

جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت

د. أحمد عبد الصبور الدجاوي

أستاذ التشريعات الاقتصادية والمالية المساعد

كلية القانون، جامعة الشارقة، الإمارات

الملخص

يهدف هذا البحث إلى تحديد مدى جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، ومدى صدق وموضوعية التخوفات المثارة بشأن هذا التطبيق، وقد طرح الباحث إشكالية محددة تمت صياغتها في سؤال رئيس حول مدى جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، وقد تفرع عن هذا التساؤل عدد من التساؤلات الفرعية، وفي ضوء هذه التساؤلات قام البحث على فرضيتين أساسيتين هما: أن هناك ضرورات عديدة توجب التعجيل بتطبيق ضريبة على القيمة المضافة في الكويت، وأن هناك بعض المشكلات التي ستعاصر تطبيق هذه الضريبة وأنها مشكلات لا تستعصي على الحل، وللإجابة عن تساؤلات البحث، واختبار صحة فرضياته تم تقسيم البحث إلى مبحث تمهيدي ومبحثين مستقلين، تناول المبحث التمهيدي التعريف بالضريبة على القيمة المضافة وكيفية حسابها، وتناول المبحث الأول ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، وأما المبحث الثاني فقد تناول مشكلات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت وسبل التغلب عليها، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي؛ فقام بتجميع أكبر قدر ممكن من المعلومات حول موضوع الدراسة من مصادر مختلفة، ثم قام بتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها تحليلاً دقيقاً للوصول إلى نتائج علمية سليمة.

وقد توصل الباحث إلى عدد من النتائج لعل أهمها: أن دولة الكويت تحتاج إلى تنويع موارد الموازنة العامة بدلاً من الاعتماد شبه الكلي على عائدات النفط، ولتعزيز قوة اقتصادها إزاء الصدمات المترتبة على تطورات أسواق النفط العالمية، ولتمويل عجز الموازنة العامة، والضريبة على القيمة المضافة يمكن أن تسهم وبفاعلية في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية لدولة الكويت، فضلاً عن الضرورات الداخلية التي تحتم على الكويت تطبيق ضريبة القيمة المضافة، فإن هناك ضرورة أخرى خارجية تتمثل في مواكبة التطورات والتحويلات الإقليمية والدولية التي تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، وعلى الرغم من الأثر الذي تحدثه ضريبة القيمة المضافة على الأسعار، إذ إن الأسعار سترتفع بمقدار سعر الضريبة، إلا أن هذا الأثر لن يكون ذا تأثير يُذكر

في المجتمع الكويتي، وذلك لسببين: الأول يتمثل في انخفاض سعر الضريبة على القيمة المضافة (5%)، والآخر إعفاء السلع والخدمات الضرورية. وفي ضوء نتائج البحث أوصى الباحث بعدد من التوصيات، لعل أهمها: أن تقوم دولة الكويت بالتصديق على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وأن تُفرض الضريبة بداية من 01 يناير 2021م، كخطوة أولى ومهمة في طريق الإصلاح الضريبي، ولتنويع مصادر الإيرادات، وعدم الاعتماد شبه الكامل على الإيرادات النفطية، وأن تتم دراسة المشكلات الانتقالية المتوقعة عند بدء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، ومحاولة تحديد الآليات الكفيلة بالتغلب عليها، أو الحد من آثارها السلبية، وبصفة عامة دراسة المشكلات الضريبية المرتبطة بها وتقديم الحلول الممكنة لها، ويفضل أن يتم إرفاق هذه الحلول ضمن مسودة قانون فرض الضريبة، وأن يتم إنشاء هيئة ذات شخصية معنوية مستقلة تختص بكل ما يتعلق بالضرائب في دولة الكويت، على غرار الهيئة الاتحادية للضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة.

كلمات دالة: القيمة المضافة، ضريبة القيمة المضافة، النظام الضريبي، الضرائب غير المباشرة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، التضخم، التنمية الاقتصادية.

المقدمة

تحتل الضرائب مكانة مهمة في التشريعات المالية الحديثة، لكونها أحد أهم الإيرادات العامة، حيث إن دورها لا يقتصر على تمويل النفقات العامة فحسب، بل يتعداه إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة، ويظهر ذلك جلياً في اعتماد كافة الدول المعاصرة على الضرائب بنوعيتها، المباشرة على الثروات والدخول، وغير المباشرة على الاستهلاك.

وتزيد نسبة الاعتماد على الضرائب غير المباشرة في هذا الشأن تدريجياً، خاصة في الدول النامية، بسبب ما تتميز به هذه الضرائب من اندماج قيمتها في ثمن السلع والخدمات؛ فلا يشعر الممول بثقل العبء الضريبي لها كما هو الحال في الضرائب المباشرة، وبالتالي تقل فرص التهرب منها، فضلاً عما تتميز به الضرائب غير المباشرة من مزايا أخرى، مثل: وفرة واستمرارية حصيلتها، ومرونتها، وسهولة التحصيل، وإدخال عناصر التشخيص الضريبي فيها بفرضها بأسعار تتدرج بحسب مدى أهمية السلعة الخاضعة للضريبة، وبالتالي تحقيق نوع من العدالة الضريبية في مواجهة التباين الشديد في توزيع الدخل القومي في الدول النامية.

وتمثل الضريبة على القيمة المضافة ("VAT" Value Added Tax) تطوراً مهماً في هيكل الضرائب غير المباشرة، والتي طبقت في العديد من دول العالم، وحققَت إيرادات جيدة، وهي تُحقق هدفين مهمين، هما: العدالة والحصيلة، وقد ظهرت فكرة الضريبة على القيمة المضافة في سنة 1918 على يد رجل الأعمال الألماني ويلهلم فون سيمنس (Wilhelm Von Siemens)، ثم طبقت - لأول مرة - في فرنسا سنة 1954، وما لبثت أن انتشرت في معظم الدول الأوروبية، وغيرها من دول العالم، لاسيما الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، وقد أظهر التطبيق العملي لهذه الضريبة نجاحها في تلك الدول، كما أصبحت المصدر الرئيس للإيرادات الحكومية في الدول التي تأخذ بها.

وبالنسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، فقد كان لزاماً عليها ألا تتخلف عن الإصلاح الضريبي، خاصة في ظل المتغيرات المتعددة والمتداخلة التي تعيشها اقتصادات هذه الدول بسبب تذبذب الأسعار العالمية للنفط الذي يمثل مصدر الإيراد الأساسي في هذه الدول، الأمر الذي أوجب ضرورة العمل على إصلاح النظام الضريبي، وإجراء تعديلات جوهرية في التشريعات الضريبية في دول مجلس التعاون، بالشكل الذي يجعل النظام الضريبي في كل منها يستوعب المتغيرات المحلية والعالمية، شأنه في ذلك شأن النظم الضريبية المختلفة، وكجزء من إصلاحات التنمية الأوسع نطاقاً.

ولذلك وقَّعت الدول الأعضاء في مجلس التعاون لدول الخليج العربية في 27 نوفمبر 2016 على اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة لفرض ضريبة على توريد السلع والخدمات، بمعدل قياسي بنسبة 5%، وقد تم نشر هذه الاتفاقية من قبل المملكة العربية السعودية في 21 أبريل 2017.

وتنص الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي على إطار العمل الذي يمكن بموجبه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل دولة من الدول الأعضاء في مجلس التعاون الخليجي، كما تتضمن اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي اتفاقاً بشأن بعض الأمور المعينة، بالإضافة إلى أنها تلزم الدول الأعضاء بتنفيذ التشريعات المحلية، مع السماح لها بحرية التصرف في التعامل مع الأمور الأخرى ذات الصلة.

وبشكل مختصر، كان يتعين على كل دولة من الدول الأعضاء ربط اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي مع القوانين المحلية وتطبيق ضريبة القيمة المضافة، وقد قامت المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات العربية المتحدة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة اعتباراً من 1 يناير 2018، وكان يتعين على باقي دول مجلس التعاون الخليجي البدء في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بحلول عام 2019، وهذا ما قامت به مملكة البحرين، حيث طبقت الضريبة في يناير 2019، في حين استمر تأجيل تطبيق الضريبة في كل من: سلطنة عمان، وقطر، والكويت.

إشكالية البحث

على الرغم من التزام دولة الكويت باتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، ونجاح التجربة في الدول التي طبقت الضريبة (السعودية، والإمارات، والبحرين)، إلا أن هناك تباطؤاً في تطبيقها، وفي هذا الإطار يأتي هذا البحث ليناقد إشكالية محددة يمكن صياغتها في السؤال الرئيس الآتي: ما جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الكويت؟

تساؤلات البحث

1. متى نشأت الضريبة على القيمة المضافة؟ وكيف تطورت؟
2. ما المقصود بالضريبة على القيمة المضافة؟
3. كيف يتم حساب القيمة المضافة؟
4. ما ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت؟

5. ما المشكلات التي يمكن أن تصاحب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت؟ وما سبل التغلب عليها؟

فرضيات البحث

تأسيساً على إشكالية البحث وما تفرع عنها من تساؤلات، يسعى هذا البحث إلى اختبار صحة الفرضيات التالية:

1. إن هناك ضرورات كثيرة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت.
2. إن هناك بعض المشكلات التي قد تصاحب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت.

3. إن المشكلات التي قد تصاحب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت بعضها ذات آثار بسيطة، والبعض الآخر يمكن مواجهتها والتغلب عليها.

أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

1. الوقوف على ماهية الضريبة على القيمة المضافة من حيث: تعريفها، ونشأتها.
2. بيان الكيفية التي يتم من خلالها حساب القيمة المضافة.
3. الوقوف على ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت.
4. تحديد المشكلات التي قد تصاحب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت.
5. تحديد سبل التغلب على المشكلات التي قد تصاحب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت.
6. التوصية ببعض التوصيات المفيدة في مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت.

أهمية البحث

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية الموضوع الذي يتناوله، والإشكالية التي يحاول الإجابة عنها، إذ يهدف هذا البحث إلى الوقوف على ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، لبيان جدوى تطبيق الضريبة في دولة الكويت من عدمه.

كما تزداد أهمية هذا البحث من كونه يتصدى للرد على التخوفات المثارة بشأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، على الرغم من توقيع الكويت على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في نوفمبر 2016.

وأخيراً، فإن ندرة - إن لم يكن انعدام - الدراسات المتخصصة التي تعرضت لهذا الموضوع المهم - تُضفي على هذا البحث أهمية كبيرة.

منهج البحث

من أجل اختبار فرضيات البحث وتحقيق أهدافه اعتمد الباحث بشكل أساسي على المنهج الوصفي التحليلي؛ لأنه يناسب موضوع البحث، إذ قام الباحث بتجميع أكبر قدر ممكن من المعلومات حول موضوع الدراسة من مصادر مختلفة، ثم قام بتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها تحليلاً دقيقاً للوصول إلى نتائج علمية سليمة.

خطة البحث

يتكون البحث من مقدمة، ومبحثين، يسبقهما مبحث تمهيدي، وتتبعهما خاتمة، تضمنت المقدمة التعريف بموضوع البحث، وإشكاليته، وفرضياته، وأهدافه، وأهميته، ومنهجه، وخطة الدراسة فيه، وأما المبحث التمهيدي فقد تم تخصيصه للتعريف بالضريبة على القيمة المضافة وكيفية حسابها، وخصص المبحث الأول لدراسة ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، وأما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة مشكلات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت وسبل التغلب عليها، وأخيراً احتوت خاتمة البحث على أهم ما توصل إليه البحث من نتائج، وما أوصى به من توصيات.

مبحث تمهيدي

التعريف بالضريبة على القيمة المضافة وكيفية حسابها

لكي يتأتى لنا فهم الضرورات الداعية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، والرد على التخوفات المثارة بشأن هذا التطبيق، لا بد لنا من التعريف بهذه الضريبة، وبيان كيفية حساب القيمة المضافة، وذلك في مطلبين مستقلين على النحو التالي:

المطلب الأول

التعريف بالضريبة على القيمة المضافة

مرت الضريبة على القيمة المضافة بأطوار ومسميات عدة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم، إذ بدأت في بعض الدول بضريبة على الإنتاج، وفي البعض الآخر بضريبة على تجارة الجملة أو تجارة التجزئة، وفي كثير من الدول بضريبة على المبيعات⁽¹⁾، وأول دولة عرفتها هي ألمانيا في سنة 1916، وفرضتها في شكل ضريبة على رقم الأعمال، وطبقتها فرنسا سنة 1917، وإيطاليا سنة 1919، وبلجيكا سنة 1921، ثم تبنتها العديد من الدول الأوروبية⁽²⁾.

ويعود الفضل في ظهور الضريبة على القيمة المضافة إلى رجل أعمال ألماني يُدعى ويلهلم فون سيمنس (Wilhelm Von Siemens) الذي اقترح، في سنة 1918، إحلال هذه الضريبة محل الضريبة على رقم الأعمال التي كانت مطبقة في ألمانيا في ذلك الوقت، أما الدولة التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة - بصورتها الحالية - لأول مرة في العالم فهي فرنسا في سنة 1954، وذلك على يد موريس لوري (Maurice Lauré) الملقب بأبي الضريبة على القيمة المضافة، والتي تدين له بالكثير فيما يتعلق بابتكارها وتطويرها في مؤلفه الذي حمل اسمها سنة 1953، وقد ساعده في ذلك عمله كمدير للمديرية العامة للضرائب (Direction Générale des Impôts) في فرنسا في ذلك الوقت⁽³⁾.

(1) صابر يونس صالح، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة (فرع بني سويف)، 2003، ص 64.

(2) د. خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، دون ناشر، دون سنة نشر، ص 5.

(3) جورج أوغريه، الضريبة على القيمة المضافة، ط1، ترجمة كامل مجيد سعادة، دار مجد، المؤسسة الجامعية للدراسات، بيروت، 2002، ص 9 وما بعدها؛ د. المرسي السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، 2004، ص 302.

وقد مرت الضريبة على القيمة المضافة - قبل تطبيقها بصورتها الحالية في فرنسا سنة 1954 - بأطوار ومسميات عدة، فبدأت في سنة 1917 بضريبة على مبيعات التجزئة، ويقع عبؤها على المستهلك الأخير للسلعة، وكان يتم تحصيلها عن طريق طابع توضع على فواتير البيع⁽⁴⁾، إلا أن هذه الضريبة لم تستمر طويلاً بسبب سهولة التهرب منها، ومن ثمَّ سألَ المبالغ المحصَّلة، وقد استبدلت الضريبة على رقم الأعمال بالضريبة على مبيعات التجزئة، وذلك بالقانون الصادر في 25 يونيو 1920⁽⁵⁾، وتختلف الضريبة على رقم الأعمال عن الضريبة على مبيعات التجزئة في أنها تُحصل على إجمالي العمليات التي يقوم بها التاجر خلال مدة محددة بدلاً من تحصيلها عن كل عملية في ظل الضريبة على مبيعات التجزئة، كما أنها تُفرض على كل مرحلة من المراحل التي تمر بها السلعة المباعة، وليس فقط على مرحلة مبيعات التجزئة، والمكلفون بهذه الضريبة هم الأشخاص الذين يشترون من أجل إعادة البيع، حيث يضيف البائع قيمة الضريبة إلى ثمن السلعة ليتحملها - في النهاية - المستهلك⁽⁶⁾.

وفي سنة 1936 تم إلغاء الضريبة على رقم الأعمال، وفرضت ضريبة على الإنتاج، وكانت تُفرض مرة واحدة على المنتجات النهائية، وتُحصل من جميع المنتجين، سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أم معنويين، أما مبيعات تجار الجملة والتجزئة فكانت لا تخضع لهذه الضريبة⁽⁷⁾.

وفي سنة 1948 أدخل تعديل جوهري على الضريبة على الإنتاج، إذ لم تعد الضريبة تُفرض فقط على المنتج النهائي (المرحلة التي تأخذ فيها شكلها النهائي)، وإنما صارت تُفرض على المنتج في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، وأدخل - ولأول مرة في تاريخ الضرائب على المبيعات - نظام الخصم (Le régime de déduction)، وطبقاً لهذا النظام يتم حساب الضريبة على إجمالي رقم الأعمال في نهاية كل مرحلة من مراحل الإنتاج، ثم تُستنزَل منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة⁽⁸⁾.

وفي 10 أبريل 1954 صدر في فرنسا القانون رقم 404-54، والذي ينظم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لتحل محل الضريبة على الإنتاج، وبذلك أصبحت الضريبة على

(4) Michel Dran, Droit fiscal, Editions Masson, Paris, 1975, p. 105.

(5) Francis Alcade, La profession libérale en droit fiscal, Librairies Techniques, Paris, 1984, p.148.

(6) د. عبد المنعم عبد الغني علي، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، دون سنة نشر، ص 15.

(7) Jean Jacques Philippe, La tax sur la valeur ajoutée, edition berger- leveroult, Paris, 1973, p. 26.

مشار إليه لدى: د. عبد المنعم عبد الغني علي، مرجع سابق، ص 15.

(8) Claude Gambier, Les impôts en France, edition Francis Lefebvre, 1986, p. 346.

القيمة المضافة تُطبق في كل مرحلة من مراحل الإنتاج التي تمر بها السلعة حتى مرحلة البيع بالجملة، وبقيت تجارة التجزئة وعمليات تقديم الخدمات خارج نطاق الضريبة على القيمة المضافة، إذ كانت عمليات تقديم الخدمات تخضع لضريبة خاصة، لذلك صدر في 6 يناير 1966 القانون رقم 66-10، الذي نُص فيه على أن يبدأ العمل به ابتداء من أول يناير 1968؛ أي بعد عامين من إصداره، وقد ألغى هذا القانون الضريبة على الخدمات، وعمم الضريبة على القيمة المضافة التي أصبحت هي الضريبة العامة الوحيدة على الإنفاق⁽⁹⁾.

ومنذ سنة 1968 أصبح قانون الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا نموذجاً يُحتذى به في سائر الدول الأوروبية والعالم أجمع⁽¹⁰⁾، حتى وصل عدد الدول التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة في بداية القرن الحادي والعشرين إلى مائة وثلاثين دولة، بيد أن أخذ البلدان النامية بـضريبة القيمة المضافة اتسم بالبطء، فقد انتشرت في العالم الصناعي وأمريكا الجنوبية في أواخر السبعينيات من القرن الماضي، ولم تأخذ بها الدول النامية، والدول التي تمر بمرحلة انتقالية إلا بعد ذلك بعشر سنوات⁽¹¹⁾.

وحالياً يزيد عدد الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة على 150 دولة، منها: دول الاتحاد الأوروبي، وأستراليا، وسنغافورة، والصين، والنرويج، وسويسرا، والولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، واليابان، وكوريا الجنوبية، وروسيا... إلخ، كما أن هناك عدداً من الدول العربية حققت نجاحاً كبيراً في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ومنها: مصر، والأردن، ولبنان، والمغرب، وتونس⁽¹²⁾.

وتُعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة، وهي تُفرض على السلع والخدمات، ويتحمل عبأها المستهلك النهائي، وهي تتخذ القيمة المضافة للمنتج أو الخدمة المقدمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وعاءاً لها⁽¹³⁾.

فالضريبة على القيمة المضافة تُفرض ليس على القيمة الكلية للمبيعات في أي مرحلة إنتاجية أو توزيعية، وإنما تُفرض فقط على القيمة التي أضافتها تلك المرحلة إلى قيمة

(9) د. عبد المنعم عبد الغني علي، مرجع سابق، ص 16 وما بعدها.

(10) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة: دراسة تحليلية مقارنة، ط 1، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، 2014، ص 129.

(11) صابر يونس صالح، مرجع سابق، ص 64.

(12) معصومة عبد الكريم ودانة الهاجري، أثر ضريبة القيمة المضافة على اتفاقيات التجارة الحرة، قسم الدراسات والبحوث الدولية، وزارة المالية، دولة الكويت، ص 5 متاح على الرابط التالي:
https://www.mof.gov.kw/MOFDesicions/MOFPublish/PDF/std_Economic4_2017_2018_3.pdf.

(13) وعاء الضريبة (Tax Base): هو موضوع الضريبة أو محلها، أي الشيء الذي تُفرض عليه الضريبة بموجب القانون، وتحديد وعاء الضريبة لازم لتحديد دين الضريبة؛ أي المبالغ التي يجب على المكلف دفعها.

مشترياتها من المرحلة السابقة، وهذا هو الفارق الجوهرى بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة التراكمية على رقم الأعمال، إذ لا تُفرض الضريبة على القيمة المضافة على قيمة المبيعات الكلية في كل مرحلة كما هو الحال في الضريبة التراكمية على رقم الأعمال، وإنما على جزء فقط من تلك المبيعات، والذي يمثل القيمة المضافة⁽¹⁴⁾.

ويُستخلص من ذلك، أن الفكرة الأساسية التي تقوم عليها الضريبة على القيمة المضافة - وكما يرى البعض⁽¹⁵⁾ - تتمثل في أنه في كل مرة يتم فيها انتقال المنتج من منتج لآخر، فإن كل منتج يُدخل على المنتج بعض التعديلات التي تزيد من قيمته، وبالتالي فإن كل منتج لا يلتزم بالضريبة إلا في حدود ما أضافه من قيمة للمنتج الذي أنتجه.

المطلب الثاني

كيفية حساب القيمة المضافة

يختلف مفهوم القيمة المضافة (Value Added) تبعاً للموضوع الذي تهتم به، فمن الناحية الاقتصادية تكون القيمة المضافة هي الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي دخلت في إنتاجها؛ أي الاستهلاك الوسيط في عملية الإنتاج، ويتم تجميع القيم المضافة لجميع القطاعات الاقتصادية لتمثل القيمة المضافة الإجمالية، وهي تُسمى الناتج المحلي الذي يُعبر عن قيمة الثروة الوطنية في المجتمع، أما من الناحية الضريبية، فإن القيمة المضافة تُمثل الفرق بين ثمن بيع السلعة أو مقابل أداء الخدمة، و ثمن شراء المواد والخدمات اللازمة للحصول عليها⁽¹⁶⁾، وبعبارة أخرى هي الفرق بين قيمة منتجات وحدة اقتصادية معينة، وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج المشتراة من الوحدات الاقتصادية الأخرى⁽¹⁷⁾، أي ما أضافته هذه الوحدة الاقتصادية على ما استخدمته من عناصر إنتاج لوحدة إنتاجية تسبقها في العملية الإنتاجية، وبالتالي فهي لا تقتصر على مرحلة إنتاجية دون الأخرى، وإنما تُعبر عن الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها.

(14) د. سعيد عبد العزيز علي، ضريبة المبيعات في مصر: دراسة تحليلية تقويمية، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق، جامعة طنطا، العدد 9، يناير 1993م، ص 15.

(15) د. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 636.

(16) Arvind Ashta, European VAT - General Principles, Burgundy School of Business - Ceren, 2007, p. 10.

(17) د. محمد جلال أبو الذهب، محاضرات في النظرية الاقتصادية، معهد التخطيط القومي، القاهرة، مذكرة رقم 714، ج 4، يونيو 1967، ص 2.

لتوضيح كيفية حساب القيمة المضافة التي تُفرض عليه الضريبة، يمكننا الاستعانة بالمثال التالي الخاص بصناعة الملابس:

فمع افتراض أن المزارع (زيد) أنتج قطناً، واستخدم لذلك أسمدة، ومبيدات، وبذوراً بقيمة (35 ألف دينار)، ودفع أثناء جمع المحصول (5 آلاف دينار)، ثم باع كامل إنتاجه من القطن إلى مصنع الغزل والنسيج بمبلغ (50 ألف دينار)، ثم قام مصنع الغزل والنسيج بغزل هذا القطن وتحويله إلى أقمشة باستخدام مستلزمات إنتاج مادية تم شراؤها من الغير بمبلغ (20 ألف دينار)، ثم باع مصنع الغزل والنسيج كمية القماش إلى مصنع صناعة الملابس الجاهزة بمبلغ (90 ألف دينار)، ثم قام مصنع صناعة الملابس الجاهزة بتصنيع هذا القماش مستخدماً مستلزمات مادية وخدمات إنتاجية بقيمة (30 ألف دينار)، وباع إنتاجه إلى الوكيل التجاري (عمرو) بمبلغ (150 ألف دينار) الذي قام بدوره ببيع البضاعة إلى تاجر التجزئة (حسن) بمبلغ (170 ألف دينار)، ثم باع (حسن) البضاعة في محله بسعر التجزئة للمستهلكين بمبلغ إجمالي (200 ألف دينار).

ويتضح من هذا المثال أن القيمة التي أضافها المزارع (زيد) (10 آلاف دينار)، وهي تمثل الفرق بين مدخلات العمل الإنتاجي الذي باشره وقيمتها (40 ألف دينار) وبين قيمة إنتاجه (50 ألف دينار)، وأن القيمة التي أضافها مصنع الغزل والنسيج (20 ألف دينار)، وهي تمثل الفرق بين المدخلات (70 ألف دينار) وقيمة المخرجات (90)، وأن القيمة التي أضافها مصنع الملابس الجاهزة (30 ألف دينار)، وهي تمثل الفرق بين قيمة المدخلات (120 ألف دينار) وقيمة المخرجات (150 ألف دينار)، وأن القيمة التي أضافها الوكيل التجاري (عمرو) (20 ألف دينار)، وهي تمثل قيمة الفرق بين المدخلات (150 ألف دينار) وقيمة المخرجات (170 ألف دينار)، وأخيراً فإن القيمة التي أضافها تاجر التجزئة (حسن) (30 ألف دينار)، وهي تمثل قيمة الفرق بين المدخلات (170 ألف دينار) وقيمة المخرجات (200 ألف دينار).

وبفرض أن النشاطات الاقتصادية السابقة تمثل جميع نشاطات الاقتصاد المحلي، تكون القيمة المضافة الإجمالية، هي الناتج المحلي الإجمالي في هذا الاقتصاد، أي مجموع القيم المضافة لجميع الوحدات الاقتصادية العاملة في المجتمع، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول (1)

القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى مستوى الاقتصاد القومي

القيمة المضافة في الوحدة الاقتصادية (بالألف دينار)	قيمة مستلزمات الإنتاج المادية وأجور الخدمات المدفوعة للغير (بالألف دينار)	قيمة الإنتاج المبيع (بالألف دينار)	الوحدة الاقتصادية
10	40 = 5 + 35	50	المزارع (زيد)
20	70 = 20 + 50	90	مصنع الغزل والنسيج
30	120 = 30 + 90	150	مصنع الملابس الجاهزة
20	150	170	الوكيل التجاري (عمرو)
30	170	200	تاجر التجزئة (حسن)
النتائج المحلي الإجمالي 110	مجموع المستلزمات 550	الإنتاج المحلي الإجمالي 660	المجموع (في الاقتصاد الكلي)

المصدر: جدول من إعداد الباحث.

المبحث الأول

ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت

على الرغم من أهمية وأولوية الهدف المالي للضريبة؛ فإن ذلك لا ينفي أهمية الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الأخرى التي تقررت الضرائب من أجلها، فكما أن الضريبة تُعد مورداً مالياً يُغذي الخزنة العامة بالإيرادات، فإنها تُستخدم أيضاً في تحقيق أهداف اقتصادية، مثل: تشجيع نشاط استثماري معين، والحد من سلوك اقتصادي مضر، أو في تحقيق أهداف اجتماعية، مثل: إعادة توزيع الدخل القومي، والحد من الاستهلاك والإسراف، وبالنظر إلى النظام الضريبي الكويتي، نجد أنه يفتقد إلى العناصر الضرورية التي تساعد على تحقيق مثل هذه الأهداف.

كذلك فإن التطورات والتغيرات العالمية والإقليمية الجديدة، ومن أهمها توقيع دولة الكويت على اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، وقيام بعض دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية - السعودية والإمارات والبحرين - بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالفعل، كل ذلك يُملئ علينا البحث عن جدوى تطبيق الضريبة في الكويت من عدمه، فإن كانت هناك ضرورات توجب تطبيق الضريبة في الكويت، فإنه يجب على الكويت ألا تؤجل هذا التطبيق، وأن تتخذ كافة الإجراءات اللازمة لفرص ضريبة القيمة المضافة.

وسنخصص هذا المبحث للوقوف على ضرورات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الكويت، والتي من أهمها: إصلاح النظام الضريبي الكويتي، وتعويض النقص في الإيرادات النفطية، والاستفادة من الآثار الاقتصادية الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة، وتنفيذ اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ومواكبة التطورات والتحويلات الإقليمية والعالمية، وسنتناول هذه الضرورات تباعاً كل في مطلب مستقل.

المطلب الأول

إصلاح النظام الضريبي الكويتي

يوجد مفهومان للنظام الضريبي، أحدهما ضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط

والتحصيل، وثانيهما واسع يتمثل في كافة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معاً، وتفاعلها مع بعضها بعضاً إلى كيان ضريبي معين، وفي هذا المعنى الواسع يصبح النظام الضريبي في الواقع صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع، ومن أجل تحقيق أهدافها التي تتمثل - عادة - في تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل برامج النفقات العامة للدولة، إضافة إلى رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، والإسراع بمعدلات التنمية الاقتصادية، والتخفيف من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي، وأخيراً تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع⁽¹⁸⁾.

ويُقصد بإصلاح النظام الضريبي⁽¹⁹⁾، التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو، ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملاً (Comprehensive) لكل الهيكل الضريبي للدولة، أو أن يكون هذا الإصلاح جزئياً (Partly) لنوع معين من الضرائب، أو لبعض أحكام ضريبية بعينها⁽²⁰⁾.

ويتطلب إصلاح النظام الضريبي دراية عميقة، ومعرفة تامة بأوضاع الدولة، كما ينبغي أن يستجيب لخصوصية هذه الأوضاع، لذلك فإن الإصلاح الضريبي في دولة معينة قد لا يتلاءم مع دولة أخرى، وإن ذلك لا يمنع من التعرف على تجارب الدول الأخرى لتفادي الأخطاء التي وقعت فيها، والاستفادة من النجاحات التي حققتها هذه التجارب⁽²¹⁾.

وبالنسبة للنظام الضريبي الكويتي، فإنه يقوم على ضريبتين هما: الضريبة على دخل

(18) د. يونس أحمد البطريق ود. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 22-23.

Erik M. Jensen, The Taxing Power: A Reference Guide to the U.S. Constitution, Westport, Westport, Connecticut London, 2005, p. 17.

(19) تتردد كثيراً عبارة الإصلاح الضريبي (Tax Reform) في الأدبيات الحديثة للاقتصاد والمالية العامة، بل إن بعض التشريعات الضريبية التي صدرت مؤخراً اتخذت من الإصلاح الضريبي مسمى لها، لمزيد من التفصيل انظر:

David W. Williams, Trends in International Taxation, IBFD Publications, 1991. p.9.

J. A. Pechman, World Tax Reform, A Progress Report, Washington D.C, 1988.

(20) د. رمضان صديق محمد، معوقات الإصلاح الضريبي في الكويت: تشخيص الحالة والعلاج، المؤتمر العلمي الثاني للاقتصاديين الكويتيين: أدوات السياسة المالية لمواجهة العجز في الموازنة العامة، الجمعية الاقتصادية الكويتية وجامعة الكويت - كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية، الكويت، أبريل 1995، ص 407.

(21) د. إبراهيم شحاته، الإصلاح الإداري في الدول العربية، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، القاهرة، العددان 429-430، 1992، ص 5.

الشركات، والضريبة الجمركية، ومن ثمَّ فقد انتقد هذا النظام بأنه قاصر ومعيب؛ قاصر لأنه لا يتماشى مع الأنظمة الضريبية المقارنة من حيث شمول النظام الضريبي للضرائب على الدخل وعلى رأس المال (الضرائب المباشرة)، وللضرائب على الإنفاق وعلى التداول (الضرائب غير المباشرة)، وهو معيب لأنه إذا افترض أنه كان ملائماً لدولة الكويت في مرحلة سابقة (مرحلة فوائض الميزانية العامة)، فإنه لم يعد ملائماً في المرحلة الحالية؛ حيث تزايد النفقات العامة، والانخفاض المستمر في أسعار النفط⁽²²⁾.

ويحكم الضريبة على دخل الشركات الأجنبية في دولة الكويت حالياً المرسوم رقم 3 لسنة 1955، والمعدل بعدة قوانين⁽²³⁾، كان آخرها القانون رقم 2 لسنة 2008، وقد فرض هذا المرسوم ضريبة على دخل الهيئات والمؤسسات الأجنبية عن نشاطها داخل الكويت فقط، أما الهيئات والمؤسسات الكويتية فلا تخضع لهذه الضريبة.

ويخرج عن نطاق هذا القانون الأشخاص الطبيعيون أيّاً كانت جنسياتهم، أو محال إقامتهم، وأياً كانت طبيعة النشاط الذي يزاولونه بالكويت.

وقد كان يُنظر إلى هذا المرسوم على أنه مرسوم بترولي⁽²⁴⁾، إذ يُفترض في الجهات التي ستدفع الضريبة أنها ستكون الشركات البترولية فقط، بالرغم من أن معظم الهيئات التي تدفع الضريبة عبارة عن هيئات غير بترولية⁽²⁵⁾، ويؤدي ذلك إلى أن هذا المرسوم يفقد عنصر الشمولية والمرونة، اللتين على أساسهما تُصاغ القوانين، بحيث يتاح تطبيق أحكامها على جميع الأنشطة والأشخاص⁽²⁶⁾.

وبالنسبة للضرائب غير المباشرة، فلا يُطبق منها في دولة الكويت سوى الضرائب الجمركية، أما الضرائب على الإنفاق (الاستهلاك) فلا تُطبق في الكويت حتى الوقت الحالي.

ويتضح مما سبق أن النظام الضريبي الكويتي يعاني من عدة مشاكل، سواء فيما يتعلق

(22) د. محمد عيسى فرهود، التخصصية والضرائب - نظرة مستقبلية للنظام الضريبي في دولة الكويت، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، المجلد 21، العدد 3، 1997، ص 97.

(23) ومع ذلك لم تكن هذه التعديلات جوهرية، كما أنها لم تكن كافية لإيجاد نظام ضريبي عادل وفعال في دولة الكويت.

(24) د. وائل إبراهيم الراشد، المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت، جامعة الكويت، 2000، ص 9.

(25) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي وعلي محمود عبد الرحيم، تقويم مشروع قانون ضريبة الدخل الكويتي: دراسة مقارنة، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد 13، العدد 3، سبتمبر 2009، ص 339.

(26) د. فالح ذياب العجمي، الضريبة على الدخل في الكويت، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 20، العدد 2، 2016، ص 1291.

بالضرائب المباشرة، أو ما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، ولا ريب أن هذه المشاكل تجعل إسهام الضرائب في تمويل الإنفاق العام ضعيفاً جداً؛ كما لا تُستخدم الضرائب في التنمية الاقتصادية والاجتماعية إلا في نطاق ضيق، فضلاً عن عدم الاهتمام بالتوزيع العادل للأعباء العامة، كما تؤثر هذه المشاكل على كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية.

ولا يخفى أن فرض ضريبة القيمة المضافة في دولة الكويت سيسهم بدور مهم في إصلاح النظام الضريبي، فهي أهم الضرائب غير المباشرة التي تُفرض على الاستهلاك، وهي تُجمع من طرف موردي السلع والخدمات لصالح الدولة ليتحملها المستهلك النهائي.

وتتميز ضريبة القيمة المضافة بالبساطة وسهولة التطبيق، سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أو لموردي السلع والخدمات، وهو ما سيسهم في فعالية النظام الضريبي الكويتي؛ فهي ذات إجراءات ميسرة، من شأنها أن تسهل التعامل بين الممول والإدارة الضريبية، وتخلق حالة من اليقين لدى المكلفين، وتبني جسوراً من الثقة بين الممول والإدارة الضريبية.

كما أن الإقرارات المطلوب تقديمها من المكلف بها تكون بسيطة، وسهلة، وذات بيانات واضحة، وفي الغالب يتم التعامل بها بطريقة حديثة باستخدام وسائل متطورة كالإنترنت، كما أن إجراءات الرقابة تعتمد - في الغالب - على الفحص المستندي والدفقري لدى المسجلين، وعلى فترات متباعدة، وأيضاً فإن إجراءات الرد في حالات التصدير من الإجراءات السهلة والميسرة، وهو ما سيزيد من نسب الامتثال الطوعي لضريبة القيمة المضافة.

ومما يعزز فعالية النظام الضريبي الكويتي أن هذه الضريبة ذاتية الرقابة، وذلك عن طريق إعمال مبدأ الخصم الذي يجعل المكلفين أنفسهم يراقبون بعضهم بعضاً؛ إذ أن مصلحة كل منهم أن يتأكد من قيام البائع بأداء الضريبة المستحقة، حتى يستطيع خصمها من الضريبة التي تُستحق عليه عند بيعه للسلعة، وذلك خلال المراحل المختلفة لإنتاج وتوزيع السلعة، فكل مرحلة تراقب الأخرى، وهذا يقلل في حد ذاته فرص التهرب الكلي من الضريبة.

وأخيراً، فإن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الكويت سيساعد على تطوير النظام الضريبي الكويتي؛ لأنها ضريبة واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية، وذلك لما تتمتع به هذه الضريبة من خصائص ومزايا، ومن ثم يجب على المشرع الكويتي أن يولي تطبيق ضريبة القيمة المضافة اهتماماً كبيراً تماشياً مع عصر العولمة، وتنفيذاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة مع دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

المطلب الثاني

تعويض النقص في الإيرادات العامة نتيجة لانخفاض

أسعار النفط العالمية

كان لانخفاض أسعار النفط العالمية بداية من عام 2014 تداعيات واضحة على الإيرادات المالية في عدد من الدول العربية التي تعتمد موازاناتها العامة على الإيرادات النفطية، واتجه عدد من هذه الدول إلى تخفيض الإنفاق العام، بشقيه الجاري والرأسمالي، بينما واصل عدد من هذه الدول تبني سياسات مالية توسعية؛ بتمويل الإنفاق الحكومي المتزايد من خلال الصناديق السيادية، وودائع الدولة لدى البنوك المحلية، أو من خلال بيع الأصول، في حين اتجهت بعض الدول إلى إصلاح أنظمتها الضريبية؛ لتنويع مصادر إيراداتها وتمويل عجز الموازنة، وتحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية، ولاشك أن اختيار الوسيلة الخاطئة لتمويل العجز قد لا يسهم في حل المشكلة بل في تضخيمها.

وقد تأثرت الإيرادات العامة في دولة الكويت بالانخفاض في أسعار النفط العالمية، وذلك بداية من السنة المالية 2014-2015، ويتضح ذلك من الجدول التالي:

جدول (2)

الإيرادات الجارية من مصادر نفطية وغير نفطية في دولة الكويت

خلال الفترة من 2011-2012 حتى 2018-2019 (بالمليون دينار كويتي)

2011-2012	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017	2017-2018	2018-2019	فئة الإيرادات
28,569	29,969	29,291	22,501	12,075	11,688	14,282	18,428	الإيرادات النفطية
1,667	2,039	2,520	2,424	1,558	1,411	1,717	2,130	الإيرادات غير النفطية
30,236	32,008	31,811	24,925	13,633	13,099	15,999	20,558	جملة الإيرادات الجارية
%94.49	%93.63	%92.08	%90.27	%88.57	%89.23	%89.27	%89.64	نسبة الإيرادات النفطية إلى جملة الإيرادات الجارية

المصدر: جدول من إعداد الباحث من الحساب الختامي للإدارة المالية بدولة الكويت في سنوات مختلفة.

يُبين الجدول رقم (2) الإيرادات الجارية من مصادر نفطية وغير نفطية في دولة الكويت خلال الفترة من 2011-2012 حتى 2018-2019 (بالمليون دينار كويتي)، ويظهر في هذا الجدول الآتي:

- إن الإيرادات النفطية في دولة الكويت بلغت خلال السنة المالية 2013-2014، 29,291 مليون دينار.
 - انخفضت هذه الإيرادات في السنة التالية (2014-2015) إلى 22,501 مليون دينار.
 - استمرار الانخفاض في الإيرادات النفطية خلال السنة المالية 2015-2016 والسنة المالية 2016-2017 ليصل إلى 12,075 و 11,688 مليون دينار كويتي على التوالي.
 - شهدت السنة المالية 2017-2018 زيادة في الإيرادات النفطية إذ بلغت ما قيمته 14,282 مليون دينار.
 - استمرت هذه الزيادة خلا السنة المالية 2018-2019، حيث بلغت ما قيمته 18,428 مليون دينار.
 - رغم هذه الزيادة خلال العامين 2016-2017/2018-2019 إلا أن هذه الإيرادات مازالت أقل بكثير من القيمة التي وصلت إليها قبل الانخفاض الأسعار العالمية للنفط 29,291 مليون دينار عام 2013-2014.
 - إن هناك اعتماداً شبه كلي في دولة الكويت على عائدات النفط؛ إذ بلغت هذه الإيرادات حوالي 94.49% من الإيرادات العامة في دولة الكويت، وعلى الرغم من الانخفاض المتواصل في الأسعار العالمية للنفط فلم تقل هذه الإيرادات عن 88.57% من إجمالي الإيرادات العامة، وذلك خلال عام 2015-2016.
 - إن نسبة الإيراد غير النفطية (الضرائب، والرسوم، والإيرادات الرأسمالية، وغيرها) لم تزيد عن 2,520 مليون دينار (أي ما نسبته 7.92% من جملة الإيرادات العامة)، وذلك خلال السنة المالية 2013-2014.
- وبسبب هذا الانخفاض في الإيرادات النفطية التي تمثل المورد الأساسي للنفقات العامة في دولة الكويت، فقد حاولت حكومة الكويت ترشيد الإنفاق العام بداية من السنة المالية 2015-2016، ومع ذلك فقد حققت الموازنة العامة الكويتية عجزاً بداية من ذلك العام وحتى السنة المالية 2018-2019، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (3).

جدول (3)

إجمالي النفقات والإيرادات العامة في دولة الكويت

خلال الفترة من 2011-2012 حتى 2018-2019 (بالمليون دينار كويتي)

2018-2019	2017-2018	2016-2017	2015-2016	2014-2015	2013-2014	2012-2013	2011-2012	إجمالي النفقات والإيرادات العامة
20,558	15,999	13,099	13,633	24,925	31,811	32,008	30,236	إجمالي الإيرادات العامة
21,848	19,247	17,707	18,245	21,415	18,903	19,307	17,007	إجمالي النفقات العامة
1,290-	3,248-	4,608-	4,612-	3,510	12,908	12,701	13,229	زيادة الإيرادات عن النفقات

المصدر: جدول من إعداد الباحث من الحساب الختامي للإدارة المالية بدولة الكويت في سنوات مختلفة.

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

- إن النفقات العامة الإجمالية في دولة الكويت بلغت 21,415 مليون دينار سنة 2014-2015.
- انخفضت هذه النفقات إلى 18,245 مليون دينار سنة 2015-2016.
- استمر هذا الانخفاض في حجم النفقات العامة خلال السنة المالية 2016-2017 ليصل إلى 17,707 مليون دينار.
- رغم زيادة حجم النفقات العامة خلال 2017-2018 (19,247 مليون دينار)، و 2018-2019 (21,848 مليون دينار)، إلا أن هذه الزيادة لم تكن كبيرة.
- إنه بداية من السنة المالية 2015-2016 حتى السنة المالية 2018-2019 حققت الموازنة العامة الكويتية عجزاً مالياً بسبب زيادة النفقات العامة عن الإيرادات العامة، وإن هذا السبب الرئيس في هذا العجز هو انخفاض الإيرادات النفطية بسبب تذبذب الأسعار العالمية للنفط.

وبناءً على ما تقدم تحتاج دولة الكويت إلى تنويع موارد الموازنة العامة بدلاً من الاعتماد شبه الكلي على عائدات النفط، ولتعزيز قوة اقتصادها إزاء الصدمات المترتبة على تطورات أسواق النفط العالمية، ولتمويل عجز الموازنة العامة، ويمكن للضريبة على القيمة المضافة أن تسهم وبفاعلية في تحقيق هذه الأهداف الاقتصادية والمالية، لأنها أنسب أنواع الضرائب من حيث عدالتها وشمولها، فهي تشمل النطاق الأوسع في المجتمع.

وتظهر أهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت من تواضع حجم الإيرادات الضريبية مقارنة بإجمالي الإيرادات العامة، ويبيّن الجدول رقم (4) الأهمية النسبية لإيرادات الضرائب والرسوم في دولة الكويت، إذ يتضمن إيرادات الضرائب والرسوم بالمليون دينار كويتي، ونسبة هذه الإيرادات إلى إجمالي الإيرادات العامة.

جدول (4)

الأهمية النسبية لإيرادات الضرائب والرسوم⁽²⁷⁾ في دولة الكويت

خلال الفترة من 2011-2012 حتى 2018-2019

2018-2019	2017-2018	2016-2017	2015-2016	2014-2015	2013-2014	2012-2013	2011-2012	فئة الإيرادات
574	506	558	485	420	388	350	326	إجمالي إيرادات الضرائب والرسوم
20,558	15,999	13,099	13,633	24,925	31,811	32,008	30,236	إجمالي الإيرادات العامة
%2.79	%3.16	%4.26	%3.56	%1.69	%1.22	%1.09	%1.08	نسبة إيرادات الضرائب والرسوم إلى إجمالي الإيرادات العامة

المصدر: جدول من إعداد الباحث من الحساب الختامي للإدارة المالية بدولة الكويت في سنوات مختلفة.

ويبيّن الجدول السابق أن نسبة الضرائب والرسوم بالنسبة لإجمالي الإيرادات العامة في الكويت تراوحت بين 1.08% خلال السنة المالية 2011-2012 و4.26% خلال السنة المالية 2016-2017، وهي نسبة - حتى في حدها الأقصى - متواضعة جداً، وتوضح الدور الهامشي للضرائب في تمويل الإنفاق العام في الكويت.

المطلب الثالث

الاستفادة من الآثار الاقتصادية الإيجابية

للضريبة على القيمة المضافة

نظراً لكون الضريبة على القيمة المضافة ضريبة على الاستهلاك، فإن الاعتقاد السائد أنها تؤدي إلى تخفيض الاستهلاك الكلي، وذلك مع فرض ثبات العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على الطلب على حالها دون تغيير، كالدخول، والأذواق، والإنتاج، والنظام

(27) تمت الاستعانة بإجمالي إيرادات الرسوم خلال الفترة محل الدراسة نظراً لتعذر الحصول على حجم الإيرادات الضريبية بمفردها.

النقدي⁽²⁸⁾، ويحدث ذلك بصورة كبيرة في الدول النامية؛ لأن الضريبة على القيمة المضافة ترفع أسعار السلع والخدمات؛ مما يقلل الطلب عليها، خاصة أن الزيادة في الدخل التي تنتج عن التنمية تكون في يد الفئات ذات الميل الحدي المرتفع للاستهلاك، وهي لا تتناولها الضرائب المباشرة بالقدر الكافي، لذا كان من الأهمية بمكان إخضاعها للضريبة على القيمة المضافة حتى تمتص الزيادة في الاستهلاك الناتجة عن زيادة الدخل في المراحل الأولى للتنمية، وتوجيه هذا القدر من الدخل إلى استثمارات تدفع بمجالات التنمية إلى الأمام⁽²⁹⁾، ومن ناحية أخرى ما دامت الضريبة على القيمة المضافة تؤدي إلى تغيير هيكل أسعار السلع والخدمات الخاضعة لها، فإنها تؤدي بالتالي إلى تغيير نمط الاستهلاك، كما يمكن أن تسهم في تشجيع أو تقليل استهلاك بعض السلع ومحاربة السلع الضارة.

ويتوقف تأثير الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك على عدة عوامل، أهمها مرونة الطلب على السلعة، ودرجة مرونة طلب الطبقات التي يقع عليها عبء الضريبة، فمن ناحية يتأثر استهلاك السلعة ذات الطلب المرن نتيجة فرض هذه الضريبة بدرجة أكبر من تأثر استهلاك السلعة ذات الطلب غير المرن التي لا يستطيع مستهلكوها الاستغناء عنها حتى بعد فرض هذه الضريبة، ومن ناحية أخرى، فإن الضريبة التي تُصيب الأغنياء لا تقلل من استهلاكهم؛ لأنهم يدفعونها عادة من مدخراتهم، في حين أن الضريبة التي تُصيب الفقراء تقلل من استهلاكهم، خاصة السلع ذات الطلب المرن، أي أن أثر ضريبة القيمة المضافة على استهلاك الطبقتين يتناسب عكسياً مع حجم دخول كل منهما⁽³⁰⁾.

ويختلف أثر ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك في الأجل القصير عنه في الأجل الطويل، ففي الأجل القصير - أي الفترة التي تعقب فرض الضريبة مباشرة، وقبل ظهور آثار تغيير الاستهلاك - فرض الضريبة سيؤدي إلى انخفاض الدخل الحقيقية، خاصة أصحاب الدخل المنخفضة أو المتوسطة، ومن ثمَّ انخفاض الاستهلاك الكلي، أي انخفاض الطلب الكلي، ويظهر ذلك واضحاً في الدول النامية، أما الدول المتقدمة، فإن سكانها قد لا يغيرون نمط استهلاكهم بسبب ارتفاع مستوى معيشتهم الذي يدفعهم إلى مواجهة الزيادة التي تحدث في الأسعار من مدخراتهم.

(28) د. رشا سعيد عبد المنعم، التأثيرات المالية والاقتصادية لإحلال الضريبة على القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة - آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وكلية التجارة بجامعة عين شمس وأكاديمية المدينة، 2015، ص 24.

(29) صابر يونس صالح، مرجع سابق، ص 109.

(30) د. رشا سعيد عبد المنعم، مرجع سابق، ص 24.

وإذا كان فرض الضريبة على القيمة المضافة يؤدي في الأجل القصير إلى تخفيض الاستهلاك، ومن ثمَّ انخفاض الطلب الكلي، أي الفترة التي تظهر فيها آثار تغير الاستهلاك، فإنَّ الضريبة تبدأ في إحداث أثرها على التوازن الاقتصادي، فتتخفص تكاليف الإنتاج، وينخفض معها المستوى العام للأسعار.

وتبرير ذلك يكمن في أن انخفاض الطلب الكلي نتيجة فرض الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى توازن مستوى التشغيل عند مستوى أقل من مستوى التشغيل الكامل الذي يضمن التوظيف الكامل للموارد المتاحة، وبالتالي ستوجد فجوة انكماشية (Deflationary Gap)، يترتب عليها فائض في عرض عناصر الإنتاج؛ مما يؤدي إلى انخفاض أسعار عناصر الإنتاج، والذي يؤدي بدوره إلى انخفاض تكلفة الإنتاج.

ونظراً لأن الضريبة على القيمة المضافة تؤثر على الاستهلاك فتعمل على تخفيضه، فإنها تؤثر على الادخار، غير أن مدى هذا التأثير سيتوقف على توزيع السلع الخاضعة للضريبة من ناحية، ومستويات الدخل من ناحية أخرى.

ويمكن للضريبة على القيمة المضافة أن تُسهم في تشجيع الاستثمار وتوجيهه؛ إذ إنها تضمن تحويلاً لجانب كبير من الدخل القومي إلى الاستثمار على حساب الاستهلاك الخاص.

ومن جانب آخر تُعد الضريبة على القيمة المضافة أداة لزيادة أو توسيع الطاقة الإنتاجية، وزيادة فرص الاستثمار؛ باعتبار أن من يدفعها هو المستهلك، ويُعفى منها المنتج، فعبء هذه الضريبة ينتقل من خلال مراحل الإنتاج والتوزيع ليستقر في النهاية على المستهلك النهائي، لذلك فمن المفترض ألا تؤثر على النشاط الإنتاجي أو طريقة العمل والتكنولوجيا المستخدمة.

تؤدي الضريبة على القيمة المضافة دوراً مهماً في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، إذ إنها تتسم بالحساسية الشديدة والمرونة الكبيرة، وتتماشى مع مسيرة الإصلاح الاقتصادي، حيث يمكنها تحقيق التوازن بين التدفقات النقدية والتدفقات الحقيقية، كما أن الضريبة على القيمة المضافة تناهض التضخم؛ نظراً لأنها تساعد على تخفيض القوة الشرائية، وهو الأمر الذي يترتب عليه التخفيف من حدة الزيادة السريعة بالأسعار والحد من تدهور قيمة العملة⁽³¹⁾.

(31) زمزم أحمد أبو بكر، تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل إلى ضريبة القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس 27 فبراير 2014، ص 40.

كما تُعدّ الضريبة على القيمة المضافة من أكثر الضرائب كفاءة خاصة إذا فُرضت بسعر ثابت؛ لأنها في هذه الحالة لن تشوّه اختيار المستهلك، إذ ستخضع كل السلع والخدمات للضريبة بالسعر ذاته، وهذا على عكس الضريبة على الدخل التي من الممكن أن تؤدي إلى تشويه الاقتصاد في معظم الدول⁽³²⁾.

المطلب الرابع

تنفيذ اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة

لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

انطلاقاً من الأهداف الواردة في النظام الأساسي لمجلس التعاون لدول الخليج العربية الرامية إلى أهمية تنمية علاقات التعاون القائمة بينها في مختلف المجالات، وتماشياً مع أهداف الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون لسنة 2001، التي تسعى إلى تحقيق مراحل متقدمة من التكامل الاقتصادي، ووضع تشريعات وأسس قانونية متماثلة في المجالات الاقتصادية والمالية، ورغبةً في تعزيز اقتصاد دول المجلس ومواصلة الخطوات التي تم اتخاذها لإقامة الوحدة الاقتصادية بينها - فقد تم الاتفاق بين الدول الأعضاء من خلال الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة على استحداث ضريبة عامة على الاستهلاك في دول مجلس التعاون تسمى (ضريبة القيمة المضافة) تُفرض على معاملات استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع.

وقد أوجبت الاتفاقية على كل دولة عضو اتخاذ الإجراءات الداخلية لإصدار القانون المحلي؛ بهدف وضع أحكام الاتفاقية حيز التنفيذ، بما فيها وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتطبيق الضريبة بما لا يتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية⁽³³⁾، وتعد كل دولة عضو لم تطبق قانونها المحلي خارج نطاق تطبيق هذه الاتفاقية إلى تاريخ نفاذ قانونها المحلي⁽³⁴⁾.

ووفقاً لنص المادة (1/78) تعتبر الاتفاقية نافذة اعتباراً من إيداع وثيقة تصديق الدولة الثانية لدى الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(32) د. عبد الستار عبد الحميد سلمى، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، العدد التاسع عشر، السنة العاشرة، أبريل 2001، ص 325.

(33) المادة (2/78) من الاتفاقية الموحدة للقيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(34) المادة (3/78) من الاتفاقية الموحدة للقيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

وفي عام 2017 صدّقت المملكة العربية السعودية على الاتفاقية، وفي العام نفسه صدّقت دولة الإمارات العربية المتحدة، وتم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في كل من السعودية⁽³⁵⁾ والإمارات⁽³⁶⁾ في الأول من يناير 2018، وبذلك دخلت الاتفاقية حيز النفاذ إعمالاً لنص المادة (1/78) سالفه الذكر.

وكان من المتوقع تطبيق هذه الضريبة في بقية الدول الأخرى (مملكة البحرين، وسلطنة عمان، وقطر، والكويت) اعتباراً من شهر يناير 2019، إلا أن ذلك لم يحدث إلا في مملكة البحرين التي صدقت على الاتفاقية في عام 2018، وطبقت الضريبة بالفعل مع بداية عام 2019⁽³⁷⁾.

أما بقية الدول الأعضاء (سلطنة عمان، وقطر، والكويت) فقد وافقت على الاتفاقية، وأكدت جميعها على أهمية تطبيقها، حيث تعد إضافة مهمة للنتائج المحلي الإجمالي لأي دولة ومصدراً لزيادة الإيرادات العامة، إلا أن هذه الدول لم تصدق على الاتفاقية حتى نهاية الربع الأول من عام 2020، ومن ثم لم تطبق الضريبة.

وتخطط سلطنة عمان لإقرار ضريبة القيمة المضافة في 2021، لتؤخر أكثر إجراء يقول الاقتصاديون إنه قد يكون حساساً وسط تباطؤ النمو وارتفاع معدل البطالة، وقالت وكالات التصنيف الائتماني العالمية الثلاث «موديز» و«فيتش» و«ستاندرد آند بورز»: - التي تمنح جميعها سلطنة عمان تصنيفاً عالي المخاطر - إنها تتوقع أن تقر السلطنة تلك الضريبة في 2020، وفي نشرة سندات وُزعت على المستثمرين خلال شهر يوليو 2019، قالت سلطنة عُمان: إن الحكومة ستزيد قاعدة إيراداتها من خلال ضريبة القيمة المضافة التي من المتوقع تطبيقها في 2021⁽³⁸⁾.

أما دولة قطر، فلم يذكر المسؤولون فيها شيئاً عن موعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بسبب الأوضاع الراهنة في مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

وفي دولة الكويت وافق مجلس الوزراء على مشروع قانون الاتفاقية الموحدة للضريبة

(35) نظام الضريبة على القيمة المضافة السعودي ولائحته التنفيذية.

(36) المرسوم الاتحادي رقم 31 لسنة 2017 بشأن التصديق على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية؛ والرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة.

(37) مرسوم بقانون رقم 47 لسنة 2018 بالتصديق على الاتفاقية الموحدة للقيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الجريدة الرسمية (مملكة البحرين)، العدد 3387، السبت 06 أكتوبر 2018؛ المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون القيمة المضافة، الجريدة الرسمية (مملكة البحرين)، العدد 3387، السبت 06 أكتوبر 2018.

(38) مجلة البيان الاقتصادية 2019-<https://www.albayan.ae/economy/the-world-today/2019-1.3617443-31-07>.

على القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وأحال المشروع إلى مجلس الأمة، وقد أفادت لجنة الميزانيات والحساب الختامي البرلمانية في مجلس الأمة الكويتي بأن ضريبة القيمة المضافة سيتم تأجيل تطبيقها في الكويت حتى سنة 2021.

ولا شك أن تأجيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة في هذه الدول الثلاث - ومنها دولة الكويت - يجعلها خارج نطاق الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وذلك بنص المادة (1/78) سالف الذكر، لأن الاتفاقية دخلت حيز النفاذ بمجرد تصديق دولة الإمارات العربية المتحدة عليها، بوصفها الدولة الثانية التي صدقت على الاتفاقية بعد المملكة العربية السعودية.

وقد أفرد المشرع البحريني المادة (79) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة، والخاصة بمعاملة الدول الأعضاء بالمجلس غير المطبقين للضريبة، والتي نصت على أنه: «لأغراض تطبيق أحكام هذا القانون، تُعامل أي دولة عضو بالمجلس كدولة غير مطبقة إذا تضمن تشريعها الضريبي المحلي معاملة المملكة كدولة غير مطبقة، ولم تمتثل بالكامل لأحكام الاتفاقية، ويتم معاملتها في هذه الحالة كدولة خارج نطاق إقليم دول المجلس، كما يُعامل توريد السلع والخدمات من هذه الدولة على أنه أجري في دولة خارج نطاق إقليم دول المجلس، ويُعامل الأشخاص المقيمون فيها معاملة المقيمين في دولة خارج نطاق إقليم دول المجلس»، وإن كانت هذه المادة قد خصت الدول التي لم تمتثل بالكامل لأحكام الاتفاقية، فإنها تنطبق من باب أولى على الدول التي لم تلتزم مطلقاً بأحكام الاتفاقية، ولم تصدق على الاتفاقية، ولم تطبق الضريبة من الأساس.

ولا عجب في ذلك لأن هذا الوضع يُفقد الدول التي طبقت ضريبة القيمة المضافة ميزة تنافسية، فعلى سبيل المثال قطاع التجزئة في الإمارات مطبق عليه القيمة المضافة، وكذلك السياحة وأسعار الفنادق، فيما لا تطبقها دول أخرى (سلطنة عمان، وقطر، والكويت)، وهذا يجعل الدول المطبقة للضريبة أقل تنافسية من الدول الأخرى التي لم تطبقها.

هذا فضلاً عن أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في بعض دول مجلس التعاون وعدم تطبيقها في البعض الآخر - قد يؤدي لبعض التشوهات الاقتصادية؛ حيث يؤثر هذا الوضع على قرارات المنتجين والمستهلكين، بحيث لا تصبح الضريبة حيادية، بالقدر المطلوب منها لضمان التبادل الحر للسلع والخدمات ورأس المال بين دول المجلس، ومن ثم يتم تهريب البضائع من الدولة التي لا تفرض الضريبة إلى الدول التي تفرضها، خاصة أن الحدود مفتوحة بين هذه الدول.

المطلب الخامس

مواكبة التطورات الإقليمية والعالمية

في مجال فرض الضرائب على الاستهلاك

تناولت المطالب الأربعة السابقة عدداً من الضرورات الموجبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، ونلاحظ أن هذه الضرورات جميعها تتعلق بالشأن الداخلي الكويتي، سواء أكان تشريعياً، أم مالياً، أم اقتصادياً، ومع ذلك فإن هناك ضرورة أخرى خارجية، تتمثل في ضرورة مواكبة التطورات والتحويلات الإقليمية والدولية التي تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.

فقد استقر الفكر المالي والاقتصادي الحديث على أنه لا مفر من الإصلاح الضريبي الذي يسهم في خلق مناخ جيد للاستثمار، مع ضمان تحقيق أكبر قدر من العدالة الضريبية، مع التوازن في توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل الموازنة العامة للدولة بهدف تحقيق أهداف الموازنة العامة، وتحقيق الإنفاق الاجتماعي على بنود الموازنة⁽³⁹⁾.

ونظراً لأهمية الضرائب، فقد سعت الدول إلى تطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية التي تفرض الاندماج في السوق الاقتصادي، وما يتطلبه من تحديث الهياكل الضريبية بتهيئة البيئة التشريعية الملائمة، وإصلاح الأنظمة المالية والضريبية لتصبح أكثر مواكبة واندماجاً مع النظام العالمي.

ويشير الفكر الضريبي المعاصر إلى العديد من التحويلات في المحتوى، والأساليب، والإجراءات، ومن هذه التحويلات استبدال الضريبة على القيمة المضافة بضريبة المبيعات، هذه الضريبة التي نشأت فكرتها في العشرينات من القرن الماضي في ألمانيا، وطبقت فعلياً - لأول مرة - في فرنسا في الخمسينات من القرن الماضي، ثم انتشرت من فرنسا إلى العديد من دول العالم، حتى بلغ عدد الدول التي تطبقها أكثر من 150 دولة⁽⁴⁰⁾، فمن بين الدول الـ 193 الأعضاء في الأمم المتحدة توجد 41 دولة فقط هي التي لا تطبق هذه الضريبة⁽⁴¹⁾.

(39) د. سليمان محمد مصطفى وصالح الدين عبد العليم إبراهيم، دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الفكر الضريبي المعاصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي لجمعية خريجي كلية التجارة جامعة بنها بالاشتراك مع الغرفة التجارية بالقلوبية ومصحة الضرائب المصرية (تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر- الضرورات والمحاذير)، 17 مايو 2014، ص 88.

(40) <https://www.kpmg.com/us/en/services/tax/indirect-taxes/vat-services/documents/vat-services.pdf>

(41) <http://www.k1b1.com/news-action-show-id-44248.htm>

وقد انتشرت هذه الضريبة في مراحلها الأولى غرب أوروبا نتيجة قرار المجموعة الأوروبية بالأخذ بها كشكل مشترك لضرائب المبيعات، كما انتشرت هذه الضريبة في أمريكا اللاتينية تبعاً لمبادرة البرازيل، وقد ساعد اعتماد هذه الضريبة كأحد شروط الانضمام إلى الاتحاد الأوروبي على انتشارها في الدول المتقدمة في تلك المنطقة، بما في ذلك الدول غير الأعضاء كالنرويج، وسويسرا، كما اعتمدت هذه الضريبة الآن في جميع الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)⁽⁴²⁾ عدا الولايات المتحدة الأمريكية.

وقد شهدت فترة التسعينات وبداية عام 2000 طفرة في معدل الاعتماد على تلك الضريبة، إذ اعتمدها معظم دول التحول الاقتصادي، الأمر الذي يعكس حاجاتها إلى تغيير مصادر إيراداتها التقليدية التي انخفضت نتيجة الانتقال إلى اقتصاد السوق، وأهمها الضرائب المفروضة على أرباح المشروعات التي تمتلكها الدولة، ومن ناحية أخرى فقد انتشرت هذه الضريبة أيضاً في أفريقيا جنوب الصحراء، وفي منطقة آسيا، والمحيط الهادي كأثر من آثار الإصلاحات الاقتصادية بعيدة المدى.

كما أن الالتزام بالاتفاقات والتوجهات الدولية يستوجب التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة، حيث ترتب على هذه الالتزامات ضرورة خفض التدرجي للرسوم الجمركية حتى يتم إلغاؤها، بحيث لا تكون هناك قيود على حركة السلع والخدمات، مما يُحتم ضرورة وجود بديل آخر للحصيلة الضريبية منعاً لقيام الحكومة بفرض ضرائب دخل متزايدة، تؤثر على النشاط الاقتصادي بصفة عامة، والإنتاج بصفة خاصة⁽⁴³⁾.

كما أن خفض الرسوم الجمركية تدريجياً إلى أن يتم إلغاؤها أحد أهم متطلبات إقامة منطقة التجارة العربية الحرة، وسوف يساعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة على تحقيق كل هذه الأهداف، كما أنها تُعد أداة مهمة لتفعيل السوق العربية المشتركة، وبناء كيانات اقتصادية عربية ضخمة قادرة على المنافسة في الأسواق الدولية، وتحقيق التكامل الاقتصادي العربي، والاستفادة من تجربة الاتحاد الأوروبي الذي اعتمد على الضريبة على القيمة المضافة كأداة رئيسة لتفعيل السوق الأوروبية المشتركة، حيث كانت إحدى الركائز الرئيسية لتحقيق التكامل الاقتصادي الأوروبي.

(42) OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development.

(43) د. أسامة علي عبد الخالق، الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة الضريبية ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلة الضرائب المصرية، الخميس 27 فبراير 2014، ص 8.

لذلك أوصى خبراء صندوق النقد الدولي دول مجلس التعاون بفرض ضريبة القيمة المضافة وتطوير نظم ضريبية كاملة للضرائب غير الهيدروكربونية⁽⁴⁴⁾، وإن لفتوا إلى أن هذا سوف يتطلب وقتاً، كما أكدوا على أن تطوير النظم الضريبية الشاملة في دول مجلس التعاون أصبح أكثر أهمية مع تطور القطاعات غير الهيدروكربونية في أعقاب جهود تنويع قاعدة النمو الاقتصادي، وأضافوا مؤكدين الأهمية المتنامية لتدعيم إيرادات الموارد الطبيعية لدول المنطقة مع تزايد أعداد السكان وتراجع إيرادات الموارد الطبيعية بسبب انخفاض أسعار النفط أو نفاذ الاحتياطيات⁽⁴⁵⁾.

ولذلك لم يكن غريباً أن تبادر دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية إلى عقد الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة التي نصت على استحداث ضريبة عامة على الاستهلاك في دول مجلس التعاون تسمى (ضريبة القيمة المضافة) تفرض على معاملات استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، وبناء على هذه الاتفاقية تم تطبيق الضريبة في عدد من دول المجلس، وفي انتظار قيام بقية الدول الأعضاء بالتصديق على الاتفاقية وتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

(44) أي الضرائب التي تُفرض على أوعية أخرى غير النفط والغاز.

(45) مجلة الخليج الاقتصادي، تاريخ النشر 2015/09/26، متاح على الرابط التالي:

<http://www.alkhaleej.ae/home/print/a922472b-3d18-4d8e-80b8-4c95e68a97f2/7a46f516-8851-48bc-9330-718b25014018>

المبحث الثاني مشكلات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت وسبل التغلب عليها

قد يواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة ما بعض المشكلات والصعوبات، وتختلف هذه المشكلات من حيث طبيعتها وعددها من دولة إلى أخرى؛ لأن كل دولة تختلف عن الدول الأخرى في ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ولذلك تستطيع الدولة قبل الشروع في تطبيق ضريبة القيمة المضافة أن تقوم بحصر هذه المشكلات، ومحاولة إيجاد الحلول الملائمة لها، أو التخفيف من حدتها، ومع ذلك، فإن الشيء الذي يجب التأكيد عليه أن هذه المشكلات يجب ألا تحول دون تطبيق الضريبة لما لها من مزايا وفوائد، بالإضافة إلى أنها أثبتت نجاحها في العديد من دول العالم⁽⁴⁶⁾.

ورغم أن الحديث عن تطبيق الضرائب في دولة الكويت يدور منذ سنوات، لكن لم يتم اتخاذ أي خطوات عملية لتطبيقها، نظراً لاعتبارات كثيرة أهمها عدم الحاجة إلى فرض ضرائب في دولة تحقق فوائض سنوياً، فإن انخفاض أسعار النفط فرض واقعاً جديداً ليس فقط على دولة الكويت، بل على جميع دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، التي اضطرت إلى تطبيق إصلاحات اقتصادية من بينها الاتفاق على فرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% في كل دول المجلس.

ومنذ أن وقعت دولة الكويت في 27 نوفمبر 2016 على اتفاقية فرض ضريبة القيمة المضافة على توريد السلع والخدمات، بمعدل قياسي بنسبة 5%، مازال الجدل قائماً داخل دولة الكويت بين مؤيد لتطبيق الضريبة، ومتخوف من تطبيقها، ولكل منهم مبرراته التي يؤيد بها رأيه، وكلاهما يبتغي مصلحة الكويت، ولكن من وجهة نظره وقناعاته.

ومن خلال دراسة الواقع، وتفنيد التخوفات التي أثرت بشأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الكويت؛ يمكننا حصر أهم المشكلات التي قد تصاحب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مع بيان سبل التغلب على هذه المشكلات، وذلك على النحو التالي:

(46) د. مرتضى محمد صلاح الدين، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، المجلد 106، العدد 520، أكتوبر 2015، ص 446.

المطلب الأول

ارتفاع أسعار السلع والخدمات

من خصائص ضريبة القيمة المضافة، أنها ضريبة ذات طبيعة ارتدادية؛ لأنها تتسبب في زيادة واضحة في أسعار السلع والخدمات، وتعود هذه الزيادة بتأثير سلبي على الطبقات ذات الدخل المحدودة في المجتمع، وعلى قوتهم الشرائية؛ حيث إنهم بطبيعة الحال ينفقون نسبة أكبر من دخولهم على شراء السلع والخدمات أكثر من الطبقات ذات الدخل الكبيرة.

ولذلك لا يمكن إنكار الأثر الذي تحدثه ضريبة القيمة المضافة على الأسعار، إذ إن الأسعار سترتفع بمقدار سعر الضريبة، ومع ذلك فإن هذا الأثر لن يكون ذا تأثير يُذكر في المجتمع الكويتي، وذلك لسببين: الأول يتمثل في انخفاض سعر الضريبة على القيمة المضافة (5%)، والآخر إعفاء السلع والخدمات الضرورية.

1. انخفاض سعر ضريبة القيمة المضافة التي ستطبق في الكويت

نصت المادة (25) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أنه: «1...- تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها 5% من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض نسبة الصفر على ذات التوريد في هذه الاتفاقية...»، وتطبيقاً لهذا النص فُرضت ضريبة القيمة المضافة في كل من: المملكة العربية السعودية، ودولة الإمارات العربية المتحدة، ومملكة البحرين بنسبة 5%.

وبمقارنة سعر الضريبة على القيمة المضافة فيما بين مجموعة من دول العالم، نجد أن الجدول رقم 5 يشير إلى أقل سعر للضريبة على القيمة المضافة يتراوح بين 3 إلى 5%، وذلك في دول شرق آسيا ومنطقة الباسفيك، تليها أمريكا حيث تقل عن 7.5% لأعلى الولايات الأمريكية، في حين تبلغ الضريبة أعلاها في الدول الأوروبية، حيث تتراوح بين 20% و25%، وفي بعض الدول مثل روسيا فتبلغ 18%، وتصل إلى 20% في المغرب، وإلى 16% في الأردن، وتعادل الضريبة في كل من: اليابان، وكوريا لتبلغ 8% و10% على الترتيب، وأقلها بين الدول المجاورة تقريبا في إيران إذ تبلغ 6% فقط.

جدول (5)

سعر الضريبة على القيمة المضافة في دول ومناطق مختارة

الدولة أو منطقة	سعر الضريبة
منطقة آسيا وحوض الباسفيك (سنغافورة، تايوان).	3-5%
دول شمال غرب أوروبا (النرويج، الدنمارك، السويد)	20-25%
المغرب	20%
الأردن	16%
موريتانيا	14%
اليمن	5%
إيران	6%
أمريكا	0-7.5%
بريطانيا	20%
فرنسا	20%
ألمانيا	19%
اليابان	8%
كوريا	10%
روسيا	18%

Source:

Annual Council Cooperation?, How and Now: Countries GCC the in Reforms Policy Tax, IMF. 1, 2015, 10 November, Qatar, Doha, Governors Bank Central and Finance of Ministers of Meeting, Pp. 12-13.

www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-va

ومن خلال الجدول السابق يمكن القول بأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الكويت بنسبة 5%، وإن كان سيؤدي إلى رفع أسعار السلع والخدمات، فإن هذه الزيادة لن تكون ذات تأثير يُذكر على الأفراد، وذلك مقارنة بالنسب المرتفعة لضريبة القيمة المضافة في الدول الأخرى، والتي قد تصل إلى 25%، كما هو الحال في بعض دول غرب أوروبا.

2. إعفاء السلع والخدمات الضرورية من الخضوع لضريبة القيمة المضافة

توصف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة (General Tax)، بمعنى أنها تُفرض على جميع السلع والخدمات، المحلية منها والمستوردة، إلا ما استثني بنص خاص، فهي ليست ضريبة نوعية تُفرض على بعض السلع أو الخدمات دون البعض الآخر⁽⁴⁷⁾، والاستثناء من الخضوع للضريبة هو الإعفاء، والإعفاء نوعان، الأول: الإعفاء مع خصم الضريبة السابق سدادها (taux zero/ zero rating)⁽⁴⁸⁾، أما الآخر: فهو الإعفاء من دون خصم الضريبة السابق سدادها، والإعفاء مع الخصم تمنحه جميع الدول للتصدير، تطبيقاً لدولة الوجهة أو المقصد⁽⁴⁹⁾، ولبعض السلع الأخرى تبعاً لظروف كل دولة وأهمية السلعة أو الخدمة، أما الإعفاء من دون خصم فتختلف فيه الدول، فتمنحه لبعض السلع والخدمات دون الأخرى، وتختلف هذه السلع من دولة إلى أخرى، تبعاً لظروف الدولة، وأهمية السلعة أو الخدمة أيضاً⁽⁵⁰⁾.

ولا تنظر الضريبة على القيمة المضافة - باعتبارها إحدى الضرائب غير المباشرة - إلى ظروف المكلفين بها، أو إلى ما يخضع لها من سلع وخدمات، الأمر الذي لا يسمح بتقرير إعفاءات كثيرة منها، خاصة وأنها عامة الانطباق، إلا أن التشريعات الحديثة - تحقيقاً للعدالة - أخذت ببعض الإعفاءات في نطاق ضيق، فيمكن أن تُعفى بعض السلع والخدمات لاعتبارات خاصة تتعلق بها، أو ببعض المكلفين لصفات خاصة بهم، ومن هذه الإعفاءات⁽⁵¹⁾:

(47) خالد عبد العليم السيد عوض، مرجع سابق، ص 16.

(48) يختلف التطبيق الضريبي بمعدل صفري عن الإعفاء من الضريبة اختلافاً كلياً، فعند تطبيق الضريبة بمعدل ضريبي صفري يمكن استرداد الضريبة السابق أداؤها على مدخلات الإنتاج، ولهذا فإن خضوع الصادرات لمعدل ضريبي صفري يترتب عليه رد الضريبة التي أديت بالفعل على مدخلات هذه الصادرات، وبذلك تدعم الضريبة على القيمة المضافة المركز التنافسي للدولة في الأسواق العالمية، أما في حالة إعفاء هذه الصادرات من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، فلن يتم استرداد الضريبة السابق أداؤها على مدخلات الإنتاج، وبالتالي لا يجوز تقديم أي مردودات ضريبية، وقد تتأثر قرارات الإنتاج في هذه الحالة بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة؛ لأن الضريبة على العمليات الوسيطة لا تُسترد.

(49) مبدأ الوجهة أو المقصد (Destination Principle)، هو المبدأ المتأخوذ به دولياً، وبموجبه تحدد الضريبة الكلية المدفوعة على سلعة ما على أساس معدل الضريبة التي يتم تحصيلها في منطقة الاختصاص، والتي يتم فيها البيع النهائي، مع استحقاق الإيراد لهذه المنطقة، وفي المقابل يوجد مبدأ آخر هو مبدأ المنشأ (Origin Principle) الذي يمثل البديل للضريبة القائمة على مبدأ الوجهة، وفيه تُسدّد الضريبة للبلد المنتج للسلعة، وبالمعدل المطبق في ذلك البلد، وليس للبلد المستهلك لها، ولا بالمعدل المطبق فيه.

(50) صابر يونس صالح، مرجع سابق، ص 86.

(51) د. محمد رضا سليمان، الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، السنة السادسة والسبعون، العدد 399، يناير 1985، ص 7-8.

أ. السلع والخدمات المعفاة من الضريبة

الأصل - كما ذكرنا - أن تخضع كافة السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة، إلا أنه استثناء من ذلك تقررت عدة إعفاءات لمجموعات محددة، منها، ما يكون لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية⁽⁵²⁾، ومن أهمها:

- السلع الرأسمالية، والعقارات، والأسهم، والسندات، وذلك لأن الضريبة في الغالب تُقرض على السلع الاستهلاكية.
- السلع الضرورية كالخبز، والمواد الغذائية الأساسية، والأدوية.
- المواد الأولية، والمنتجات نصف المصنعة التي تُستخدم في الإنتاج مثل: الوقود، وبعض المعادن، وذلك بهدف تشجيع الصناعة والزراعة.
- السلع التي سبق خضوعها لضريبة مماثلة؛ لتفادي ازدواج الضريبي.
- بعض الإنتاج العلمي والأدبي للنهوض بالثقافة العلمية والأدبية.

ب. الهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة

توجد إعفاءات من الضريبة لبعض الهيئات والمنشآت، وهي:

- الجمعيات الخيرية والتعاونية، والهيئات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح؛ إذ تقوم بتقديم خدمات اجتماعية وثقافية؛ ولأن تعاملها في السلع - غالباً - يتم بصورة عرضية ولصالح أعضائها، ومن ثمَّ فإنَّ مشترياتها ومبيعاتها تُعفى من الضريبة مسaireً للمبدأ العام في فرض الضرائب، ولتشجيع التعاون بين الأفراد.
- المصالح الحكومية والهيئات العامة؛ إذ تعفي معظم الدول السلع التي تتعامل فيها هذه المصالح وتلك الهيئات من الضريبة، وكذلك الخدمات التي تؤديها بمقابل نقدي.

(52) ولا يعني إعفاء سلعة ما من الخضوع للضريبة إعفاء مستلزمات الإنتاج اللازمة لإنتاج هذه السلعة من الضريبة، فعلى سبيل المثال إعفاء السلع الزراعية من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة لا يعني عدم تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المدخلات اللازمة لإنتاج السلع الزراعية، كالبيدور، والسماذ، وغيرهما من المدخلات، كالمدخلات الرأسمالية التي تشمل الآلات، والتجهيزات اللازمة لزراعة الأرض، ولكن حدود الإعفاء تنصب فقط على السلعة الزراعية في صورتها النهائية، ولا تمتد إلى المدخلات اللازمة لإنتاج هذه السلعة، فالزارعون وإن كانوا معفيين من الضريبة على القيمة المضافة، ومن ثمَّ فهم لا يتعاملون مع مأمور الضرائب، إلا أنهم يدفعون الضريبة على كافة مدخلاتهم.

لمزيد من التفصيل، راجع: د. عبد الستار عبد الحميد سلمى، مرجع سابق، ص 302؛ شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2002، ص 29.

- صغار التجار والصناع الذين لا يحققون أرقام أعمال معينة، والغرض من ذلك هو تقادي مشقة فحص ومراجعة آلاف الإقرارات الضريبية، والاقتصاد في نفقات الجباية التي لا تتناسب مع الضريبة المتوقع تحصيلها، ويبدو هذا جلياً في نظام الضريبة التي تسري في مرحلة تجار التجزئة.

ووفقاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، تكون عموم الخدمات المالية التي تقدمها البنوك والمؤسسات المالية المرخص لها، معفاة من ضريبة القيمة المضافة، وهذه الخدمات عبارة عن توريدات غير خاضعة للضريبة، وعليه لا يمكن للشخص الخاضع للضريبة أن يسترد أي ضريبة قيمة مضافة متكبدة على المدخلات، إلا أنه يجوز منح المؤسسات المالية الحق باسترداد ضريبة المدخلات بناء على معدلات الاسترداد التي تحددها كل من الدول الأعضاء وفقاً لتقديرها⁽⁵³⁾، كما يجوز للدول الأعضاء أن تختار تطبيق الضريبة الصفرية، أو أن تعفي القطاعات التالية⁽⁵⁴⁾: التعليم، والرعاية الطبية، والعقارات، والنقل المحلي.

كما أن هناك العديد من التوريدات التي أخضعها الاتفاقية لسعر الصفر، أهمها:

- سلع الأغذية الأساسية (تتم المصادقة على قائمة مشتركة عبر كافة دول مجلس التعاون)⁽⁵⁵⁾.
- الأدوية والتوريدات الطبية (يتم تحديد قائمة مشتركة من قبل لجنة وزراء الصحة)⁽⁵⁶⁾.
- قطاع النفط (وفقاً لتقدير كل من الدول الأعضاء)⁽⁵⁷⁾.
- النقل الدولي والنقل ما بين دول المجلس⁽⁵⁸⁾.
- وسائل النقل (وفقاً لتقدير كل من الدول الأعضاء)⁽⁵⁹⁾.
- التوريد خارج نطاق دول المجلس (التصدير)⁽⁶⁰⁾.
- توريد الذهب والفضة والبلاطين للأغراض الاستثمارية⁽⁶¹⁾.

(53) المادة (1/36) من الاتفاقية الموحدة للقيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(54) المادة (1/29) من الاتفاقية الموحدة.

(55) المادة (31/أولاً) من الاتفاقية الموحدة.

(56) المادة (31/ثانياً) من الاتفاقية الموحدة.

(57) المادة (2/29) من الاتفاقية الموحدة.

(58) المادة (32) من الاتفاقية الموحدة.

(59) المادة (33) من الاتفاقية الموحدة.

(60) المادة (34) من الاتفاقية الموحدة.

(61) المادة (35) من الاتفاقية الموحدة.

أما القول بأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت سيقرب عليها بعض الآثار التضخمية، بسبب انخفاض درجة مرونة الطلب على العديد من السلع والخدمات، فهذا مرجعه عدم التحديد الدقيق للمقصود بالتضخم، فالتضخم في أبسط معانيه الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار في اقتصاد دولة ما⁽⁶²⁾، أو هو عبارة عن ارتفاع مستمر ومؤثر في المستوى العام للأسعار؛ وبالتالي فإن الزيادة المؤقتة لا تعتبر تضخماً، ولا شك أن نسبة الـ 5% الخاصة بضريبة القيمة المضافة لن تكون إلا زيادة مؤقتة في المستوى العام للأسعار، ومن ثمّ لن يكون لها تأثير يذكر على معدلات التضخم، هذا فضلاً عن أن الضريبة ليست هي السبب الوحيد لارتفاع الأسعار.

المطلب الثاني

عدم توافر الإمكانيات الفنية والإدارية

يمكن الحكم على مدى فعالية أي نظام ضريبي عن طريق الحكم على أركانه الثلاثة، وهي: تشريع ضريبي محكم، وممول ملتزم، وإدارة ضريبية ذات كفاءة عالية، وتتبع أهمية الإدارة الضريبية من كونها همزة الوصل بين التشريعات التي يتكون منها الهيكل الضريبي، وبين المجتمع الضريبي المخاطب بأحكام هذه التشريعات لربط وتحصيل الضريبة المستحقة عليهم، وتنفيذ التشريع الضريبي بدقة وإحكام، من غير تهاون في تطبيق هذا التشريع، ولا تعسف في استعمال سلطاتها تجاه المخاطبين بأحكامه.

وفي الكويت يستند معارضو ضريبة القيمة المضافة إلى عدم جاهزية الإدارة الضريبية في الكويت، ويعتبرون ذلك مبرراً مهماً من مبررات عدم فرض أو تأجيل تطبيق الضريبة، ويبدو أن هذا التبرير غير منطقي، وإلا كيف يمكن تفسير تطبيقها - ونجاح ملفت للنظر - في كل من المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات العربية المتحدة؟

فقد استطاعت دولة الإمارات العربية المتحدة من خلال الهيئة الاتحادية للضرائب أن تحقق نجاحاً ملحوظاً في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، نتيجة تطبيق نظام متطور تم التوصل إليه بعد دراسات مستفيضة لتجارب العديد من دول العالم المتقدم، التي لها تاريخ عريق في تطبيق الأنظمة الضريبية، وبالاعتماد على البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي تتوفر لدى دولة الإمارات، ورقمنة الإدارة الضريبية، حتى

(62) المستوى العام للأسعار هو متوسط أسعار السلع والخدمات المستهلكة في الاقتصاد خلال سنة معينة، ويتم استخدام رقم قياسي موحد لمتوسط أسعار السلع والخدمات باستخدام أسعار المستهلكين أو أسعار المنتجين.

صارت الإمارات نموذجاً يحتذى في مجال الإدارة الضريبية النموذجية، وكذلك الحال في كل من المملكة العربية السعودية ومملكة البحرين.

وقد بدأت الكويت خطة طموحة لتطوير نظامها الضريبي من خلال التحول الرقمي بهذا الشأن، من خلال طرح وزارة المالية للعديد من المشروعات التي تدعم ذلك الجانب على الشركات المعنية، والتحول الرقمي للقطاع الضريبي في الكويت لم يعد خياراً، بل بات من ضمن الأولويات التي يجب على الحكومة الاستمرار في الاهتمام بها، نظراً لما تمثله الضرائب من مصدر إيراد بديل للنفط في إطار خطط الإصلاح المالي والاقتصادي بالدولة، وهو ما يتطلب من وزارة المالية أن تكون مستعدة لأي تغيير قد يطرأ على سياسات الكويت الضريبية.

وقد تضمنت خطط الشراء لدى وزارة المالية تحديث العمليات في الإدارة الضريبية من خلال الخدمات الرقمية وتطبيق نظام ضريبي متكامل، يمكنها من إدارة الضرائب الحالية، ويجعلها جاهزة للتعامل مع أي قوانين ضريبية قد تستحدث لتطبيقها في الكويت مستقبلاً، مما يرفع من قدرتها على الاستجابة بصورة أسرع وأسهل للتغيرات في القوانين الضريبية.

كما أن التحول الرقمي للنظام الضريبي في الكويت، سيكون الركيزة الأساسية التي تساعد الدولة في بسط سيادتها الضريبية بسهولة ويسر، وبصورة أكثر فاعلية وكفاءة، إذ يقضي على الدورة المستندية الطويلة، وطول فترة الإجراءات، ويقود نحو المعالجات المحاسبية السريعة والمنضبطة وفق إطار يحدد المسؤوليات، ويمنع وجود أي أخطاء في تقدير وربط الضريبة.

أضف إلى ذلك أن رقمنة قطاع الضريبة تعد حلاً ناجحاً أمام معضلة كبيرة تعاني منها الكويت وهي نقص الكفاءات الضريبية المتخصصة، وستدفع عملية الرقمنة نحو تسهيل العمل على المسؤولين عن تطبيق الضريبة بما يمكنهم من القيام بالعديد من المهام التي كانت تتطلب أشخاصاً إضافيين للقيام بها، وهو ما يعني وفراً في نفقات التعيينات الجديدة، إذ ستتيح لهم القيام بمهامهم بأريحية وفعالية أكبر وفق خيارات سهلة وموثوقة في عمليات التقدير والربط الضريبي من دون وجود أخطاء بشرية يعاقب عليها القانون، كما تضمن كشفاً أسهل لحالات عدم الامتثال الضريبي⁽⁶³⁾.

(63) الموقع الإلكتروني لجريدة الأنباء الكويتية، تقرير حول ندوة: رقمنة الضرائب والإدارة الضريبية والتخطيط الفعال للثروة العائلية، تصريحات «ألك شوك» مسؤول الخدمات الاستشارية الضريبية بالقطاع الحكومي والعام بمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، الشريك في «آرنست آند يونغ- الكويت». <https://www.alanba.com.kw/ar/economy-news/938975/05-12-2019>.

ونظرا لتشابه الظروف والإمكانيات في دول مجلس التعاون، يمكن للكويت أن تستفيد من التجارب الناجحة للدول التي طبقت ضريبة القيمة المضافة، وهي السعودية والإمارات والبحرين، ومن خلال التنسيق المشترك وتبادل الخبرات، ستكون هذه التجارب داعمة ومفيدة لتطوير الإدارة الضريبية في الكويت.

المطلب الثالث

ضعف الوعي الضريبي في دولة الكويت

يُعد التزام الممول بأحكام التشريع الضريبي، ووعيه التام بأهمية أداء الضريبة وعدم محاولة التهرب منها أو تجنبها، عاملاً مهماً من عوامل نجاح النظام الضريبي، إلا أن هذا الالتزام لا يتم طواعية وبصفة تلقائية، ما لم يسبقه برنامج إعلامي، منظم وعلمي، يُبصّر الممولين بالتشريع الضريبي وأهميته وإجراءاته، والعقوبات التي قد يتعرض لها المخالف لأحكامه⁽⁶⁴⁾.

ولا يمكن لجهود الإصلاح الضريبي أن تؤتي ثمارها إذا لم يلتزم الممولون بأحكام القانون الضريبي، ولائحته التنفيذية، والتعليمات الصادرة عن مصلحة الضرائب في مجال الفحص الضريبي (Tax Audit)، على سبيل المثال إمسك الدفاتر، والسجلات، وتقديم الإقرارات الضريبية، والالتزام بإصدار الفاتورة الضريبية على اعتبار أن الممول صار شريكاً في العملية الضريبية التي يتوقف نجاحها على إيجابية مشاركته فيها⁽⁶⁵⁾.

ورغم أهمية ذلك، فإن الوعي الضريبي في المجتمع الكويتي يمثل تحدياً كبيراً يواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة، فالمتتبع لاقتصاد دولة الكويت - قبل اكتشاف النفط - يدرك الأهمية الكبيرة التي كانت تتمتع بها الضرائب كمورد رئيس للخزينة العامة، حيث فُرِضَت الضرائب المباشرة وغير المباشرة لتوفير الإيرادات المالية للبلاد، ومع ظهور النفط تم إلغاء هذه الضرائب والاكْتفاء بـضريبة الدخل التي فُرِضَت على دخل الشركات الأجنبية في البلاد إضافة إلى الضرائب الجمركية.

(64) جاسم محمد الشراح، أحكام مرسوم ضريبة الدخل الكويتية وإمكانية تطبيقه، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني للاقتصاديين الكويتيين (أدوات السياسة المالية لمواجهة العجز في الموازنة العامة)، الجمعية الاقتصادية الكويتية وكلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة الكويت، الكويت، أبريل 1995، ص 378.

(65) د. محمد عماد السنباطي، متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس 27 فبراير 2014، ص 9.

لقد اتبعت دولة الكويت منذ ظهور النفط نهجاً مالياً اعتمد على الإنفاق العام لتوفير العيش الكريم للمواطن الكويتي والارتفاع بمستوى معيشتته، ويكاد المواطن العادي - في مجتمع الوفرة النفطية - وعلى مدار السبعين عاماً الماضية لا يدفع ضرائب تُذكر، فالضرائب التي كان لها في الكويت الدور المالي الطبيعي قبل ظهور النفط - قد توارت منذ أوائل الخمسينات في ظل برنامج حكومي اعتمد على عائدات النفط بشكل شبه كامل لتغطية النفقات العامة، وتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية⁽⁶⁶⁾.

وبالتالي فلا عجب أن يكون الكثيرون من أبناء الجيل الحالي في الكويت لا يعلمون الكثير عن دور وأهمية الضريبة في الوقت الحاضر بالنسبة لوطنهم، لتنوع الإيرادات وعدم الاعتماد على النفط كمورد شبه وحيد، وذلك لضمان استدامة التنمية، والحفاظ على المكتسبات المحققة، وجودة الخدمات التي تقدمها الدولة.

لذلك يلزم أن تبذل الكويت جهوداً كبيرة لنشر الثقافة الضريبية بين أفراد المجتمع الكويتي، والتي من مظاهرها الالتزام بأحكام القوانين، واللوائح التنفيذية، وتعليمات الإدارة الضريبية، لاسيما التي تتعلق بإمسك الدفاتر، والسجلات، وإصدار الفاتورة⁽⁶⁷⁾، ويمكن استخدام وسائل الإعلام المختلفة في تنمية الوعي الضريبي، وكذا وسائل التواصل الحديثة لمد جسور الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.

فينبغي التركيز على الاستفادة من وسائل التواصل الإلكترونية، ووسائل الإعلام المسموعة، والمرئية، والمقروءة لتقديم شرح واف للأفراد والهيئات الخاضعة للضريبة عن مسؤولياتهم والتزاماتهم الضريبية، كما يجب على الإدارة الضريبية إصدار كتيب - يكون في متناول الجميع - يتضمن شرحاً وافياً للقانون، وكيفية تطبيقه، وكل ما يتعلق بالشخص المسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

ويجب أن تتضمن المناهج الدراسية لطلاب المدارس والجامعات ما يرسخ في نفوس النشء والشباب أهمية الضريبة، وبيان الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي، كما تسهم شفافية المالية العامة، وإصدار موازنة المواطن، وحُسن استخدام المال العام في تدعيم ثقة الممول في الإدارة الضريبية.

كذلك فإن من وسائل تدعيم وتنمية الوعي الضريبي لدى الممولين، أن تعمل الإدارة

(66) د. رمزي سلامة وأمل علي محمد ملا، النظام الضريبي في الكويت (جزئية ساكنة في كيان يتطور)، الجزء الأول: نشأة وتطور النظام الضريبي، إدارة البحوث والدراسات، قسم الدراسات القانونية، مجلس الأمة، دولة الكويت، نوفمبر 1997، ص 1.

(67) د. عماد محمد السنباطي، مرجع سابق، ص 10.

الضريبية على ترسيخ فكرة أن الممول شريك في العملية الضريبية، وأن تحرص على فتح مجال للحوار المجتمعي للقوانين الضريبية، سواء التي تُفرض لأول مرة، أو التي يتم تعديل بعض أحكامها، وأن تهتم الإدارة الضريبية بأراء وأفكار الممول، وأن تحاول الأخذ بها متى كان ذلك ممكناً، ولا شك أن ذلك أفضل بكثير من مفاجأة الممول بقانون ضريبي جديد لا يعلم عنه شيئاً.

فلا شك أن التشاور مع كل القطاعات المعنية بالضريبة أمر حتمي لا بد منه، وذلك لمناقشة كافة الأمور التي تتصل بتطبيق هذه الضريبة وتوعية المسجلين، ويجب أن يتم هذا التشاور على المستويين الرسمي وغير الرسمي (68).

وهذا ما أكدت عليه قوانين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، إذ ألزمت الإدارات الضريبية بإحاطة الممولين بالتغيرات الحالية التي تطرأ على التشريعات الضريبية التي ترتب التزاماً جديداً، أو تُعدل من التزام قائم، مع تقرير حق الممول في الحصول على المعاونة المناسبة من الإدارة المختصة (69).

(68) د. سعيد عبد المنعم محمد، الإجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة- آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، وكلية التجارة بجامعة عين شمس، وأكاديمية المدينة، نوفمبر 2015، ص 22.

(69) مشار إليه لدى: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 84.

الخاتمة

تمكن الباحث من خلال هذا البحث من استخلاص بعض النتائج التي في ضوئها أوصى ببعض التوصيات، نذكرها فيما يلي على التوالي:

أولاً- النتائج

1. إن الضريبة على القيمة المضافة تُعد من الضرائب غير المباشرة، وهي تُفرض على السلع والخدمات، ويتحمل عبأها المستهلك النهائي، وهي تتخذ القيمة المضافة للمنتج أو الخدمة المقدمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وعاءً لها.
2. إن الضريبة على القيمة المضافة مطبقة في معظم دول العالم، إذ تطبقها أكثر من 150 دولة في مختلف أنحاء العالم، وهي تحقق هدفين مهمين، هما: العدالة الضريبية، والحصيلة الوفيرة، إذ ترتب على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كثير من الدول زيادة الإيرادات الضريبية.
3. تحتاج دولة الكويت إلى تنويع موارد الموازنة العامة بدلاً من الاعتماد شبه الكلي على عائدات النفط، ولتعزيز قوة اقتصادها إزاء الصدمات المترتبة على تطورات أسواق النفط العالمية، ولتمويل عجز الموازنة العامة.
4. يمكن للضريبة على القيمة المضافة أن تُسهم وبفاعلية في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية لدولة الكويت، لأنها أنسب أنواع الضرائب من حيث عدالتها وشمولها، فهي تشمل النطاق الأوسع في المجتمع.
5. تظهر أهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت من تواضع حجم الإيرادات الضريبية مقارنة بإجمالي الإيرادات العامة، إذا تراوحت نسبة الضرائب والرسوم بالنسبة لإجمالي الإيرادات العامة في الكويت خلال الفترة من السنة المالية 2011-2012/2018-2019، بين 1.08% خلال السنة المالية 2011-2012 و4.26% خلال السنة المالية 2016-2017، وهي نسبة - حتى في حدها الأقصى - متواضعة جداً، وتوضح الدور الهامشي للضرائب في تمويل الإنفاق العام في الكويت.
6. إن تأجيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل من: سلطنة عمان وقطر والكويت يجعل هذه الدول خارج نطاق الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وذلك بنص المادة (1/78) من الاتفاقية

الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، لأن الاتفاقية دخلت حيز النفاذ بمجرد تصديق دولة الإمارات العربية المتحدة عليها، بوصفها الدولة الثانية التي صدقت على الاتفاقية بعد المملكة العربية السعودية.

7. إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في بعض دول مجلس التعاون وعدم تطبيقها في البعض الآخر يُفقد الدول التي طبقت الضريبة ميزة تنافسية، حيث تكون الدول المطبقة للضريبة أقل تنافسية من الدول الأخرى التي لم تطبقها.

8. إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في بعض دول مجلس التعاون وعدم تطبيقها في البعض الآخر - قد يؤدي لبعض التشوهات الاقتصادية؛ حيث يؤثر هذا الوضع على قرارات المنتجين والمستهلكين، بحيث لا تصبح الضريبة حيادية، بالقدر المطلوب منها لضمان التبادل الحر للسلع والخدمات ورأس المال بين دول المجلس، ومن ثمَّ يتم تهريب البضائع من الدولة التي لا تفرض الضريبة إلى الدول التي تفرضها، خاصة أن الحدود مفتوحة بين هذه الدول.

9. فضلاً عن الضرورات الداخلية التي تحتم على الكويت تطبيق ضريبة القيمة المضافة، فإن هناك ضرورة أخرى خارجية تتمثل في مواكبة التطورات والتحولات الإقليمية والدولية التي تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.

10. لا يمكن إنكار الأثر الذي تحدثه ضريبة القيمة المضافة على الأسعار، إذ إن الأسعار سترتفع بمقدار سعر الضريبة، ومع ذلك فإن هذا الأثر لن يكون ذا تأثير يُذكر في المجتمع الكويتي، وذلك لسببين: الأول يتمثل في انخفاض سعر الضريبة على القيمة المضافة (5%)، والآخر إعفاء السلع والخدمات الضرورية.

11. استجابة للتطورات الإقليمية والعالمية في مجال فرض الضرائب، بدأت الكويت خطة طموحة لتطوير نظامها الضريبي من خلال التحول الرقمي بهذا الشأن، من خلال طرح وزارة المالية للعديد من المشروعات التي تدعم ذلك الجانب على الشركات المعنية.

12. إن الوعي الضريبي في المجتمع الكويتي يمثل تحدياً كبيراً يواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الكويت، فالمواطن العادي - في مجتمع الوفرة النفطية - وعلى مدار السبعين عاماً الماضية يكاد لا يدفع ضرائب تُذكر.

ثانياً- التوصيات

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

1. أن تقوم دولة الكويت بالتصديق على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وأن تُفرض الضريبة بداية من 01 يناير 2021، كخطوة أولى ومهمة في طريق الإصلاح الضريبي، ولتنوع مصادر الإيرادات، وعدم الاعتماد شبه الكامل على الإيرادات النفطية.
2. أن تتم دراسة المشكلات الانتقالية المتوقعة عند بدء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، ومحاولة تحديد الآليات الكفيلة بالتغلب عليها، أو الحد من آثارها السلبية، وبصفة عامة دراسة المشكلات الضريبية المرتبطة بها وتقديم الحلول الممكنة لها، ويفضل أن يتم إرفاق هذه الحلول ضمن مسودة قانون فرض الضريبة.
3. أن يتم إنشاء هيئة ذات شخصية معنوية مستقلة تختص بكل ما يتعلق بالضرائب في دولة الكويت، على غرار الهيئة الاتحادية للضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة.
4. أن يتم الاعتماد وبشكل أساسي على الخدمات الضريبية الإلكترونية لما لها من آثار إيجابية على الإدارة الضريبية والممولين المتعاملين معها.
5. أن تحرص الإدارة الضريبية على مد جسور الثقة بينها وبين الممولين، لأن ذلك يُعد أحد العناصر الفعالة لنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وعليها أن تطبق نظاماً مناسباً للأجور والحوافز والمكافآت للعاملين بالقطاع الضريبي، وأن تحسن اختيار العاملين بالإدارة الضريبية، وأن تطور نظم العمل بالإدارة الضريبية، وتقدم المساعدة المباشرة للممولين.
6. أن يتم تدريب موظفي الإدارة الضريبية بشكل كاف قبل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، كما يجب الاستفادة من خبراتهم في هذا المجال باعتبارهم الأقدر - بحكم عملهم - على اكتشاف المشكلات واقتراح الحلول المناسبة لها.
7. أن تبذل الإدارة الضريبية في دولة الكويت جهوداً كبيرة لنشر الثقافة الضريبية بين الممولين، ومحو الأمية الضريبية، وأن تحاول الاستفادة من وسائل الإعلام المسموعة والمرئية والمقروءة، والوسائل الإلكترونية الحديثة في مجال الإعلام والتواصل.

8. أن تعمل الإدارة الضريبية في دولة الكويت على ترسيخ فكرة أن الممول شريك في العملية الضريبية، وأن تحرص على فتح مجال للحوار المجتمعي حول قانون الضريبة على القيمة المضافة حتى لا يفاجأ الممول بتطبيق ضريبة لا يعلم عنها شيئاً، وذلك من خلال عقد الندوات واللقاءات الدورية مع الممولين بمختلف فئاتهم، ومع أصحاب الخبرة الضريبية من المحاسبين والمحامين.

9. أن تحرص الإدارة الضريبية على الاستفادة من تجارب الدول التي سبقت في مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، خاصة السعودية والإمارات والبحرين، لتشابه الظروف الاقتصادية والاجتماعية في كل منها مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية في الكويت، للتعرف على الكيفية التي تعاملت بها هذه الدول مع المشكلات التي قد تصاحب تطبيق الضريبة في الكويت، والتي أوردتها الباحثة في هذا البحث من أجل التغلب عليها، أو - على الأقل - الحد من آثارها السلبية.

المراجع

أولاً- باللغة العربية

(أ) الكتب

- المرسي السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، 2004.
- السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
- جورج أوغريه، الضريبة على القيمة المضافة، ط 1، ترجمة كامل مجيد سعادة، دار مجد، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 2002.
- وائل إبراهيم الراشد، المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت، جامعة الكويت، 2000.
- يونس أحمد البطريق ود. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- معصومة عبد الكريم ودانة الهاجري، أثر ضريبة القيمة المضافة على اتفاقيات التجارة الحرة، قسم الدراسات والبحوث الدولية، وزارة المالية، دولة الكويت.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة: دراسة تحليلية مقارنة، ط 1، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، 2014.
- عبد المنعم عبد الغني علي، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، دون سنة نشر.
- رمزي سلامة وأمل علي محمد ملا، النظام الضريبي في الكويت (جزئية ساكنة في كيان يتطور)، الجزء الأول: نشأة وتطور النظام الضريبي، إدارة البحوث والدراسات، قسم الدراسات القانونية، مجلس الأمة، دولة الكويت، نوفمبر 1997.
- رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.

- خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، دون ناشر، دون سنة نشر.

(ب) المقالات

- إبراهيم شحاته، الإصلاح الإداري في الدول العربية، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، القاهرة، العدان 429-430، سنة 1992.
- أسامة علي عبد الخالق، الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة الضريبية ومبدأ الرقابة الذاتية وأثرها على مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصحة الضرائب المصرية، الخميس 27 فبراير 2014.
- جاسم محمد الشراح، أحكام مرسوم ضريبة الدخل الكويتية وإمكانية تطبيقه، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني للاقتصاديين الكويتيين (أدوات السياسة المالية لمواجهة العجز في الموازنة العامة)، الجمعية الاقتصادية الكويتية وكلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية- جامعة الكويت، الكويت، أبريل 1995.
- زمزم أحمد أبو بكر، تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل إلى ضريبة القيمة المضافة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصحة الضرائب المصرية، القاهرة، الخميس 27 فبراير 2014.
- محمد جلال أبو الذهب، محاضرات في النظرية الاقتصادية، معهد التخطيط القومي، القاهرة، مذكرة رقم 714، ج 4، يونيو 1967.
- محمد عيسى فرهود، التخصصية والضرائب: نظرة مستقبلية للنظام الضريبي في دولة الكويت، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، المجلد 21، العدد 3، سنة 1997.

- محمد عماد السنباطي، متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي العشرين (تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس 27 فبراير 2014.
- محمد رضا سليمان، الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، السنة السادسة والسبعون، العدد 399، يناير 1985.
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي وعلي محمود عبد الرحيم، تقويم مشروع قانون ضريبة الدخل الكويتي: دراسة مقارنة، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد 13، العدد 3، سبتمبر 2009.
- مرتضى محمد صلاح الدين، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، القاهرة، المجلد 106، العدد 520، أكتوبر 2015.
- سليمان محمد مصطفى وصلاح الدين عبد العليم إبراهيم: دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الفكر الضريبي المعاصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي لجمعية خريجي كلية التجارة، جامعة بنها، بالاشتراك مع الغرفة التجارية بالقلوبية بجامعة بنها ومصلحة الضرائب المصرية (تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر-الضرورات والمحاذير)، 17 مايو 2014.
- سعيد عبد المنعم محمد، الإجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة- آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، وكلية التجارة بجامعة عين شمس، وأكاديمية المدينة، القاهرة، نوفمبر 2015.
- سعيد عبد العزيز علي، ضريبة المبيعات في مصر: دراسة تحليلية تقويمية، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق، جامعة طنطا، العدد 9، يناير 1993.
- عبد الستار عبد الحميد سلمى، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق- جامعة

- المنوفية، العدد التاسع عشر، السنة العاشرة، أبريل 2001.
- فالح زياب العجمي، الضريبة على الدخل في الكويت، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 20، العدد 2، سنة 2016.
 - رمضان صديق محمد، معوقات الإصلاح الضريبي في الكويت: تشخيص الحالة والعلاج، المؤتمر العلمي الثاني للاقتصاديين الكويتيين: أدوات السياسة المالية لمواجهة العجز في الموازنة العامة، الجمعية الاقتصادية الكويتية وجامعة الكويت - كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية، الكويت، أبريل 1995.
 - رشا سعيد عبد المنعم: التأثيرات المالية والاقتصادية لإحلال الضريبة على القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي المشترك (الضريبة على القيمة المضافة - آليات التطبيق في مصر)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وكلية التجارة بجامعة عين شمس وأكاديمية المدينة، القاهرة، 2015.

(ج) الأطروحات العلمية

- صابر يونس صالح، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة (فرع بني سويف)، 2003.
- شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2002.

ثانياً - باللغة الإنجليزية

- Arvind Ashta, European VAT - General Principles, Burgundy School of Business, Ceren, 2007.
- Claude Gambier, Les impôts en France, edition Francis Lefebvre, 1986.
- David W. Williams, Trends in International Taxation, IBFD Publications, Amsterdam, 1991.
- Erik M. Jensen, The Taxing Power: A Reference Guide to the U.S. Constitution, Westport, Westport, Connecticut London, 2005.

- Francis Alcade, La profession libérale en droit fiscal, Librairies Techniques, Paris, 1984.
- Jean Jacque Philippe, La tax sur la valeur ajoutée, edition berger- leveroult, 1973.
- Michel Dran, Droit fiscal, Editions Masson, 1975.
- J. A. Pechman, World Tax Reform - A Progress Report, Washington D.C, 1988.

ثالثاً- المواقع الإلكترونية

- <https://www.albayan.ae/economy/the-world-today/2019-07-31-1.36174431->
- [https://www.kpmg.com/us/en/services/tax/indirect-taxes/vat-services / documents /vat- services.pdf](https://www.kpmg.com/us/en/services/tax/indirect-taxes/vat-services/documents/vat-services.pdf)
- <http://www.k1b1.com/news-action-show-id-44248.htm>
- <http://www.alkhaleej.ae/home/print/a922472b-3d18-4d8e-80b8-4c95e68a97f2/7a46f516-8851-48bc-9330-718b25014018https://www.alanba.com.kw/ar/economy-news/938975/05-12-2019>
- https://www.mof.gov.kw/MOFDesicions/MOFPublish/PDF/std_Economic4_2017_2018_3.pdf

المحتوى

الصفحة	الموضوع
517	الملخص
519	المقدمة
523	مبحث تمهيدي- التعريف بالضريبة على القيمة المضافة وكيفية حسابها
523	المطلب الأول- التعريف بالضريبة على القيمة المضافة
526	المطلب الثاني- كيفية حساب القيمة المضافة
529	المبحث الأول- ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت
529	المطلب الأول- إصلاح النظام الضريبي الكويتي
533	المطلب الثاني- تعويض النقص في الإيرادات العامة نتيجة لانخفاض أسعار النفط العالمية
536	المطلب الثالث- الاستفادة من الآثار الاقتصادية الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة
539	المطلب الرابع- تنفيذ اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية
542	المطلب الخامس- مواكبة التطورات الإقليمية والعالمية في مجال فرض الضرائب على الاستهلاك
545	المبحث الثاني- مشكلات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت وسبل التغلب عليها
546	المطلب الأول- ارتفاع أسعار السلع والخدمات
552	المطلب الثاني- عدم توافر الإمكانيات الفنية والإدارية
553	المطلب الثالث- ضعف الوعي الضريبي في دولة الكويت
556	الخاتمة
560	المراجع

