



جمهورية مصر العربية
جامعة المنصورة
كلية الحقوق
إدارة الدراسات العليا

بحث بعنوان

إشكاليات تطبيق ضريبيتي القيمة المضافة والدخل في الكويت

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في الحقوق

إعداد الباحثة

منى سالم محمد كاظم الشمري

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور/

إبراهيم عبد الله عبد الرؤوف

أستاذ الاقتصاد السياسي والتشريعات الاقتصادية

وكيل كلية الحقوق للدراسات العليا والبحوث

كلية الحقوق - جامعة المنصورة

العام الجامعي

١٤٤٥هـ - ٢٠٢٤م

المقدمة

أولاً : موضوع الدراسة :

في دولة الكويت تقوم الدولة بالتصديق على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وتفرض الضريبة بداية من ١ يناير ٢٠٢١م، 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^(١).

وقد أصبحت ضرائب القيمة المضافة VAT من أهم أدوات السياسة الضريبية الحديثة بل اعتبرها المخططون آلة النقود التي تعمل على زيادة الإيرادات الضريبية^(٢)، وعلي الرغم من حداثة العهد لضريبة القيمة المضافة في الدول العربية إلا إنها بفرض في ١٢٠ دولة أخرى غير الدول العربية مثل فرنسا عام ١٩٥٦ وحتى المملكة العربية السعودية ٢٠١٨ مروراً بجمهورية مصر العربية عام ٢٠١٦ وفي ظل شح الموارد المالية للدولة مقارنة بالنفقات العامة، ووفقاً لدراسة عبدالمنعم لطفي أن الإيرادات المتوقعة من القيمة المضافة ممكن أن تصل لما يقرب من ٦,٣ مليار جنيه بزيادة تصل لحوالي ١٥ مليار جنيه عن حصيللة ضريبة المبيعات في العام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩ حيث بلغت حصيللة ضريبة القيمة المضافة ما يقرب من ٢٠% من الإيرادات الضريبية في مصر وقد يبرر ذلك توسيع قاعدة السلع والخدمات التي تشملها ضريبة القيمة المضافة^(٣)، في إطار سعي الحكومة المصرية للإسراع بوتيرة برنامج الإصلاح الاقتصادي كان لا بد من تحديث القوانين الضريبية بما يتناسب مع فلسفة الإصلاح الضريبي في الدول المتقدمة القائم على مبدأ "توسيع قاعدة المجتمع الضريبي مع تخفيض سعر الضريبة"^(٣)، لذا كان الهدف من فرض ضريبة القيمة المضافة هو تحسين الأداء الضريبي ومن ثم تخفيض العجز المتزايد في الموازنة

(١) د/عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة: دراسة تحليلية مقارنة، ط، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، ٢٠١٤ ص ٩٣.

(٢) وكالة تسنيم الدولية للأنباء، "٢٠١٨ تسنيم بالأرقام. هكذا تأكلت الطبقة الوسطى في العالم العربي" تقرير منشور على الشبكة العنكبوتية.

(٣) د/مصطفى، بوشامة، و أسامة عمامرة، ٢٠١٩، واقع النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة، جامعة

العامّة للدولة. وتقوم النظرية الضريبية على الارتباط بين Cost - Benefit الدولة،^(٤) وتشترك نظرية القيمة المضافة من نظرية Benefits-Received. تعتبر الضريبة أداة للقوة السياسية للدولة، ويجب أن تستخدم بكفاءة لعلاج التشوهات الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع مثل عدم المساواة، والبطالة والتقلبات الدورية، والفوارق الإقليمية والتقلبات الدورية^(٥).

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^(٦)، ويظهر ذلك جلياً في اعتماد كافة الدول المعاصرة على الضرائب بنوعيتها، المباشرة على الثروات والدخول، وغير المباشرة على الاستهلاك^(٧).

وتمثل الضريبة على القيمة المضافة (Value Added Tax "VAT") تطوراً مهماً في هيكل الضرائب غير المباشرة، والتي طبقت في العديد من دول العالم، وحقت إيرادات جيدة، وهي تُحقق هدفين مهمين، هما: العدالة والحصيلة، وقد ظهرت فكرة الضريبة على القيمة المضافة في سنة ١٩١٨ على يد رجل الأعمال الألماني ويلهلم فون سيمنس (Wilhelm Von Siemens)، ثم طبقت - لأول مرة - في فرنسا سنة ١٩٥٤ وما لبثت أن انتشرت في معظم الدول الأوروبية، وغيرها من دول العالم^(٨)، 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^(٩). تعد الضرائب بصفة عامة من أهم المصادر المالية لمعظم الدول النامية والمتقدمة والتي تؤثر بشكل مباشر على اقتصادياتها، حيث تلجأ إليها جميع الدول لتمويل نفقاتها العامة لإنفاقها على ما تقوم به من خدمات لأفراد المجتمع^(١٠) فهي ليست المورد الرئيسي لتمويل الموازنة العامة إنما أداة مالية فعالة في إعادة توزيع الدخل لتحقيق كل من العدالة الاجتماعية والاستقرار الاقتصادي، وقد تزايدت الأهمية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة لتزايد نسبتها في هيكل الإيرادات العامة، حيث تعد من أهم أدوات السياسة المالية

(٤) د/عبد الله، عبد اللطيف عبد الله، ٢٠١٥، مدي جدوي تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الوقت الراهن (أطار مقترح لتطبيقها في مصر)، وزارة المالية، الإدارة المركزية للبحوث المالية، ص ٤٥.

(٥) 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، ٢٠١٥، ص ٢٠.

(٦) Adegbite, Tajudeen Adejare, 2017: "The Impact of Value Added Tax on Private Investment in Nigeria", Everant, Vol. 2 Issue 4 April 2017, DoI: 10. 18535/afmj/v2i403, P:644-651

(٧) د/معصومة عبد الكريم ودانة الهاجري، أثر ضريبة القيمة المضافة على اتفاقيات التجارة الحرة، قسم الدراسات والبحوث الدولية، وزارة المالية، دولة الكويت، ص ٩٩. متاح على الرابط التالي:-

https://www.mof.gov.kw/MOFDesicions/MOFPublish/PDF/std_Economic4_2017_2018_3.pdf

(٨) Arvind Ashta, European VAT - General Principles, Burgundy School of Business-

Ceren, 2007, p. 10.

(٩) د/مهاجر، صلاح بابكر عيسي، ٢٠١٨، الضريبة على القيمة المضافة وفاعلية تحصيلها وأثرها على الإيرادات العامة بالسودان، المجلة العلوم الادارية، العدد الثاني ص ص ٢٧٤-٢٨٦.

التي تستخدمها الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية^(١٠)، وفي ظل نظام اقتصادي يستند أساساً على آليات السوق فإن للدولة دور هاماً في توجيه وضبط الأداء، وبناءً على ذلك تم اتخاذ قرار بإدخال تعديل للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ليحل محل نظام الضريبة العامة على المبيعات وتم التطبيق في سبتمبر ٢٠١٦ وطبقاً للقانون المعدل رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بهدف مواصلة تنفيذ برامج الإصلاح الاقتصادي^(١١)، حيث تعد ضريبة القيمة المضافة من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة ولما لها من آثار على مختلف القطاعات الإنتاجية والاستهلاكية فهي ضريبة نتجت عن تطور التقنيات الضريبية على مدى نصف القرن الماضي منذ إنشائها من قبل الاقتصادي الفرنسي موريس لوري ١٩٤٥، وقد تم تطبيقها في العديد من البلدان وفقاً لمتطلباتها الاقتصادية^(١٢).

وعلى الرغم من أن ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة من ضمن الضرائب غير المباشرة إلا أنه يجب التفرقة بينهما، حيث يشير المفهوم الأول إلى إنها ضريبة تفرض بشكل مباشر على عملية بيع المنتج أو الخدمة للمستهلك النهائي، ويتم احتسابها بشكل تراكمي، أما المفهوم الثاني فيشير إلى ضريبة يتم فرضها على كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها وتسويقها، ويتحمل عبئها بالكامل المستهلك النهائي للسلعة أو المستفيد الأخير من الخدمة^(١٣)، وتقاس على كل من مستوي الوحدة الاقتصادية بمقدار الفرق بين ما قامت به الوحدات الإنتاجية بإضافته في هذه الوحدة وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج والتي تم شراؤها من الوحدات الاقتصادية، أما على المستوى القومي يتم احتسابها مرة واحدة عند عملية البيع النهائية للمنتج أو الخدمة^(١٤).

ثانياً : أهمية الدراسة :

تعتبر ضريبة القيمة المضافة من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة التي تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها ويتحملها المستهلك النهائي بشكل كامل، أي ضريبة على الاستهلاك النهائي، ويمثل الاستهلاك النهائي للأسر الجزء الأكبر من الوعاء الضريبي لضريبة القيمة المضافة، وبالتالي فإنها ضريبة تفرض على الاستهلاك وتطبق وفقاً لكمية الاستهلاك أي القيمة التي يدفعها المستهلك من أجل الحصول على السلع أو الخدمات، كما تعتمد أيضاً على مرونة الطلب السعرية الخاضعة للضريبة فعندما تكون المرونة مرتفعة يعني ذلك أن الزيادة في الأسعار تؤدي إلى انخفاض الطلب.

ثالثاً : إشكالية الدراسة :

(١٠) د/ لطف، عبد المنعم، ٢٠١٦، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، ورقة عمل رقم ١٨٣، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ص ١٥.

(١١) د/ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة: دراسة تحليلية مقارنة، ط، ١، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، ٢٠١٤، ص ١٢.

(١٢) د/ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي وعلي محمود عبد الرحيم، تقويم مشروع قانون ضريبة الدخل الكويتي: دراسة مقارنة، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، ٢٠١٢، المجلد ١٣، العدد ٣، سبتمبر ٢٠١٠، ص ٢٠٠.

(١٣) د/ فالح ذياب العجمي، الضريبة على الدخل في الكويت، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٢٠١٦، ص ٢.

(١٤) د/ الخولي، أحمد فوزي، ٢٠١٩، دور الضريبة على القيمة المضافة من خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في تحقيق التنمية المستدامة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الأول-المجلد ٥٦، ص ٧٧.

على الرغم من التزام دولة الكويت باتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة، ونجاح التجربة في بعض الدول العربية التي طبقت الضريبة مثل دول مجلس التعاون الخليجي إلا أن هناك تباطؤاً في تطبيقها، داخل الكويت وفي هذا الإطار تأتي هذه الدراسة لتجيب على الإشكالية الكبرى وهي معرفة الآثار الاقتصادية للقيمة المضافة على الاقتصاد الكويتي ومعرفة صعوبات ومعوقات تطبيق هذه الضريبة على الواقع الفعلي وكيفية التغلب على تلك الصعوبات و المعوقات وأيضاً الإجابة على تساؤلات الدراسة التالية وهي عبارة عن إشكاليات تتفرع تلقائياً من الإشكالية الكبرى والتي من أجلها وضعت هذه الدراسة وطبقاً للخطة الموضوعية للإجابة على هذه التساؤلات .

رابعاً : تساؤلات البحث:

- ١- ما هو الهدف من فرض الضريبة على القيمة المضافة؟
- ٢- ما هي الآثار المترتبة على المصادر الإرادية للدولة بعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ؟
- ٣- ماهي الآثار السلبية على الاقتصاد الكويتي والمقارن ؟.
- ٤- ماهي ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت والمقارن؟.
- ٥- ما هي الجدوى الاقتصادية من تطبيق القيمة المضافة في الكويت والمقارن ؟.
- ٦- ما هي أم المشكلات الاقتصادية التي يمكن أن تنتج عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت والمقارن؟ .

خامساً : منهجية الدراسة:

سوف تعتمد هذه الدراسة إن شاء الله على المنهجية التي وضعت من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والإجابة عن التساؤلات والإشكاليات الفرعية وذلك باتباع المنهج الوصفي والتحليلي . كما سوف نستخدم منهج الدراسة على كيفية التحليل الإحصائي، وذلك من خلال جمع بيانات ضريبة القيمة المضافة، وذلك من خلال النشرات الإحصائية اللازمة لاختبار فروض الدراسة وربط النتائج بالأسباب لتفسير الظواهر الاقتصادية، والآثار المترتبة على تطبيق القيمة المضافة .

سادساً:-خطة البحث:-

المبحث الأول : أهمية البدائل الضريبية في الكويت.

المبحث الثاني: إشكاليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الكويت.

المبحث الأول

أهمية البدائل الضريبية في الكويت

تمهيد وتقسيم :

سعت دولة الكويت، وهي واحدة من بين دول قليلة تعد على الأصابع في العالم تخلص من الضرائب، إلى البحث مؤخراً عن نظام ضريبي مناسب باعتباره استحقاقاً رئيسياً من استحقاقات برنامج الإصلاح الاقتصادي، ولكي يحل محل قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٥٥ الذي لم يعد يتوافق مع معطيات التطورات الاقتصادية المعاصرة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن مجلس الأمة كان قد أقر في ديسمبر ٢٠٠٧ تعديلات على ذلك القانون، خفض بموجبها نسبة سقف الضريبة المطبقة على الشركات الأجنبية العاملة في الكويت من ٥٥% إلى ١٥%.

وكانت دولة الكويت ممثلة بوزارة المالية، ضمن مساعيها للتوصل إلى وضع نظام ضريبي متوافق مع المعايير الدولية والتطورات المعاصرة في مجال التشريع الضريبي، ومقبول على الصعيد المحلي، قد اتفقت في العام ٢٠٠٤ مع المكتب الدولي للتوثيق المالية (International Bureau of Fiscal Documentation (ABFD)^(١٥) وهو مؤسسة هولندية على تقديم المساعدة الفنية لدولة الكويت في حقل الإصلاح الضريبي، فكان الهدف الرئيسي الذي عرض على تلك المؤسسة هو تطوير نظام ضريبي ملائم لخصوصية الوضع الاقتصادي والاجتماعي لدولة الكويت، وقادر على ردف مصادر الدخل العامة ومعالجة جوانب القصور في مرسوم ضريبة الدخل لعام ١٩٥٥.

وبعد دراسة عدد من البدائل الضريبية وعرض مقارنات بين أنواع متعددة منها، استقر رأي الوزارة في العام ٢٠٠٦ على تبني "مشروع قانون ضريبة الدخل" المعروض على مجلس الوزراء. ويحدد هذا المشروع معدلاً واحداً للضريبة على الدخل المتحقق في دولة الكويت سواء للأفراد أو المؤسسات، وسواء كان مصدر الدخل النشاط الاقتصادي أو رأس المال المنقول أو المرتبات والأجور. وتعرض هذه الورقة النقاشية تفاصيل هذا المشروع، وتناقش تبعاته وآثاره الاقتصادية المحتملة. وسنتناول هذا المبحث من خلال المطالب التالية:-
المطلب الأول: مدخل إلى الإصلاح الضريبي في الكويت.
المطلب الثاني: الأثر الانكماشى للضريبة.

المطلب الأول

مدخل إلى الإصلاح الضريبي في الكويت

(15) National Bureau of Economic Research, www.nber.org.

يشكل الإنفاق العام والضرائب أهم أدوات السياسة المالية التي تتفوق في أهميتها في الدول النامية على السياسة النقدية، وذلك بسبب ضعف تأثير السياسة الأخيرة في هذه الدول بسبب عدم اكتمال بنيتها المصرفية وأدواتها الائتمانية، ووجود حجم كبير من التعاملات النقدية المباشرة بين الأفراد والمؤسسات التي تتم خارج دائرة النظام المصرفي.

وتهدف السياسة المالية، مثل أي سياسة اقتصادية أخرى، إلى دعم استقرار الدخل والنمو الاقتصادي، والتخلص من التشوهات ومعالجة مشكلات التضخم النقدي والركود الاقتصادي وتحقيق العدالة في توزيع الموارد والكفاءة في توزيع النفقات.

ورغم أن الدول النامية الغنية بالثروات النفطية مثل دولة الكويت كانت قد صرفت النظر، منذ بداية عهدها بتدفق الإيرادات الريعية من صادرات النفط الخام، عن جباية معظم أنواع ضرائب الدخل والاستهلاك، باستثناء الضرائب الجمركية وبعض الرسوم على الخدمات، بسبب عدم حاجتها إلى الدخل من الضرائب في توفير الموارد للخرانة العامة، إلا أن للضرائب بالإضافة إلى دورها الرئيسي في توفير تلك الموارد العامة أهداف اقتصادية واجتماعية هامة ومتعددة.

ومن بين هذه الأهداف تشجيع الاستثمار وتوجيهه نحو أنشطة اقتصادية معينة من خلال إعفاء هذه الأنشطة من الضريبة، أو خفض معدلاتها المفروضة عليها مقارنة مع أنشطة أخرى، كما تهدف إلى توفير الحماية للصناعة المحلية بفرض ضرائب جمركية عالية على الواردات من السلع المنافسة، كما يمكن استخدامها للتأثير في أسعار السلع والخدمات أو العرض من والطلب على هذه السلع والخدمات بما يتناسب مع تقلبات دورة النشاط الاقتصادي في البلاد، فضلا عن الدور الهام للضرائب في إعادة توزيع الدخل بين أفراد وشرائح المجتمع بهدف التقليل من حدة الفروقات المعيشية التي يتسبب بها تفاوت مستويات الدخل بينهم^(١٦).

(١٦) د/ عبد الهادي مقبل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصادات الدول الآخذة في النمو مع التطبيق على مصر، رسالة الدكتوراه جامعة طنطا، كلية الحقوق، ١٩٨٨م ص ١٢٩؛ د. محمد عبد السلام، دراسة في مقدمة علم الضريبة، دار المعارف، القاهرة ١٩٦٨م، ص ٩٩؛ (د. محمد الجليلاتي).

Brondolo, John et al. 2008. "Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001-07)". IMF working paper 2008 no 129

وقد بذلت العديد من الدول النامية على مدى العقدين الأخيرين جهوداً حثيثة على مسار الإصلاح الاقتصادي، وذلك بهدف تحسين المناخ الاستثماري، ودعم آليات السوق، وتفعيل دور القطاع الخاص في التنمية، وتحرير النظام المالي، ورفع مستوى المعيشة، وتعزيز النمو الاقتصادي. ويعد الإصلاح المالي أي ترشيد الإنفاق العام وإصلاح النظام الضريبي من أهم محاور الإصلاح الاقتصادي.

وانصببت جهود الإصلاح الضريبي على تنويع وتطوير القاعدة الضريبية وتحسين نظم الإدارة والتحصيل الضريبي وخفض معدلات الضرائب والرسوم الجمركية بما يتوافق مع الالتزامات والمتطلبات الإقليمية والدولية المرتبطة بتحرير وتطوير التجارة الخارجية.

كما تم استحداث أنواع أخرى من ضرائب الاستهلاك، مثل ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات، لتحل وتعوّض التخفيض الذي أدخل على الرسوم والضرائب الجمركية^(١٧).

وكانت بعض الاتجاهات في حقل الإصلاح المالي قد ذهبت إلى حد المطالبة بإلغاء الضريبة على الدخل كلية، وإحلال ضرائب الاستهلاك محلها^(١٨)، إلا أن غالبية التوجهات في هذا الخصوص تميل إلى إصلاحات تعمل على تجنب السلبات المصاحبة لضريبة الدخل^(١٩).

ومن أهم الإصلاحات التي تبنتها بعض الدول النامية في السنوات الأخيرة كان تبسيط أنظمة هذه الضرائب بهدف تخفيض تكلفة الامتثال والتطبيق، حيث تم الاكتفاء بعدد قليل من شرائح الدخل، كما تم خفض معدل الحد الأقصى للضريبة وخاصة بعد أن بينت التجارب العملية أن الارتفاع المفرط في معدلات الضريبة يؤدي إلى تفشي حالات التهرب الضريبي وزيادة تكاليف التحصيل، وقد لا يسهم في المحصلة النهائية في زيادة الإيرادات الفعلية للضريبة.

كما شملت الإصلاحات توسعة القاعدة الضريبية عن طريق تقليل عدد وحجم الإعفاءات الممنوحة، ولمراعاة مبدأ العدالة الاجتماعية انحصر التركيز على رفع حدود الدخل الدنيا التي يبدأ بعدها تطبيق الضرائب.

(١٧) د/المناعي جاسم، رؤى في الإصلاح المالي والضريبي: الاتجاهات الحديثة في الإصلاح المالي والضريبي

<http://downloads.magagroup.com/smc12.doc>.

(18) McLure, C., (1980), the Tax Restructuring Act of 1979: Time for an American Value Added Tax, Public Policy, vol.28. p.73.

(١٩) د/ عمار السيد عبدالباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

كما ظهرت اتجاهات إصلاحية أخرى، مثل إلغاء الضريبة على الدخل المتحصل من حسابات الادخار، ومن عوائد استثمار الأدوات المالية ومراجعة حدود شرائح الدخل سنويا عن طريق ربطها بالتغيير في بعض مؤشرات الدخل، مثل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي^(٢٠).

١. مصادر الإيرادات العامة في دولة الكويت :

اعتمدت الإيرادات العامة في دولة الكويت في النصف الأخير من القرن التاسع عشر بشكل أساسي على ضريبة الدخل المتحقق من الغوص على اللؤلؤ ونسبتها ١٠%، بالإضافة إلى الرسوم الجمركية على الواردات ورسوم الحراسة.

وفي العقد الأول من القرن العشرين أضيفت ضرائب نقل الملكية ورسم إيجار المحلات . وفي عام ١٩٣٠ فرضت ضرائب تصاعدية على الملكية الخاصة، حيث جرى تقسيم السكان إلى أربع شرائح، غير أن صعوبة جبايتها أدت إلى إسقاطها بعد سنة واحدة من فرضها. وفي عام ١٩٣٢ فرضت ضرائب على المحلات التجارية والصناعية والحرفية. وفي الأربعينيات من القرن الماضي فرضت ضريبة موقع يتم حسابها على أساس القدم المربع، وضريبة إنتاج نسبتها ٢% على مواد البناء، ورسوم أخرى على وسائل النقل والمخازن^(٢١). ولم تكن تلك الضرائب، أو معدلاتها ثابتة أو مستقرة؛ إذ كانت عرضة للإلغاء والزيادة، أو الخفض، تبعا لمتطلبات النفقات العامة (British Government Publications)^(٢٢).

وفي الفترة الزمنية اللاحقة لبدء تصدير النفط الخام عام ١٩٤٦، شهدت مصادر الإيرادات العامة للبلاد تحولا جذريا، إذ حل الدخل من النفط محل الضرائب التي الغي معظمها بحلول العام ١٩٥٣^(٢٣). ولكن من الناحية الفنية كان نصيب الدولة من دخل النفط يعد نوعا من الضرائب المستحقة على شركات النفط الأجنبية، وكانت حصة حكومة الكويت ٩٠ سنتا أمريكيا بالإضافة إلى رسم إعفاء ضريبي قدره ٧٥ سنتا مقابل كل طن من النفط الخام يتم إنتاجه.

(20) Gandhi, V.(ed.), (1987), Supply Side Tax Policy, IMF, Washington, p.30.
D.C.http://www.worldwide-tax.com.

(21) د/الجاسم نجا عبد القادر، ١٩٨٠، بلدية الكويت في ٥٠ عاما، منشورات بلدية الكويت، مطبعة الحكومة، ص ٣٠.

(22) British Government Publications, (1941), Notes of the British Political Agent in Kuwait, India Office Library, London.p.9.

(23) (Rose 1950)

ثم عدلت حصتها بإضافة مبالغ أخرى إلى التسعين سنتا مقابل الطن الواحد، بحيث تعادل القيمة الكلية المدفوعة ٥٠% من صافي أرباح الشركة^(٢٤).

وفي عام ١٩٥٥ جرى وضع قانون جديد لضريبة دخل الشركات (مرسوم ضريبة الدخل لعام ١٩٥٥)، خضعت له الشركات الأجنبية العاملة في البلاد، بينما أعفيت الشركات الوطنية. وإجمالاً، ظلت الإيرادات العامة معتمدة طوال العقود الستة الماضية اعتماداً شبه كلي على دخل النفط، الذي يزيد متوسط إسهامه في هذه الإيرادات عن ٩٠%.

ونتيجة للتقلبات الحادة التي تعرضت لها أسعار النفط منذ عقد ثمانينيات القرن الماضي، والظروف الاستثنائية التي مرت بها دولة الكويت آنذاك، وأيضاً خلال العقد الذي تلاه، حيث سجلت الموازنة العامة لدولة الكويت عجزاً متكرراً في عدة أعوام أبان العقدين المذكورين.

واضطرت الدولة إلى تمويل العجز تارة من خلال عملية السحب من الاحتياطي العام، وتارة أخرى عبر الاقتراض من السوق المحلية، مقابل سندات حكومية، أو الاقتراض المباشر من السوق الدولية، كما اضطرت إلى السحب من احتياطي الأجيال القادمة بعد كارثة العام ١٩٩٠.

ونتيجة لتفاقم ظاهرة العجز المالي حينذاك، فقد قدم كل من صندوق النقد والبنك الدوليين حزمة مقترحات بهدف تحقيق الإصلاح المالي^(٢٥) وكان من بين أهم مرتكزاتها الدعوة إلى الإصلاح الضريبي. وكان أبرز الانتقادات في هذا السياق، فضلاً عن غياب الضرائب المباشرة وغير المباشرة من النظام المالي لدولة الكويت، باستثناء قانون ضريبة الدخل لعام ١٩٥٥، يتصل بسقف ذلك القانون الذي يفرض ضريبة عالية نسبتها ٥٥% على دخل ذو أراضية منخفضة نسبياً^(٢٦).

وكانت عدة مبادرات سابقة قد فشلت في وضع قانون جديد للضريبة في الكويت أشهرها تلك التي طرحت عام ١٩٨١، وشكل قانون ١٩٥٥ عائقاً أمام عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد، فضلاً عن سقفه العالي شابه الكثير من القصور، إذ لم يتضمن أية ضرائب على الرواتب والأجور أو رأس المال المنقول أو دخل المهن الحرة.

(24) (Rose 1950)

(25) World Bank 1994.

(٢٦) د/ كناني هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

كما أنه قد خلا من أي تنظيم للطعون الضريبية، أو حدود زمنية لترحيل الخسائر، كما هو شأن الأنظمة الضريبية الأخرى.

وفي ضوء التطورات التي شهدتها الأنظمة المالية في العديد من الدول المجاورة خلال السنوات الأخيرة، أسهم هذا القانون في إيجاد بيئة غير مواتية بل وطاردة للاستثمار الأجنبي في الدولة، كما ترتب على بعض جوانب القصور فيه تعثر اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع دول مهمة للاستثمارات الكويتية^(٢٧). فضلا عن تعارضه بسبب تطبيقه على الشركات الأجنبية فقط مع أحد مبادئ اتفاقيات منظمة التجارة العالمية التي كانت دولة الكويت في مقدمة الدول المؤسسة لها في العام ١٩٩٤ ورغم المقترحات والمشروعات المتعددة لتعديل سقف الضريبة في ذلك القانون، إلا أن خفض ذلك السقف إلى ١٥% لم يتحقق إلا عندما أقره مجلس الأمة في ٢٦ ديسمبر من عام ٢٠٠٧، أي بعد مرور أكثر من نصف قرن على العمل بذلك السقف.

وكانت وزارة المالية قد سعت منذ العام ٢٠٠٣ إلى دراسة عدة بدائل بهدف إيجاد نظام ضريبي متوافق مع المعايير الدولية والتطورات المعاصرة في مجال التشريع الضريبي، وتبنت في العام ٢٠٠٤ عرض المكتب الدولي للتوثيق المالية (ABFD) لتقديم المساعدة الفنية في حقل الإصلاح الضريبي لدولة الكويت، ونتج عن التعاون بين الوزارة والمؤسسة المشار إليها اقتراح مشروع قانون الضريبة الشامل في العام ٢٠٠٦^(٢٨).

ويحدد هذا المشروع معدلا واحدا للضريبة على الدخل المتحقق في دولة الكويت سواء للأفراد أو المؤسسات، وسواء كان مصدر الدخل النشاط الاقتصادي أو رأس المال المنقول أو المرتبات والأجور.

٢. أهمية ضرائب الدخل:

تشكل ضرائب الدخل في الوقت الحاضر، على الرغم من تراجع أهميتها النسبية كمصدر من مصادر الإيرادات العامة في السنوات الأخيرة، المصدر الرئيسي لدخل الحكومات سواء في الدول الصناعية أو النامية، على حد سواء.

(٢٧) د/ كناني هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٥٣؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٦٨.

(٢٨) د/ يحي عبد الغني عبد الموجود، دور الضريبة على القيمة المضافة في إطار السياسة المالية في الدول النامية مع الإشارة لمصر، رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٧م. ص ٤٥؛ مشروع ضريبة الدخل في دولة الكويت إدارة الضريبة، وزارة المالية، ٢٠٠٦.

ولا يخلو من هذه الضرائب سوى عدد محدود من دول العالم، إذ إلى جانب بعض الدول الصغيرة المصدرة للنفط، هناك مناطق واحات الإعفاء الضريبي أو الجناات الضريبية مثل أندورا، وجزر البهامس، وبيرمودا، وجزر الكيمان وموناكو، على سبيل المثال لا الحصر^(٢٩).

وتشمل ضرائب الدخل المعاصرة ثلاثة أنواع رئيسية، هي الضرائب على دخل الأفراد، والضرائب على أرباح الشركات والضرائب على دخول العمل.

وبالمقارنة بين ضرائب الدخل وضرائب الاستهلاك، وهما أشهر نوعين من أنواع الضرائب المعاصرة، فإن ضرائب الدخل تعد أكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية عامة والتوزيعية منها على وجه الخصوص، كما أنها تسبب عادة قدرا أقل من تشوهات الأسعار.

فضلاً عن ذلك، تتسم الضرائب على دخل الأفراد مقارنة بالضرائب على الاستهلاك بأثرها التصاعدي، إذ أنه من الثابت عملياً أن معدل الاستهلاك إلى الدخل يقل بنسبة ملموسة عند مستويات الدخل المرتفعة. لذا فإن فرض ضريبة استهلاك محايدة، أي مستقلة عن معدل الدخل، من شأنه أن يزيد من ثقل العبء الضريبي على فئات الأسر ذات الدخل المتوسطة والمنخفضة، وهذا خلاف ما يحدث في حالة ضريبة الدخل، وخاصة ضريبة الدخل التصاعدية، حيث تشكل هذه الضريبة شبكة أمان اجتماعي، فعندما ينخفض مستوى الدخل بنسبة معينة فإن العبء الضريبي ينخفض بنسبة أكبر من نسبة الانخفاض في الدخل، والعكس صحيح أيضاً، فعندما يرتفع مستوى الدخل بنسبة معينة، فإن العبء الضريبي يزيد بنسبة أكبر من نسبة الارتفاع في الدخل^(٣٠).

ويميل محبذو الضرائب على الاستهلاك إلى النظر إلى الإنفاق الاستهلاكي باعتباره مؤشراً جيداً للقدرة على الدفع، وهو قد يكون كذلك من الناحية النظرية، أما من الجانب العملي، فيكتنفه قدر من القصور، ذلك أن جزءاً لا بأس به من الإنفاق الاستهلاكي إنما يعتمد على التمويل الخارجي أي الاقتراض، وعندما يواجه الأفراد قيود تحد من قدرتهم على الحصول على الائتمان، فإن الدخل يعتبر هو المؤشر الأفضل لتحديد القدرة على الدفع، وبالتالي معياراً أفضل لفرض الضريبة.

(٢٩) د/ كناني هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

(٣٠) د. وائل يوسف خليل، الضريبة على القيمة المضافة في "فلسطين" دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه جامعة طنطا، كلية الحقوق، ٢٠١٨م؛ د. كناني هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

وفي حالات معينة فإن الاستهلاك يعتبر مؤشراً مضملاً للغاية للقدرة على الدفع، وذلك على سبيل المثال في حالة الأسر التي تعيل عدداً كبيراً نسبياً من الأطفال، أو في حالة عمل الأب فقط أو الأم فقط والإنفاق من دخل يغطي بالكاد الحاجات الضرورية للأسرة، أو في حالة وجود شخص مريض يتطلب نفقات استهلاكية كبيرة.

ويقابل هذه النواحي الإيجابية عدد من السلبيات المصاحبة لضرائب الدخل، والتي تتوقف حدتها بطبيعة الحال على طبيعة تصميم هذه الضرائب. فعلى صعيد الضرائب على دخول الأفراد فإنها قد تشجع على الاستهلاك، والبطالة، وتتحيز بالنتيجة ضد العمل والادخار^(٣١).

كما أنها تتحيز ضد العاملين بأجر في القطاعات الإنتاجية المنظمة، مقابل أولئك العاملين لحسابهم الخاص، والعاملين في القطاعات غير المنظمة. أما في ما يختص بضرائب الشركات، فإنها ستؤدي إلى الاعتماد المتزايد لهذه الشركات على التمويل عن طريق الاقتراض بدلاً من استخدام المصادر الذاتية، كما أنها قد تتحيز ضد الشركات الكبيرة التي تحتفظ بحسابات أكثر دقة.

كما أن تحصيل ضرائب الدخل بشكل عام ينطوي على كلفة إدارية عالية لكل من الخزينة ودافعي الضرائب على حد سواء، خاصة عندما يتصف نظام ضريبة الدخل بالتعقيد وتعدد شرائح الدخل المنضوية فيه.

٣. ضريبة الدخل المقترحة في دولة الكويت:

أخذ مشروع قانون ضريبة الدخل الجديد المقترح في دولة الكويت بشقيه ضريبة الدخل الشخصي وضريبة دخل الشركات بمعظم التوجهات الخاصة بإصلاح النظام الضريبي، فهو يتسم بالبساطة والبعد عن التعقيد، ويعتمد على معدل واحد منخفض نسبياً لهذه الضريبة وهو ١٠% ويترتب على نفاذه إلغاء التزامات الشركات تجاه كل من صندوق دعم العمالة الوطنية، ومؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وأية التزامات أخرى ذات صفة ضريبية عامة.

(٣١) د/ عبد المنعم لطفي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية ورقة عمل رقم ١٣، ٢٠١٨م؛ د. هاني الغنيمي، الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة لعلاج أوجه قصور الضريبة على المبيعات، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد ٩٦، ٢٠١٠م؛ د. كناني هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

في الشق المتعلق بدخل الأفراد، يسمح المشروع المقترح لدافع الضريبة بخصم نفقات أعباء عائلية سنوية عالية نسبياً، مما يعني من الناحية العملية عدم وجود أعباء ضريبية أو وجود أعباء اسمية بالنسبة لشرائح الدخل الدنيا والمتوسطة^(٣٢).

وتصل قيمة الأعباء المصرح بخصمها من الدخل الصافي في حالة دافع الضريبة الأعزب إلى ٣٠ ألف دينار كويتي، وفي حالة المتزوج الذي لا يعول أو غير المتزوج الذي يعول شخصاً واحداً إلى ٣٢ ألف دينار كويتي، وفي حالة المتزوج الذي يعول شخصاً واحداً إلى ٣٤ ألف دينار كويتي (المادة ١٩ من مشروع القانون).

ويزداد حد الإعفاء للأعباء العائلية بواقع ١٢٠٠ دينار كويتي لكل شخص في الكفالة بعد ذلك وبحد أقصى سبعة أشخاص، وتتوافق هذه الإعفاءات مع أحد الشروط الأساسية للضريبة، وهو شرط تحقق العدالة في توزيع أعباء تمويل الإنفاق العام على المكلفين بحسب مقدرتهم التكاليفية على تحمل الأعباء^(٣٣).

وفي الشق المتعلق بالشركات، يتسم المشروع بعدم المغالاة في منح الاستثناءات الضريبية من أجل ضمان اتساع القاعدة الضريبية، حيث يشمل كافة أنواع الشركات العاملة في القطاع الخاص، الوطنية منها والأجنبية على حد سواء.

ويسمح المشروع للشركات بخصم كافة المصاريف والتكاليف التي تتكبدها، شريطة أن تكون ضرورية لتحقيق الدخل الإجمالي من النشاط، وأن تكون حقيقية ومدعومة بالمستندات اللازمة، وأن لا ينتج عنها زيادة في قيمة الأصول الثابتة المستخدمة في النشاط.

(٣٢) د/ محمد نور، الضريبة على القيمة المضافة وأثار تطبيقها في السودان، دار الظلال للخدمات، الخرطوم، ٢٠١٦م. ص ٨٨؛ د/ ندى هندية، الضريبة على القيمة المضافة وأثارها الاقتصادية والاجتماعية في سوريا، بحث معد لنيل درجة الدكتوراه في الاقتصاد، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد ٢٠١٥؛ د/ كناني هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

(٣٣) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي هيئة الموسوعة العربية دمشق ٢٠١٧م. ص ٧٧؛ د. عبدالستار عبد الحميد سلمي، الضريبة على القيمة المضافة "ومدى تطبيقها في مصر" دار النهضة العربية ٢٠٠٥م. ص ٤٨؛ د. كناني هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

وتتضمن التكاليف السنوية المشمولة بالخصم قيم المواد الخام والمواد المستهلكة والخدمات المطلوبة لأغراض النشاط، والرواتب والأجور، والضرائب والرسوم والإتاوات، والمبالغ المشابهة المدفوعة إلى حكومة دولة الكويت، باستثناء ضريبة الدخل.

كما تتضمن الخصومات استهلاك الأصول المستخدمة في النشاط، واستهلاكها إضافيا بنسبة ٣٠ بالمائة من قيمة الأصول الثابتة الجديدة المكتسبة والمستخدمه بقصد زيادة وتحسين الإنتاج أو إدخال تقنية متقدمة، وكذلك أقساط الضمان الاجتماعي والتأمين الصحي، والتبرعات التي تؤدي إلى حكومة دولة الكويت أو الهيئات والمؤسسات العامة، إضافة إلى التبرعات والإعانات التي تؤدي إلى الهيئات والمستشفيات والجمعيات الخيرية والاجتماعية الكويتية شريطة ألا يتجاوز الاقتطاع نسبة ١٥ في المائة من الدخل الصافي لدافع الضريبة قبل السماح بهذا الخصم وخصومات مماثلة.

ويشمل الخصم أيضا مخصصات الإجازات، والمبالغ المدفوعة لصناديق الموظفين لأغراض التوفير أو المعاشات التقاعدية، وأقساط التأمين على حياة دافع الضريبة وزوجته وأولاده القصر، والديون المعدومة^(٣٤).

كما يسمح مشروع القانون بخصم المصاريف والخسارة القابلة للتعويض أو التي تم الحصول على تعويض في مقابلها، ولكن لم يتم احتساب مبلغ التعويض ضمن الدخل الإجمالي لدافع الضريبة، وكذلك خصم مصاريف الترفيه والإقامة بالفنادق والمطاعم والعطل ورسوم النوادي والهدايا المقدمة للعملاء بما لا يتجاوز ١ بالمائة من قيمة معاملات دافع الضريبة (المادة ٨ من القانون)^(٣٥).

كما سمح القانون بخصم الخسائر الناتجة عن التصرف بالأوراق المالية والعقارات، شريطة أن يكون الخصم من الأرباح المتحققة من نفس المصدر.

(٣٤) د/ جلال الشافعي، الضريبة على رقم الأعمال تخطيطها، تنظيمها، تقويمها، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٧٣م. ص ٤٦؛ د. رابح رتيب، ضريبة موحدة على الدخل أم ضريبة وحيدة على الإنفاق، بدون سنة نشر، بدون دار نشر. ص ٧٦؛ د. سمير أمين وآخرون العلاقات العربية الأوروبية، مركز البحوث العربية والإفريقية، على موقع كتب عربية، ٢٠٠٢م. د. كنان هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

(٣٥) المرسوم بالقانون رقم ٢ لسنة ٢٠٠٨ بشأن تنظيم ضريبة الدخل الكويتي.

١٣- وأعفى مشروع القانون المقترح دخل قائمة مختارة من الأنشطة الاقتصادية الهامة من الضريبة، وذلك بهدف تشجيع أنشطتها أو منع أي آثار سلبية قد تترتب عليها^(٣٦).

وتتضمن هذه القائمة الأنشطة الزراعية، والمشروعات الصناعية بحد أقصى مدته ٥ سنوات من بداية الإنتاج والـ والأنشطة العلمية والأدبية بما فيها التأليف والترجمة وتوزيعات أرباح الأسهم. كما أعفى مشروع القانون من الضريبة المهن الحرة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ بدء النشاط، بشرط أن يكون دافع الضريبة مسجلاً في الجمعيات أو النقابات المهنية، وأعفى مكافأة نهاية الخدمة عند إنهاء عمل دافع الضريبة بحد أقصى ٣٠ ألف دينار كويتي.

وفي مجال الدخل الناتج عن الأصول العقارية، شمل الإعفاء بالإيجار الناتج عن العقار الجديد لمدة عامين، والدخل المتحقق من العقارات الموقوفة، والعقارات المعفاة من الضريبة بموجب معاهدة أو اتفاقية دولية، والعقارات الموروثة التي يتصرف بها الورثة، أو أحدهم دون أي تغيير يطرأ عليها، والتصرف بالعقار عن طريق وهبه من قبل المالك إلى أحد والديه أو أحد فروعه أو الزوج بشرط أن يتعلق التصرف بعقار واحد أو جزء منه، والتصرف بعقار عن طريق بيعه بشرط أن يتعلق التصرف بعقار واحد أو جزء منه. (المادتين ١٧ و ١٨ من مشروع القانون).

كما أعفى مشروع القانون الدخل الناتج للدولة من أملاكها من القطاعين العام والخاص، ودخل جمعيات النفع العام والمبرات والأندية.

٤. الآثار الاقتصادية للضريبة المقترحة :

(٣٦) د/ سمير أمين وآخرون العلاقات العربية الأوروبية، مركز البحوث العربية والإفريقية، على موقع كتب عربية، ٢٠٠٢م. ص ٥٨؛ د. قاسم محمد شريف، الفحص التحليلي كأداة للحد من التهرب الضريبي في الضريبة العامة على المبيعات في المجال الصناعي، رسالة ماجستير لكلية التجارة جامعة الزقازيق، ١٩٩٨م. ص ٣٥؛ د. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة - النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٤٨؛ د. السيد عبد المولى، المالية العامة - دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٢م. د. جلال الشافعي، الضريبة على رقم الأعمال تخطيطها، تنظيمها، تقويمها، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٧٣م. ص ٤٦؛ د. رابح رتيب، ضريبة موحدة على الدخل أم ضريبة وحيدة على الإنفاق، بدون سنة نشر، بدون دار نشر. ص ٧٦؛ د. سمير أمين وآخرون العلاقات العربية الأوروبية، مركز البحوث العربية والإفريقية، على موقع كتب عربية، ٢٠٠٢م. د. كنان هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

إن من الأهمية بمكان التعرف على مجمل الآثار المتوقعة لتطبيق مشروع قانون الضريبة المقترح، ولكن مهمة كهذه تبدو متشعبة المداخل ومتنوعة الأبعاد، وهي تتطلب ما لا يتسع له المجال في مثل هذه الورقة، ومن ثم يقف هذا الجانب من الورقة عند حدود التعرف على ملامح الآثار والتبعات الاقتصادية المحتملة لتطبيق ذلك القانون في دولة الكويت^(٣٧)

أ- أثر الإعفاءات الضريبية :

تمثل ضريبة الدخل أداة متميزة من أدوات السياسة المالية تمكن الدولة من التأثير إيجابيا، بطريقة فعالة، في عملية توجيه الاستثمار بما يحقق الأهداف التنموية العامة، وذلك من خلال استخدام نظام الإعفاءات الضريبية بهدف تقديم المزايا والمحفزات الضريبية التي من شأنها توجيه التدفقات الاستثمارية إلى أنشطة اقتصادية مختارة تؤثر إيجابيا في رفع معدل النمو الاقتصادي ومعالجة مشكلة البطالة.

وتجدر الإشارة في هذا السياق إلى أن معظم أنظمة وقوانين حفز وتشجيع وتوجيه الاستثمار في الدول النامية تعتمد على آليات الإعفاء من الضرائب بصفة أساسية لضمان التوافق بين الإنفاق الاستثماري الخاص والأهداف التنموية للبلد

يساعد موقف المالية العامة في دولة الكويت، الذي يعتمد على عوائد الصادرات النفطية في تمويل الإيرادات العامة على توفير إمكانية كبيرة للدولة لمنح إعفاءات ضريبية سخية وهادفة بعد تطبيق مشروع القانون المقترح^(٣٨).

وفي هذا الإطار وقياسا على قراءة متأنية لمشروع القانون أعلاه يمكن تسجيل الملاحظات التالية^(٣٩) .

^(٣٧) د/ رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة (دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر)، دار النهضة العربية ٢٠٠٥م. ص ١٤٥.

Callen, Tim; Qu, Haonan, 2015, "Saudi Arabia: Tackling Emerging Economic Challenges To Sustain Growth (A Fiscal Framework to Support Growth and - Manage Dependence on Natural Resource Revenues)", Washington, D. C. : International Monetary Fund, ISBN: 978-1-49838-204

^(٣٨) د/ عبد العزيز على حسن، الإدارة المتميزة للموارد البشرية بلا حدود، المكتبة العصرية ٢٠٠٩م. ص ١١٥.

^(٣٩) د/سمير أمين وآخرون العلاقات العربية الأوروبية، مركز البحوث العربية والإفريقية، على موقع كتب عربية، ٢٠٠٢م. ص ٥٨؛ د. السيد عبد المولى، المالية العامة - دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٢م. د. جلال الشافعي، الضريبة على رقم الأعمال تخطيطها، تنظيمها، تقويمها، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٧٣م. ص ٤٦؛ د. رايح رتيب، ضريبة موحدة على الدخل أم ضريبة وحيدة على الإنفاق، بدون سنة نشر، بدون دار نشر. ص ٧٦؛ د. سمير أمين وآخرون العلاقات العربية الأوروبية، مركز البحوث العربية والإفريقية، على موقع كتب عربية، ٢٠٠٢م. د. كناني هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع

١. قطاعات الإنتاج السلعي :

اتجه مشروع القانون إلى إعفاء قطاعات الإنتاج السلعي (الزراعة والصناعة) من الضريبة بشكل مطلق في حالة الزراعة ولمدة ٥ سنوات من تاريخ البدء بالنشاط في حالة الصناعة، نظرا لأهمية هذين القطاعين بالنسبة للاقتصاد الكويتي، حيث يشكلان خيارين رئيسيين ضمن الخيارات المتاحة لتتويع مصادر الدخل في الدولة، فضلا عن خصوصية كل منهما في الحالة الكويتية^(٤٠).

فالنشاط الزراعي يكتسب أهميته لدوره الاستراتيجي في توفير الأمن الغذائي للدولة، فضلا عن حاجته الماسة للتشجيع والدعم في ظل الكم الكبير من المعوقات الطبيعية والبيئية التي يفرضها واقع المناخ والجغرافيا.

أما النشاط الصناعي الذي يتسم بقدرته على تحقيق قيم مضافة عالية لا تماثلها أي من القيم المضافة المحققة في قطاعات أخرى في الاقتصاد الوطني، فيعد من أهم الخيارات التنموية للدولة خاصة إذا ما اعتمدت مشروعاته على استغلال منتجات الثروة النفطية^(٤١).

ويلاحظ ان حصر الإعفاء الضريبي لهذا النشاط بسنوات خمس فقط لا يتناسب مع هذه الأهمية، وقد يكون من الأفضل منح الصلاحيات للجهة المختصة بتحديد المشروعات الصناعية التي تخدم أهدافا تنموية رئيسية، ليشملها الإعفاء لأجل طويلة أو دونما تحديد لسقف زمني^(٤٢).

٢. المهن الحرة:

الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

(٤٠) د/ عبد الله الصعدي، الادخار والنمو الاقتصادي، دار النهضة العربية، ١٩٨٩م. ص ١٢٣.

(٤١) د/جلال الشافعي، الضريبة على رقم الأعمال تخطيطها، تنظيمها، تقويمها، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٧٣م. ص ٤٦؛ د. رابح رتيب، ضريبة موحدة على الدخل أم ضريبة وحيدة على الإنفاق، بدون سنة نشر، بدون دار نشر. ص ٧٦؛ د. سمير أمين وآخرون العلاقات العربية الأوروبية، مركز البحوث العربية والإفريقية، على موقع كتب عربية، ٢٠٠٢م. د. كناني هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠.

(٤٢) د/ السعيد محفوظ أحمد القاضي، استخدام أسلوب القيمة المضافة كأساس لتطوير الضريبة العامة على المبيعات في مصر، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة جامعة الزقازيق، ٢٠٠١م. ص ١١٧.

جاء المشروع متسقا في إعفائه لدخل المهن الحرة مع التوجه التنموي المعلن بتشجيع الحرف والمشروعات الصغيرة، باعتبارها بدائل متاحة أمام القادمين الجدد من المواطنين إلى سوق العمل، وهو يوفر بذلك دعما إضافيا لهذه المشروعات إلى جانب التمويل الميسر الذي توفره أكثر من جهة تمويلية عامة.

٣. الإنتاج العلمي والأدبي :

يمثل إعفاء المشروع لدخل الإنتاج العلمي والأدبي، المتمثل في أعمال التأليف وترجمة الكتب وكتابة المقالات بمختلف أنواعها من الضريبة، اهتماما نوعيا بدور الأنشطة العلمية والأدبية في تقدم المجتمعات وتطورها، وهو متوافق مع ما درجت عليه الكويت من إعفاء للمطبوعات في نظامها الجمركي.

٤. الأوراق المالية:

إن إعفاء توزيعات الأرباح والدخل على اختلاف أنواعه الناشئ عن ملكية الحصص في الشركات المساهمة في حال كانت الأرباح الموزعة جزءا من أرباح إجمالية خاضعة للضريبة أو موزعة من قبل شخصية اعتبارية دخلها معفي من الضريبة، يدل على الاهتمام بعدم المساس بالدور الحيوي الذي تلعبه الأوراق المالية في تمويل أنشطة الشركات المساهمة، والحرص على توزيع ملكية وعوائد الأصول المحلية على أكبر عدد ممكن من الأفراد^(٤٣).

٥. دخل العقارات :

الاهتمام بالقطاع العقاري، وهو احد القطاعات الحيوية في الكويت، اقتصر على إعفاءات محدودة بالنسبة لتداول العقار السكني فحسب، على النحو الذي ورد تفصيله في الجزء السابق أعلاه، وقد يؤثر غياب الإعفاءات المجزية في هذا القطاع سلبا على حركة البناء والعمران التجاري والاستثماري^(٤٤). كما أن إعفاء الإيجار الناتج عن العقار لمدة عامين فقط من تاريخ انتهاء بنائه قد يدفع ملاك العقارات إلى زيادة معدلات الإيجار منذ بداية استغلال العقار، وقد ينتج عن ذلك ارتفاع ملموس في المعدل العام للأسعار، خاصة وأن تكلفة السكن تمثل النصيب الأكبر من تكلفة المعيشة في الكويت^(٤٥).

(٤٣) د/محاسب مبروك محمد نصير مدير فحص بمصلحة الضرائب المصرية أسس محاسبة الضريبة على القيمة المضافة بالتطبيق على القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، الدار الجامعية، ٢٠١٦م. ص ٩٩.

(٤٤) د/ سمير أمين وآخرون العلاقات العربية الأوروبية، مركز البحوث العربية والإفريقية، على موقع كتب عربية، ٢٠٠٢م. د. كناني هاني، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٩م. ص ١٣٠؛ د/ عمار السيد عبد الباسط، أثر الضريبة على المبيعات على القوة الادخارية في الاقتصاد، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية ٢٠١١م. ص ٤٧.

(٤٥) د/ الجاسم نجاته عبد القادر، ١٩٨٠، بلدية الكويت في ٥٠ عاما، مرجع سابق، ص ٢٣.

المطلب الثاني

الأثر الانكماشى للضريبة

في حين تمثل بعض الإعفاءات التي وردت في مشروع قانون الضريبة المقترح أداة تنمية مطلوبة، فإن الخشية من أن تشكل هذه الضريبة أداة انكماشية في الاقتصاد الوطني، تظل قائمة إذا لم تتوجه الحكومة إلى استخدام موارد هذه الضريبة في تعزيز الإنفاق الاستثماري^(٤٦).

وكانت نتائج الدراسة الاستشارية لفريق المكتب الدولي للتوثيق المالية قد أكدت على أهمية توجيه موارد الضريبة لتعزيز هذا النوع من الإنفاق، لما لذلك من أثر مرغوب بهدف الحد من الأثر السلبي المحتمل لضريبة الدخل على الطلب الاستهلاكي الخاص.

ومن شأن الإنفاق الحكومي لموارد الضريبة أن يقلل من الأثر الانكماشى المحتمل لهذه الضريبة، خاصة وأن أثر الزيادة في الإنفاق الحكومي الناتجة عن إيرادات الضريبة سيكون أقوى من الأثر السلبي للضريبة سواء على الاستهلاك أو الادخار أو الاستثمار، إذ من المعروف أن قوة مضاعف الضريبة هي أصلاً، وبدون حزمة الإعفاءات المشار إليها أعلاه، أقل من قيمة مضاعف الإنفاق.

وإضافة إلى ذلك، فإنه لا ينبغي إغفال الأثر الإيجابي لمشروع القانون المعني على صعيد تشجيع المستثمر الأجنبي على دخول السوق الكويتية، بما يفوق أي أثر انكماشى متوقع على مستوى الاستثمار المحلي، وقد تحفز الاستثمارات الأجنبية بما تعود به من فوائد على الاقتصاد الوطني من خلال تيسير عملية الوصول إلى التقنيات ووسائل الإنتاج والمعارف المتطورة، رأس المال المحلي على زيادة الإنفاق عوضاً عن خفضه.

المبحث الثاني

إشكاليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الكويت

تمهيد وتقسيم :

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، قد يواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة ما بعض المشكلات

(٤٦) د/ زكريا بيومي، إصلاح الإدارة الضريبة أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار، دراسة تحليلية مقارنة، المؤتمر الضريبي الثامن مصلحة الضرائب المصرية، ١٩٩٦م. ص ٢٧.

والصعوبات، وتختلف هذه المشكلات من حيث طبيعتها وعددها من دولة إلى أخرى؛ لأن كل دولة تختلف عن الدول الأخرى في ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية^(٤٧).

(٤٧) د/ مرتضى محمد صلاح الدين، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، المجلد ١٠٦، العدد ٥٢٠، أكتوبر ٢٠١٥، ص ٤٤٦.

بغض النظر عن النظام يتم دفع ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات من قبل المستهلك في نقطة البيع. الفرق من وجهة نظر المستهلك هو أن ضريبة القيمة المضافة غير مرئية في نقطة البيع. إذا كان سعر السلعة ٥ يورو يدفع الفرد ٥ يورو. مع ضريبة المبيعات بالنسبة لعنصر بسعر ٥ دولارات يمكن للمستهلك دفع ٥,٢٥ دولار مع ضريبة المبيعات الإضافية البالغة ٠,٢٥ دولار المرئية للمستهلك في وقت البيع. هذا هو واحد من الاختلافات الرئيسية بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات. ويزعم أن ضريبة القيمة المضافة تتجنب التأثير المتسلسل لضريبة المبيعات بفرض ضريبة على القيمة المضافة فقط في كل مرحلة من مراحل الإنتاج. ومع ذلك فإنه يخفي فقط تأثير التتالي ولا يتجنبه - لا يزال على المستهلك دفع ضريبة القيمة المضافة على كل ذلك ويحتفظ البائع بجزء من ضريبة القيمة المضافة المجمعة التي توازن ما دفعه البائع بالفعل في ضريبة القيمة المضافة. إنه عدم وضوح الضريبة التي زادت من شعبيتها بين الحكومات.

مع ٤٥ ولاية أمريكية ومقاطعة كولومبيا باستخدام ضريبة المبيعات هناك العديد من الاختلافات في تنفيذ ضريبة المبيعات في الولايات المتحدة. بعض الدول تستثني العناصر مثل الطعام أو الملابس أو تخفض أسعارها. وهكذا يمكن أن تجد الشركة المصنعة لنوع من القماش أن منتجها قد أدمج في عنصر من الملابس أو في قطعة قماش يمكن أن تخضع في الممارسة لمعدلات مختلفة من ضريبة المبيعات أو حتى إذا تم استخدام قطعة القماش من نفس الشركة المصنعة لإنشاء نفس البند النهائي يمكن بيعها في ولايات مختلفة وتخضع لمعدلات ضريبة المبيعات المختلفة.

من حيث المبدأ تنطبق ضريبة القيمة المضافة على جميع مبيعات السلع والخدمات ويرجع ذلك جزئياً إلى أنه ليس معروفاً عن المنتج النهائي. يتم تقييم ضريبة القيمة المضافة وتجميعها على قيمة السلع أو الخدمات التي تم تقديمها في كل مرة يتم فيها إجراء معاملة (بيع / شراء). يتقاضى البائع ضريبة القيمة المضافة على المشتري ويدفع البائع هذه الضريبة على القيمة المضافة إلى الحكومة. ومع ذلك إذا لم يكن المشترون هم المستخدمون النهائيين ولكن السلع أو الخدمات المشتراة هي تكاليف لأعمالهم يمكن خصم الضريبة التي دفعوها مقابل هذه المشتريات من الضريبة التي يفرضونها على عملائهم. الحكومة تستلم الفرق فقط. وبعبارة أخرى يتم دفع ضريبة على هامش الربح الإجمالي لكل معاملة من قبل كل مشارك في سلسلة المبيعات.

في العديد من البلدان النامية مثل الهند تعتبر ضرائب المبيعات مصادر رئيسية للإيرادات حيث أن ارتفاع معدلات البطالة وانخفاض دخل الفرد يجعل مصادر الدخل الأخرى غير كافية. ومع ذلك هناك معارضة قوية لتحويل العديد من الحكومات دون الوطنية إلى ضريبة القيمة المضافة حيث يؤدي التحويل إلى انخفاض إجمالي في الإيرادات التي تجمعها بالإضافة إلى بعض الاستقلالية.

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،

من حيث المبدأ يتم فرض ضريبة المبيعات فقط في نقطة البيع للمستهلك. في الممارسة العملية في بعض الولايات الأمريكية يتم فرضها في بعض الأحيان على مراحل مختلفة أثناء عملية الإنتاج. تحدد الدول التي تجمع ضريبة المبيعات من هو المستهلك. بشكل عام كل شخص هو المستهلك ويخضع لضريبة المبيعات ما لم يثبت الشخص أو الشركة أنها غير خاضعة للضريبة لأنها مسجلة.

تتطلب ضريبة القيمة المضافة إجراء محاسبة إضافية من قبل هؤلاء في وسط سلسلة التوريد لضمان جمع ضريبة القيمة المضافة بشكل صحيح. ومع ذلك في حين أن هذا صحيح يركز فقط على جمع ضرائب الاستهلاك بشكل عام فإن جميع الشركات الأمريكية التي تتاجر في البورصات توفر نفس المستوى من المحاسبة على أي حال للمنظمين الحكوميين وتحتاج إلى القيام بذلك من أجل خصم نفقاتها بما في ذلك ضرائب المبيعات المدفوعة من ضريبة دخل الشركات. لذا هذا الاختلاف ليس كبيراً بقدر ما يمكن التفكير فيه في البداية.

تحتوي كل من ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة على مشكلات مرتبطة بالمعاملات عبر الحدود. عندما يكون المشتري في ولاية ضريبية مختلفة عن البائع هناك حاجة إلى طريقة لتحديد معدلات التحصيل المناسبة وتخصيص الضرائب. في الولايات المتحدة كان هذا صحيحاً قبل الإنترنت مع مبيعات الطلبات بالبريد. الإنترنت قام بتعقيد القضية. قد يعيش المشتري في ولاية واحدة ويكون جسدياً في دولة أخرى في وقت البيع ويطلب الشحن إلى دولة ثالثة. يمكن تسجيل البائع في ولاية واحدة ولكن يكون له منافذ شحن في ولايات أخرى. وبينما يجمع البائع الضريبة على الدولة يحتاج البائع إلى علاقة مع سلطات فرض الضرائب الحكومية لدفع الضريبة. لفترة من الزمن في الولايات المتحدة كان سوق الإنترنت محمياً من الضرائب بموجب القانون الفيدرالي - وهي حماية لم تعد موجودة. كانت هذه سياسة متعمدة تهدف إلى تنمية سوق الإنترنت الناشئة في ذلك الوقت. ونظراً لأن ضرائب المبيعات تكون مرئية في نقطة البيع للمستهلكين فقد يستخدم الأشخاص طرقاً قانونية أو غير قانونية لتجنب نشاط المبيعات (مثل الشراء عبر الإنترنت أو التظاهر بأنهم شركة أو الشراء بسعر الجملة أو شراء المنتجات من خلال صاحب العمل وما إلى ذلك). ومع ذلك فقد تم إغلاق معظم هذه «الثقوب الحزونية» في الولايات المتحدة حيث يتم تحصيل ضرائب المبيعات بشكل روتيني عبر الإنترنت وفي منافذ البيع بالجملة الرئيسية. اعتماداً على الدولة يمكن تطبيق ضريبة المبيعات في عدة نقاط في عملية الإنتاج.

يمكن تطبيق ضريبة القيمة المضافة من حيث المبدأ بطريقة أكثر عدالة في المعاملات عبر الحدود. يتم فرض ضريبة على القيمة المضافة في فرنسا حتى إذا تم بيع المنتج لمزيد من الإنتاج في إسبانيا والتي يمكن أن تفرض ضريبة على القيمة المضافة في إسبانيا. ومع ذلك أدت ضريبة القيمة المضافة عبر الحدود إلى مستويات كبيرة من عمليات احتيال ضريبة القيمة المضافة حيث يتم جمع ضريبة القيمة المضافة للمبيعات إلى بلد آخر واحتفظت بها الشركة والتي أخفقت في الإبلاغ عن مجموعة ضريبة القيمة المضافة. تعد احتيالات ضريبة القيمة المضافة عبر الحدود مشكلة كبيرة في الاتحاد الأوروبي والسبب الرئيسي في إنشاء مكتب المدعي العام الأوروبي.

فإن انخفاض أسعار النفط فرض واقعا 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 ٥% في كل دول المجلس^(٤٨).

ومنذ أن وقعت دولة الكويت في ٢٧ نوفمبر ٢٠١٦ على اتفاقية فرض ضريبة القيمة المضافة على توريد السلع والخدمات، بمعدل قياسي بنسبة ٥%، مازال الجدل قائما 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 أثارت 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، وسوف نتناول هذا المبحث من خلال المطالب التالية :

المطلب الأول : زيادة أسعار السلع والخدمات.

المطلب الثاني: ندرة الإمكانيات الفنية والإدارية.

المطلب الثالث: قلة الوعي الضريبي في دولة الكويت.

المطلب الأول

زيادة 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 يذكر في المجتمع الكويتي، وذلك لسببين: الأول يتمثل في انخفاض سعر الضريبة على القيمة المضافة (٥%)، والآخر إعفاء السلع والخدمات الضرورية.

١. إعفاء السلع والخدمات الضرورية من الخضوع لضريبة القيمة المضافة:

(٤٨) جرائم التهرب من ضريبة المبيعات وفقاً لأحكام القانون ٩١/١١، والقانون ١٧/٢٠٠١م دار النهضة العربية القاهرة،

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^(٤٩)، فهي ليست ضريبة نوعية تُفرض على بعض السلع أو الخدمات دون البعض الآخر، والاستثناء من الخضوع للضريبة هو الإعفاء، والإعفاء نوعان، الأول: الإعفاء مع خصم الضريبة السابق سدادها (taux zero/ zero rating)، أما الآخر: فهو الإعفاء من دون خصم الضريبة السابق سدادها، والإعفاء مع الخصم تمنحه جميع الدول للتصدير، تطبيقاً لدولة الوجهة أو المقصد^(٥٠)، 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^(٥١).

١. انخفاض سعر ضريبة القيمة المضافة التي ستطبق في الكويت:

نصت المادة (٢٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أنه: «... ١- تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها ٥% من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد

(٤٩) د/خالد عبد العليم السيد عوض، مرجع سابق، ص ١٦.

Crandall, W. and Bodin, J. P. 2005. "Revenue Administration Reform in Middle Eastern Countries, 1994-2004.

(٥٠) مبدأ الوجهة أو المقصد (Destination Principle)، هو المبدأ المأخوذ 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 تُسدد الضريبة للبلد المنتج للسلعة، وبالمعدل المطبق في ذلك البلد، وليس للبلد المستهلك لها، ولا بالمعدل المطبق فيه.

(٥١) 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 أدت 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.

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 ٥ %^(٥٢).

وبمقارنة سعر الضريبة على القيمة المضافة فيما بين مجموعة من دول العالم، نجد أن الجدول رقم ٥ يشير إلى أقل سعر للضريبة على القيمة المضافة يتراوح بين ٣ إلى ٥ %، وذلك في دول شرق آسيا ومنطقة الباسفيك، تليها أمريكا حيث تقل عن ٧,٥ % لأعلى الولايات الأمريكية، في حين تبلغ الضريبة أعلاها في الدول الأوروبية، حيث تتراوح بين ٢٠ % و ٢٥ %، وفي بعض الدول مثل روسيا فتبلغ ١٨ %، وتصل إلى ٢٠ % في المغرب، وإلى ١٦ % في الأردن، وتعتدل الضريبة في كل من: اليابان، وكوريا لتبلغ ٨ % و ١٠ % على الترتيب، وأقلها بين الدول المجاورة تقريباً في إيران إذ تبلغ ٦ % فقط.

أما القول بأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت سيجتريب 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^(٥٣)، أو هو عبارة عن ارتفاع مستمر ومؤثر في المستوى العام للأسعار؛ وبالتالي فإن الزيادة المؤقتة

^(٥٢) د/صابر يونس صالح، مرجع سابق، ص ٨٦.

^(٥٣) 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. قيود ضريبة القيمة المضافة.

تحليل العرض والطلب في السوق الخاضع للضريبة.

ضريبة القيمة المضافة مثل معظم الضرائب تشوه ما كان سيحدث بدونها. لأن سعر شخص ما يرتفع وتنخفض كمية السلع المتداولة. في المقابل بعض الناس أسوأ حالاً بسبب أن الحكومة أصبحت أفضل حالاً من دخل الضرائب. أي أنه يتم فقدان المزيد بسبب تحويلات العرض والطلب مما هو مكتسب في الضرائب. هذا هو المعروف باسم خسارة فادحة. إذا كان الدخل الذي يفقده الاقتصاد أكبر من دخل الحكومة فإن الضريبة غير فعالة. وتجدر الإشارة إلى أن ضريبة القيمة المضافة وعدم ضريبة القيمة المضافة ليهما نفس الآثار على نموذج الاقتصاد الجزئي.

قد لا يكون إجمالي دخل الحكومة (الإيرادات الضريبية) خسارة فادحة إذا تم استخدام الإيرادات الضريبية للإنفاق الإنتاجي أو كانت له آثار خارجية إيجابية - بعبارة أخرى قد تفعل الحكومات أكثر من مجرد استهلاك الدخل الضريبي. في الوقت الذي تحدث فيه التشوهات فإن ضرائب الاستهلاك مثل ضريبة القيمة المضافة تعتبر في الغالب متفوقة لأنها تشوه الحوافز

لا تعتبر تضخما، ولا شك أن نسبة ال ٥% 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.

- ولا تنظر الضريبة على القيمة المضافة - باعتبارها إحدى الضرائب غير المباشرة إلى ظروف المكلفين بها^(٥٤)، 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:-

السلع والخدمات المعفاة من الضريبة:

الأصل - كما ذكرنا^(٥٥) - أن تخضع كافة السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة، إلا أنه استثناء من ذلك تقررت عدة إعفاءات لمجموعات محددة، منها، ما يكون لاعتبارات اقتصادية^(٥٦) أو اجتماعية، ومن أهمها:

على الاستثمار والحفظ والعمل بأقل من معظم أنواع الضرائب الأخرى - وبعبارة أخرى فإن ضريبة القيمة المضافة لا تشجع الاستهلاك أكثر من الإنتاج.

^(٥٤) 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 ٣٩٩، يناير ١٩٨٥، ص ٧-٨.

^(٥٥) 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، كالبنور، 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، فالمزارعون وإن كانوا معفيين من الضريبة على القيمة المضافة، ومن ثمّ 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 ٣٠٢؛ شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٢٩.

^(٥٦) المادة (١/٣٦) من الاتفاقية الموحدة للقيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

- السلع الرأسمالية، والعقارات، والأسهم، والسندات، وذلك لأن الضريبة في الغالب تُفرض على السلع الاستهلاكية.
- السلع الضرورية كالحبز، 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 الازدواج الضريبي.
- بعض الإنتاج العلمي والأدبي للنهوض بالثقافة العلمية والأدبية.
- أ- 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 ثم فإن 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.
- صغار التجار والصناع الذين لا يحققون أرقام أعمال معينة، والغرض من ذلك هو تفادي مشقة فحص ومراجعة آلاف القرارات 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^(٥٧)، 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، كما يجوز للدول الأعضاء أن تختار تطبيق الضريبة الصفرية، أو أن تعفي القطاعات التالية^(٥٨): التعليم، والرعاية الطبية، والعقارات، والنقل المحلي.

(٥٧) المادة (١/٣٦) من الاتفاقية الموحدة للقيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(٥٨) المادة ١/٢٩ من الاتفاقية الموحدة.

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

- سلع الأغذية الأساسية (تتم المصادقة على قائمة مشتركة عبر كافة دول مجلس التعاون)^(٥٩).
- الأدوية والتوريدات الطبية (يتم تحديد قائمة مشتركة من قبل لجنة وزراء الصحة)^(٦٠).
- قطاع النفط (وفقاً لتقدير كل من الدول الأعضاء)^(٦١).
- النقل الدولي والنقل ما بين دول المجلس^(٦٢).
- وسائل النقل (وفقاً لتقدير كل من الدول الأعضاء)^(٦٣).
- التوريد خارج نطاق دول المجلس (التصدير)^(٦٤).
- توريد الذهب والفضة والبلاتين للأغراض الاستثمارية^(٦٥).

المطلب الثاني

ندرة في الإمكانيات الفنية والإدارية

في 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 - وبجاح ملفت للنظر - في كل من المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات العربية المتحدة؟.

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

(٥٩) المادة ٣١/أولاً من الاتفاقية الموحدة.

(٦٠) المادة ٣١/ثانياً من الاتفاقية الموحدة.

(٦١) المادة ٢٩/٢ من الاتفاقية الموحدة.

(٦٢) المادة ٣٢ من الاتفاقية الموحدة.

(٦٣) المادة (٣٣) من الاتفاقية الموحدة.

(٦٤) المادة (٣٤) من الاتفاقية الموحدة.

(٦٥) المادة (٣٥) من الاتفاقية الموحدة.

تهاون في تطبيق هذا التشريع، ولا تعسف في استعمال سلطاتها تجاه المخاطبين بأحكامه^(٦٦) 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 صارت الإمارات نموذجاً يحتذى في مجال الإدارة الضريبية النموذجية، وكذلك الحال في كل من المملكة العربية السعودية ومملكة البحرين^(٦٧).

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، وجعلها 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.

^(٦٦) الموقع الإلكتروني لجريدة الأنباء الكويتية، تقرير حول ندوة: رقمنة الضرائب والإدارة الضريبية والتخطيط الفعال للثروة العائلية، تصريحات «ألوك 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>.

^(٦٧) الموقع الإلكتروني لجريدة الأنباء الكويتية، تقرير حول ندوة: رقمنة الضرائب والإدارة الضريبية والتخطيط الفعال للثروة العائلية، تصريحات «ألوك 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>.

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.

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.

أضف إلى ذلك أن رقمنة قطاع الضريبة تعد حلا ناجعا 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 أشخاصا إضافيين للقيام بها، وهو ما يعني وفرا في نفقات التعيينات الجديدة^(٦٨)، 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 كشافاً أسهل لحالات عدم الامتثال الضريبي.

المطلب الثالث

قلة الوعي الضريبي في دولة الكويت

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

^(٦٨) الموقع الإلكتروني لجريدة الأنباء الكويتية، تقرير حول ندوة: رقمنة الضرائب والإدارة الضريبية والتخطيط الفعال للثروة العائلية، تصريحات «ألوك شوك» مسؤول الخدمات الاستشارية الضريبية بالقطاع الحكومي والعام بمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، الشريك في «آرنست آند يونغ- الكويت».

يعد 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، يبصر الممولين بالتشريع الضريبي وأهميته وإجراءاته، والعقوبات التي قد يتعرض لها المخالف لأحكامه.

ولا يمكن لجهود الإصلاح الضريبي أن تؤتي ثمارها إذا لم يلتزم الممولون بأحكام القانون الضريبي، ولوائحته التنفيذية، والتعليمات الصادرة عن مصلحة الضرائب في مجال الفحص الضريبي (Tax Audit)^(٦٩)، على سبيل المثال إمساك 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.

لقد اتبعت دولة الكويت منذ ظهور النفط نهجاً مالياً اعتمد على الإنفاق العام لتوفير العيش الكريم للمواطن الكويتي والارتفاع بمستوى معيشته، ويكاد المواطن العادي - في مجتمع الوفرة النفطية - وعلى مدار السبعين عاماً الماضية لا يدفع ضرائب تذكر، 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^(٧٠).

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

(٦٩) 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 ١٩٩٥، ص ٣٧٨.

(٧٠) 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 ٢٧ فبراير ٢٠١٤، ص ٩.

الدولة^(٧١)، 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^(٧٢)، 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 كُتيب - 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، وحسن استخدام المال العام في تدعيم ثقة الممول في الإدارة الضريبية.

كذلك فإن من وسائل تدعيم وتنمية الوعي الضريبي لدى الممولين، أن تعمل الإدارة الضريبية على ترسيخ فكرة أن الممول شريك في العملية الضريبية، وأن تحرص على فتح مجال للحوار المجتمعي للقوانين الضريبية، سواء التي تُقرض لأول مرة، أو التي يتم تعديل بعض أحكامها، وأن تهتم الإدارة الضريبية بآراء 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.

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^(٧٣)، أو تُعدل من التزام قائم، مع تقرير حق الممول في الحصول على المعاونة المناسبة من الإدارة المختصة.

(٧١) 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 ١٩٩٧، ص ٥٥.

(٧٢) د/عماد محمد السنباطي، مرجع سابق، ص ١٠.

(٧٣) مشار إليه لدى: د/رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٨٤. زيادة النمو والضغط على حكومات دول مجلس التعاون الخليجي لتوفير البنية التحتية لدعم المراكز الحضرية المتنامية شعرت الدول الأعضاء في مجلس التعاون الخليجي والتي تشكل مجتمعة مجلس التعاون الخليجي بالحاجة إلى إدخال نظام ضريبي في المنطقة.

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^(٧٤)، ويجب أن يتم هذا التشاور على المستويين الرسمي وغير الرسمي.

الخاتمة

استهدفت الدراسة الجوانب المهمة التي تحيط بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الكويت وتوضيح ضروريات تطبيقها، لما لها من آثار إيجابية على الاقتصاد الكلي والوقوف على بعض الإشكاليات التي تواجهها بعد التطبيق، ومحاولة التغلب عليها، وإثبات أن هذه الضريبة لا تؤثر سلباً على الإيرادات العامة للدولة أو الأسعار .

وتبين أن التطبيق العملي لقانون الضريبة العامة على المبيعات أظهر العديد من المشكلات التطبيقية التي لم تتجح في علاجها كثرة التعديلات التي أجريت عليه، فصدر قانون بإلغاء الضريبة على المبيعات، وطبق

(٧٤) 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 ٢٠١٥، ص ٢٢. ومن هنا، بدأت دول مجلس التعاون الخليجي العمل على تطبيق ضريبة القيمة المضافة باعتبارها واحدة من أهم الموارد التي تزيد الإيرادات العامة للدولة بشكل مستدام، بعيداً عن التذبذب الكبير في أسعار النفط. وقد احتلت الضرائب بشكل عام، مركزاً مميزاً في الدراسات المحاسبية والمالية فالضريبة كانت، ولاتزال الوسيلة الرئيسية والمهمة التي تحقق أهداف الدولة، ليس فقط على اعتبارها إحدى المصادر السياسية للتمويل. وإنما وسيلة فاعلة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

وفي الوقت الحاضر باتت ضريبة القيمة المضافة أمراً واقعياً فرض على المجتمع الكويتي دون أن تفرض الضريبة بشكل عام على قطاعات ومؤسسات الدولة، وأن تطبيقها كان من المفترض أن يدخل حيز التنفيذ نهاية عام ٢٠١٨، كما فرض الاستعداد تطبيق القانون في غالبية دول الخليج ومن ضمنهم الكويت.

حيث بدأت الإمارات والسعودية في عام ٢٠١٨ بتطبيق ضريبة القيمة المضافة نسبتها ٥ % على مجموعة من السلع والخدمات في خطوة تهدف لزيادة إيرادات ميزانية الدولتين بعد هبوط أسعار النفط حيث التزموا بقرار مجلس التعاون الخليجي في شأن تطبيق الضريبة.

ويشير البحث إلى أن نظام الضريبة على القيمة المضافة بات ضرورة ملحة لمواكبة الانفتاح على العالم الخارجي بصفة عامة، ولشروع هذا النظام في كثير من دول العالم، وملاحقة التطورات والإصلاحات المستخدمة للمنظومة الضريبية في الكويت بصفة خاصة، حيث يفرض التكامل والتنسيق بين أنواع الضرائب المطبقة حالياً لم يتسم من شموليتها في التطبيق على كافة السلع وكافة الخدمات.

بدلاً منه قانون الضريبة على القيمة المضافة، وفي هذا الإطار يأتي هذا البحث لبيان الدور الذي يمكن أن تلعبه هذه الضريبة في تحقيق أهداف الاقتصاد المصري، من خلال معالجتها لبعض المشاكل الاقتصادية.

فتناولت الدراسة المبررات التي دعت لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وكذلك التحديات التي يمكن أن تعوق هذا التطبيق وخاصة في بدايته، والواقع والمأمول من تطبيق هذه الضريبة في المستقبل، والذي يمكن أن تضيفه هذه الضريبة للاقتصاد، وفي نهاية هذا البحث توصلت الي مجموعة من النتائج والتوصيات، نبرزها فيما يلي :-

أولاً : نتائج البحث،

انتهت هذه الدراسة إلى عدة نتائج مهمة تقوم بها الضريبة على القيمة المضافة منها أنها:

١. تعمل الضريبة على القيمة المضافة على توزيع عبء الضريبة على المراحل المختلفة لتداول السلعة توزيعاً عادلاً، حيث لا تتحمل مرحلة واحدة فقط قيمة الضريبة بأكملها، مما يعد ذلك توزيعاً عادلاً تقوم به هذه الضريبة.
٢. تساعد الضريبة على القيمة المضافة الإدارة الضريبية في إحكام الرقابة والتضييق من فرص التهرب الضريبي، لأن كل مسجل يهتم بنفسه بقيام المسجل السابق له بسداد الضريبة، حتى يتسنى له خصم الضريبة السابق سدادها من الضريبة الواجبة عليه.
٣. تعد الضريبة على القيمة المضافة مورداً هاماً وضحماً للخزانة العامة للدولة، نظراً لما ترتب من زيادة كبيرة في الحصيلة الضريبية في الفترة السابقة.
٤. تساعد الضريبة على القيمة المضافة على تخفيض الاستهلاك وترشيده بسبب أنها ضريبة عامة على الاستهلاك، تؤثر بشكل كبير على القوة الشرائية للنقود ولأسيما أن معظم الزيادات في الدخل التي تنتج عن التنمية الاقتصادية لتحقيق لصالح الفئات ذات الدخل الحدي المرتفع للاستهلاك والتي لا تتأثر بالضرائب المباشرة بالقدر الكافي.
٥. تعمل الضريبة على القيمة المضافة على تلافي الازدواج الضريبي، حيث أنها تسمح بخصم ما سبق سداده على مدخلات المسجل في العملية الإنتاجية عند إعادة بيع المنتجات، وذلك لأنها تفرض على القيمة المضافة، وبذلك فإنها لا تعمل على عرقلة النشاط الاقتصادي الإنتاجي والتوزيعي .
٦. تهدف الضريبة على القيمة المضافة إلى تشجيع الاستثمار وتوجيهه، نظراً لأنها تحول جانب كبير من الدخل القومي إلى الاستثمار على حساب الاستهلاك الخاص .

٧. تأكيد فكرة أن الضريبة على القيمة المضافة لها دوراً مهماً في تحقيق العدالة وتنفيذ الفكرة الأساسية أن ضرائب الدخل فقط وحدها التي لديها القدرة على تحقيق العدالة الضريبية، وذلك من خلال إعفاؤها للسلع الضرورية، باعتبارها تمثل الحجم الأكبر للاستهلاك من قبل الفئات ذات الدخل المحدود مع فرض ضريبة بسعر مرتفع على السلع الكمالية ذات الاستهلاك الكبير من قبل الفئات مرتفعة الدخل، وهو الأمر الذي يساهم في تحقيق نوع من التوازن والسلام الاجتماعي بين فئات المجتمع الواحد

٨. أظهرت الدراسة أن الضريبة على القيمة المضافة تساعد في محاربة الغش والتجارة لا يسمح لهم بخصم الضريبة على مشترياتهم إلا في الحدود التي يحصلون فيها على فواتير تبين تحصيل هذه الضريبة، وبالتالي لا يفضلون الشراء بدون فواتير صحيحة من تجار الجملة، أو المنتجين والصناع، وهذا يدفعهم بالضرورة إلى الاهتمام بصحة حساباتهم.

٩. تؤثر ضريبة القيمة المضافة تأثيراً إيجابياً على كل من الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة ويرجع إلي أن مردود تطبيقها يحقق إيرادات سريعة ومرتفعة مما يدل على فعاليتها مقارنة بضريبة المبيعات.

١٠. أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة دون أن يقابلها زيادة في مستوى الأجور يؤدي إلى ارتفاع الأسعار.

١١. ضريبة القيمة المضافة له تأثير إيجابي من حجم الإيرادات العامة وهذه النسبة تأثيرها كبير على حصيلة الإيرادات العامة أي أن ضريبة القيمة المضافة قد ساهمت بشكل كبير في إجمالي الإيرادات العامة .

١٢. اتجهت معظم الدول إلى تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ومواجهة التهرب الضريبي مما أدى إلى زيادة الإيرادات الضريبية ومن ثم زيادة الإيرادات العامة بنسبة كبيرة وبتطبيقه في الكويت ومصر ظهرت نتائجه الجيدة كما هو موضح بالملحق الإحصائي.

ثانياً : التوصيات،

مرت عدة أعوام على تطبيق الفعلي للضريبة على القيمة المضافة وفي هذه الفترة القصيرة حققت هذه الضريبة نجاحاً كبيراً وانتقلت من واقع التوصية إلى الواقع الحقيقي المعاش وتحققت إيجابيات كثيرة في جانب الإيرادات العامة والمطلوب هو الاستمرار في هذا النهج ومعالجة السلبيات وهذا دين على القائمين على أمر هذه الضريبة كما يتضح من الواقع العملي وعليه نوصي الرسالة بالآتي.

١. نقترح أن تستخدم الدولة كل ما تملك من وسائل بشرية ومادية لزيادة الوعي بالضريبة لدى الأفراد والتجار وخاصة صغار التجار.
٢. ضرورة حث التجار على إمساك دفاتر منتظمة وصحيحة، وذلك لتوسيع نظام الضريبة ليشمل كل التجار، ويكون ذلك من خلال التنسيق من الإدارة الضريبية ومنظمات المجتمع المدني والتنظيمات الحرفية ووسائل الإعلام والجامعات والمدارس وكل ما من شأنه إنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.
٣. ضرورة توفير الحلول لمعوقات التطبيق وخاصة في السنوات الأولى للضريبة .
٤. العمل على استكمال وتنظيم وبناء المؤسسات والأجهزة الضريبية المتخصصة، وتطوير قاعدة بيانات إلكترونية شبكية خاصة بالمكلفين ونشاطاتهم، وربط هذه الشبكة مع الإدارة العامة للجمارك والجهات الإدارية الأخرى ذات الصلة.
٥. ضرورة استكمال كل ما من شأنه تدعيم قاعدة الاستعلام الضريبي وتوسيعها وذلك لإتمام نجاح الضريبة على القيمة المضافة والاستفادة منها .
٦. ضرورة الاستمرار في استخدام طريقة الخصم المبني على الفاتورة، لأنها مكنت الإدارة العامة للضرائب من تحصيل الضريبة على القيمة المضافة بفاعلية كبيرة خلال العامين الماضيين مما أدى إلى زيادة مؤثرة في الإيرادات الضريبية وبالتالي إلى زيادة في الإيرادات العامة للدولة.
٧. كما توصي الباحثة بإنشاء شبكة للأمان الاجتماعي لتقديم المساعدات المالية لمحدودي الدخل وللمصدرين والذين قد يضاروا من الضريبة على القيمة المضافة في الأجل القصير.
٨. توصي الباحثة بضرورة توافر إدارة ضريبية، جيدة ومدربة علي درجة عالية من الكفاءة، لضمان التطبيق السليم علي الضريبة علي القيمة المضافة وذلك بالاهتمام بتوفير كوادر بشرية مدربة، ومؤهلة علميا علي التطبيق السليم للضريبة.
٩. توصي الباحثة بضرورة نشر الوعي الضريبي للمستهلك و التاجر، للحد من الآثار السلبية للضريبة غلي القيمة المضافة.
١٠. توصي الباحثة بضرورة سد الثغرات التي ينفذ منها التهرب الضريبي.

١١. توصى الباحثة محاولة رفع كفاءة وتطوير أداء الإدارة الضريبية وتحديث وتطوير نظم المعلومات والتحصيل الإلكتروني.
١٢. توصى الباحثة بأنه يفضل تحقيق توسيع لقاعدة ضريبة القيمة المضافة من خلال توسيع المعدل القياسي علي بعض السلع والخدمات (أي يتم زيادة نسبة الضرائب علي بعض الخدمات الترفيهية وتقليلها علي بعض السلع الأساسية حيث أن بعض السلع لها مزايا خاصة في الاستهلاك) من شأنه إزالة العديد من التشوهات القرارات الاستهلاك ومن ثم سيحقق زيادة للإيرادات في الأجل الطويل.
١٣. توصى الباحثة انه يجب أن يراعي توجيه إيرادات ضريبة القيمة المضافة بصفة عامة للإنفاق على البنية التحتية الأساسية للصحة والتعليم وتحسين الخدمات الحكومية وبصفة خاصة التي تفيد الأسر الفقيرة.
١٤. توصى الباحثة بأنه يجب التوجه نحو تبني سياسات تيسير إجراءات غير المسجلين بضريبة القيمة المضافة لرفع حصيلة الإيرادات الضريبية مما يؤدي بدوره لرفع حصيلة الإيرادات العامة مع الأخذ في الاعتبار ضرورة دمج القطاع غير الرسمي في القطاع الرسمي.
١٥. توصى الباحثة بأنه يجب محاولة توسيع القاعدة المالية لزيادة الإيرادات العامة، وذلك من خلال اتساع الوعاء الضريبي، مما يؤدي لضخ قدر مناسب من السيولة لتمكن الدولة من تمويل مشاريعها التنموية.
١٦. توصى الباحثة بأنه يجب مراعاة الجانب الاجتماعي لفئات الطبقة المتوسطة ومحدودي الدخل وطبقة الفقراء حيث أنها تمثل شريحة كبيرة من فئات المجتمع المصري التي لها طابع خاص في معاملاتها الاستهلاكية والإنتاجية.

قائمة المراجع:-

المراجع باللغة العربية:-

- ١- إبراهيم إمال علي ٢٠١٦، دراسة تحليلية لمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، جامعة قناة السويس، ٢٠١٦.

- ٢- إبراهيم عبد العزيز النجار، معوقات تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، وإمكانية التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق، جامعة طنطا، ٢٠٠٣م.
- ٣- إبراهيم نصار اليمني، محمد رضا العدل، الاقتصاد الجزئي والاقتصاد الكلي، تحليل متقدم، بدون دار نشر بدون سنة نشر، القاهرة ٢٠٠٠م.
- ٤- إبراهيم، ممدوح احمد، دور الضريبة على القيمة المضافة في تفعيل السوق العربية المشتركة الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، ٢٠١١.
- ٥- أحمد بركات مصطفى، مسؤولية البنك عن تقديم المعلومات والاستشارات القانونية والمصرفية، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة أسيوط ١٩٩١م.
- ٦- أحمد فؤاد مهنا، إبراهيم علي عبد الرازق، موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة، الجزء الأول، الطبعة الأولى منشأة المعارف، الإسكندرية ١٩٩٧م.
- ٧- أمين السيد احمد لطفي، بحوث ودراسات في تطوير وإصلاح نظم الضرائب في مصر، بدون دار نشر، بدون سنة نشر .
- ٨- أمين صالح، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، مكتبة صادر دار المنشورات الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٣م.
- ٩- أمين لطفي، المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق دار النهضة العربية، ١٩٩٣م.
- ١٠- أنور الهواري مجلة السياسة الدولية مؤسسة الأهرام، القاهرة، العدد ١٤١، ٢٠٠٠م.
- ١١- إيهاب يونس، نحو رؤية لتشخيص وعلاج عجز الموازنة في مصر، دار النهضة ٢٠١٢م.
- ١٢- تميمه أحمد حسن، الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، مجلة جيل للأبحاث القانونية مجلة علمية دولية، العدد ١٤، ٢٠١٧م.
- ١٣- جرائم التهرب من ضريبة المبيعات وفقاً لأحكام القانون ٩١/١١، والقانون ١٧/٢٠٠١م دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠٠١م.
- ١٤- جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، دراسة تحليلية انتقائية لمعوقات وصعوبات المحاسبة الضريبية للنشاط التجاري والصناعي في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق.

- ١٥- جلال الشافعي، الضريبة على رقم الأعمال تخطيطها، تنظيمها، تقويمها، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٧٣م.
- ١٦- جلال الشافعي، المحاسبة الضريبية للضريبة العامة على المبيعات، النسر للطباعة ١٩٩٧م .
- ١٧- جلال الشافعي، دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق.
- ١٨- جلال عبد الحكيم الشافعي، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء الثالث المحاسبة الضريبية على المبيعات ٢٠٠٧م، بدون دار نشر.
- ١٩- جمال، شواره، المرجع الفني الشامل في الضريبة العامة على المبيعات، دار سفنكس، ١٩٩١م.
- ٢٠- جمعة محمد عامر، التجارة الخارجية وتنظيم الاقتصاد الدولي، بدون دار نشر، ١٩٩٨م.
- ٢١- جوادي، رولا و سهام العتيبي ، أثر ضريبة القيمة المضافة ومعوقات تطبيقها على الدخل، المملكة العربية السعودية، كلية الإدارة والأعمال جامعة الأميرة نورة بنت عبد الرحمن، ٢٠١٨
- ٢٢- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩.
- ٢٣- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية، للكتاب القسم الثاني، الدار الجامعية، ٢٠٠٣م.
- ٢٤- حسين محمد السامولي، محمد شريف توفيق، مقدمة في الحاسب الآلي وتطبيقاته التجارية، مكتبة المدينة بالزقازيق، ١٩٩٩م.
- ٢٥- خالد عبد الرحم البسام، المصادر الداخلية والخارجية للتضخم، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، ١٩٩٩.
- ٢٦- خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة، "دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية"، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، ٢٠٠٧م.
- ٢٧- الخولي، أحمد فوزي ٢٠١٩، دور الضريبة على القيمة المضافة من خلال القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٦ في تحقيق التنمية المستدامة كلية التجارة - جامعة الإسكندرية العدد الأول المجلد ٥٦، ٢٠١٦.

- ٢٨- رشا سعيد عبد المنعم محمد، الجدوى الاقتصادية لإحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات في مصر" دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠١٠م.
- ٢٩- رفعت المحجوب، الاقتصاد السياسي، دار النهضة العربية ١٩٧٣م.
- ٣٠- رفعت المحجوب، المالية العامة، - دار النهضة العربية - القاهرة - ١٩٨٣م.
- ٣١- رمزي زكي، التضخم المستورد (دراسة في آثار التضخم بالبلاد الرأسمالية على البلاد العربية)، دار المستقبل العربي، ١٩٨٦ .
- ٣٢- رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة (دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر)، دار النهضة العربية ٢٠٠٥م.
- ٣٣- رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ٢٠١٧م.
- ٣٤- رياض الشيخ، المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية (دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي)، دار النهضة العربية، ١٩٦٩م.
- ٣٥- زكريا بيومي، إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار، دراسة تحليلية مقارنة، المؤتمر الضريبي الثامن مصلحة الضرائب المصرية، ١٩٩٦م.
- ٣٦- زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠م.
- ٣٧- سعد ماهر حمزة، المقدمة في اقتصاديات التنمية والتبعية، دار المعارف ١٩٦٧م .
- ٣٨- سعد ماهر حمزة، المقدمة في اقتصاديات التنمية والتبعية، دار المعارف، ١٩٦٧م.
- ٣٩- السعيد محفوظ أحمد القاضي، استخدام أسلوب القيمة المضافة كأساس لتطوير الضريبة العامة على المبيعات في مصر، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة جامعة الزقازيق، ٢٠٠١م.
- ٤٠- سلطان أبو علي، النقود والبنوك والمؤسسات المالية، بدون دار نشر ١٩٩٩.
- ٤١- سمير أمين وآخرون العلاقات العربية الأوروبية، مركز البحوث العربية والإفريقية، على موقع كتب عربية، ٢٠٠٢م.

- ٤٢- سمير سيد احمد حامد هريدي، لمشكلات المتوقعة من تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في مصر، رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة جامعة بنها ٢٠١٤
- ٤٣- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة - النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٦
- ٤٤- سيد أبو بكر صلاح الدين وآخرون، الضريبة على القيمة المضافة ودورها في زيادة الإيرادات العامة للدولة السودان للعلوم التكنولوجيا كلية الدراسات التجارية. ٢٠١٧
- ٤٥- السيد عبد المولى، المالية العامة - دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٢م.
- ٤٦- السيد عطية عبد الواحد، زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، ٢٠٠٣م، بدون دار نشر.
- ٤٧- الشافعي، زيد كريم،، ضريبة القيمة المضافة مفهومها وتنظيمها الفني لبنان حالة دراسية) كلية التجارة والاقتصاد جامعة بغداد، ٢٠١٧ ،
- ٤٨- شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة القاهرة، ٢٠٠٢م.
- ٤٩- صابر يونس بريك، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٦م.
- ٥٠- عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في علم الاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٠م.
- ٥١- عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧م.
- ٥٢- عاطف وليم اندرواس، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، مكتبة فاروس العلمية، الإسكندرية، ٢٠١٨م.
- ٥٣- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر الكويت، ١٩٩٠م.

٥٤- عبد الباسط على جاسم، التطورات المالية الدولية الحديثة "دراسة تحليلية مقارنة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١٤م.

٥٥- عبد الباقي، حسين سيد ، تحديات تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر دراسة ميدانية " ، جامعة عين شمس، ٢٠١٩.

المراجع الأجنبية:

1. Alavuotunki, K. et al., (2018). The effects of the value added tax on revenue and equality. The Journal of Development Studies. February 2018.
2. Alavuotunki, K. et al., (2019). The effects of the value added tax on revenue and equality. The Journal of Development Studies, vol.55, No. 4, 2019.
3. Albishi, G. A. et al., (2019). The Value-Added Tax (VAT): Effects on Saudi Economy in The Light of the Saudi Vision 2030 Journal of Scientific Research in Science and Technology (IJSRST), volume 7, Issue 2, 2019
4. Al-Bustami, M. (2006), Value Added Tax Applied in Palestine and Sales Tax Applied in Jordan (Comparative Study), Palestine, College of Graduate Studies at An-Najah National University, 2006.
5. Arvind Ashta: strategic aspects of value added tax (VAT), burgundy school of business, November, 2007.
6. Baldwin, R and B Weder di Mauro (2020), Mitigating the Covid Economic Crisis: Act Fast and Do Whatever It Takes, a oxEU.org eBook, CEPR Press.
7. Batini, N., L. Eyraud, and A. Weber (2014), "A Simple Method to Compute Fiscal Multipliers" ,"IMF working Paper, WP/14/93 (Washington: International Monetary Fund).
8. Ben Snoussi, L. Jadid, M. (2009), Taxes and their Effects on Economic Development (Case Study at the Tax Inspectorate in Bouira), Algeria, Ministry of Higher Education and Scientific Research, University Center, Colonel Akli Mohand Muhannad Al-Bouira, 2009.

9. Bogari, A. (2020). The Economic and Social Impact of the Adoption of Value-Added Tax in Saudi Arabia, *International Journal of Economics, Business and Accounting Research*, volume 4, Issue 2, 2020.
10. Brondolo, John et al. 2008. "Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001–07)". IMF working paper 2008 no 129.
11. Callen, Tim; Qu, Haonan, 2015, "Saudi Arabia: Tackling Emerging Economic Challenges To Sustain Growth (A Fiscal Framework to Support Growth and – Manage Dependence on Natural Resource Revenues)", Washington, D. C. : International Monetary Fund, ISBN: 978–1–49838–204.
12. Charlotte E. Ruebling: a value added tax and factors affecting its economic impact, federal reserve bank of St. Louis, September, 1973.
13. Checherita, C. and Rother, P. 2010. "The impact of high and growing government debt on economic growth an empirical investigation for the euro area". European Central Bank working paper series No 1237 / august 2010.
14. Crandall, W. and Bodin, J. P. 2005. "Revenue Administration Reform in Middle Eastern Countries, 1994–2004.
15. Daba, T. A., (2015). Determinants of tax revenue in Ethiopia. Addis Ababa University, Ethiopia. March 2015. ,
16. David Gliksberg: Israel's value added tax law, Law faculty at Barllan University and Hebrew University of Jerusalem, international bureau of fiscal documentation, 1992.
17. Grigoli, F. and Eduardo Ley, "Quality of Government and Living Standards: Adjusting for The Efficiency of Public Spending", IMF Working Paper, WP/12/182, International Monetary Fund, Washington, July 2012.

18. Haan Timo de, et al., Sustainable leadership: Talent requirements for sustainable enterprises ,from Russell Reynolds Associates Sustainable leadership, 2015.
19. Hargreaves, A. (2007). "Sustainable Leadership and Development in Education: Creating the Future, Conserving the Past. " European Journal of Education, 42(2): 223–233.
20. Hauner, D. and Annette Kyobe, "Determinants of Government Efficiency", IMF Working Paper ,WP/08/228, International Monetary Fund, Washington, September 2008.
21. Herrera, S. and Gaobo Pang, "Efficiency of Public Spending in Developing Countries: An Efficiency Frontier Approach", The World Bank, May 2005.
22. Himani, H. M., (2016). Determinants of tax revenue in India. International Journal of Research in Economics and social Sciences, 6.

https://www.wto.org/english/news_e/spra_e/spra119_e.htm.
23. Ilzetki, E. , 2011, "Fiscal Policy and Debt Dynamics in Developing Countries," Policy Research Working Paper Series 5666 (Washington: The World Bank).
24. IMF working paper 2005 no 203. Crisis Fiscal Policy, ed. by C. Cottarelli, P. Gerson, and A. Senhadji (Cambridge: MIT).
25. Lyubomir P. Zabow: value added tax and sales tax (comparative overview), University of Pittsburgh, school of law, 2006/2007.
26. Micheal Keen & Ben Lockwood: the value added tax: its causes and consequences, international monetary fund, working paper, No. (138),2007.
27. OECD. (2020), "Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience", Updated 19 May 2020.

28. Omneia Helmy & Mamdouh Omar: the merits of a value added tax in Egypt, the Egyptian center for economic studies (ECES), November, 2013.
29. Oseni, A. I., (2017). The Effects of Value Added Tax on Government's Revenue Generation Profile in Nigeria: A Conceptual Approach. International Journal of Economics and Financial Management Vol. 2 No. 4, 2017 ISSN: 2545 – 5966.
30. PEFA. 2011. "Public Financial Management Performance Measurement Framework". PEFA Secretariat, Washington D.C.
31. Samuel, O. L. (2014). The impact of value added tax on revenue generation in Nigeria (Working paper). Olabisi Onabanjo University, Nigeria. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2513207>.
32. Shashank S. Dhond: impact of sales tax, VAT & GST on the profitability of organizations, PhD thesis, Patil University, department of business management, Mumbai, India, June, 2010.
33. Thackray, M. Hutton, E. AND Kapoor, K. (2016). Technical Assistance Report Revenue Administration GAP Analysis Program– The Value Added Tax GAP, Washington, IMF (International Monetary Fund) Country Report No.16/59, February 2016.