الأزمات ، تتأثر حصيلة الضرائب غير المباشرة في فترات الكساد نظراً لمرونتها ، بسبب حرص الأفراد على الحد من إنفاقهم ومعاملاتهم خلال الأزمات فيؤدي ذلك إلى نقص في الإيراد في الوقت الذي تكون فيه الدولة بحاجة إلى الأموال اللازمة للتوسع في الأنفاق من اجل تنشيط الاقتصاد .
- تعرقل عملية الإنتاج والاستهلاك ، خاصة عند المغالاة في أسعارها ، إذ تحدث ضيقاً في نفوس المنتجين والمستهلكين ، فيجعلهم يقتصدون في مزاولة أوجه النشاط الاقتصادي ، وفي ذلك أضرار بالاقتصاد القومي .

2 - أنواع الضرائب غير المباشرة :

لقد تم تعريف الضرائب غير المباشرة في أدبيات المالية العامة على أنها تلك الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة – الدخل ورأس المال – وليس على وجود الثروة ، ومنها ما يفرض على الإنفاق والاستهلاك أو التداول . والضرائب على الإنفاق هي تلك التي تفرض على تداول واستعمال الدخل أو على أوجه وطرق إنفاقه في الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية ، ويفضل البعض تسمية هذا النوع من الضرائب باسم الضرائب الاستهلاكية (Consumption Taxes) أو الضرائب على السلع (Commodity Taxes) ، ولما كانت هذه الضرائب قد تصيب السلع حال إنتاجها أو حال تداولها بين البائعين والمشترين ، لذلك فقد فُرضت هذه السلع تحت مسميات مختلفة مثل الضرائب على المبيعات (Sales Tax) ، الضريبة على المشتريات (Purchase Tax) ، والضريبة على الاستعمال (Use Tax) . ومن أهم ميزات الضرائب غير المباشرة بأنواعها هو وفرة حصيلتها وسهولة ربطها و تحصيلها ، وبحسب ما ورد في أدبيات المالية العامة ، فقد ميز الكُتّاب والمؤلفون في نطاق الضرائب على الإنفاق بين ثلاثة أنواع من الضرائب:

- الضرائب على تداول رأس المال ، أي على انتقال الملكية .
- الضرائب على الاستهلاك وعلى الإنتاج (الضرائب على رقم الأعمال) .
- الضرائب الجمركية .

والضرائب بأنواعها الثلاثة السابقة تعتبر من الضرائب غير المباشرة ، وفيما يلي عرض لكل نوع منها :

1-2 : الضرائب على تداول رأس المال :

تفرض هذه الضريبة على واقعة انتقال حقوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلاً لها ، كقيام الفرد بشراء عقارات أو بعض التصرفات بأموال منقولة. فجميع التصرفات القانونية للأفراد من بيع وإيجار وهبات ووصايا والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروة من شخص إلى شخص آخر تخضع لضريبة تسمى الضريبة على التداول .

ويتضح مما سبق أن الضرائب على التداول تشكل الوسيلة الرئيسية التي تصل بها الإدارة الضريبية إلى أموال الأشخاص التي يتصرفون بها ، ومن الأمثلة عليها رسوم التسجيل العقاري ، والرسوم القضائية ، ورسوم نقل ملكية الآليات والسيارات ورسوم الدفعة ، وعادة ما يطلق على هذا النوع من الضرائب رسماً ، لكن اختلاف البعض في وجهات نظرهم من حيث تكييف هذه الضرائب رسوماً تُعد من الناحية الفنية غير سليمة ، ذلك لأنها تفرض في الأنظمة الحديثة بصورة تتناسب مع الوعاء الخاضع لها ، ولا علاقة لها بتكاليف الخدمة التي تؤديها الدولة . كما أنه لا يُراعى في تحديدها مقدار المنفعة التي تعود على الفرد .

2-2 : الضرائب على الاستهلاك وعلى الإنتاج :

وتسمى هذه الضريبة أيضاً بالضريبة على رقم الأعمال ، لأنها تفرض على جميع العمليات التي تمر بها السلعة في مراحل الإنتاج والتوزيع ، ومن أمثلتها الضريبة العامة على المبيعات ، ضريبة القيمة المضافة ، ضريبة الشراء ، وضريبة الاستهلاك وفي جميع الأحوال فإن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها . ومثل هذه الضرائب قد تفرض على الإنتاج المحلي ، على صفقة واحدة سواء أكانت صفقة سلعية أو خدماتية . وهناك عدة صور قد تفرض من خلالها الضرائب على الاستهلاك وعلى الإنتاج ، وقد تأخذ إحدى الصور الثلاث ، الضريبة على مرحلة واحدة ، أو الضريبة التراكمية على عدة مراحل ، وأخيراً الضريبة على القيمة المضافة .

أ - الضريبة على مرحلة واحدة :

قد تفرض الضريبة على السلع عند خروجها من آخر مراحلها الإنتاجية حيث تصبح سلعة تامة الصنع ، وقد تفرض الضريبة وهي تنتقل من المنتج إلى الموزع الرئيسي أو تاجر الجملة ، أو حين بيعها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ، ومن أهم أنواعها ضريبة المبيعات **(Sales Tax)** أو ضريبة الشراء **(Purchase Tax)** ، وتفرض على السلع وخدمات محددة سواء كانت منتجة محلية أو مستوردة .

ب - الضريبة التراكمية على كافة المراحل :

وتسري الضريبة في هذه الحالة على كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع واستهلاك السلعة ، فتفرض ضريبة على قيمة السلعة عند توريدها للمصنع كمادة أولية ، ثم تفرض عليها الضريبة مرة أخرى وهي سلعة نصف مصنعة ، ثم مرة ثالثة عند انتقالها كسلعة كاملة الصنع إلى تاجر الجملة ، ومرة رابعة عند انتقالها من

تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ، مرة خامسة عند بيعها من تاجر التجزئة إلى المستهلك . وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة الواحدة بعدد المراحل التي تجتازها ، وتعد الضريبة على رقم الأعمال خير مثال هذا النوع من الضرائب .

" ويقال في معرض عيوب الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال أنها تؤدي إلى ارتفاع أسعار هذه السلع، مما يشجع على استيراد السلع المثيلة لها والمنخفضة السعر ، مما يلقي عبءً كبيراً على ميزان المدفوعات ويقلل من الطلب على السلع الوطنية الواجب تشجيع استهلاكها حتى يزيد التقدم الاقتصادي " .

حـ - الضريبة على القيمة المضافة :

تعد الضريبة على القيمة المضافة إحدى الضرائب على الإنفاق أو المبيعات أو الضرائب غير المباشرة ، والتي تفرض على المراحل كافة التي تمر بها السلعة (أو الخدمة) من المنتج إلى المستهلك النهائي لها ، ولذا فهي تفرض على مراحل إنتاج وتوزيع السلعة كافة وتأدية الخدمة واستيراد السلع من الخارج . أما العبء النقدي لهذه الضريبة فينتقل بالكامل إلى المستهلك النهائي في شكل ارتفاع في سعر السلعة بمقدار كامل الضريبة ، وإن كان يعني أن المستهلك النهائي ينتقل إليه العبء إلا أن للضريبة عبئاً آخر على المتعاملين كافة في إنتاج وتوزيع وتقديم السلع والخدمات .

إذاً ، الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على استهلاك البضائع والسلع والخدمات ضمن أراضي الدولة (المعنية بتطبيقها) ، سواء كانت مصنعة محلياً أم مستوردة .

ومن أجل التعرف على الضريبة على القيمة المضافة علينا أولاً أن نتعرف على القيمة المضافة وهي مقدار ما يضيفه المنتج للسلعة أو المقدم للخدمة على قيمة مدخلاته ، باستثناء العمل . فمثلاً إذا كانت قيمة السلعة في مرحلة تجارة الجملة 2000 درهم ، وقيمتها لدى المنتج 1500 درهم تكون القيمة المضافة لتاجر الجملة هي 500 درهم ، وهي التي تفرض عليها الضريبة في مرحلة تجارة الجملة ، لذا يحرص كل متعامل في إنتاج السلعة وتوزيعها على التأكد من قيام المتعامل السابق له بسداد الضريبة حتى لا يقوم هو بسدادها ، وبذلك تنخفض أرباحه ويطلق على هذه السمة للضريبة على القيمة المضافة " بالرقابة الذاتية " أو Self-Policing Effect .

تحديد نطاق الضريبة على القيمة المضافة VAT :

تسري الضريبة على القيمة المضافة على السلع المنتجة محلياً والمستوردة وعلى الخدمات التي تنتج وتؤدى على أراضي الدولة ، ويتم تحديد العمليات والأشخاص الخاضعين للضريبة على النحو الآتي :

- العمليات الخاضعة للضريبة : تشتمل هذه العمليات على إنتاج السلع وتقديم الخدمات Supplying goods and services من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين خاضعين للضريبة ، وكذلك عمليات الاستيراد من بضائع وسلع وخدمات سواء كان المستورد خاضعاً للضريبة أم غير خاضع لها .

- العمليات الخاضعة للضريبة بمعدل صفر بالمائة (معفاة مع حق الخصم) : إن العمليات الخاضعة للضريبة بمعدل صفر (ZERO RATED) : هي العمليات التي تتناول تسليم البضائع والسلع وتقديم الخدمات من دون استيفاء أي ضريبة على القيمة المضافة عنها من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم بها ، ولكن يمكن لهذا المكلف الاستفادة من حق حسم الضريبة المذكورة التي يكون قد سبق وتكبدها في سبيل تصنيع أو شراء أو استيراد هذه البضائع والسلع وغيرها من الخدمات الضرورية لمزاولة نشاطه . مثال : عمليات التصدير ، حيث يستفيد المصدر من حق حسم الضريبة المذكور.

العمليات المعفاة من الضريبة دون حق الخصم :

هي عمليات تسليم البضائع والسلع والخدمات وغيرها وتقديم الخدمات دون استيفاء أي ضريبة على القيمة المضافة عنها من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم بها ، ومن دون أن يحق له حسم الضريبة التي يكون قد تكبدها في سبيل تصنيع أو استيراد أو شراء هذه البضائع والسلع وغيرها من الأموال والخدمات . على سبيل المثال : بيع السلع الغذائية والأساسية ونفقات الاستشفاء والتعليم . إلا أنه يجوز لبعض الأشخاص الذين يقومون بعمليات معفاة من الضريبة أن يطلبوا استرداداً كلياً أو جزئياً للضريبة المدفوعة على بعض مشترياتهم .

الأشخاص الخاضعون للضريبة :

إن الشخص الخاضع للضريبة هو كل شخص طبيعي أو معنوي ، مهما كان شكله القانوني ويمارس بصورة مستقلة نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة ، أو معفى منها مع حق الحسم وذلك عندما يتجاوز رقم أعماله مبلغاً تحدده كل دولة وفقاً لمستويات النمو الاقتصادي لديها. (والمقصود برقم الأعمال هنا قيمة العمليات الخاضعة للضريبة مشتملة على الضرائب والرسوم كافة باستثناء الضريبة على القيمة المضافة) . فإذا كان رقم أعمال الشخص أقل من حد التسجيل للضريبة يكون غير خاضع للضريبة . ورقم الأعمال الخاضعة للضريبة تحدده كل دولة وفقاً لأوضاعها الاقتصادية ومتوسط دخل الفرد لديها ويختلف من دولة إلى أخرى .

الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة :

تشتمل هذه الإعفاءات على عدة أنواع فهناك أنشطة اقتصادية معفاة من الضريبة وسلع وخدمات معفاة إضافة إلى إعفاءات أخرى ترتبط بعمليات الاستيراد والتصدير والنقل الدولي وبعض أنواع الوكالات على النحو الآتي :

- الأنشطة الاقتصادية المعفاة من الضريبة : تعفى ، في هذه الحال ، العمليات المتعلقة بالأنشطة كافة التي تتم داخل الدولة من هذه الضريبة وهي أنشطة : خدمات الأطباء ، التعليم ، التأمين ، الخدمات المصرفية والمالية ، أنشطة الهيئات والجمعيات التي لا تتوخى تحقيق الربح باستثناء الأنشطة المتكررة،

التي تمثل منافسة غير متكافئة مع المؤسسات الخاضعة للضريبة ، النقل المشترك للأشخاص (بما فيها سيارات الأجرة) ، المراهنات واليانصيب وسائر ألعاب الحظ ، بيع العقارات أو تأجيرها إلى التاجر .

يتّضح مما سبق أن قطاع الصحة والأطباء يعفى من الضريبة لأسباب اجتماعية وإنسانية ، وكذلك يعفى النقل المشترك لأسباب اجتماعية لمحدودي الدخل ، بينما يعفى القطاع التربوي (التعليم) لاعتبارات ثقافية وتشجيعاً للمؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح ، أما قطاع الزراعة فيعفى من الضريبة لأسباب إدارية واجتماعية (لتأثير الظروف الطبيعية وخصوصاً المناخية على حجم الإنتاج الزراعي فيصبح من الصعوبة تقدير مقدار القيمة المضافة بدقة) ، أما الخدمات المصرفية والمالية والتامين فتعفى إما لصعوبة تحديد وعاء الضريبة (القيمة المضافة) لمثل هذه الخدمات ، أو لتمكين هذه الأنشطة في الدولة من منافسة الخدمات المناظرة التي تقدمها البنوك والشركات الأجنبية .

السلع المعفاة من الضريبة : تشتمل هذه السلع على كل مما يأتي :

- السلع الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية وكذلك المواشي والدواجن .
- الخبز والطحين واللحوم والأسماك والحليب والألبان ومشتقاتها ، الأرز والبرغل والسكر والملح والمكرونة (أي سلة الغذاء الرئيسية معفاة) .
- البذور والأسمدة والعلف .
- الكتب والمجلات ، والخدمات الصحية والأدوية ، وكذلك الغاز المعد للاستهلاك المنزلي .

يظهر من قائمة تلك السلع أن إعفاء السلع الزراعية ومدخلات الإنتاج الزراعي إنما هو لتشجيع هذا النشاط الاقتصادي الزراعي لما له من أهمية اقتصادية محتملة تتمثل في زيادة الناتج القومي الإجمالي وفي زيادة فرص العمل للشباب ، أما إعفاء الخبز والطحين والمنتجات الغذائية الأخرى فيعود ذلك لأغراض اجتماعية متمثلة في المحافظة على مستويات المعيشة لذوي الدخول المحدودة ، أما الكتب والمجلات والصحف فهي للرغبة في نشر الثقافة بين أفراد المجتمع .

الإعفاءات المرتبطة بالاستيراد والتصدير والنقل الدولي :

تشتمل هذه الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة في مجال الاستيراد على ذات الإعفاءات الموجودة في التشريع الجمركي وهي تلك الإعفاءات المرتبطة برئاسة الدولة ومنظمة الأمم المتحدة والإعفاءات السياسية والقنصلية والامتيازات العسكرية أو الهبات الواردة لإدارة الدولة والمؤسسات العامة ، إضافة إلى الأمتعة الشخصية للمسافرين والأدوات المنزلية .

أما في مجال التصدير :

فإن القاعدة العامة هي أن الصادرات السلعية وتقديم الخدمات خارج أراضي الدولة معفاة من الضريبة على القيمة المضافة ، إضافة إلى ذلك يحق للمصدر المسجل للضريبة على أساس القيمة المضافة أن يسترد الضريبة التي تم وضعها على المراحل الإنتاجية والتوزيعية السابقة للتصدير وهو ما يطلق عليه المعدل الصفري للضريبة ،حيث يعني تطبيق المعدل الصفري للضريبة على صادرات سلعة معينة أمران :

الأول : هو حق الحسم أو إعفاء تصدير هذه السلعة من الضريبة على القيمة المضافة في مرحلة التصدير .

الثاني : حق استرداد ما سبق دفعه من ضريبة القيمة المضافة على مدخلات هذه السلعة (حيث أن مصدر السلعة لن يدفع الضريبة على القيمة المضافة في مرحلتها الأخيرة وله الحق أيضاً أن يسترد قيمة ما دفعه في مرحلتي التصنيع وتجارة الجملة ويشترط بالطبع توفر فواتير دفع الضريبة) .

وينطبق نفس الإعفاء مع حق الخصم للمراحل السابقة على إنتاج السلع وتقديم الخدمات في المناطق الحرة، إضافة إلى تصدير الذهب للمصارف المركزية .

أما الإعفاءات المتعلقة بالنقل الدولي فتشتمل على ما يلي :

- إنتاج أو تمويل أو إصلاح أو صيانة أو استثمار أو تأجير السفن البحرية المخصصة للملاحة في عرض البحر طالما تؤمن حركة النقل بمقابل وسفن الإنقاذ المساعدة بحراً وتلك المخصصة للصيد . وأيضاً وسائل النقل الجوي التي تستعملها شركات الطيران للنقل بمقابل .
- تقديم الخدمات المتعلقة بالسفن أو وسائل النقل الجوي وحمولتها بمقابل .
- النقل الدولي للأشخاص والبضائع .

وأخيرا تعفى من الضريبة على القيمة المضافة الخدمات التي يقدمها الوكلاء والذين يعملون باسم ولحساب موكليهم عندما تتناول هذه الخدمات عمليات معفاة من الضريبة أو عمليات تتم خارج الدولة باستثناء الخدمات التي تقدمها وكالات السفر .

فالإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة والمرتبطة بالاستيراد نجد أنها تتم عادة لاعتبارات سياسية أو لتشجيع الصناعة المحلية (استيراد مواد أولية تكون الصناعة الوطنية بحاجة إليها) والأهم من ذلك أن السلع المعفاة من الضرائب الجمركية تعفى أيضاً من الضريبة على القيمة المضافة .

أما في مجال التصدير فتحصل تلك السلع ليس فقط على الإعفاء في مرحلة التصدير من الضريبة على القيمة المضافة ولكن تتمتع أيضاً بحق استرداد الضريبة على المدخلات ، وهذا تطبيقاً للمعدل الصفري للضريبة.

أما فيما يتصل بالنقل الدولي فيأخذ في حكمه حكم التصدير ولذا يعفى من الضريبة على القيمة المضافة وتسترد الضريبة على القيمة المضافة السابقة (بشرط توفر المستندات الدالة على دفع الضريبة) تشجيعاً للتصدير والخدمات المرتبطة به ، وزيادة للمقدرة التنافسية للسلع الوطنية وخدمات التصدير وما يتعلق بها مما يشجع في الحصول على قدر أكبر من العملات الصعبة بما يسهم في تخفيف العبء على ميزان المدفوعات .

تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة :

يختلف وعاء الضريبة على القيمة المضافة بين إنتاج السلع وتقديم الخدمات المحلية وبين السلع المستوردة فيتحدد وعاء الضريبة على السلع المحلية على القيمة التي يضفيها المنتج أو التاجر لقيمة مواده الخام ومشترياته وتحدد هذه القيمة أساساً على أساس البدل المقابل الذي حصل عليه أو سوف يحصل عليه مورد السلعة المحلية أو مقدم الخدمة مقابل تقديم سلعته أو خدمته .

وفي حال تقديم المنتج لنفسه سلعاً أو خدمات يحدد وعاء الضريبة بالنسبة لتلك السلع بثمن شراء سلعة مماثلة ، وفي حال تعذر الثمن تعتمد قيمة التكاليف بتاريخ إجراء العمليات ، أما بالنسبة لتوريد الخدمات لنفسه فيحدد الوعاء الضريبي على أساس مجموع النفقات التي تحملها الخاضع للضريبة من أجل تقديم هذه الخدمات وعند تحديد وعاء الضريبة على السلع والخدمات المحلية يدخل في تحديد وعاء الضريبة جميع النفقات الملحقة كنفقات الوساطة والتغليف والنقل والتأمين وغيرها .

وأخيراً يتحدد وعاء الضريبة على القيمة المضافة على السلع المستوردة بالمعادلة التالية :

وعاء الضريبة **VAT** =

قيمة السلعة للأغراض الجمركية + وعاء الضريبة على **VAT** عند الاستيراد

ربط وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة :

يتم ربط الضريبة على المكلفين من خلال التصريح الدوري الشهري الذي يلتزم المكلفون بالضريبة بتقديمه ، ويرفق مع التصريح عادة مقدار الضريبة المطلوب حسمها ، ويلتزم المكلف بالضريبة إصدار الفواتير أو المستندات الأخرى التي تقوم مقامها وذلك عند تقديمه السلع والخدمات لأي شخص آخر ويجب أن تتضمن الفاتورة على الأقل ما يلي :

- اسم وعنوان ورقم تسجيل مورد السلع أو مقدم الخدمات لدى وزارة المالية وأيضاً اسم وعنوان الشخص الصادرة الفاتورة لمصلحته .
- موضوع توريد السلعة أو تقديم الخدمة .
- رقم الفاتورة التسلسلي وتاريخها .
- المبلغ الواجب عن توريد السلعة ، أو تقديم الخدمات .

أما بالنسبة لضمان تحصيل الضريبة تفرض وزارة المالية غرامة تأخير تسديد الضريبة تبدأ من انتهاء مهلة تأدية الضريبة ، أما بالنسبة للأشخاص غير المقيمين تحصل الضريبة والغرامات من الشخص (الطبيعي أو المعنوي) الذي أدى التعاقد معه إلى توجب الضريبة .

3-2 : الضرائب الجمركية :

تفرض الرسوم الجمركية على السلع وهي تخرج من الدولة ، أو وهي تدخل إليها ، أي أنها تفرض على التصدير وعلى الاستيراد . وعادة ما تختلف رسوم التصدير الجمركية عن رسوم الاستيراد الجمركية وذلك تبعاً لسياسات الدولة المتبعة في فرض الضرائب الجمركية على الاستيراد والتصدير .

" إلا أن غالبية فقهاء الفكر المالي الحديث يصنفونها كضرائب وليست رسوماً وذلك لأن الدولة تفرضها ، وتحصلها لما لها من حق السيادة على حدودها وأراضيها ، وكذلك لأنها تدر على الخزينة العامة أموالاً ضخمة ، نظراً لكثرة وتعدد أوعيتها السلعة التي تدخل الحدود . فضلاً عن أنها تستخدم كوسائل لحماية الإنتاج المحلي

الوطني من نظيره المستورد ، كما تستخدم كوسيلة لحماية الإنتاج الضار من دخول الحدود . ولذلك فأغراضها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية تؤهلها لأن تكون ضرائب وليست رسوماً " .

وهناك ضرائب جمركية قيمية وأخرى نوعية ، ويقصد بالضرائب القيمية أن تحدد قيمة الضريبة الجمركية لسلعة ما تبعاً لقيمة السلعة في ميناء الوصول أو ميناء التصدير . أما الضرائب النوعية فتفرض الضريبة وتقدر تبعاً للنوع وليس تبعاً للوحدة أو الوزن أو القياس ، فضرائب القيمة تفرض على أساس نسبة معينة من قيمة السلعة ، ويتم تحديد قيمة السلعة من قبل رجال الجمارك باعتماد القيمة الواردة في فاتورة الشراء . وعلى ضوء ذلك يحسب المبلغ الجمركي بالنسبة المحددة مسبقاً لكل نوع من أنواع السلع ، ويجدر الإشارة هناك إلى أن الدول النامية ومعظم الدول لا تعتمد فاتورة المنشأ لتحديد قيمة السلعة ، إلا الدول المنتسبة لاتفاقية الجات .

المرحلة الثانية : طرق تقدير وعاء الضريبة :

بعد أن تم التطرق إلى كل من كيفية اختيار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) لابد هنا من مناقشة الطرق التي تؤدي إلى تحديد مقدار الضريبة والتي تقتضي أن يتم الوصول إلى تقدير حقيقي أو تقريبي إلى قيمة المادة الخاضعة لها وقد تطورت الطرق المستخدمة لتقدير وعاء الضريبة مع تطور الأجهزة الإدارية ، ومع تقدم جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية فلقد كان الوصول إلى الوعاء يتم بطرق غير مباشرة ثم أدى التطور إلى وجود وسائل يتحقق من خلالها التعرف على مقدار الوعاء بصورة مباشرة :

1 - الطرق غير المباشرة :

1-1 : طريقة المظاهر الخارجية :

تستند هذه الطريقة في تقدير القيمة الخاضعة للضريبة على عدة مظاهر خارجية منها عدد ما في السكن من نوافذ وأبواب وعدد ما يمتلكه المكلف من سيارات وعدد ما يستخدم من خدم وغير ذلك من المظاهر الخارجية التي تدل على القدرة الاقتصادية للمكلف وهذا يعني أن هذه الطريقة تفرض على مظاهر الدخل وليس على الدخل نفسه ومن مزايا هذه الطريقة أنها يسيرة ونفقات جبايتها قليلة ، فالمظاهر الخارجية واضحة ويسهل على إدارة الضريبة عدها والوقوف عليها ويترتب على هذه الميزة ، ميزة أخرى وهي امتناع الغش فيها كما أنها تمتاز بأنها تؤدي إلى المحافظة على أسرار المكلف بالضريبة وعدم التدخل في شؤونه . إلا أنه يعاب عليها من عدة وجوه فالمظاهر الخارجية قد لا تكون كافية في التدليل على درجة مقدرة المكلف كما انه لا توجد هناك مظاهر خارجية يستدل بها على بعض الدخول كما هو الحال بالنسبة للرواتب والأجور والأوراق المالية والودائع والتأمينات وما شابه ذلك كما أنها لا تحقق العدالة فمن الطبيعي أن يتساوى مقدار الضريبة بالنسبة لشخصين تختلف ظروف أحدهما عن الأخر لمجرد أن المظاهر الخارجية بالنسبة لهم متساوية . كذلك تعطي المكلف فرصة التهرب من الضريبة عن طريق التقليل من المظاهر الخارجية التي تعتمد عليها هذه الطريقة وقد اقترح بعض المعنيين من اجل تلافي هذه العيوب زيادة عدد المظاهر الخارجية التي تعتمد عليها هذه الضريبة

من اجل الإحاطة بصورة اشمل بجميع عناصر المادة الخاضعة للضريبة إلا أن العمل بهذا المقترح يجعل الطريقة تفقد بساطتها إضافة إلى أنه لا يقدم العلاج الشافي لكل عيوب هذه الطريقة مما أدى إلى الاستعاضة عنها بطرق أخرى .

2-1 : **طريقة التقدير الجزافي** :

تعتمد هذه الطريقة في تحديد الدخل أو قيمة المادة الخاضعة للضريبة بشكل جزافي أو تحكمي وتعتمد على قرائن ينص عليها المشرع المالي كقيمة الإيجار أو كمية المواد الداخلة في إنتاج سلعة معينة أو أية قرينة أخرى ويسمى هذا بالجزافي القانوني أما إذا لم يحدد المشرع المالي هذه القرائن فهذا يعني ترك أجراء هذا التقدير للسلطة المالية من خلال مناقشة المكلف والاتفاق معه على مقدار دخله وتسمى بالجزافي الاتفاقي ان اتباع هذه الطريقة لا يحتاج إلى كثير من الرقابة ولا يؤدي إلى التغلغل في الأحوال الخاصة للمكلف ألا أن من أبرز عيوبها أنها لا تقوم على أساس من التحديد وبالتالي تبتعد عن الحقيقة وبهذا فإن دلالاتها نسبية لأنها تعطي المكلف حق إثبات القيمة الحقيقية لدخله أو ثروته التي تم تقديرها تقديراً جزافياً .

3-1 : **طريقة التقدير الإداري** :

تلجأ السلطة المالية إلى هذا الأجراء لتحديد الوعاء في حالة امتناع المكلف بقصد أو بغير قصد عن تقديم الإقرار المطلوب منه خلال المدة القانونية ويتحدد الدخل مثلاً في هذه الحالة بناء على ما لدى الإدارة الضريبية من معلومات مختلفة سواء تعلقت بدخل المكلف لسنوات سابقة أو بدخله في سنة التقدير ويلاحظ أن الالتجاء إلى هذا الطريق يعتبر من قبيل العقوبة الموجهة للمكلف الممتنع عن تقديم الإقرار إذ أن من المفروض أن يتقدم المكلف بإقراره في الموعد المحدد بالقانون وتجدر الإشارة إلى أن الأفراد يتجنبون هذه المخالفة ويحاولون تقديم إقراراتهم وان تضمنت نمطاً للحقائق لان هذا التقديم يرتب لهم مجالاً أوسع للمناقشة والمفاضلة مع الإدارة الضريبية في جو أكثر يسراً من جو المفاوضة في حالة التخلف عن تقديم الإقرار .

2-**الطرق المباشرة**:

وهنا يقوم المكلف بالضريبة أو طرف أخر، بتقديم تصريح إلى إدارة الضرائب، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1-2 **التصريح المقدم من طرف المكلف**:

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية، عن نتيجة أعماله، كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته. وتصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرح بها، وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي تصريحات الممولين لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.

2-2 التصريح المقدم من الغير:

بمقتضى هذه الطريقة تلزم هذه الإدارة الضريبية، شخصا أخر غير المكلف بتقديم تصريح، يحدد فيه مقدار داخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مديناً للممول بمبالغ، تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة.

المرحلة الثالثة : تحديد سعر الضريبة : (ربط الضريبة)

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة ، لابد من تحديد مقدار الضريبة ، أو بعبارة أخرى يتطلب الأمر تحديد ما يمكن استقطاعه من ذلك الوعاء كضريبة ، وهو ما يعرف بسعر الضريبة ، والذي يمكن تعريفه بأنه نسبة ما يدفعه المكلف كضريبة إلى مقدار الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة لها .

يمكن تقسيم التطور التاريخي لسعر الضريبة إلى مرحلتين هما ، الضريبة التوزيعية ، والضريبة القياسية .

1 - الضريبة التوزيعية الضرائب القياسية :

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي لا يتحدد سعرها مقدماً ، وإنما تقوم السلطة المالية بتحديد حصتها الإجمالية ، ثم تقوم بتوزيع هذه الحصيلة الإجمالية جغرافياً على أساس نصيب كل إقليم أو إمارة من إمارات الدولة من هذه الضريبة ، ثم يطلب من كل إمارة تجميع حصتها التي تقررت عليها ، وتقوم إدارات الإمارات بدورها بتوزيع هذه الحصة على المكلفين فيها كل بقدر إمكاناته وظروفه ، بحيث أن المحصلة الإجمالية للضريبة التوزيعية تكون مساوية لما حدد سلفا .

تعرف الضريبة القياسية بأنها تلك الضريبة التي يتحدد سعرها مقدماً دون تحديد لحصيلتها النهائية مثلاً أن سعر ضريبة هو (10 %) والواقع أن الضريبة التوزيعية ، كانت موجودة قديماً، حينما لم يكن للسلطة المركزية وإدارتها المالية الكفاءة لتحصيل الضريبة ، وضمان عدم التهرب منها وجبايتها بشكل سليم لذلك كانت تعتمد على إدارات الإقليم لحصولها على مبالغ محددة المقدار سلفا" تيسيراً للأمر ، أما في العصر الحالي فقد اختفت هذه الضريبة ، وصارت الدولة تفرض ضرائبها القياسية .

2 - طرق تحديد سعر الضريبة :

يمكن تحديد ثلاث طرق لتحديد سعر الضريبة ، وهي الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية والضريبة التنازلية .

1-2 الضريبة النسبية :

هي الضريبة التي يبقى سعرها واحداً في جميع الأحوال أي ثابتاً لا يتغير بتغير وعائها مثال ذلك أن تفرض ضريبة على الدخل سعرها (10%) فهذا السعر يجري تطبيقه على جميع الدخول سواء أكانت صغيرة أو كبيرة ولذلك يمكن تسميتها بالضريبة ذات السعر الثابت .

2-2 **الضريبة التصاعدية** :

هي الضريبة التي يزداد سعرها بازدياد الوعاء الخاضع لها ، أي بتغير المادة الخاضعة للضريبة فيرتفع سعر الضريبة كلما زاد وعاؤها أي أن هناك علاقة طردية بين سعر الضريبة ووعاؤها ومثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل بسعر (10%) على 1000 درهم الأولى و (12 %) على 1000 درهم الثانية و (15%) على 1000 درهم الثالثة ، وهكذا ولذلك يمكن تسميتها بالضريبة ذات السعر المتزايد .

1-2-2 : **أسلوب التصاعد بالطبقات** :

ويعتمد هذا الأسلوب على أساس تقسيم دخول المكلفين إلى طبقات ويحدد لكل طبقة سعراً خاصاً والذي يزداد مع ازدياد الحد الأعلى للطبقة أن أسلوب التصاعد بالطبقات يتميز بسهولة استخدامه إلا أنه لا يتفق مع مبدأ العدالة ويؤدي إلى نتائج غير منطقية عند تطبيقه حيث يخضع الدخل الذي يتجاوز حدود طبقة معينة بمقدار ضئيل إلى السعر الخاص بالطبقة التي تليها ، مما ينتج عنه زيادة في مبلغ الضريبة ، إضافة إلى انه قد تكون هذه الزيادة في مقدار الضريبة اكبر بكثير من مقدار الزيادة في الدخل .

2-2-2 : **أسلوب التصاعد بالشرائح** :

ووفقاً لهذا الأسلوب يتم تقسيم الدخل الواحد إلى عدة أجزاء أو شرائح متساوية أو غير متساوية ويفرض على كل شريحة سعر معين يزداد كلما انتقلنا من شريحة إلى شريحة أعلى منها .

وعند مقارنة مقدار الضريبة التي تستحق على نفس الدخل في الأسلوبين السابقين يظهر أن مقدار الضريبة التي تدفع في الأسلوب الأول (التصاعد بالطبقات) أعلى منها في الأسلوب الثاني (التصاعد بالشرائح) وهذا يعني أن الأسلوب الأول ، إضافة إلى أنه لا يحقق مبدأ العدالة فإنه يتميز بغزارة حصيلته مقارنة بالأسلوب الثاني في حين أن تطبيق الأسلوب الأخير يؤدي إلى تلافي العيب الموجود في الأسلوب الأول ، وهو أنه لا يتم تطبيق السعر المرتفع على كل الدخل وإنما على الشريحة التي فرض لها هذا السعر وبالتالي فهو يقترب من العدالة أكثر من الأسلوب الأول .

3-2-2 : **أسلوب التصاعد بالخصم** :

ويستند هذا الأسلوب على فرض سعر نسبي واحد لا يتغير مهما زادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة إلا أنه لا يطبق على كل المادة الخاصة للضريبة وإنما يطبق بعد خصم جزء معين منها ، ومثال ذلك إذا نص المشرع المالي على إعفاء (1000) درهم من كل دخل مهما صغر أو كبر ثم يفرض سعر قدره(10%) على المتبقي من الدخل فيكون السعر الحقيقي للضريبة .

3 - **الضريبة التنازلية** :

وهي الضريبة التي يكون سعرها نسبياً أي ثابتاً عند مستوى معين من وعاء الضريبة كأساس لها وعندما يأخذ وعاء الضريبة بالزيادة يبدأ سعرها بالتناقص أي هناك علاقة عكسية بين سعر الضريبة ووعائها

ومثال ذلك كأن تفرض الضريبة على الدخل بسعر (10%) على 1000 درهم الثالثة و (8%) على 1000 درهم الرابعة و (6%) على 1000 درهم وهكذا ولذلك يمكن تسميتها بالضريبة ذات السعر التنازلي .

المرحلة الرابعة : أساليب تحصيل الضريبة :

تتبع إدارة الضرائب طرقا مختلفة لتحصيل الضرائب ، فهي تنتقي لكل ضريبة طريقة تحصيل مناسبة التي تحقق كلا من الاقتصاد في النفقات الجبائية والملائمة في تحديد مواعيد الأداء دون أي تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية محاولة الحد من حساسية الممول تجاه الضريبة وتتلخص فيما يلي :

- التوريد المباشر .
- الأقساط المقدمة .
- الحجز من المنبع .

1 - طريقة التوريد المباشر :

تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة تحصيل الضريبة عن طريق التوريد المباشر بقيام الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة بشكل مباشر إلى إدارة الضرائب من واقع الإقرار الذي يقدمه عن دخله أو ثروته و قد تكون كذلك من خلال قيام الممول بلصق طوابع الدمغة بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة .

2 - طريقة الأقساط المقدمة :

تتبع الإدارة طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة طبقا لإقرار عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة ، على أن يتم التسوية النهائية بعد تحديد القيمة الواجب تحصيلها ، ويدفع ما قد يقل عنها ، وتنطوي هذه الطريقة على ميزة كبرى ، فهي تزود الخزينة العامة بسيولة متدفقة من الإيرادات على مدار السنة إلى جانب أنها تخفف واقع الضريبة على الممول وبسهولة دفعها ، عكس إذا كانت دفعة واحدة في نهاية السنة مما يجعل الممول يبحث عن سبيل التهرب منها .

3 - طريقة الحجز من المنبع :

كما قد تلجأ إدارة الضرائب لتحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع ، بأن شخص ثالث تربطه بالممول علاقة دين أو تبعية ، بحجز قيمة الضريبة المستحقة و توريدها مباشرة إلى الخزينة العامة ، على أن يتم ذلك خلال الشهر المعني في مدة لا تتعدى 15 يوم . وما يعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد في جباية الضرائب على شخص ثالث غير الإدارة ، قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب وأحكامها مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه استقطاعها .

المبحث الثالث

الضريبة والاستثمار

لقد شغل الاستثمار حيزا كبيرا من اهتمام الاقتصاديين ، والمنشغلين بقضايا التنمية والنمو على مر العصور ، فالسياسات الاقتصادية تسعى إلى زيادة فرص الاستثمار والتحفيز عليه ، فعلى حجمه ونوعه ومجاله تتوقف أهميته والتي تتجلى في الهدف المنتظر ضمن الخطة الإنمائية للدولة .

ويلعب الاستثمار دوراً هاماً في اقتصاديات الدول التي تواجه كثير من المشاكل التي تعيق جهودها في سبيل رفع معدلات النمو وتحقيق التنمية بها ، ولذلك تسعى الدول إلى تهيئة مناخ استثمارها ومنح التسهيلات والمزايا ، والضمانات المتعددة لجذب الاستثمارات إليها لتشارك في عملية التنمية بها ، وذلك بتوجيهها رؤوس الأموال المحلية أو الأجنبية للاستثمار في القطاعات المراد النهوض بها ، وتنميتها التي تعتبر ذات أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني .

1- مفهوم الاستثمار

يفهم من الاستثمار بأنه " استعمال رأس المال سعيا لتحقيق الربح مثل : إنشاء مصنع " ، كما يفهم من الاستثمار بأنه " تيار من الإنفاق على السلع والخدمات الإنتاجية بما يترتب عليه إضافة رأسمالية صافية إلى رصيد رأس المال في المجتمع " . واستنادا إلى هذا المفهوم للاستثمار ، فإن مفهوم الاستثمار الخاص يتمثل في التيار من الإنفاق على السلع والخدمات الإنتاجية ، يترتب عليه إضافة صافية إلى رصيد رأس المال في المجتمع بشرط أن يكون هذا الإنفاق من قبل وحدات إنتاجية مملوكة ملكية خاصة تسمح لها باتخاذ قرار الاستثمار بما يحقق أقصى حجم من الأرباح ، أو أقصى حجم من صافي الثروة .

ويفهم من سياسة توجيه الاستثمار " بالسياسة التي تنتهجها الدولة بهدف تحويل النشاط الاقتصادي الاستثماري في الاتجاهات المرغوب في ترقيتها والتوسع فيها " لتشجيع الاستثمار في الأنشطة السياحية أو الصيد البحري بغرض استغلال الثروات المحلية المتاحة ، أو النهوض بالمناطق المحرومة والنائية بمنحها تسهيلات مالية ومزايا ضريبية لاستقطاب رؤوس الأموال .

2- العوامل المحددة لقرار الاستثمار الخاص :

يعتبر قرار الاستثمار من أخطر القرارات التي يتعرض لها متخذي القرار ، ذلك لارتباطه بعملية المفاضلة بين المشروعات الاستثمارية وما يتعلق بها من فرصة استثمارية متاحة . ويتحدد حجم الاستثمار الخاص الوطني والأجنبي بالعوامل الاقتصادية وغير الاقتصادية التي تؤثر بدورها في الرغبة والقدرة على الاستثمار ومن بين هذه العوامل نذكر :

- الأرباح الصافية المتوقعة .

- التقدم التكنولوجي وتوفر الخبرات الفنية والإدارية .
- حجم السوق الفعلي والمحتمل – المتغيرات التسويقية .
- المناخ الاستثماري .

3 - **الحوافز والإعفاءات الضريبية الداعمة للاستثمار** :

إن فرض الضرائب أو زيادة معدلها سوف يؤثر تأثيراً مباشراً أو غير مباشر على قرار الاستثمار ومن ثم على التركيم الرأسمالي من خلال التأثير على كل من معدل العائد المتوقع ودرجة المخاطرة وحجم السوق الداخلي والخارجي والعديد من المحددات الأخرى للقرار الاستثماري . وسوف يختلف الأثر النهائي للضرائب على نتائج الفرص الاستثمارية المتاحة وفقاً لما يتضمنه التشريع الضريبي من أنواع مختلفة للحوافز الضريبية (ترحيل الخسائر ، الإجازة الضريبية ، معونات الاستثمار ومعدل الاهلاك) ويتزايد فعالية وتأثير الحوافز الضريبية على اختيارات المستثمرين بين الفرص الاستثمارية المتاحة عندما تتضمن نتائج بعض الفرص الاستثمارية خسائر مؤكدة أو محتملة أو عندما تكون نتائج الفرص الاستثمارية منخفضة العائد الخاص مرتفعة العائد الاجتماعي كما تتزايد أهمية هذه الحوافز في التأثير على قرار الاستثمار الخاص في الاتجاهات المرغوبة وبصفة خاصة في الدول التي يكون نظام السوق بها غير فعال في التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية نظراً لتدخل الدولة في تحديد أسعار غالبية السلع وعوامل الإنتاج ومن ثم تنشأ العديد من الفرص الاستثمارية التي تكون مربحة من وجهة النظر القومية وغير مربحة من وجهة النظر الخاصة الأمر الذى يستلزم تدخل الحكومة بمنح العديد من الحوافز الضريبية وغير الضريبية في تحقيق الهدف باختلاف حجم ونوع الحوافز الضريبية وغير الضريبية الممنوحة بالإضافة على شكل تنظيمها ومدى التناسق بينها وبين حوافز الاستثمار الأخرى .

إن تحليل الآثار الاقتصادية المحتملة للحوافز الضريبية على قرار الاستثمار الخاص ومن ثم على معدل التكوين الرأسمالي في القطاع الخاص بهدف الاختيار فيما بينهما بما يتلاءم مع ظروف الدول وخلق الإطار الملائم لتشجيع الاستثمارات الخاصة في اتجاه الأنشطة الاقتصادية المرغوبة والتي تساهم بفاعلية في تحقيق التنمية الاقتصادية .

3-1 **المعاملة الضريبية للخسائر** :

تعتبر المعاملة الضريبية للخسائر المحققة من الفرص الاستثمارية المختلفة إحدى الوسائل المهمة التي يمكن استخدامها ليس فقط للحد من الآثار السلبية للضرائب بمختلف أنواعها بل أيضاً لتشجيع الاستثمارات الخاصة في اتجاه الأنشطة الاقتصادية المرغوبة ، فالمعدلات العالية للضرائب التي تخضع لها نتائج الفرص الاستثمارية المختلفة يمكن أن يترتب عليها آثار اقتصادية سلبية خطيرة ، يتعذر الدفاع عنها إذا لم يتضمن التشريع الضريبي نصوصاً تسمح بالخصم الكامل للخسائر المحققة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة التي تحققها المنشأة عن سنوات سابقة ولاحقة . وتختلف فاعلية وتأثير نصوص السماح بترحيل الخسائر كحافز ضريبي على قرار الاستثمار باختلاف نمط واتجاه ترحيل الخسائر .

2-3 الإجازة الضريبية Tax Holiday :

يقصد بهذا النوع من الحوافز الضريبية منح المشروعات الاستثمارية إعفاء ضريبي لعدد من السنوات في بداية حياتها الإنتاجية ، واستناداً لهذا المفهوم فإن الإجازة الضريبية يمكن استخدامها بطريقة يسمح لها لأن تمارس دوراً مهماً في التأثير على حجم الاستثمارات في القطاع الخاص ، الإجازة الضريبية تمثل حافزاً ضريبياً للاستثمار حيث تقلل من المخاطر التي يتحملها المستثمر بالنسبة للاستثمارات الجديدة وتزيد من العائد الصافي وتحقق سيولة للمشروعات التي تتمتع بها وخاصة المشروعات التي تحقق أرباحاً في بداية حياتها الإنتاجية ، ومن آثارها الإيجابية :

- تحقيق سيولة ذاتية للمستثمر ، زيادة العائد الصافي المتوقع أن يحصل عليه المستثمر .
- يترتب على ذلك زيادة رغبة المستثمر في الاستثمار وزيادة معدل التكوين الرأسمالي .
- تختلف قوة الإجازة الضريبية المسموح بها من تشريع ضريبي إلى أخر بل ومن صناعة إلى أخرى .

قد تكون الإجازة الضريبية كحافز ضريبي أكثر ملائمة وخاصة بالنسبة للمشروعات التي يكون فيها معامل العمل رأس المال مرتفعاً نسبياً . أي المشروعات كثيفة العمل نسبياً مما قد شجع المشروعات على الاستفادة من مزايا الوفرة النسبية لعنصر العمل ويقلل من حدة مشكلة البطالة التي تعانى منها بعض الدول ، وتصبح الإجازة الضريبية غير ملائمة وعديمة الفاعلية بالنسبة للمشروعات التي تحقق باستمرار خسائر في السنوات الأولى من حياتها الإنتاجية أو التي تحقق معدلات أرباح منخفضة .

ويترتب على استخدام الإجازة الضريبية كحافز ضريبي العديد من المشاكل أهمها :

الأولى: مشكلة تحديد بداية سريان فترة الإجازة الضريبية ، حيث يمكن احتسابها من بداية فترة الإنتاج ... الخ ، وتختلف فاعلية الإجازة الضريبية وفقاً لاختلاف طريقة احتسابها ، فإذا تم احتسابها من بداية فترة الإنتاج قد يشجع ذلك المشروعات على التراخي في عملية التجهيز والتنفيذ مما يكون له أثر سلبى على التنمية الاقتصادية ما أن احتسابها من بداية الموافقة على المشروع يقلل من فاعلية هذا الحافز الضريبي وخاصة في المجالات التي يتأخر فيها تنفيذ المشروع لسباب خارجية عن إرادته .

الثانية: إن استخدام الإجازة الضريبية كحافز ضريبي يكون له أثر تمييزي في صالح المشروعات الجديدة وفي غير المشروعات القائمة مما قد يترتب عليه قيام المشروعات القائمة بتصفية أعمالها والتي قد تكون طويلة الأجل نسبياً وإنشاء مشروعات جديدة قصيرة الأجل سريعة العائد ، مما قد يترتب عليه أثر سلبى على كفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية داخل المجتمع .

الثالثة: إن استخدام الإجازة الضريبية كحافز ضريبي بدون التمييز بين نوعية الاستثمارات المختلفة يترتب عليه أثر تمييزي في صالح الاستثمارات ذات السيولة المرتفعة والكسب السريع والمخاطر الحدودية والتي تكون غالباً استثمارات تجارية ، واستهلاكية لا تخدم عملية التنمية الاقتصادية بل قد تعوقها وأثر تمييزي في صالح الاستثمارات طويلة الأجل ذات العائد المنخفض والمخاطر المرتفعة ولذلك تعيين الحد من إمكانية الاستفادة

بنصوص الإجازة الضريبية بحيث تكون قاصرة فقط على المشروعات الإنتاجية التي تتمتع بدرجة عالية من علاقات التكامل والترابط بين أجزاء الاقتصاد القومي ويزداد فيها درجة المخاطرة .

3-3 المعونات الاستثمارية :

تعتبر معونات الاستثمار أحد أدوات التحفيز الضريبي التي يمكن استخدامها لتشجيع الاستثمارات الخاصة في الأنشطة المرغوبة وذلك خلال تعويضها للمستثمر عن الخسائر في حالة حدوثها أو زيادة معدلات الأرباح الصافية التي يمكن أن تحصل عليها في حالة تحقيق أرباح وتنقسم معونات الاستثمار إلى نوعين رئيسيين وهما :

- **طرق إعادة تقويم الأصول** : إن تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة وخاصة في الظروف التضخم قد يترتب عليه عجز بعض المشروعات عن استبدال الأصول التي يتم اهلاكها بأصول أخرى جديدة ومتطورة وقد يترتب على ذلك أثر سلبى على معدل التوسع في الاستثمارات القائمة وعلى حجم الاستثمارات الجديدة . إن استخدام طرق المحاسبة التقليدية يتولد عنه آثار سلبية على حجم الاستثمارات الخاصة وإحدى الوسائل والطرق التي يمكن استخدامها للحد من تلك الآثار هي طريقة إعادة تقويم الأصول ووفقاً لهذه الطريقة ، يتم تصحيح أرصدة اهتلاك المحسوبة وفقاً للطرق التقليدية لتأخذ في الحسبان أثر ارتفاع الأسعار ويتم هذا التصحيح عند خصم أقساط اهتلاك كأحد بنود التكاليف من إيرادات المشروع للتوصل إلى وعاء ضريبي داخل المستثمر . ووفقاً لطريقة إعادة تقويم الأصول كحافز ضريبي فإنه يتعين منح المستثمر معونة استثمارية تعادل مقدار الضريبة المستحقة على الفرق بين قيمة أقساط اهلاك وفقاً لطريقة إعادة التقويم وأقساط اهلاك يترتب على ذلك انخفاض حجم المخاطر التي تواجه المستثمر وزيادة قدرته على القيام بالتوسع في حجم الاستثمار القائم ، إن إعادة تقويم الأصول تترتب عليها النتائج الإيجابية التالية :

- انخفاض العبء الضريبي الذى تتحمله الأصول الرأسمالية مما يؤدى إلى زيادة ربحية الفرص الاستثمارية .
- زيادة رصيد اهتلاك في نهاية العمر الإنتاجي مما يعنى زيادة قدرة المستثمرين على الإحلال والتجديد .

إن تحديد مدى فاعلية هذا الحافز وخاصة في الدول النامية تتضح ملائمته من خلال :

- إن انتشار التضخم على المستوى القومي سوف يؤثر على نتائج الفرص الاستثمارية المتاحة في اتجاهات عديدة ويختلف هذا التأثير من قطاع إلى آخر ومن صناعة إلى أخرى ومن فرصة استثمارية إلى أخرى داخل نفس الصناعة .

ومع انتشار التضخم على المستوى القومي سوف يزيد تفضيل المستثمرين للفرص الاستثمارية التي تزيد بها كثافة العمل وتقل كثافة رأس المال ، وهذا يعنى أن غالبية الفرص الاستثمارية التي تقع في نطاق اختيارات المستثمر سوف تتضمن هياكل تكاليفها نسبة منخفضة من الأصول الرأسمالية . وفى مثل هذه الظروف من المتوقع أن تنخفض فاعلية إعادة تقويم الأصول الرأسمالية كحافز ضريبي في الواقع وبصفة

خاصة في بعض الدول يتضح انه توجد العديد من الصعوبات الإدارية الفنية تقف حائلاً أمام إمكانية تطبيقه للأسباب التالية :

- إن تطبيق إعادة تقويم الأصول كحافز ضريبي يتطلب ضرورة توافر جهاز ضريبي وإداري على درجة عالية من الكفاءة وهذا غير متوفر في الدول النامية .
- يرتبط هذا الحافز الضريبي باقتناء الأصول الرأسمالية اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية بل تزداد درجة الاستفادة من مزايا هذا الحافز كلما زادت قيمة الأصول الرأسمالية المشتراة مما يخلق حافزاً قوياً على زيادة الطاقات الإنتاجية القائمة والمحافظة عليها .

- **يعتبر السماح الاستثماري** كأحد الحوافز الضريبية بمثابة إعانة يحصل عليها المستثمر حينما تخضع أرباحه المحققة للضريبة ، وفقاً لهذا الحافز الضريبي يتم السماح للمستثمر بخصم نسبة معينة من قيمة الأصول الرأسمالية من إيراداته للوصول إلى وعاء الضريبة وذلك بالإضافة إلى اهلاكات التي يتم خصمها وفقاً لطرق المحاسبة التقليدية ، دون أن يؤثر ذلك على رصيد حساب الآلات والمعدات في نهاية العام أو على قيمة أقساط الاهتلاك . إن استخدام هذا الحافز لن يترتب عليه تغيير في سعر الضريبة على أرباح المستثمر بل تخفيض فعلى في وعاء الضريبة ومن ثم مقدار الضريبة المستحقة .

ولقد تعددت صور السماح الاستثماري في التشريعات الضريبية المختلفة فقد يتم السماح للمستثمر بالاستفادة بالمعونة الاستثمارية طوال الحياة الإنتاجية المقدرة للأصول الرأسمالية ، وقد تشترط بعض الدول ضرورة اقتناء أصول رأسمالية لا تقل على الحياة الإنتاجية المقدرة لها عن حد معين .

ويتسم السماح الاستثماري بعدد من الخصائص تحدد مدى فاعلية استخدامه في تشجيع وترشيد الاستثمارات ومن أهم الخصائص :

تتوقف فاعلية السماح الاستثماري في تشجيع الاستثمارات في اتجاه الأنشطة الاقتصادية المرغوبة على الظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد القومي (تضخم ، كساد ، ظروف عادية) عن الفرق بين التكلفة التاريخية وتكلفة الاستبدال ومن ثم تقل فاعلية السماح الاستثماري كحافز ضريبي ويصبح الاعتماد على طرق إعادة تقويم الأصول أكثر ملاءمة وفاعلية في تشجيع الاستثمارات في اتجاه الأنشطة الاقتصادية المرغوبة أما إذا كانت الظروف الاقتصادية السائدة هي الظروف العادية فإن السماح الاستثماري يصبح أسلوب أكثر ملائمة في مجال تشجيع الاستثمار. ولتحقيق المزيد من الفعالية في استخدام السماح الاستثماري كحافز ضريبي يتعين ترك حرية الاستفادة بمزايا هذا الحافز لأى سنة من السنوات المقدرة للحياة الإنتاجية للأصول الرأسمالية مع السماح لترحيل الخسائر إلى الأمام حيث أن تقييد الاستفادة لمزايا السماح الاستثماري في عدد محدد من السنوات قد يترتب عليه انخفاض فعالية هذا الحافز أو انعدامها في بعض الأحيان وذلك عندما تتضمن سنوات تقليد تحقيق خسائر فعلية .

4-3 الإعفاءات الضريبية :

إن فعالية الحوافز الضريبية في جذب استثمارات إضافية أعلى من المستوى الممكن تحقيقه في حال عدم منح هذه الحوافز غير أن هذه الحوافز الضريبية تكون معرضة للاستغلال من جانب بعض الشركات القائمة التي تتخفى تحت ستار شركات جديدة بإجراء عملية إعادة تنظيم فإن تكاليف إدارتها يمكن أن تكون مرتفعة كذلك فإن المستثمرين الجادين ، وهم الهدف الرئيسي لمعظم الحوافز الضريبية يتخذون قرار الدخول على بلد معين على أساس مجموعة من العوامل كالموارد الطبيعية والاستقرار السياسي والعمالة الماهرة ... الخ ، ولكن الحوافز الضريبية لا تكون أهم هذه العوامل في معظم الأحيان ، حيث يمكن أن تكون هذه الحوافز موضع شك من حيث قيمتها للمستثمر الأجنبي لأنه قد لا يكون هو المستفيد الحقيقي منها وإنما خزينة بلاده وهو ما يمكن أن يحدث عندما يخضع أي دخل معفى من الضريبة في البلد المضيف للضريبة المطبقة في موطن المستثمر ويمكن تبرير الحوافز الضريبية إذا كانت تعالج شكلاً من أشكال الإخفاق السوقي ومن أهمها الإخفاق الذى ينطوي على آثار خارجية كالتابعات الاقتصادية التي تتجاوز المستفيد من الحافز الضريبي فعلى سبيل المثال ، من الحوافز المشروعة في العادة تلك التي تستهدف تشجيع صناعات التكنولوجيا المتقدمة الواعدة بإحداث أثار خارجية إيجابية ملحوظة على باقي قطاعات الاقتصاد ويعد أقوى المبررات على الإطلاق لمنح حوافز محددة الهدف هو الوفاء باحتياجات التنمية لهذه البلدان ، ومع ذلك فليست كل الحوافز ملائمة بنفس القدر لتحقيق تلك الأهداف وبعضها أقل من سواها من حيث مردودية التكاليف ولكن أكثر أشكال الحوافز شيوعاً في بعض البلدان هي في الغالب اقلها كفاءة .

الإعفاءات الضريبية المؤقتة :

من بين جميع أشكال الحوافز الضريبية تعد الإعفاءات الضريبية المؤقتة أي الإعفاء من دفع الضريبة لفترة زمنية معينة هي الأكثر انتشاراً بين البلدان وهى مليئة بالعيوب رغم بساطة إدارتها .

أولاً : من خلال إعفاء الأرباح بغض النظر عن مقدارها ، تميل الإعفاءات الضريبية المؤقتة إلى إفادة المستثمر الذى يتوقع تحقيق أرباح كبرى وما كان غياب هذه الحوافز ليؤثر بأي حال على عزمه على الاستثمار .

ثانياً : إن الإعفاءات الضريبية المؤقتة تخلق حافز قوي للتهرب الضريبي ، حيث تستطيع المشاريع الخاضعة للضرائب الدخول في علاقات اقتصادية مع المشاريع المعفاة لتحويل أرباحها من خلال التسعير القائم على التحويلات المتبادلة **transfer pricing** كدفع سعر مبالغ فيه مقابل السلع المشتراة من الشركة الأخرى تم استرداده في صورة مدفوعات مستترة .

ثالثاً : هناك فرصة لتحايل المستثمرين بالالتفاف على فترة الإعفاء الضريبي المؤقت وتمديدها وذلك من خلال تحويل المشروع الاستثماري القائم إلى مشروع جديد كإغلاق المشروع وإعادة تشغيله تحت اسم مختلف مع ثبات مالكيه .

رابعاً : يغلب على الإعفاءات الضريبية المؤقتة ذات الوقت المحدد اجتذاب المشاريع قصيرة الأجل التي تكون تؤدى إلى تحقيق نفع خاص لصاحب المشروع الاستثماري فقط دون إفادة الاقتصاد ، مقارنة بالمشاريع طويلة الأجل .

خامساً : نادراً ما تكون تكلفة الإعفاء الضريبي المؤقت على إيرادات الميزانية شفافة ، ما لم تكن المشاريع المتمتعة بالإعفاء مطالبة بتقديم إقرارات ضريبية وفى هذه الحالة يجب أن تنفق الحكومة من مواردها على إدارة ضريبية غير مدرة للإيراد ويخسر المشرع ميزة عدم الاضطرار على التعامل مع الجهات الضريبية .

5-3 الاعتمادات الضريبية والإعفاءات الضريبية للاستثمار: Investment Allowances

تتسم الاعتمادات الضريبية والإعفاءات بعدد من المزايا ، فأهدافها أكثر تركيزاً بكثير على تشجيع أنواع معينة من الاستثمارات كما أن تكلفة إيراداتها تتميز بقدر كبير من الشفافية وسهولة المراقبة وإحدى الوسائل البسيطة والفعالة في فعالية نظام الاعتماد الضريبي هي تحديد قيمة الاعتماد الضريبي للشركة المؤهلة وإيداع هذا المبلغ في حساب ضريبي خاص على هيئة قيد محاسبي ، وتعامل الشركة في كل الجوانب الأخرى كأي ممول ضريبة عادى ، بحيث تخضع لكل اللوائح الضريبية المعمول بها بما في ذلك الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية أما الاختلاف الوحيد فهو التزامها المتعلقة بضريبة الدخل تدفع من الاعتمادات المسحوبة من حسابها الضريبي وبهذه الطريقة تتوفر المعلومات بصفة دائمة عن إيرادات الميزانية الضائعة وقيمة الاعتمادات الضريبية التي لا تزال متاحة للشركة ويمكن إدارة نظام الإعفاءات الضريبية للاستثمار بأسلوب يشبه على حد كبير أسلوب إدارة الاعتمادات الضريبية مع تحقيق نتائج مقاربة .

ولكن هناك نقطتي ضعف ملحوظتين في الاعتماد الضريبي والإعفاءات الضريبية للاستثمار :

الأولى : هي أن هذه الحوافز تميل على تسوية الاختيار لصالح الأصول الرأسمالية قصيرة الأجل ، حيث يتم توفير المزيد من الاعتمادات والإعفاءات في كل مرة يجرى فيها استبدال أحد الأصول .

والثانية : إن الشركات المؤهلة قد تحاول استغلال النظام من خلال بيع وشراء نفس الأصول للمطالبة باعتمادات أو إعفاءات متعددة أو من خلال العمل كوكيل مشتريات لشركات غير مؤهلة للحصول على مثل هذه الحوافز ويجب تضمين النظام المعتمد ضمانات وقائية للوصول بهذه المخاطر على الحد الأدنى .

6-3 الحوافز الضريبية غير المباشرة :

يلاحظ أن الحوافز الضريبية غير المباشرة كإعفاء المواد الخام والسلع الرأسمالية من ضريبة القيمة المضافة ، هي حوافز معرضة للاستغلال كما أن النفع من وراء استخدامها موضع شك وهناك مبرر لتطبيق الإعفاء من تعريفات الاستيراد على المواد الخام والسلع الرأسمالية المستخدمة في إنتاج الصادرات ولكن صعوبة هذا الإعفاء تكمن في ضمان استخدام المشتريات المعفاة حسب المقصود من الحافز ومن السبل المفيدة في مواجهة هذا الاستغلال إنشاء مناطق لمعالجة الصادرات وإخضاع حدودها لرقابة جمركية دقيقة وأن لم تكن

النتائج مضمونة في كل الأحوال قد تكون الآلية التي تجرى من خلالها تفعيل الحوافز الضريبية بصفة تلقائية وتسمح آلية التفعيل بحصول الاستثمار على الحوافز الملائمة تلقائياً بمجرد أن يتضح استيفاؤه للمعايير المحددة مثل الحد الأدنى لقيمة الاستثمار في قطاعات معينة من الاقتصاد أما آلية التفعيل فتنطوى على إقرار طلب الحصول على الحوافز أو رفضه من طرف السلطات المختصة بمنح الحوافز وربما تفضل السلطات آلية التفعيل لأنها تتبع لها قدراً أكبر من المرونة ولكن من المرجح أن تتضاءل هذه الميزة أما مجموعة من المشكلات المرتبطة بحرية التصرف وأهمها الافتقار إلى الشفافية في عملية صنع القرار وهو ما يمكن أن يشجع بدوره أعمال الفساد والتحايل .

يلاحظ أن تقديم الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار هو أسلوب مشكوك في صلاحيته بشكل عام من حيث مردودية التكاليف ، ومن ثم فإن أفضل استراتيجية لتشجيع الاستثمار على أساس مستثمر هي توفير إطاراً قانونياً وتنظيمياً مستقراً وشفافاً وتطبيق نظام ضريبي يتوافق مع الأعراف الدولية ، ومن بين الأهداف المختلفة التي تشكل أساساً بمنح الحوافز الضريبية تشجيع التنمية المحلية .