



جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية
KUWAIT ACCOUNTANTS & AUDITORS ASSOCIATION

المهنية

AL-MEHANEYA

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية



إفتتاحية العدد:

(ضريبة القيمة المضافة ...
تحديات التطبيق)

تصور مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة
كأحد متطلبات التنمية المستدامة بدولة
الكويت

AL-MEHANEYA

المهنية

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات
والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية



ضريبة القيمة المضافة ... تحديات التطبيق

تطبيق ضريبة القيمة المضافة والضرائب بشكل عام يصطدم بالكثير من التحديات ، في مقدمتها اعتراض السلطة التشريعية ممثلة في مجلس الأمة عليها ، كونها ستؤدي لمزيد من غلاء المعيشة الذي يعانيه أفراد المجتمع ، خاصة بعد جائحة كورونا واندلاع الحرب «الروسية الأوكرانية».

ومع ذلك ، فإن تطبيق تلك الضريبة يعد مهماً في إطار التواجد الكويتي في محيطها الخليجي و باعتبارها عضواً في مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، وهو الأمر الذي يجعل الكويت تبحث في خيارات التطبيق والتجهيز لها على المستوى الفني وكذلك على مستوى الموارد البشرية اللازم لتطبيق تلك الضريبة.

ووفق بحث «تصور مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة كأحد متطلبات التنمية المستدامة بدولة الكويت» المقدم من الدكتور سالم معطش العنزي ، فإن الضرائب تعد أحد الموارد الهامة لتمويل الموازنة العامة للدولة، ومظهر من مظاهر سيادتها، ففرض الضريبة كالحق في إصدار العملة، وإقامة العدالة وحفظ النظام. وتتقسم الضرائب من حيث تأثيرها إلى نوعين هما الضرائب المباشرة والتي تؤثر مباشرة على الدخل ومنها ضريبة المبيعات والضريبة على أرباح الشركات والضرائب غير المباشرة والتي لا تؤثر بشكل مباشر على الدخل ومنها الضريبة الجمركية وضرائب المبيعات.

ولا شك أن الضرائب تلعب دوراً هاماً في تدبير الموارد للخزينة العامة للدولة، وهي ليست فقط المورد الأساسي والأهم للخزينة العامة فحسب، بل هي الوسيلة الفعالة لتدخل الدولة في مستوى الحياة الاقتصادية والاجتماعية لمواطنيها عن طريق إعادة توزيع الدخل، وفرض الضريبة (مباشرة أو غير مباشرة).

وبالرغم من تلك الأهمية المتزايدة للمورد الضريبي ، إلا أن تطبيقها لا يجد رغبة تشريعية أو شعبية لدى المواطنين والمستثمرين ، حيث أنهم يرون أن تطبيق يحتاج لإجراءات أخرى أكثر فعالية ليجعل مبرر تطبيقها مبرراً لدى غالبية المواطنين وبما يجعل تمرير قانون تطبيقها أمراً سهلاً.

صباح مبارك الجلاوي
رئيس مجلس الإدارة

المحتويات

إسم البحث
4 تصور مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة
كأحد متطلبات التنمية المستدامة بدولة الكويت

هيئة التحرير

رئيس مجلس الإدارة
Chairman of the Board
صباح مبارك الجلاوي
Sabah Mubarak Al-Jalawy

رئيس هيئة التحرير
The Editor - in - Chief
فهد مطلق العازمي
Fahed Motlaq Al-Azmi

مدير التحرير
Editing Manager
طارق سليمان الكندري
Tareq Sulaiman Al-Kandari

هيئة التحرير
The Board of Editors
ضاري علي الهاجري
Dhari Ali Al-Hajri
عبدالله سليمان الكندري
Abdullah Sulaiman Al-Kandari
عبدالله مروان العيسى
Abdullah Marawan Al-Aisa
فيصل عبدالمحسن الطبيخ
Faisal Abd Al-Mohsen Al-Tobaikh
راشد عوض الهطلاني
Rashid Awad Al-Rashidi
عبد الوهاب مشاري الفارس
Abdullwahab Mishari Al-Faris
علي بدر الوزان
Ali Bader Al-Wazan

AL-MEHANEYA

-  @kw_aaa
 @kw_aaa
 info@kwaaa.org
 www.kwaaa.org
 +965 24849799 - 24841662
 +965 24836012
 +965 51700060

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.

Periodical - A Specialized in the Publication of Research Faculty Members at the Universities and Academic Colleges, Published By Kuwait Accountants & Auditors Association.

مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

صباح مبارك الجلاوي
Sabah Mubarak Al-Jalawi
رئيس مجلس الإدارة

ضاري علي الهاجري
Dhari Ali Al-Hajri
نائب رئيس مجلس الإدارة

عبدالله سليمان الكندري
Abdullah Sulaiman Al-Kandari
أمين السر

عبدالله مروان العيسى
Abdullah Marawan Al-Aisa
أمين الصندوق

فهد مطلق العازمي
Fahed Motlaq Al-Azmi
عضو مجلس الإدارة

فيصل عبدالمحسن الطيبخ
Faisal Abd Al-Mohsen Al-Tobaikh
عضو مجلس الإدارة

راشد عوض الهطلاني
Rashid Awad Al-Rashidi
عضو مجلس الإدارة

عبد الوهاب مشاري الفارس
Abdullwahab Mishari Al-Faris
عضو مجلس الإدارة

علي بدر الوزان
Ali Bader Al-Wazan
عضو مجلس الإدارة

Correspondence:

Should be addressed to: The Editor - in -
Cheif of Al-Mehaneya, P.O. Box 22472
Safat - 13085 - State of Kuwait, Cable:
Al-Murajaa - State of Kuwait
Fax: 00965 24836012
Tel.: 24841662 - 00965 24849799

المراسلات :
ترسل باسم رئيس هيئة تحرير مجلة «المهنية»
ص.ب: 22472 الصفاة الرمز البريدي 13085
دولة الكويت
برقياً: المراجعة دولة الكويت
فاكس: 00965 24836012
هاتف: 0096 24849799 - 24841662

Advertisements:

Agreements in this regard should be
made with the Management of Kuwait
Accountants and Auditors Association.
P.O. Box 22472, Safat 13085 - State of Kuwait,
Fax: 00965 24836012
Tel.: 24841662 - 00965 24849799

الإعلانات :
يتفق بشأنها مع إدارة جمعية المحاسبين
والمراجعين الكويتية ص.ب: 22472 الصفاة
الرمز البريدي 13085 دولة الكويت
برقياً : المراجعة - الكويت
فاكس : 00965 24836012
هاتف: 00965 24849799 - 24841662

Subscriptions:

Kuwait & GCC Countries:
- 2.5 K.D for KAAA Members.
- 5 K.D for Individuals.
- 8 K.D for Companies.
Arab Countries:
- 10 K.D or the Equivalent in Local Currency
for Individuals.
Non Arab
- 80 \$ for Companies.
The Subscription fees Include Maile Charges,
& Requests Should be Addressed to the
Edotor - in - Cheif of Al-Mehaneya Magazine.

الإشتراكات :
دولة الكويت ودول مجلس التعاون:
- 2.5 دينار كويتي لأعضاء الجمعية.
- 5 دنانير كويتية للأفراد.
- 8 دنانير كويتية للمؤسسات.
الدول العربية:
- 10 دنانير كويتية أو ما يعادلها بالعملة
المحلية للأفراد.
- 16 دينار كويتي أو ما يعادلها بالعملة
المحلية للمؤسسات.
الدول الاجنبية:
- 80 دولار أمريكي للمؤسسات.
- قيمة الإشتراك تشمل أجور البريد وترسل
الطلبات باسم رئيس هيئة تحرير مجلة
المهنية.

Price of one copy:

- 500 Filse for KAAA Members
- Kuwait And GCC countries one K.D or the
equivalent in local currency plus airmail
charges.
- Other countries: \$ 5 plus airmail charges.

سعر النسخة :
- أعضاء الجمعية: 500 فلس
- الكويت ودول مجلس التعاون: دينار كويتي
واحد أو ما يعادله بالعملة المحلية مضافاً إليه
أجور البريد.
- بقية دول العالم 5 دولارات أمريكية مضافاً
ليها أجور البريد.

المجلة غير ملتزمة بإعادة أي بحث تتلقاه للنشر والأبحاث، والدراسات المنشورة في المجلة تعرب عن رأي أصحابها ولا تعرب بالضرورة عن رأي الجمعية.

AL-MEHANEYA المهنية

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية



الضرائب وتنوع مصادر الدخل

تمثل الضرائب أحد أهم الأدوات المستخدمة لتنويع مصادر الدخل وتعزيز الإيرادات غير النفطية في كافة دول العالم المتقدم والنامي على حد سواء.

كما قامت دولاً في مجلس التعاون الخليجي بتطبيق ضريبة القيمة المضافة ومنها السعودية والإمارات بتطبيق تلك الضريبة لزيادة الموارد المالية للدولة وتقليل الاعتماد على النفط كمصدر رئيسي للدخل.

واحتلت الضرائب بشكل عام، مركزاً مميزاً في الدراسات المالية فالضريبة كانت ولم تزال الوسيلة الرئيسية والمهمة التي تحقق أهداف الدولة، ليس فقط على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل، وإنما أيضاً وسيلة فاعلة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية. ونظراً لأهمية الضرائب فقد سعت الدول إلى تطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية والتي تفرض الاندماج في الموكب الاقتصادي وما يسبقه من تحديث الهيكليات الضريبية في طريق ملائمة التشريعات والأنظمة المالية والضريبية لتصبح أكثر مواكبة واندماجاً مع النظام العالمي الجديد.

والضريبة على القيمة المضافة (VAT) هي ضريبة حديثة نسبياً، فقبل استخدامها كانت الضرائب غير المباشرة تفرض على سلع معينة والضرائب على مبيعات التجزئة، وبالرغم من أن تطبيقها لم يبدأ إلا من نحو ٦٠ عاماً، إلا أن هذه الضريبة أصبحت مصدراً رئيسياً للإيرادات في غالبية دول العالم، حيث طبقت الضريبة على القيمة المضافة في أكثر من ١٥٠ دولة في العالم، وتبلغ إيراداتها أكثر من ٢٠٪ من إجمالي الإيرادات الضريبية في العالم.

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. وكانت دول الخليج قد قررت بدء تطبيق الضريبة بشكل موحد بداية عام ٢٠١٨ وهي ضريبة نصح بها صندوق النقد الدولي لإرساء توازن في المالية العامة لدول الخليج ولجأت دول الخليج لفرض الضريبة بعد أن تضررت اقتصاداتها بهبوط أسعار النفط مما دفعها للبحث عن إيرادات إضافية لميزانياتها.

فهد مطلق العازمي
رئيس هيئة التحرير





إعداد الدكتور
سالم محمد معطش العنزي

تصور مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة كأحد متطلبات التنمية المستدامة بدولة الكويت



مقدمة:

لا شك أن الضرائب تلعب دورا هاما في تدبير الموارد للخزينة العامة للدولة، وهي ليست فقط المورد الأساسي والأهم للخزينة العامة فحسب، بل هي الوسيلة الفعالة لتدخل الدولة في مستوى الحياة الاقتصادية والاجتماعية لمواطنيها عن طريق إعادة توزيع الدخل، وفرض الضريبة (مباشرة أو غير مباشرة). لقد احتلت الضرائب بشكل عام، مركزا مميزا في الدراسات المالية فالضريبة كانت ولم تزال الوسيلة الرئيسية والمهمة التي تحقق أهداف الدولة، ليس فقط على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل،

تعد الضرائب أحد الموارد الهامة لتمويل الموازنة العامة للدولة، ومظهر من مظاهر سيادتها، وفرض الضريبة كالحق في إصدار العملة، وإقامة العدالة وحفظ النظام. وتتقسم الضرائب من حيث تأثيرها إلى نوعين هما الضرائب المباشرة والتي تؤثر مباشرة على الدخل ومنها ضريبة المرتبات والضريبة على أرباح الشركات والضرائب غير المباشرة والتي لا تؤثر بشكل مباشر على الدخل ومنها الضريبة الجمركية وضرائب المبيعات.

تزال الوسيلة الرئيسية والمهمة التي تحقق أهداف الدولة. ليس فقط على اعتبارها إحدى المصادر الأساسية للتمويل. وإنما وسيلة فاعلة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

وفي الحاضر باتت ضريبة القيمة المضافة أمراً واقعياً فرض على المجتمع الكويتي دون أن تفرض الضريبة بشكل عام على قطاعات ومؤسسات الدولة، وأن تطبيقها سيدخل في حيز التنفيذ نهاية عام ٢٠١٨، وقد 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. وكانت دول الخليج قد قررت بدء تطبيق الضريبة بشكل موحد بداية عام ٢٠١٨ وهي ضريبة نصح بها صندوق النقد الدولي لإرساء توازن في المالية العامة لدول الخليج ولجأت دول الخليج لفرض الضريبة بعد أن تضررت اقتصادها بهبوط أسعار النفط مما دفعها للبحث عن إيرادات إضافية لميزانيتها(٢).

ثالثاً: مشكلة البحث:

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،

(٢) أحمد على السقاف، إطار محاسبي مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد ٤، ٢٠١٥.

وإنما أيضاً وسيلة فاعلة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية(١). ونظراً لأهمية الضرائب فقد سعت الدول إلى تطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية والتي تفرض الاندماج في الموكب الاقتصادي وما يسبقه من تحديث الهيكليات الضريبية في طريق ملاءمة التشريعات والأنظمة المالية والضريبية لتصبح أكثر مواكبة واندماجاً مع النظام العالمي الجديد.

الضريبة على القيمة المضافة (VAT) هي ضريبة حديثة نسبياً، فقبل استخدامها كانت الضرائب غير المباشرة تفرض على سلع معينة والضرائب على مبيعات التجزئة، وبالرغم من أن تطبيقها لم يبدأ إلا من نحو ٦٠ عاماً، إلا أن هذه الضريبة أصبحت مصدراً رئيسياً للإيرادات في غالبية دول العالم، حيث طبقت الضريبة على القيمة المضافة في أكثر من ١٥٠ دولة في العالم، وتبلغ إيراداتها أكثر من ٢٠% من إجمالي الإيرادات الضريبية في العالم.

وترجع الفكرة الأساسية للضريبة على القيمة المضافة إلى العشرينيات من القرن العشرين من خلال كتابات رجل الأعمال الألماني " فون سيمنز" و "موريس لوريه" في فرنسا التي تعد أول دولة تتبنى الضريبة على القيمة المضافة، فقد قامت فرنسا في البداية بتطبيقها على أساس الناتج المحلي الإجمالي، ثم قامت بعد ذلك باستبدالها بـضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك في عام ١٩٥٤. حيث احتلت الضرائب بشكل عام، مركزاً مميزاً في الدراسات المحاسبية والمالية فالضريبة كانت وما

(١) مراد إبراهيم الشيمي، متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المؤتمر العلمي الضريبي المشترك، الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، ٢٠١٥.

حيث يفرض التكامل والتنسيق بين أنواع الضرائب المطبقة حالياً لم يتسم من شموليتها في التطبيق على كافة السلع وكافة الخدمات.

وقد قامت العديد من الدول العربية بتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة كغيرها من البلدان النامية، وذلك من خلال منظومة الإصلاح الضريبي والاقتصادي في تلك الدول بهدف دعم مويل الموازنة العامة لهذه الدول (حيث تغطي حوالي ٢٥٪ من الإيرادات الضريبية المتحصلة من جميع المصادر في دول العالم المختلفة) وأيضاً باعتبارها وسيلة فعالة تمكن الدول من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

إن اللجوء إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سيكون الخيار الذي ستلجأ إليه وزارة المالية ووزارة التجارة في الكويت كخيار لتعويض نقص الموارد في الخزينة العامة للدولة، والمزيد من العجز المتوقع في السنوات القادمة بسبب إلغاء الرسوم الجمركية على الواردات من الدول العربية، والرسوم المتوقعة إلغاؤها في حال دخول اتفاقية الشراكة الكويتية الأوروبية حيز النفاذ والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، فضلاً عن أسباب لا تقل أهمية، منها تخفيض الضرائب على الشركات وعلى الأرباح الحقيقية والتهرب الضريبي والجمركي.

وتتمثل مشكلة البحث في عدم تصميم وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة في الكويت، بسبب عدم فرض الضرائب بشكل عام وكامل في دولة الكويت، وعدم وجود قاعدة بيانات ضريبة ثابتة في وزارة المالية ووزارة التجارة وغرفة التجارة والصناعة الكويتية لتحصيل الضرائب بشكل دوري أو بالتعاون مع هيئة الاستثمار، ومن ثم يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة، مما يضعف من أهميتها في تمويل خزينة

الدولة بالمزيد من الإيرادات التي تعزز وتدعم الاقتصاد الكويتي وبخاصة في الوقت الحاضر والذي يشهد تراجعاً في أسعار النفط.

وعلى هذا الأساس فإن الكويت ينبغي عليها أن تبحث عن سبيل لتنويع إيراداتها العامة، وتحقيق أكثر قدر من الاستقرار لتلك الإيرادات وتخفيف الاعتماد على النفط كمصدر شبه وحيد للإيراد العام وتأمين تمويل إنفاقها العام.

وتكمن المشكلة الأساسية في عدم وجود أطر وضوابط منهجية الشكل السليم للضريبة بشكل عام في دولة الكويت وعدم وجود تشريع ضريبي قوي واضح لمجلس الأمة الكويتي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

١- ما أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الكويت؟

٢- ما هي محددات ومنهجية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الكويت؟

٣- ما هي الآثار المتوقعة من تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الكويت وما أهم المعوقات المتوقعة من تطبيقها؟

٤- ما هي متطلبات وضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دولة الكويت؟

٥- هل يمكن تقديم إطار مقترح للتطبيق ضريبة القيمة المضافة في الكويت لتعظيم موارد الدولة؟

الدراسات السابقة:

دراسة (أمال إبراهيم، ٢٠١٦) (٣):

- مجال التطبيق: دولة مصر.

- عنوان الدراسة: دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق

الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

- هدف الدراسة: استعراض مزايا ومساوئ تطبيق

الضريبة على القيمة المضافة في مصر، ودراسة

وتحليل الآثار الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة

المضافة في مصر.

- أهم نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى أن الضريبة

على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة، يتم

تطبيقها في معظم دول العالم وبصفة خاصة في

الدول المتقدمة، وتسعى مصر لتطبيقها لتحقيق عدة

أهداف منها العدالة الضريبية وعدم إزدواجية الضريبة

وزيادة إيراداتها ورفع القدرة التنافسية لصادراتها في

الأسواق الخارجية، سيؤدي تطبيق ضريبة على القيمة

المضافة بدلا من الضريبة العامة على المبيعات إلى

زيادة حصيلة الضرائب الكلية من خلال توسعة الوعاء

الضريبي لأنه سوف يشمل كلا من السلع والخدمات

ماعدا ما تم استثناءه منها، ومن ثم المساهمة في

عملية التنمية الاقتصادية، كما أن ظهور العديد

من المشكلات وأوجه القصور التي صاحبت تطبيق

قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) عام

١٩٩١ ولائحته التنفيذية أدى إلى سعي الدولة لتطبيق

الضريبة على القيمة المضافة.

٢- دراسة (محي الشباسي، ٢٠١٨) (٤):

- مجال التطبيق: دولة مصر.

(٣) أمال على إبراهيم، دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق الضريبة

على القيمة المضافة في مصر، المجلة العلمية للدراسات

التجارية والبيئية، مصر، المجلد ٧، العدد ٢، ٢٠١٦.

(٤) محي سامي الشباسي، الضريبة على القيمة المضافة، بين

مشكلات التطبيق وحلول الواقع، مجلة البحوث المالية والضريبية

الجمعية المصرية للمالية والضرائب، مصر، العدد ١٨، ٢٠١٨.

- عنوان الدراسة: الضريبة على القيمة المضافة: بين

مشكلات التطبيق وحلول الواقع.

- هدف الدراسة: محاولة دراسة التطور التاريخي

للضريبة على القيمة المضافة وأهم خصائصها

واستعراض أهم مشكلات التحاسب الضريبي في

ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة ومشكلات

وسلبات تطبيق هذه الضريبة.

- أهم نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى أن تناقض

هذه الدراسة موضوع من أهم الموضوعات في

مجال المحاسبة الضريبية المتمثل في الضريبة على

القيمة المضافة، وقد حاول الباحث استعراض هذا

الموضوع من خلال عرض التطور التاريخي الضريبة

على القيمة المضافة وخصائصها وملاحظتها.

دراسة (أكرم حشيش، ٢٠١٤) (٥):

- مجال التطبيق: دولة مصر.

- عنوان الدراسة: إطار مقترح لتطبيق الضريبة على

القيمة المضافة

- هدف الدراسة: الوصول في النهاية إلى إطار عام

يمكن تطبيقه للضريبة على القيمة المضافة في

جمهورية مصر العربية.

- أهم نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى أن هناك

عدة أشكال لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة

أهمها وأكثرها انتشارا الضريبة على القيمة المضافة

على الاستهلاك. كما أن تطبيق القانون ١٧ لسنة

٢٠١٠ هو إلا استكمال مرحلي لمراحل الضريبة

العامة على المبيعات ولم يؤد إلى التطبيق السليم

للضريبة على القيمة المضافة، ولا زالت مشكلة

الخصم الضريب من أهم معوقات تطبيق الضريبة

على القيمة المضافة بالشكل المرغوب والأصل في

(٥) أكرم محمد حشيش، إطار مقترح لتطبيق الضريبة على

القيمة المضافة، مجلة البحوث المالية والضريبة، الجمعية

المصرية للمالية والضرائب، رصم، ددعلا 91، 2014.

القيمة المضافة ، في حين أن عدم المساواة في الاستهلاك لم يتأثر.

٦- دراسة (Wollela Abehodie Yesegat and Richard Krever, ٢٠١٨) (٨):

- مجال التطبيق: إثيوبيا.

- عنوان الدراسة: Subnational value added tax in Ethiopia and Implications for States, Fiscal Capacity

- هدف الدراسة: تمويل حكومات الولايات من خلال مجموعة من التحويلات المالية المباشرة من الحكومة المركزية ، والإيرادات التي تجمعها مباشرة من الضرائب المعتمدة محلياً. وإثيوبيا هي نظام حكم اتحادي.

- أهم نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى تعدد ضريبة القيمة المضافة مصدراً رئيسياً لإيرادات الحكومة في إثيوبيا ، وتُفرض الضريبة بموجب تشريع الحكومة المركزية. ومع ذلك ، على عكس الممارسة الأكثر شيوعاً التي تقوم بها حكومة مركزية تجمع ضريبة القيمة المضافة ثم تخصص بعض الإيرادات للتحويل إلى الولايات ، فإن حقوق جمع الأموال وصلاحيات الإدارة المفروضة على ضريبة القيمة المضافة المفروضة على جزء من الاقتصاد في إثيوبيا يتم تعيينها مباشرة لحكومات الولايات.

٧- دراسة (Arkadiusz Bernal, ٢٠١٨) (٩):

- مجال التطبيق: سوق الكتاب في دول أوروبا.

- عنوان الدراسة: The value added tax incidence

(8) Wollela Abehodie Yesegat and Richard Krever, Subnational value added tax in Ethiopia and Implications for States, Fiscal Capacity , Institute of Development studies 2018,

(9) Arkadiusz Bernal, The value added tax incidence the case of the book market in CEE countries, Poznan University of Economics and Business, Finance a uver- Czech Journal of Economics and Finance ,68, 2018.

تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أن تكون بسعر موحد وذلك حتى تتسم بالبساطة وسهولة التطبيق.

٤- دراسة (أحمد السقاف، ٢٠١٥) (٦):

- مجال التطبيق: المملكة العربية السعودية

- عنوان الدراسة: إطار محاسبي مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.

- هدف الدراسة: تحديد المتطلبات المحاسبية وغير المحاسبية اللازمة لتطبيق نظام فعال للضريبة على القيمة المضافة بالمملكة، وتقديم إطار محاسبي مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

- أهم نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى أن ضريبة القيمة المضافة هي النموذج الأمثل لتطبيق الضرائب الغير مباشرة في المملكة العربية السعودية، وعدم وضوح الأهداف الضريبية أحد معوقات التطبيق الفعال للضريبة على القيمة المضافة، ويجب أن يتضمن التطبيق الفعال للضريبة على القيمة المضافة على معدل معياري واحد، كما يجب أن يتسم التشريع الضريبي على القيمة المضافة بالوضوح والعدالة.

٥- دراسة (Kaisa Alavuotunki, et al, ٢٠١٨) (٧):

- مجال التطبيق: الهيئات الحكومية.

- عنوان الدراسة: The effects of the value- Added Tax on Revenue and Inequality

- هدف الدراسة: دراسة أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على عدم المساواة والإيرادات الحكومية باستخدام البيانات الكلية التي تم إصدارها حديثاً.

- أهم نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى أن عدم المساواة في الدخل قد ازداد بسبب اعتماد ضريبة

(٦) أحمد على السقاف، إطار محاسبي مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد ٤، ٢٠١٥

(7) Kaisa Alavuotunki, Mika Haapanen & Jukka Pirttila, The effects of the value- Added Tax on Revenue and Inequality, The Journal of Development studies 2018,

أهم نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى أنه لم تستغل إيرادات ضريبة القيمة المضافة في نيجيريا بسبب ارتفاع مستوى الفساد في عملية إدارة الضرائب. تبحث هذه الدراسة تأثير ضريبة القيمة المضافة ، والاستثمار المحلي والانفتاح التجاري على النمو الاقتصادي في نيجيريا من عام ١٩٨٠ إلى عام ٢٠١٦ باستخدام تقنيات ARDL. وتصميم البحث هو سلسلة زمنية ، وتم تحليل البيانات باستخدام اختبار وحدة الجذر سلسلة الوقت ، الانحدار نموذج تصحيح الخطأ ، المدى القصير و ARDL المدى الطويل. ووجدت النتيجة أن ضريبة القيمة المضافة والاستثمار المحلي والانفتاح التجاري كان لها تأثير إيجابي وكبير على الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي. أيضا ، مؤشر الفساد سلبي مهم أيضا على المدى الطويل. وعلى نفس المنوال ، كان لضريبة القيمة المضافة السابقة تأثير كبير وسلبي ضعيف على الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي يشير إلى التقارب إلى السببية في المدى الطويل بين النمو الاقتصادي وضريبة القيمة المضافة والنمو الاقتصادي.

المحور الأول: ضريبة الدخل في الكويت بين الإطار الفلسفي ومنهجية التطبيق

يحكم ضريبة الدخل في دولة الكويت حالياً المرسوم رقم (٣) لسنة ١٩٥٥م المعدل بعدة قوانين كان آخرها القانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨، حيث يعتبر هذا المرسوم القانون العام الذي يتعين إعمال أحكامه. 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 فرض الضريبة الكويتية الأشخاص الطبيعيين أيأ كانت جنسياتهم، أو محال إقامتهم، وأياً كانت طبيعة النشاط الذي يزاولونه بالكويت(١١). (١١) سعيد عبد المنعم محمد (٢٠١٥م)، نظام ضريبة الدخل

the case of the book market in CEE countries - هدف الدراسة: تنفيذ سياسة اقتصادية فعالة فهم كيفية تحول الضرائب. إن معدلات ضريبة القيمة المضافة على الكتب في الجمهورية التشيكية والمجر وبولندا وسلوفاكيا في ٢٠٠٣ - ٢٠١٢ اختلفت كثيراً وتغيرت عدة مرات.

أهم نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى أن يتم تحويل الضريبة إلى رأس المال والعمل. ووفقاً للنماذج الاقتصادية القياسية ، فإن زيادة معدل ضريبة القيمة المضافة على الكتب بمعدل نقطة مئوية واحدة يؤدي إلى انخفاض عائد حقوق المساهمين من ناشري الكتب بين ٤٣، و ٧٦، نقطة مئوية. وتقتزم أن ضريبة القيمة المضافة على الكتب انتقلت جزئياً إلى رأس المال. على الرغم من أن الأجور جامدة ، يتحمل الموظفون ، إلى حد ما ، عبء ضريبة القيمة المضافة. وتسمح عمليات الانحدار باستنتاج أن زيادة معدل ضريبة القيمة المضافة من نقطة مئوية واحدة يؤدي إلى انخفاض في متوسط الأجر في شركات ناشر الكتب في المدى ٨٤، - ٩٢،٪.

٨- دراسة (Hammed Agboola Yusuf, et al, ٢٠١٨) (١٠): مجال التطبيق: نيجيريا

عنوان الدراسة: The value added tax incidence the case of the book market in CEE countries هدف الدراسة: التعرف على ضريبة القيمة المضافة (VAT) هي ضريبة الاستهلاك المفروضة في كل مرحلة من مستويات مستوى الاستهلاك التي يتم حرق أعبائها من قبل المستهلك النهائي للسلع والخدمات. في معظم الاقتصاديات النامية في العالم.

Hammed Agboola Yusuf, Irwan Shan Zainal Abidin, (10) Normiza Bakar, Oluwaseyi Hammed Musibau, Causality between VAT and economic growth in Nigeria: An ARDL bounds testing approach, Journal of Emerging economies and Islamic Research, Vol 6, No. 1, 2018.

وقد كان ينظر إلى هذا المرسوم على أنه مرسوم بتزولي، أي يفترض أن الجهات التي سوف تقوم بدفع الضريبة هي الشركات البترولية فقط، بالرغم من أن معظم الهيئات المؤسسة التي كانت تدفع الضريبة هي هيئات مؤسسة أجنبية غير بتزولية.

ونظراً لأن المرسوم الأميري قد قام برفع معدلات الضريبة في مرات عديدة لزيادة حقوق الكويت في ثروته البترولية إلا أنه فشل في إنصاف الشركات غير البترولية لأنها أصبحت تخضع للضريبة بمعدلات مرتفعة مقارنة بالدول المحيطة مثل دبي والبحرين وقطر مما أدى إلى عزوف هذه الشركات عن الاستثمار في الكويت.

ونظراً لتطور التشريعات الضريبية في كل دول العالم تماشياً مع اقتصاديات السوق الحرة والعولمة واتفاقية الجات وغيرها، وللقصور الواضح في المرسوم المذكور والمتمثل في العديد من الأمور مثل: التمييز في المعاملة الضريبية بين الشركات المحلية والأجنبية وهو ما لا يحقق المساواة بين الممولين، ويتعارض مع ما تتطلبه منظمة التجارة العالمية، من خلال اتفاقية الجات، بعدم التمييز في المعاملة بين الشركات المحلية والأجنبية، كذلك اقتصار فرض الضريبة على دخول الأشخاص المعنوية وحدها دون الأشخاص الطبيعيين مما يؤدي إلى ضياع جزءاً من الحصيلة الضريبية التي كان يمكن للخزينة العامة للدولة الحصول عليها خاصة مع تذبذب أسعار البترول من ناحية، ولا يثق في النظم الضريبية الحديثة التي تفرض الضريبة على دخول الأفراد بجانب الضريبة على دخول الأشخاص المعنوية من ناحية أخرى.

والزكاة في المملكة العربية السعودية، تأصيل علمي وعملي، جدة: مكتبة حريز.

لهذه الأسباب وغيرها صدر القانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ في شأن تعديل بعض أحكام مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم (٣) لسنة ١٩٥٥م.

وبالرغم من أن هذا القانون قد عمل على تشجيع الاستثمار الأجنبي وحماية المستثمر في الكويت من آثار فرض ضرائب عالية على الدخل ينتقل عنها إليه، وحماية للموزع والتاجر الكويتي من عشوائية تطبيق المرسوم رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ إلا أنه لم يفرض الضريبة على دخول الشركات الكويتية، كما لم يطبق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

أولاً: تحليل وتقويم القانون الحالي للضريبة على الدخل في دولة الكويت:

يعتبر مرسوم ضريبة الدخل رقم (٣) لسنة ١٩٥٥م الأداة التشريعية الوحيدة التي على أساسها تفرض ضرائب الدخل في دولة الكويت في الوقت الحالي. وقد توالى التعديلات التشريعية على هذا المرسوم وكان آخرها القانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨، ولكن هذه التعديلات لم تكن جوهرية بما يتيح فرض نظام ضريبي عادل وفعال في الكويت (١٢).

ونتاول فيما يلي تحليلاً وتقويماً لأهم أحكام هذا المرسوم والمآخذ التي ظهرت نتيجة تطبيقه وذلك على النحو التالي:

١- تحليل القانون الحالي للضريبة على الدخل الكويتي:

١/١- الأشخاص المكلفة بالضريبة:

يشترط في الممول الخاضع لضريبة الدخل الكويتية أن يتخذ شكل الهيئة المؤسسة التي تتمتع بالشخصية المعنوية وتكون مسجلة بحسب قوانين إحدى الدول وذلك عن نشاطها بالكويت.

(١٢) وائل إبراهيم الراشد (٢٠٠٠م)، المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت، الكويت: جامعة الكويت.

الفترة الخاضعة للضريبة هي كل سنة ميلادية مدتها اثني عشر شهراً (١٢) شهراً تنتهي في ٣١ ديسمبر، ويجوز للمنشأة بعد موافقة الإدارة الضريبية زيادة هذه الفترة بشرط ألا تتجاوز (١٨) شهراً.

- معدل الضريبة:

كانت ضريبة الدخل الكويتية تفرض بأسعار تصاعدية وفقاً لمبدأ التصاعد بالطبقات وليس بالتصاعد على أساس الشرائح، لذلك قام المرسوم الأميري رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ المعدل برفع شرائح الضريبة حتى وصل آخرها إلى ٥٥٪ عندما يصل دخل المكلف إلى ٣٧٥ ألف دينار كويتي، ورغبة من الحكومات الكويتية المتعاقبة في تشجيع الاستثمار في الكويت أصدرت القانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨م لتعديل المرسوم الأميري رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ حيث نصت المادة الأولى منه على أن يحدد مقدار الضريبة وفقاً لهذا القانون بنسبة ١٥٪ من الدخل الصافي الخاضع للضريبة أي أنه جعل سعر الضريبة نسبياً بعد أن كان تصاعدياً بالطبقات (١٣).

٥/١ - طريقة المحاسبة:

قضت المادة (٦) من المرسوم رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ بأن حساب الدخل الخاضع للضريبة يجري طبقاً لأسلوب المحاسبة التجارية التي يستخدمها دافع الضريبة عادة وبصورة منتظمة لحفظ سجلاته. كما أوضحت أن أسلوب تجميع الاستحقاق، وهو الأسلوب الذي بموجبه تحتسب التكاليف والإيرادات، ولدافع الضريبة أن يستخدم أي أسلوب آخر إذا كان يظهر بصورة عادلة ناتج أعمال الممول، وكان مما يعتد به في أصول المحاسبة.

٦/١ - قياس الدخل الخاضع للضريبة:

(١٣) رمضان صديق (٣٠٠٣م)، الضريبة على دخل الشركات العاملة في دولة الكويت، القاهرة، دار النهضة العربية.

أما الهيئة المؤسسة الكويتية فإنها لا تخضع للضريبة بناء على التفسير الذي أعلنه مدير الضريبة إستناداً إلى عدم وجود قانون في الكويت ينص على تسجيل الهيئات، وهو تفسير لم يعد له مبرر بعد صدور المرسوم بقانون رقم (١) لسنة ١٩٥٩ بنظام السجل التجاري، وقانون الشركات التجارية رقم (١٥) لسنة ١٩٦٠م.

٢/١ - مصادر الدخل الخاضع للضريبة:

يشترط لخضوع الهيئة المؤسسة للضريبة على الدخل الكويتية أن تحقق دخلاً من عمل أو تجارة في الكويت مثل:

أرباح الأنشطة أو الأعمال التي تنفذ في دولة الكويت. المبالغ المتحصلة من بيع أو تأجير أو منح امتياز.

العمولات المستحقة أو الناشئة عن اتفاقات التمثيل أو الوساطة التجارية.

أرباح النشاط الصناعي أو التجاري.

٣/١ - الأخذ بمبدأ الإقليمية:

تطبق أحكام المرسوم رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ على كافة الدخول التي تحققها الهيئة المؤسسة عن نشاطها في إقليم دولة الكويت بما يشمل من أراضي وما يوجد فوقها من معالم طبيعية كالتلل والمياه، وما في باطنها من محتويات ومن مناطق سفلي إلى ما لا نهاية.

وتعتبر الهيئة المؤسسة الأجنبية التي يكون مركزها في الخارج ولكنها تزاوّل نشاطاً في الكويت سواء بصفة مباشرة أو عن طريق وكيل أو ممثل لها خاضعة لضريبة الدخل الكويتية عن الأرباح التي تحققها من نشاطها بالكويت (الفقرة هـ التي حلت محل الفقرة وبموجب القانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨).

٤/١ - الفترة الخاضعة للضريبة:

نقلت على السنة الثالثة ولا يجوز نقل ما تبقى من خسارة بعد السنة الثالثة.

٨/١ - الإعفاءات المقررة من الضريبة:

مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة للخاضعين لأحكام المرسوم والأحكام الواردة بقوانين أخرى أو اتفاقيات دولية صادرة بقوانين والتي تظل سارية حتى انتهاء المدة المقررة لها وفي الحدود المبينة فيها يعفي من الضريبة ما يلي: (المادة ٨ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨).

أ- أرباح الهيئة المؤسسة والناجئة فقط عن عمليات التداول في سوق الكويت للأوراق المالية، سواء تمت مباشرة أو عن طريق محافظ أو صناديق استثمار.
ب- الدخل الذي يحققه الشخص الطبيعي من مزاولته التجارة أو العمل في دولة الكويت ما لم يثبت أنه يمثل حصة لهيئة المؤسسة.

- التزامات الممولين:

تتمثل أهم التزامات الممولين فيما يلي:
التسجيل:

يجب على كل هيئة مؤسسة أن تتقدم للتسجيل لدى الإدارة الضريبية وذلك من خلال ثلاثين (٣٠) يوماً من تاريخ بدء النشاط أو توقيع العقد (١٥).

البطاقة الضريبية:

يجب على كل هيئة مؤسسة أن تتقدم بطلب إلى الإدارة الضريبية لاستخراج البطاقة الضريبية. ويحظر على الجهات الحكومية والمؤسسات العامة أو الخاصة أو الهيئات التعامل مع أي هيئة مؤسسة لا تحمل هذه البطاقة.

الإقرار الضريبي:

(١٥) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، على محمود عبد الرحيم (٢٠٠٦م)، «تقويم مشروع قانون ضريبة الدخل الكويتي - دراسة مقارنة، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، مجلد ١٣، عدد ٣، سبتمبر.

يحدد دخل الهيئة المؤسسة الخاضع للضريبة على أساس الدخل الإجمالي الناتج عن العمليات على اختلاف أنواعها بعد خصم المصروفات والتكاليف المسموح بها، ويمكننا توضيح ذلك على النحو التالي: إجمالي الدخل الخاضع للضريبة:

عرفت الفقرة (ج) من المادة الثانية من مرسوم ضريبة الدخل الكويتي عبارة (دخل) بأنها تعني: "الكسب والأرباح لأي هيئة مؤسسة تجنيها من مزاولته العمل أو التجارة في الكويت.

يعني ذلك أن المشرع الضريبي يأخذ بنظرية الزيادة في ذمة الممول عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، إذ يفرض الضريبة على كافة الأرباح التي يحققها الممول أيًا كانت طبيعتها أي سواء حصل عليها بصفة دورية أو عارضة أو كانت ذات طبيعة رأسمالية (١٤).

تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة:

تفرض ضريبة الدخل الكويتية على صافي الدخل وليس على إجمالي الدخل، ولذلك يجب أن يستبعد من إجمالي الدخل المصروفات والتكاليف المسموح بها.

٧/١ - معالجة الخسائر الضريبية:

وفقاً للمادة (٧) من المرسوم رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ المستبدلة بالمادة الأولى من القانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨، والبند (١) من المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨، إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة خصمت هذه الخسارة من الدخل الصافي للسنة التالية، فإذا لم يكف الدخل الصافي لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة الثانية، فإذا بقيت بعد ذلك أي خسارة من هذه السنة

Development and Tax Policy: Case Study: 2007 Li. Jinyan (14) of China, Comparative Research in Law and Political Economy 4.No, 3.Os Goode Hall Law School, York University, Vol

تطلب عملية تقويم مرسوم ضريبة الدخل الكويتية القائم حالياً أن نتناول إيجابياته وسلبياته والمأخذ التي ظهرت نتيجة تطبيقه وذلك على النحو التالي:

- إيجابيات قانون الضرائب الحالي:

أ- فرض الضريبة على جميع الهيئات المؤسسة الأجنبية العاملة بدولة الكويت أيا كانت جنسيتها أو محل تأسيسها، وهو ما يؤكد المبدأ الدستوري الذي يعطي الدولة حق فرض الضريبة على أنها أحد مظاهر سيادتها(١٦).

ب- الأخذ بمبدأ الإقليمية في فرض الضريبة بحيث يقتصر فرض الضريبة الكويتية على الدخل الذي تحققه الهيئة المؤسسة الأجنبية من مصادر داخل الكويت دون أن يمتد ذلك إلى الدخل الأخرى التي تحققها خارج الكويت، ويتفق ذلك مع واقع الدول النامية وظروف الإدارة الضريبية في هذه الدول التي ليس لديها القدرة الفنية على متابعة الدخل التي يحققها المواطنون في الخارج.

ج- فرض الضريبة على الدخل الصافي وذلك بعد استنزال التكاليف والنفقات التي يتكبدها الممول للحصول على هذا الدخل دون خصم استعملاته، وهو ما يتجانس مع قاعدة العدالة.

د- فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة بالفعل، وهو ما يتفق مع المعمول به في مختلف النظم الضريبية، حيث لا تفرض الضريبة على الأرباح الدفترية الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشأة سنوياً نتيجة ارتفاع الأسعار باعتبارها أرباحاً غير محققة بالفعل.

هـ- ترك المرسوم الباب مفتوحاً للممول ليختار أساس المحاسبة طالماً يظهر بصورة عادلة ناتج

يجب على كل هيئة مؤسسة أن تقدم الإقرار الضريبي محرراً باللغة العربية إلى الإدارة الضريبية على النموذج المعد لذلك وذلك في أو قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الرابع الذي يلي نهاية الفترة الخاضعة للضريبة للهيئة. ويجب أن يرفق بالإقرار تقرير معتمد من مراقب حسابات مسجل في وزارة التجارة والصناعة ومعتمد من وزارة المالية ومرفقاً به الميزانية العمومية والحسابات الختامية. وتعتبر البيانات الواردة في الإقرار الضريبي المعتمد من مراقب الحسابات صحيحة ما لم يتبين للإدارة الضريبية خلاف ذلك.

مسك الدفاتر:

يجب على دافع الضريبة أن يمك المسندات المؤيدة للحسابات والدفاتر والسجلات التالية:

أ- دفتر اليومية العامة.

ب- دفتر الجرد.

ج- دفتر الأستاذ العام.

- الغرامات:

تسبب غرامة بواقع ١٪ عن كل ثلاثين (٣٠) يوماً أو جزء منها في الحالات التالية:

أ- تأخير تقديم الإقرار الضريبي من تاريخ وجوب تقديمه وحتى تاريخ التقديم وذلك على أساس الضريبة من واقع الإقرار.

ب- عدم تقديم الإقرار الضريبي من تاريخ وجوب تقديمه وحتى تاريخ كتاب الربط وذلك من الضريبة المستحقة من واقع الربط.

ج- تأخير سداد أقساط الضريبة من واقع الإقرار من تاريخ استحقاق كل قسط وحتى تاريخ سداده وعلى أساس قيمة القسط.

٢- تقويم القانون الحالي للضريبة على الدخل الكويتي:

Principles of Taxation for Business and :2004 S.M. Jones (16)
Investment Planning, New York: The Mc Graw - Hill, Irwin

أعماله، وكان مما يعتد به في أصول المحاسبة وعلى أن يكون ذلك بصورة منتظمة وإن كان المرسوم قد أعتبر أساس الاستحقاق هو الوسيلة العادلة لإظهار نتائج أعمال المنشأة.

و- يتطلب المرسوم تحديد الدخل الإجمالي والمصروفات والتكاليف المسموح بها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المطبقة في دولة الكويت وبما يتفق مع أحكام المرسوم ولائحته التنفيذية، وهو ما يراعى ظروف الشركات الدولية التي تطمح الحكومة لتشجيعها على الاستثمار في الكويت.

ز- فرض الضريبة بسعر نسبي 10% لا يتغير بتغير مستوى الدخل الذي تحققه الهيئة المؤسسة الأجنبية وذلك بعد أن كانت الضريبة تفرض بأسعار تصاعدية على أساس الطبقات.

وهو ما يؤيده الباحث لأن الأسعار التصاعدية على الهيئة المؤسسة الأجنبية لا يمكن تبريره على أساس المقدره على الدفع كما هو الحال في الضرائب على دخول الأفراد، فالمؤسسات الكبيرة يمكن أن تمتلك بواسطة صغار المستثمرين، والمؤسسات الصغيرة يمكن أن تمتلك بواسطة كبار المستثمرين الأغنياء، وبالتالي فإن التصاعد في سعر الضريبة على الهيئات المؤسسة قد يكون له أثر سبيء على المؤسسات الكبيرة.

ومن ناحية، فإن التصاعد في سعر الضريبة قد يؤدي إلى تفتيت المشروعات إلى شركات صغيرة متعددة، فالمشروع الواحد سوف ينقسم إلى عدة شركات مستقلة ليستفيد كل منها بالحدود الدنيا للأسعار.

ح- تقييد ترحيل الخسائر لمدة خمس سنوات فقط بعد أن كان المرسوم يسمح بترحيلها إلى ما لا نهاية، وبالتالي كان يؤدي ذلك إلى استمرار الشركات غير الناجحة اقتصادياً للعمل في سوق الكويت إضافة

إلى خسائر الخزينة العامة لأموال نتيجة السماح بترحيل الخسائر لفترات غير محددة.

وعلى ذلك فإن قصر ترحيل الخسائر لمدة خمس سنوات فقط من شأنه عدم الإضرار بالخزانة العامة من ناحية، وعدم استمرار الشركات غير الناجحة من ناحية أخرى.

ط- أعفى القانون أرباح الهيئة المؤسسة الناتجة عن عمليات التداول في سوق الكويت للأوراق المالية، سواء تمت مباشرة أو عن طريق محافظ أو صناديق استثمار، وهو ما يعمل على تشجيع وتنشيط التعامل في البورصة الكويتية وبالتالي تشجيع الاستثمار الأجنبي بدولة الكويت.

ي- استحدثت المشرع الكويتي مادة جديدة برقم (13) مكرراً بموجب المادة الثانية من القانون رقم (2) لسنة 2008 حكماً خاصاً بتقادم الضريبة بمضي خمس سنوات من تاريخ تقديم الهيئة المؤسسة للإقرار الضريبي، أو من تاريخ علم المدير بعناصر الأنشطة التي لم تبينها الهيئة المؤسسة، أو علمه بالبيانات التي أخفقتها والمتعلقة بالتزاماتها الضريبية (17).

كما نصت الفقرة الثانية من هذه المادة على انقطاع التقادم بإخطار الهيئة المؤسسة بموجب كتاب مسجل بالربط الضريبي أو بالتنبيه عليها بأداء الضرائب أو بقرار من لجنة طعون الضريبة.

ولاشك أن هذه الأحكام المستحدثة التي خلا منها المرسوم رغم أهميتها البالغة، حيث كان يتم الرجوع إلى القانون المدني في ذلك، من شأنها المحافظة على حقوق الخزانة العامة.

ك- إعطاء مدير الضريبة صلاحيات وسلطات صياغة إجراءات إدارته لتنفيذ القانون مما يعطي المرونة

(17) Wxploz: C. (2011) «Institutions Versus, Rules» Fiscal Policy Graduate Institute of International Studies Geneva, HEI, Working Paper

الكافية للتنفيذ.

- سلبيات قانون الضرائب الحالي:

تتمثل أهم سلبيات مرسوم ضريبة الدخل الكويتية فيما يلي:

أ- خلفيته التاريخية التي تستند إلى كونه مرسوم بتروولي، أي يفرض من حيث الأصل على الشركات العاملة في مجال البترول فقط مع أن معظم الهيئات المؤسسة التي تقوم بدفع الضريبة حالياً هي هيئات مؤسسة أجنبية غير بتروولية. ويؤدي ذلك إلى أن هذا المرسوم يفقد عنصري الشمولية والمرونة التي على أساسها تصاغ القوانين بحيث يتيح تطبيق أحكامه على جميع الأنشطة والأشخاص.

ب- واضع هذا المرسوم في الأصل هو الشركات البترولية ذاتها بهدف الاستفادة من وجود تشريع ضريبي في الدولة التي تعمل بها لتطالب بخصم الضرائب التي تؤديها إلى هذه الدولة من إجمالي الضرائب المستحقة عليها في الدولة التي تنتمي إليها هذه الشركات. وعلى ذلك فإن النصوص الموضوعية تراعى مصلحة هذه الشركات دون مراعاة لمصلحة الخزنة العامة، مما يصيب المرسوم بعيب عدم التوازن في تحقيق المصالح التي يسعى إليها المرسوم.

ج- القصور الشديد في أحكامه، إذ لا تتعدى مواده أربعة عشر مادة مما يفقده الكثير من الأحكام والقواعد التي يتطلبها قانون ضريبي شامل (١٨).

د- اللغة العربية التي كتب بها، حيث تم صياغته باللغة الإنجليزية، ثم أعيدت ترجمته إلى اللغة العربية، فجاءت ألفاظه غريبة، ومثيرة للجدل، ويصعب فهمها أو تطبيقها أو وقوع كليهما في أحيان كثيرة.

هـ- فرض الضريبة على الشركات الأجنبية وحدها دون

Stability Consequence of Fiscal Policy » 2004:J. Railavi (18)
.Rules, Bank of Timland Research, Working Paper, January

الشركات المحلية.

- المآخذ التي ظهرت نتيجة تطبيق قانون الضرائب الحالي:

تتمثل أهم هذه المآخذ فيما يلي:

أ- عدم وجود نظام للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يكمل فرض الضريبة على الأشخاص المعنوية.

ب- ترك السلطة لمدير الضريبة في تنفيذ المرسوم بصورة مطلقة أدت إلى عدم تطبيق المرسوم على الشركات الكويتية.

ج- عدم تحديد واضح لنطاق الضريبة أو وعائها.

د- عدم وجود حوافز ضريبية لتشجيع نشاط معين أو تحقيق هدف اقتصادي مرغوب فيه.

هـ- عدم اعتماد المرسوم على الأسس والقواعد المناسبة للنظام الضريبي مثل تحديد الواقعة المنشئة للضريبة على أساس صحيح.

ثانياً: قياس الربح الخاضع للضريبة في دولة الكويت:

١- قياس إيرادات النشاط الجاري الخاضعة للضريبة في ضوء معايير المحاسبة الدولية

أ- أسس تحقيق الإيراد:

حدد المشرع الكويتي أسلوبين لتحديد الدخل الضريبي هما أسلوب الاستحقاق والأسلوب النقدي، وقد منع المشرع الكويتي المزج بين الأسلوبين والزم الشركات باتباع أي منهما فقط في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وقد حددت معايير المحاسبة الدولية شروط معينة للاعتراف بالإيراد وذلك على النحو التالي:

وأن تقوم المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية لملكية السلع إلى المشتري.

وأن تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية، أو الرقابة الفعالة

على السلع المباعة.

ويمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق.

أن يتوافر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.
إمكانية تحديد قيمة التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.

ب- الاعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل:

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٨) ثلاث طرق لتحديد نسبة الإتمام وهي:

نسبة التكاليف الفعلية حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة.

حصر الأعمال المنفذة.

ما تم إنجازه فعلياً من أعمال العقد.

وقد أخذ التشريع الضريبي المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م في المادة (٢١) بأسلوب نسبة الإتمام ولكن

لم يترك للشركات حرية اختيار الطريقة التي يحدد على أساسها نسبة الإتمام، حيث حدد طريقة نسبة التكاليف الفعلية حتى تاريخه إجمالي التكاليف المقدرة.

وقد ترك التشريع الضريبي البريطاني حرية تحديد طريقة نسبة الإتمام وفقاً لوجهة نظر شركة المقاولات حيث أشار القانون إلى الطريقتين التاليتين لتحديد نسبة الإتمام.

ج- عائد التأجير التمويلي:

يلاحظ أن التشريع الضريبي الكويتي لم يتناول المعالجة الضريبية للتأجير التمويلي، بالرغم من أن معظم شركات النفط الكويتية تعتمد على نظام التأجير التمويلي في اقتناء أصولها.

لذلك ترى الباحثة ضرورة الاعتماد على المعالجة المحاسبية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي

رقم (١٧) كأساس للمعالجة الضريبية لعائد التأجير التمويلي.

د- المبيعات بالسعر المحايد:

لم يأتي أي نص في القانون الضريبي الكويتي يتناول كيفية تحديد السعر المحايد حتى لا يمكن للأطراف ذوى العلاقة استخدام أسعار الصفقات المتبادلة فيما بينها كوسيلة لتخفيض العبء الضريبي، في حين نجد أن التشريعات الضريبية في العديد من الدول مثل أمريكا وبريطانيا ومصر تضع نصاً يتناول كيفية تحديد السعر المحايد.

لذلك ترى الباحثة ضرورة الاعتماد على المعالجة المحاسبية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٤) كأساس لتحديد السعر.

٢- قياس الإيرادات الفرعية والعرضية الخاضعة للضريبة في ضوء معايير المحاسبة الدولية (١٩):

أ- الأرباح الرأسمالية:

يتم حساب الربح الرأسمالي من خلال مقارنة ثمن البيع أو قيمة التعويض بالقيمة الضريبية للأصل المباع أو المهلك أو المستولى عليه للمنفعة العامة، ويتم تحديد القيمة الدفترية الضريبية من خلال التكلفة التاريخية مخصوماً منها مجمع الإهلاك الضريبي.

ويترتب على استخدام التكلفة التاريخية لأي أصل من الأصول الثابتة في قياس الربح الرأسمالي الناتج عن التصرف فيه دون مراعاة أثر التضخم النقدي إلى إظهار الربح بأكثر من قيمته الحقيقية نتيجة مقارنة ثمن البيع والمحدد على أساس الأسعار الجارية بالقيمة الدفترية للأصل المحددة على أساس التكلفة التاريخية، وبالتالي إخضاع أرباح غير حقيقية للضريبة. وقد يترتب على اتباع أسلوب إعادة التقييم ظهور

A. Jayakumar, A study on Impact of Value Added Tax (VAT) (19), 2. Implementation in India, World Journal of Social Science Vol .NO 5. Special Issue, pp 145-160, 2012 August.

وتؤدي إلى الصورية في الأرباح وتتنافي مع الإفصاح نتيجة تحميل حسابات النتيجة بأرقام غير محققة بعد. اعتبار أرباح أو خسائر أسعار الصرف غير محققة وبالتالي تعتبر أحد البنود المؤجلة في قائمة المركز المالي وذلك تطبيقاً لمبدأ التحقق.

ج- ناتج الاستثمارات المالية:

يتم تقييم الاستثمارات المالية بغرض المتاجرة على أساس القيمة العادلة ويتم إدراج كل الأرباح أو الخسائر الناشئة عن تغيرات القيمة العادلة في قائمة الدخل وتشمل الأرباح والخسائر كل من:

الأرباح أو الخسائر المحققة بالفعل والناجمة من التصرف في الأصول المالية بغرض المتاجرة. الأرباح أو الخسائر غير المحققة (الخاصة بالأوراق المالية التي لم تباع بعد) والتي تنشأ من حدوث تغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية بغرض المتاجرة بين تاريخ إعداد القوائم المالية.

والملاحظ أن بعض التشريعات الضريبية تقوم إخضاع الأرباح أو الخسائر التي تنشأ من حدوث تغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية بغرض المتاجرة بين تاريخ إعداد القوائم المالية، بينما تعفي الأرباح أو الخسائر الناتجة من التصرف في الأصول المالية بغرض المتاجرة.

مما سبق ترى الباحث تطبيق المعالجة الواردة بالمعيار من خلال إخضاع الأرباح أو الخسائر الناتجة من التقييم الناتجة من التصرف في الأصول المالية.

د- المنح والإعانات:

لم يتناول التشريع الكويتي نصاً يتعلق بكيفية معالجة المنح الحكومية من وجهة النظر الضريبية لذلك تتم المعالجة وفقاً لما جاء في المعيار الدولي رقم (٢٠) والذي يتناول طريقتين، لذلك ترى الباحث

فأض ينص المعيار على إضافته إلى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم، ومع هذا فإن فائض إعادة التقييم يتم إدراجه بقائمة الدخل إلى المدى الذي يعكس الانخفاض السابق لنفس الأصل والذي سبق إدراجه بقائمة الدخل.

أما إذا ترتب على إعادة التقييم خسارة يجب أن تثبت كمصروف، ومع ذلك فإن الانخفاض يجب أن يخصم مباشرة من أي فائض إعادة تقييم سبق تكوينه ومتعلق بنفس الأصل وبحد أقصى الفائض في هذا الحساب المتعلق بنفس الأصل.

ويثار في هذه الحالة تساؤل من وجهة النظر الضريبية: هل يخضع فائض إعادة التقييم والذي حمل على حقوق المساهمين ولم يدخل قائمة الدخل للضريبة؟ أما إذا ترتب على إعادة التقييم خسارة، هل يسمح بخصمها من الوعاء الضريبي؟

وقد حاولت الباحث التوصل إلى معالجة ضريبية صحيحة للتساؤلين السابقين من خلال عرض المعالجة الواردة في التشريع الضريبي المصري والبريطاني والأمريكي.

ب- فروق أسعار صرف العملات الأجنبية:

يلاحظ أن المعيار لم يتناول صراحة كيفية معالجة أرباح أو خسائر فروق العملة التي يتم تسويتها في سنة مالية تالية هل تعتبر محققة في كل فترة أم تعتبر غير محققة على أن يتم تسويتها عند السداد أو التحصيل في الفترة المالية التالية، وبالتالي هناك طريقتين (٢٠):

تحميل حسابات النتيجة في كل فترة على حدة بأرباح أو خسائر أسعار الصرف سواء المحققة منها أو غير المحققة، وهذه الطريقة تتناقض مع مبدأ التحقق

Abdelmonem Lotfy Mohamed, Towards a Full - Fledged (20) Value added Taxation in Egypt, International Journal of Economics and Finance; Vol 6, NO. 7, 2014, pp. 213-225.

ضرورة وضع نص في التشريع الكويتي يحدد الطريقة التي يجب تطبيقها حتى لا يكون أمام الشركات حرية في اختيار الطريقة التي تحقق له أكبر ميزة بتخفيض الوعاء الضريبي.

٣- قياس تكاليف النشاط الجاري في ضوء معايير المحاسبة الدولية (٢١):

أ- تكلفة المبيعات أو تكلفة النشاط:

لم يأتي نص في التشريع الضريبي الكويتي يحدد كيفية حساب تكلفة النشاط الأمر الذي يتطلب ضرورة الاستناد على ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) حيث يحدد كيفية تحديد تكلفة اقتناء البضاعة وكيفية تسعير المنصرف من المخزون بالإضافة إلى كيفية تقييم مخزون آخر المدة.

ب- عوائد القروض المستخدمة في النشاط:

نص التشريع الكويتي على خصم جميع المصروفات والتكاليف التي أنفقت لتحقيق الدخل، إلا أنها عدت هذه المصروفات والتكاليف على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر، ولكنها لم تنص صراحة على كيفية معالجة تكلفة الاقتراض، الأمر الذي يرجعها إلى النص العام وهو طالما أنها متعلقة بمزاولة النشاط لذلك تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ضريبياً.

وبناء عليه، يرى الباحث الاهتداء بما جاء في معيار المحاسبة الدولية رقم (٢٣) والذي حدد طريقان لمعالجة تكلفة الاقتراض وتتمثل في.

المعالجة القياسية: وهي تعتبر تكلفة الاقتراض مصروف تحمل على الفترة التي تكبدت المنشأة فيها هذه التكلفة، وعند استخدام هذه المعالجة للاعتراف بتكاليف الاقتراض فإن هذه التكاليف تعتبر مصروفات

Azam KHAN and Nagma SHADAB, Impact of Value Added (21) tax (VAT) Revenue in Major sTtes of India, Mohd, Romanian January June, (6) 1 Issue, 4 Journal of Fiscal Policy, Volume 46-27 .P, 2013

بصرف النظر عن كيفية استخدامها. - المعالجة البديلة المسموم بها: تعتبر تكلفة الاقتراض المتعلقة بباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل (أي رسملتها).

بالإضافة إلى ضرورة وضع شروط اعتماد العوائد المدينة ضمن التكاليف واجبة الخصم، ويمكن الاهتداء في ذلك إلى التشريع الكويتي حيث يمكن وضع الشروط الآتية:

إلا تزيد قيمة العوائد المسددة عن نسبة معينة. أن يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة التي تحصل عليها المنشأة من الغير، سواء كانت غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً.

ج- إهلاك الأصول الثابتة:

ينص المعيار على تحمل القيمة القابلة للإهلاك لأي أصل من الأصول الثابتة بطريقة منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل الثابت.

وقد ترك المعيار للمنشآت حرية اختيار طريقة حساب الإهلاك حيث نص المعيار على أن " هناك طرق متعددة للإهلاك يمكن استخدامها لتحميل قيمة الإهلاك بطرق منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل، وتشمل هذه الطرق القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع الوحدات، ويعتمد اختيار طريقة الإهلاك على الأسلوب المتوقع للحصول على المنافع الاقتصادية للأصل على أن يتم تطبيقها بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يكن هناك تغيير متوقع في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من الأصل".

في حين تنص بعض التشريعات الضريبية على نسب معينة للإهلاك وعلى استخدام طرق محددة وذلك لتعجيل الإهلاك وتحقيق ميزة للشركات لاسترداد تكلفة الأصول.

٤- قياس تكاليف الغير مرتبطة بالنشاط الجاري في ضوء معايير المحاسبة الدولية:

أ- المخصصات:

لا يسمح التشريع الكويت بخضم المخصصات على اختلاف أنواعها ضمن التكاليف واجبة الخصم نظراً لأنها تكون لمواجهة خسائر محتملة وليست مؤكدة. أهمية الاعتراف بالمخصصات المتعلقة البنوك والخاصة بالقروض المتعثرة في حدود نسبة معينة، كما يقترح الاعتراف بمخصصات تأمين الأعمال في شركات المقاولات، هذا بالإضافة إلى الاعتراف بالمخصصات الفنية في شركات التأمين.

ب- اضمحلال قيمة الأصول:

معالجة اضمحلال قيمة الأصول وفقاً للمعالجة الواردة في المعيار رقم (٣٦) وذلك باعتبار خسارة الاضمحلال، أما بالنسبة للأصول الثابتة يتم مقارنة الإهلاك السنوي للأصل بخسارة الاضمحلال إن وجدت والسماح للمنشأة بخضم الأكبر.

ج- التغيير في السياسات:

لم يتناول المشرع المعالجة الضريبية للتغيير في السياسات، الأمر الذي يتطلب اللجوء إلى المعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي وتحديد مبلغ الضريبة المستحقة على المنشأة أو المستحقة لها من خلال القيد المحاسبي وذلك بجعل رصيد حساب مصلحة الضرائب مديناً أو دائناً حسب الأحوال، وبناء على ذلك لا يتأثر وعاء الضريبة في السنة التي تم فيها التغيير.

د- الأخطاء:

لم يتناول المشرع المعالجة الضريبية للأخطاء المحاسبية، الأمر الذي يتطلب اللجوء إلى المعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي وتحديد مبلغ الضريبة المستحقة على المنشأة أو المستحقة لها

من خلال القيد المحاسبي وذلك بجعل رصيد حساب مصلحة الضرائب مديناً أو دائناً حسب الأحوال، وبناء على ذلك لا يتأثر وعاء الضريبة في السنة التي تم فيها تصحيح الخطأ.

هـ- الخسائر المرحلة:

تنص المادة السابعة من المرسوم رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ المستبدلة بالمادة الأولى من القانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ على أنه " إذا انتهى حساب إحدى السنوات بخسارة خصمت هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التالية، فإذا بقيت بعد ذلك أية خسارة من هذه السنة نقلت إلى السنة الثالثة، ولا يجوز نقل ما تبقى ما تبقى من الخسارة بعد السنة الثالثة، ولا ترحل الخسارة في حالة التوقف عن النشاط والمتمثلة في إخطار الهيئة المؤسسة للوزارة بذلك أو تقديمها لإقرار ضريبي يخلو من أي إيرادات ناتجة عن النشاط الأساسي لها ولا تحسب فترات الجبري عن مزاوله النشاط من بين الفترات المنصوص عليها في الفترة السابقة".

ترى الباحث ترحيل الخسارة إلى الأمام لمدة خمس سنوات، وفي قطاع المقاولات يتم ترحيل خسارة العقود المنتهية إلى الخلف بدون حد أقصى وإلى الأمام لمدة خمس سنوات.

الاستفادة من الآثار الاقتصادية الإيجابية

للضريبة علي القيمة المضافة:

نظراً لكون الضريبة علي القيمة المضافة ضريبة علي الاستهلاك فإن الاعتقاد السائد أنها تؤدي إلي تخفيض الاستهلاك الكلي، وذلك مع فرض ثبات العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر علي الطلب علي حالها دون تغيير، كادخول، والأذواق، والإنتاج، والنظام النقدي، ويحدث ذلك بصورة كبيرة في الدول النامية،

القصير- أي الفترة لتي تعقب فرض الضريبة مباشرة ، وقبل ظهور آثار تغير الاستهلاك فرض الضريبة سيؤدي إلي انخفاض الدخل الحقيقية، خاصة أصحاب الدخل المنخفضة أو المتوسطة ، ومن ثم انخفاض الاستهلاك الكلي، أي انخفاض الطلب الكلي، ويظهر ذلك واضحا في الدول النامية ، أما الدول المتقدمة ، فإن سكانها قد لا يغيرون نمط استهلاكهم بسبب ارتفاع مستوي معيشتهم الذي يدفعهم إل مواجهة الزيادة التي تحدث في الأسعار من مدخراتهم.

وإذا كان فرض الضريبة علي القيمة المضافة يؤدي في الأجل القصير إلي تخفيض الاستهلاك ومن ثم انخفاض الطلب الكلي ، أي الفترة التي تظهر فيها آثار تغير الاستهلاك ، فإن الضريبة تبدأ في إحداث أثرها علي التوازن الاقتصادي فتتخفص تكاليف الإنتاج، وينخفض معها المستوي العام للأسعار.

وتبرير ذلك يمكن في أن انخفاض الطلب الكلي نتيجة فرض الضريبة علي القيمة المضافة يؤدي إلي توازن مستوي التشغيل عند مستوي أقل من مستوي التشغيل الكامل الذي يضمن التوظيف الكامل للموارد المتاحة، وبالتالي ستوجد فجوة انكاشية (Deflationary Gap)، يترتب عليها فائض في عرض عناصر الإنتاج، مما يؤدي إلي انخفاض أسعار عناصر الإنتاج والذي يؤدي بدوره إلي انخفاض تكلفة الإنتاج. ونظرا لأن الضريبة علي القيمة المضافة تؤثر علي الاستهلاك فتعمل علي تخفيضه ، فإنها تؤثر علي الادخار، غير أن مدي هذا التأثير سيتوقف علي توزيع السلع الخاضعة للضريبة من ناحية ، ومستويات الدخل من ناحية أخرى.

ويمكن للضريبة علي القيمة المضافة أن تسهم في تشجيع الاستثمار وتوجيهه ، إذا أنها تضمن تحويلا لجانب كبير من الدخل القومي إلي الاستثمار علي

لأن الضريبة علي القيمة المضافة ترفع أسعار السلع والخدمات مما يقلل الطلب عليها، خاصة أن الزيادة في الدخل التي تنتج عن التنمية تكون في يد الفئات ذات الدخل الحدي المرتفع للاستهلاك وهي لا تتناولها الضرائب المباشرة بالقدر الكافي ، لذا كان من الأهمية بمكان إخضاعها للضريبة علي القيمة المضافة حتي تمتص الزيادة في الاستهلاك الناتجة عن زيادة الدخل في المراحل الأولى للتنمية ، وتوجيه هذا القدر من الدخل إلي استثمارات تدفع بمجالات التنمية إلي الأمام، ومن ناحية أخرى مادامت الضريبة علي القيمة المضافة تؤدي إلي تغير هيكل أسعار السلع والخدمات الخاضعة لها، فإنها تؤدي بالتالي إلي تغير نمط الاستهلاك، كما يمكن أن تسهم في تشجيع أو تقليل استهلاك بعض السلع ومحاربة السلع الضارة.

ويتوقف تأثير الضريبة علي القيمة المضافة علي الاستهلاك علي عدة عوامل، أهمها مرونة الطلب علي 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 تأثير استهلاك السلعة ذات الطلب غير المرن التي لا يستطيع مستهلكوها الاستغناء عنها حتي بعد فرض هذه الضريبة، ومن ناحية أخرى، فإن الضريبة التي تُصيب الاغنياء لا تقلل من استهلاكهم ، لأنهم يدفعونها عادة من مدخراتهم ، في حين أن الضريبة التي تصيب الفقراء تقلل من استهلاكهم ، خاصة السلع ذات الطلب المرن، أي أن أثر ضريبة القيمة المضافة علي استهلاك الطبقتين يتناسب عكسيا مع حجم دخول كل منهما.

ويختلف أثر ضريبة القيمة المضافة علي الاستهلاك في الأجل القصير عنه في الأجل الطويل، ففي الأجل

حساب الاستهلاك الخاص.

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

تؤدي الضريبة علي القيمة المضافة دورًا مهمًا في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، إذا أنها تتسم بالحساسية الشديدة والمرونة الكبيرة، وتتماشي مع مسيرة الإصلاح الاقتصادي، حيث يمكنها تحقيق التوازن بين التدفقات النقدية والتدفقات الحقيقية، كما أن الضريبة علي القيمة المضافة تناهض التضخم ، نظرا لأنها تساعد علي تخفيض القوة الشرائية ، وهو الأمر الذي يترتب عليه التخفيف من حدة الزيادة السريعة بالأسعار والحد من تدهور قيمة العملة.

كما تُعد الضريبة علي القيمة المضافة من أكثر الضرائب كفاءة خاصة إذا فُرِضت بسعر ثابت، لأنها في هذه الحالة لن تشوه اختيار المستهلك ، إذا ستخضع كل السلع والخدمات للضريبة بالسعر ذاته، وهذا علي عكس الضريبة علي الدخل التي من الممكن أن تؤدي إلي تشويه الاقتصاد في معظم الدول.

مشكلات تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في دولة الكويت وسبل التغلب عليها.

قد يواجه تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في دولة ما بعض المشكلات والصعوبات وتختلف هذه المشكلات من حيث طبيعتها وعددها من دولة إلي 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 إلي أنها أثبتت نجاحها في العديد من دول العالم.(٢٢)

ورغم أن الحديث عن تطبيق الضرائب في دولة الكويت يدور منذ سنوات ، لكن لم يتم اتخاذ أي خطوات عملية لتطبيقها ، نظرا لاعتبارات كثيرة أهمها عدم الحاجة إلي فرض ضرائب في دولة تحقق فوائض سنويا، فإن انخفاض أسعار النمط فرض واقعا جديدا ليس فقط علي دولة الكويت ، بل علي جميع دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، التي اضطرت إلي تطبيق اصلاحات اقتصادية من بينها الاتفاق علي فرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥% في كل دول المجلس.

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

ارتفاع أسعار السلع والخدمات

من خصائص ضريبة القيمة المضافة، أنها ضريبة ذات طبيعة ارتدادية، لأنها تسبب في زيادة واضحة في أسعار السلع والخدمات، وتعود هذه الزيادة بتأثير سلبي علي الطبقات ذات الدخل المحدود في المجتمع، وعلي قوتهم الشرائية، حيث إنهم بطبيعة

(٢٢) د. مرتضي محمد صلاح الدين، جدوي تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في مصر، مجلة المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع ، المجلد ١٠٦ ، العدد ٢٥٠

الحال ينفقون أكبر من دخولهم علي شراء السلع والخدمات أكثر من الطبقات ذات الدخل الكبيرة. ولذلك لا يمكن إنكار الأثر الذي تحدثه ضريبة القيمة المضافة علي 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 إنخفاض سعر الضريبة علي القيمة المضافة (٥٪) والأخر إعفاء السلع والخدمات الضرورية. انخفاض سعر ضريبة القيمة المضافة التي ستطبق في الكويت.

نصت المادة (٢٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية علي أنه: "١- تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها ٥٪ من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض نسبة الصفر علي ذات التوريد في هذه الاتفاقية.." وتطبيقا لهذا النص فرضت ضريبة القيمة المضافة في كل من: المملكة العربية السعودية و دولة الإمارات العربية المتحدة، ومملكة البحرين بنسبة ٥٪.

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

إعفاء السلع والخدمات الضرورية من الخضوع لضريبة

القيمة المضافة.

توصف الضريبة علي القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة (General Tax) بمعنى أنها تفرض علي جميع السلع والخدمات، المحلية منها والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص، فهي ليست ضريبة نوعية تفرض علي بعض السلع أو الخدمات دون البعض الآخر (٢٣)، والاستثناء من الخضوع للضريبة هو الإعفاء، والإعفاء نوعان، الأول: الإعفاء مع خصم الضريبة السابق سدادها (tax zero / zero rating)، أما الآخر: فهو الإعفاء مع خصم الضريبة السابق سدادها، والإعفاء مع الخصم تمنحه جميع الدول للتصدير، تطبيقا لدولة الموجهة أو المقصد، ولبعض السلع الأخرى تبعا لظروف كل دولة أهمية السلعة أو الخدمة، أما الإعفاء من دون خصم فتختلف فيه الدول، فتمنحه لبعض السلع والخدمات دون الأخرى، وتختلف هذه السلع من دولة إلي أخرى، تبعا لظروف الدولة، وأهمية السلعة أو الخدمة أيضا. (٢٤)

ولا تنظر الضريبة علي القيمة المضافة باعتبارها إحدى الضرائب غير المباشرة إلي ظروف المكلفين بها، أو إلي ما يخضع لها من سلع وخدمات، الأمر لا يسمح بتقدير إعفاءات كثيرة منها، خاصة وأنها عامة الإنطباق، إلا أن الشتريعات الحديثة وتحقيقا للعدالة أخذت ببعض الإعفاءات في نطاق ضيق فيمكن أت تعفي بعض السلع والخدمات لاعتبارات خاصة تتعلق بها، أو ببعض المكلفين لصفات خاصة بهم، ومن هذه الإعفاءات. (٢٥)

(٢٣) خالد عبدالحليم السيد عوض، الضريبة علي القيمة المضافة: دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، دون ناشر، دون سنة نشر ص ١٩

(٢٤) صابر يونس صالح، دور الضريبة العامة علي المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلي ضريبة علي القيمة المضافة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة (فرع بني سويف) ٢٠٠٣، ص ٦٤.

(٢٥) د. محمد رضا سليمان، الضريبة علي القيمة المضافة

السلع والخدمات المعفاه من الضريبة.

الأصل كما ذكرنا أن تخضع كافة السلع والخدمات للضريبة علي القيمة المضافة ، إلا أنه استثناء من ذلك تقرررت عدة إعفاءات لمجموعات محددة، منها ما يكون لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية، ومن أهمها: السلع الضرورية كالحبز، والمواد الغذائية الأساسية، والأدوية.

الواد الأولية، والمنتجات نصف المصنعة التي تستخدم في الإنتاج مثل: الوقود، وبعض المعادن، وذلك بهدف تشجيع الصناعة والزراعة.

السلع التي سبق خضوعها لضريبة مماثلة، لتفادي الإزدواج الضريبي.

بعض الإنتاج العلمي والأدبي للنهوض بالثقافة العلمية والأدبية.

الهيئات والمنشآت المعفاه من الضريبة.

توجد إعفاءات من الضريبة لبعض الهيئات والمنشآت، وهي:

الجمعيات الخيرية والتعاونية، والهيئات التي لا تهدف إلي تحقيق الربح، إذا تقوم بتقديم خدمات اجتماعية وثقافية ولأن تعاملها في السلع غالباً يتم بصوة عرضية ولصالح أعضائها، ومن ثم فإن مشترايتها ومبيعتها تعفي من الضريبة مسايرة 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 مقشة فحص

وإمكانية تطبيقها في مصر، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع ، السنة السادسة والسبعون للعدد ٣٩٩ ، يناير ١٩٨٥ ، ص ٨-٧

ومراجعة آلاف الاقرارات الضريبية، والاقتصاد في نفقات الجباية التي تتناسب مع الضريبة المتوقع تحصيلها، ويبدو هذا جليا في نظام الضريبة التي تسري في مرحلة تجار التجزئة.

ووفقا للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، تكون عموم الخدمات المالية التي تقدمها البنوك والمؤسسات المالية المرخص لها، معفاه من ضريبة القيمة المضافة ، وهذه الخدمات عبارة عن توريدات غير خاضعة للضريبة أن يسترد أي ضريبة قيمة مضافة متكبدة علي المدخلات ، إلا أنه يجوز منح المؤسسات المالية الحق باسترداد ضريبة المدخلات بناء علي معدلات الاسترداد التي تحددها كل الدول الأعضاء وفقا لتقديرها ، كما يجوز للدول الأعضاء أن تختار تطبيق الضريبة الصفرية، أو أن تعفي القطاعات التالية، التعليم والرعاية الطبية والعقارات والنقل المحلي.

كما أن هناك العديد من التوريدات التي اخضعتها الاتفاقية لسع الصفر ، اهمها: سلع الأغذية الاساسية (تتم المصادقة علي قائمة مشتركة عبر كافة دول مجلس التعاون). الأدوية والتوريدات الطبية (يتم تحديد قائمة مشتركة من قبل لجنة وزراء الصحة).

قطاع النفط (وفقا لتقدير كل من الدول الأعضاء). النقل الدولي والنقل ما بين دول المجلس. التوريد خارج نطاق دول المجلس (التصدير). توريد الذهب والفضة والبلاطين للأغراض الاستثمارية.

أما القول بأن التطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في دولة الكويت سيترتب عليها بعض الآثار التضخمية ، بسبب انخفاض درجة مرونة الطلب علي العديد من السلع والخدمات فهذا مرجعه عدم التحديد

الدقيق للمقصود بالتضخم فالتضخم في أبسط معايينة الارتفاع المستمر في المستوي العام للأسعار في اقتصاد دولة ما، أو هو عبارة عن ارتفاع مستمر ومؤثر في المستوي العام للأسعار، وبالتالي فإن الزيادة المؤقتة لا تعتبر تضخيما ولا شك أن نسبة الـ ٥% الخاصة بضريبة القيمة المضافة لن تكون إلا زيادة مؤقتة في المستوي العام للأسعار ومن ثم لن يكون لها تأثير يذكر علي معدلات التضخم، هذا فضلا عن أن الضريبة ليست هي السبب الوحيد لارتفاع الأسعار.

عدم توافر الإمكانيات الفنية والإدارية

يمكن الحكم علي مدي فاعلية أي نظام ضريبي عن طريق الحكم علي أركانه الثلاثة، وهي: تشريع ضريبي محكم، وممول ملتزم، وإدارة ضريبية ذات كفاءة عالية، وتنبع 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 إلي عدم جاهزية الإدارة الضريبية في الكويت، ويعتبرون ذلك مبررا مهما من مبررات عدم فرض أو تأجيل تطبيق الضريبة ويبدو أن هذا التبرير غير منطقي، وإلا كيف يمكن تفسير تطبيقها - وبنجاح 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 نجاحا ملحوظا 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 علي البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي تتوفر لدي دولة الإمارات ورقمنة الإدارة الضريبية، حتي صارت الإمارات نموذجا يحتذي في مجال الإدارة الضريبية النموذجية، وكذلك الحال في كل من المملكة العربية السعودية ومملكة البحرين. وقد بدأت الكويت هطة طموحة لتطوير نظامها الضريبي من خلال التحول الرقمي بهذا الشأن، من خلال طرح وزارة المالية للعديد من المشروعات التي تدعم ذلك الجانب علي الشركات المعنية، والتحول الرقمي للقطاع الضريبي في الكويت لم يعد خيارا، بل بات من ضمن الأولويات التي يجب علي الحكومة الاستمرار في الاهتمام بها، نظرا 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 علي سياسات الكويت الضريبية.

وقد تضمنت خطط الشراء لدي 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 تطبيقها في الكويت مستقلا، مما يرفع من قدرتها علي 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 فعالية وكفاءة إذا يقضي علي الدولة المستندية الطويلة، وطول فترة الاجراءات ويقود نحو المعالجات المحاسبية السريعة والمنضبطة وفق إطار يحدد

الشديد وبصورة مستمرة تبعاً للتطورات التي تحدث في أسعار النفط العالمية، الأمر الذي يجعل الميزانية العامة في الكويت تحت رحمة تطورات سعر النفط في السوق العالمية للنفط الخام.

وقد مرت الميزانية العامة في الكويت بتطورات خطيرة، خصوصاً في السنوات الأخيرة، فيما يتعلق بالإنفاق العام، مما وضع هذه الميزانية في موقف حرجاً للغاية نتيجة بعض الإجراءات التي اتخذت برفع الرواتب وإقرار الكثير من المزايا للكوادر المختلفة من العاملين وغيرهم بالشكل الذي أصبح يهدد استقرار هذه الميزانية في الكويت. (٢٧)

وعلى هذا الأساس فإن الكويت ينبغي عليها أن تبحث عن سبيل لتنويع إيراداتها العامة، وتحقيق أكبر قدر من الاستقرار لتلك الإيرادات وتخفيف الاعتماد على النفط كمصدر شبه وحيد للإيراد العام وتأمين تمويل إنفاقها العام.

على الرغم من ما تمتلكه الكويت من نظام ضريبي جيد في الضرائب المباشرة إلا أن هذا الأمر يختلف في الضرائب غير المباشرة، ويمكن للباحثة إرجاع مبررات الإصلاح الضريبي بالكويت إلى (٢٨):

- الغياب التشريعي للضرائب غير المباشرة: حيث أن الكويت لا تطبق أي من ضريبة المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة، في مقابل تطبيق جزئي لضريبة الإنتاج، وبذلك يكون لدى الكويت فراغ قانوني لفرض الضريبة غير المباشرة.

- قصور هدف الضريبة:

أصبح هدف الضريبة الأساسية هو تمويل موازنة الدولة

(٢٧) سعيد عبد المنعم، الضريبة العامة على المبيعات تأهيل علمي وعملي، القاهرة، مكتبة عين شمس، ٢٠٠٦، ص ٢٢٣ (٢٨) علي لطفي رجب بركات، «نحو إجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبتني الدخل والمبيعات» دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة ماجستير، قسم الاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، (٢٠١٢)، ص ٧٠

المسئوليات، ويمنع وجود أي أخطاء في تقدير وربط الضريبة.

أضف إلي ذلك أن رقمنة قطاع الضريبة تعد حلال 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 أشخاصاً إضافيين للقيام بها، وهو ما يعني وفرا في نفقات التعيينات الجديدة، إذا ستتيح لهم القيام بمهامهم بأرباحية 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. (٢٦)

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

المحور الثاني: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة وحتمية تغيير النتائج التطبيقية

على الرغم من أن أوضاع الميزانية العامة في الكويت ثابتة، إلا أنها في واقع الحال تواجه تحدياً جوهرياً يتمثل في تركيز الإيرادات العامة للكويت في مصدر شبه وحيد تقريباً وهو الإيرادات النفطية، وتكمن خطورة هذا الوضع في أن هذه الإيرادات تتعرض للتقلب

(٢٦) الموقع الإلكتروني لجريدة الأنباء الكويتية، تقرير حول ندوة: رقمنة الضرائب والإدارة الضريبية والتخطيط الفعال للثورة العائلية، تصريحات «ألوك شوك» مسؤول الخدمات الاستشارية الضريبة بالقطاع الحكومي والعام بمنطقة الشرق وشمال أفريقيا، الشريك في «أرنست آند يونغ - الكويت»، <https://www.alanba.com.kw/ar/economy>، ١٢-١٩، ٢٠١٩.

- غياب التشريع الضريبي يغير المباشر، حيث أن الكويت لا تطبق أي من ضريبة المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة، في مقابل تطبيق جزئي لضريبة الإنتاج، وبذلك يكون لدى الكويت فراغ قانوني لفرض الضريبة غير المباشرة.

- قصور هدف الضريبة، فأصبح هدف الضريبة الأساسي هو تمويل موازنة الدولة دون مراعاة الهدف الاقتصادي أو الاجتماعي أو المالي لهذه الضريبة وما يدل على ذلك بقاء السياسات الضريبية بما فيها معدلات الضريبة كما هي دون تغيير.

- تحسين الكفاءة الإدارية للنظام الضريبي الكويتي، (من خلال التنسيق مع ضريبة الدخل والرسوم الجمركية وتخصيص رقم قومي موحد لكل ممول).
متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الكويت

ويمكن استعراض متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على النحو التالي:

أ- متطلبات محاسبية: تشمل تلك المجموعة من المتطلبات على ما يلي:

- إلزام التعامل بالفواتير الضريبية، لأن الفواتير تمكن الإدارة من التأكد من قيمة الضريبة المحصلة بمعرفة البائعين، والتأكد من قيمة الضريبة الواجب خصمها من الضريبة المستحقة.

- إلزام المسجلين بإمسك الدفاتر والسجلات المنتظمة، يتطلب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ضرورة إمساك المكلف لدفاتر وسجلات منتظمة تقيد بها كافة معاملاته بالطريقة التي تمكن الإدارة الضريبية من تحديد رقم الأعمال الخاضع للضريبة تحديداً فعلياً وعدم الاتجاه إلى التقدير الجزافي.

- إقرار الضريبة عن القيمة المضافة، هو نموذج يلزم

دون مراعاة الهدف الاقتصادي أو الاجتماعي أو المالي لهذه الضريبة وما يدل على ذلك بقاء السياسات الضريبية بما فيها معدلات الضريبة كما هي دون تغيير.

مبررات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالكويت

في ضوء ما تقدمه الباحث من استعراض لواقع النظام الضريبي بالكويت فيمكن استعراض مجموعتين من مبررات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالكويت، حيث تشمل على ما يلي (٢٩):

١- مبررات خاصة بالموازنة العامة: تشمل تلك المبررات على ما يلي:

- الحد من الضغوط على الموازنة العامة بالكويت، في ظل تقلب أسعار العالمية للنفط، وما يمثله من ضغوط على صنع القرار الاقتصادي بالكويت، وما ينتج عن ذلك من تحديات لخطة التنمية.

- تنويع الإيرادات العامة بالكويت، وتخفيف الاعتماد على النفط كمصدر شبه وحيد للإيراد العام.

- تعظيم الإيرادات العامة للدولة، (تجارب الدول تفيد أن هذه الضريبة وحدها تشكل في المتوسط حوالي ٢٧% من إجمالي الإيرادات الضريبية، وأكثر من ٥% من الناتج المحلي الإجمالي).

- التغطية المحتملة للضريبة، حيث أنها تفرض على نطاق واسع في الدولة لتشمل قطاعات الإنتاج والتوزيع كافة، مما يضمن وفرة الحصيلة من هذه الضريبة.

٢- مبررات خاصة بالنظام الضريبي: تشمل تلك المبررات على ما يلي:

(٢٩) إبراهيم عبد العزيز إسماعيل النجار، «معوقات تطبيق الضريبة العامة على المبيعات وإمكانية التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة»، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، طنطا، (٢٠٠٢)، ص ١٧٨.

تشكل ضريبة القيمة المضافة مصدر تمويل لا يمكن تجاهله في اقتصاديات العديد من الدول، وقد تزايدت الحاجة إليها في الوقت الراهن مع تذبذب أسعار النفط، وازدياد حالة المنافسة على المستوى الدولي باعتبار ما تحققه بمثابة وسيلة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي. وتتمثل المنافع فيما يلي:

تساعد في خلق فرص عمل جديدة من خلال إنشاء مهن جديدة في مجال المحاسبة.

ضريبة حيادية يخضع لها جميع المستهلكين دون تمييز.

تساعد في توفير حصيلة مالية من الموارد السيادية للدولة، فقد ساهمت ضريبة القيمة المضافة خلال عام ٢٠٠٦ بحوالي ٤٤% من إجمالي إيرادات فرنسا في مقابل مساهمة الضرائب الأخرى بنسبة ١٥% من إجمالي الإيرادات.

تعجيل حركة الاستثمارات اللازمة لتعزيز البنية التحتية، وذلك من خلال توسيع نطاق الخصم فيما يشمل السلع الرأسمالية بالإضافة للسلع الاستهلاكية.

تنويع الهيكل الضريبي الذي أدى بدوره إلى التنويع الاقتصادي، مع زيادة مصادر الإيرادات شديدة الحساسية للمتغيرات الاقتصادية نتيجة سرعة ظهور آثارها من جانب حجم الإيرادات.

العمل على تخفيض الاستهلاك من خلال رفع أسعار السلع بما يؤدي إلى خفض الطلب عليها وخاصة بالنسبة للدخول التي لا تتناولها الضرائب المباشرة.

الضريبة على القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية:

تتم المحاسبة عن الضريبة على القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية بتطبيق ذات القواعد التي يتم تطبيقها على الخدمات غير الواردة بجدول السلع والخدمات المرافق للقانون، وذلك وفقاً للتالي:

الأشخاص المكلفون بالضريبة: كل شخص طبيعي أو اعتباري يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة

التشريع المقترح المكلف بالضريبة تقديمه دورياً لمصلحة، ويقر المكلف بمقتضاه بمسئوليته عن سلامة البيانات الواردة فيه والمعدة بمعرفته، وبذلك تبرز أهمية الإقرار أنه يمثل خلاصة عمليات المكلف (المسجل) خلال فترة المحاسبة.

- التنسيق الفعال مع مصلحة الزكاة والدخل، من خلال توحيد قواعد بيانات الممولين وإجراء الدراسات والبحوث الضريبية.

ب- متطلبات غير محاسبية: تشمل تلك المجموعة من المتطلبات على ما يلي:

- إصدار تشريع، يفرض وينظم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بما يلائم بيئة الأعمال الكويتية.

- التأهيل العلمي والعملي للموارد البشرية بالإدارة الضريبية، تعتبر الموارد البشرية من أهم عناصر الإدارة الضريبية ويتوقف نجاح الإدارة على كفاءة وفعالية هذه الموارد.

ج- توافر نظام معلومات جيد وفعال: تعتبر المعلومات العمود الأساسي للنظام الضريبي، وأن استخدام الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات أمراً ضرورياً في تشغيل البيانات واستخدام القرارات والقدرة على حل المشكلات الإدارية.

د- السعي لتحقيق الأهداف الاقتصادية: وذلك من خلال الإعفاء من أداء الضريبة للمنشآت الصغيرة، أو تقديم امتيازات ضريبة لقطاعات اقتصادية محددة.

هـ- السعي لتحقيق الأهداف الاجتماعية: وذلك من خلال إعفاء السلع الضرورية التي تخدم طبقتي محدودي ومتوسطي الدخل، مما يساهم في دعم عدالة توزيع الدخل.

تقييم التجارب والاستفادة منها بدولة الكويت: المنافع الناجمة عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالكويت:

المصنع وحلقات التوزيع ليستقر في النهاية على المستهلك النهائي، لذلك فمن المفترض أن لا تؤثر الضريبة على النشاط الإنتاجي أو الفنون الإنتاجية. جدير بالذكر، أن الضريبة على القيمة المضافة قد لا تكون لها أي آثار سلبية على الاستثمار في حالة إحلها محل الضريبة العامة على المبيعات التي تحدث بعض التشوهات على سوك الاستثمار، خاصة إذا كانت السلع الرأسمالية تعفي من الضريبة في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على عكس الحال في الضريبة العامة على المبيعات. أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك والإدخار:

من المعلوم أن الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب الغير مباشرة، التي يتحمل عبئها أصحاب الدخل المنخفضة، ويكون تأثيرها كبير على الاستهلاك ويرجع ذلك لسببين، الأول: أن الميل الحدي للاستهلاك لهذه الطبقة كبير، والثاني: أن أصحاب الدخل المنخفضة يمثلون الغالبية العظمى من السكان.

أن فرض ضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك، سوف يعمل على تقليل حجم الدخل الشخصي المتاح، وبما أن الدخل الشخصي ينقسم إلى جزئين هما: الاستهلاك الشخصي والإدخار، فإن فرض الضريبة سيؤدي إلى تقليل حجم الاستهلاك، وكذلك الإدخار الذي يقوم به الأفراد، إلا أن مقدار الإنخفاض في الاستهلاك والإدخار لا يكون بنفس الدرجة بالنسبة لجميع الأفراد، فإذا فرضت الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي للمكلف ذو الدخل المحدود، فإن ذلك سيؤدي إلى تخفيض حجم استهلاكه من السلع التي يتسم الطلب عليها بعدم المرونة، أما ذوي الدخل المرتفع، فإن فرض الضريبة لن يؤثر على نشاطهم الاستهلاكي لأنه سيحافظون على مستوى معيشتهم فيزداد ميلهم الحدي للاستهلاك، بينما ينقص ميلهم الحدي للإدخار.

للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل، سواء خلال الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون، أو في اية سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بالقانون. حدة التسجيل: حدده القانون بمبلغ خمسمائة ألف جنيه، ويجوز بقرار من الوزير تعديله.

سعر الضريبة: يكون سعر الضريبة 14%. خصم الضريبة: للمسجل أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة ما يحصل عليه من أعاب مقابل ما يؤديه من خدمات مهنية وإسشارية، ما سبق تحميله من ضربة على المدخلات من السلع والخدمات سواء مباشرة أو غير مباشرة، إذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة.

الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة في الكويت: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستثمار:

يعتبر التكوين الرأسمالي من أهم محددات الطاقة الإنتاجية، ومن ثم يعد من أهم محددات النمو الاقتصادي، ويتكون رأس المال في أي مجتمع من ثلاث عناصر رئيسية وهي: معدل المدخرات المحلية ومعدل تدفقات رأس المال الأجنبي وفرص الاستثمار المتاحة، ويمكن للضرائب أن تساهم في تكوين راس المال، وبالتالي تؤثر في النمو الاقتصادي من خلال تأثيرها في معدلات الإدخار والاستثمار.

يعد الاستثمار عنصراً رئيسياً ومحوراً هاماً من محاور التنمية الاقتصادية، حيث يتوقف معدل النمو الاقتصادي على كمية الاستثمارات وتوزيعها على القطاعات الاقتصادية المختلفة، ويهدف المستثمر من القيام بالاستثمارات إلى تحقيق الأرباح، فالتشريع الضريبي له أثر كبير على الاستثمار، حيث تعد الضريبة أداة فعالة تستخدمها الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي نحو القطاعات التي ترغب وتشجيع الاستثمار فيها.

من جانب آخر، تعد الضريبة على القيمة المضافة أداة لزيادة أو توسيع الطاقة الإنتاجية، وزيادة فرص الاستثمار باعتبار أن من يدفعها هو المستهلك، ويعفي منها المنتج فعبع هذه الضريبة ينتقل من

ج- أثر الضريبة على القيمة المضافة على التوزيع:
سبق القول أن الدولة تستخدم الضرائب كأداة من أدوات السياسات المالية لإعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الاجتماعية في المجتمع، ويؤدي الضرائب غير المباشرة مثل الضريبة على القيمة المضافة أن فرضت على استهلاك الأغنياء إلى تقليل الفوارق بين الأغنياء والفقراء، أما إذا أصابت تلك الضريبة الأغنياء والفقراء على حد سواء، فإنها تؤدي إلى سوء توزيع الدخل والثروات.

د- أثر الضريبة على القيمة المضافة على ميزان المدفوعات:

تؤدي الضريبة على القيمة المضافة دوراً هاماً في تحفيز وتشجيع الصادرات، وذلك من خلال عدم تحميلها بأي أعباء ضريبية غير مباشرة، مما يؤدي إلى تقليل التكلفة النهائية للسلعة، ومن ثم يكسبها لك ميزة سعرية في مواجهة السلع المتشابهة في السوق العالمية، وذلك من خلال فرض الضريبة بسعر صفر، وباعتبار أن الصادرات تمثل بنداً هاماً في الميزان التجاري والجاري، فإن دعم الصادرات سوف ينتج عنه آثار إيجابية على ميزان المدفوعات.
خلافاً لبعض الأنواع الأخرى من الضرائب، تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب التي تحقق مزايا لميزان التجارة للدولة حيث تسمح أحكام الإتفاقية العامة للتعريفات الجمركية والتجارة بخصم الضرائب الغير مباشرة (مثل الضريبة على القيمة المضافة) من الصادرات، ولكنها لا تسمح بأي تأثير للضرائب المباشرة على الصادرات.

المراجع

١- المراجع باللغة العربية:

- سعيد عبد المنعم محمد (٢٠١٥م)، نظام ضريبة الدخل والزكاة في المملكة العربية السعودية، تأصيل علمي وعملي، جدة: مكتبة حرير.
- سعيد عبد المنعم، الضريبة العامة على المبيعات تأهيل علمي وعملي، القاهرة، مكتبة عين شمس، ٢٠٠٦، ص ٢٢٣
- صابر يونس صالح، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة علي القيمة المضافة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة (فرع بني سويف) ٢٠٠٣، ص ٦٤.
- علي لطفي رجب بركات، " نحو إجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبتَي الدخل والمبيعات" دراسة تحليلية تطبيقية"، رسالة ماجستير، قسم الاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، (٢٠١٢)، ص ٧.
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، علي محمود عبد الرحيم (٢٠٠٦م)، " تقويم مشروع قانون ضريبة الدخل الكويتي- دراسة مقارنة، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، مجلد ١٣، عدد ٣، سبتمبر.
- محي سامي الشباسي، الضريبة على القيمة المضافة، بين مشكلات التطبيق وحلول الواقع، مجلة البحوث المالية والضريبية الجمعية المصرية للمالية والضرائب، مصر، العدد ١٤، ٢٠١٤.
- محمد إبراهيم الشيمي، متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المؤتمر العلمي الضريبي المشترك، الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، ٢٠١٥.
- الموقع الإلكتروني لجريدة الأنباء الكويتية، تقرير حول ندوة: رقمنة الضرائب والإدارة الضريبية والتخطيط الفعال للثورة العائلية، تصريحات "ألوك شوك" مسؤول الخدمات الاستشارية الضريبة بالقطاع الحكومي والعام بمنطقة الشرق وشمال أفريقيا، الشريك في "آرنست أند يونغ - الكويت" <https://www.alanba.com.kw/ar/economy-09/938975-12-19>.
- وائل إبراهيم الراشد (٢٠٠٠م)، المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت، الكويت: جامعة الكويت.
- إبراهيم عبد العزيز إسماعيل النجار، " معوقات تطبيق الضريبة العامة على المبيعات وإمكانية التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، طنطا، (٢٠٠٢)، ص ١٧٨.
- أحمد علي السقاف، إطار محاسبي مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد ٤، ٢٠١٥.
- أحمد علي السقاف، إطار محاسبي مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد ٤، ٢٠١٥.
- أكرم محمد حشيش، إطار مقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مجلة البحوث المالية والضريبة، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، مصر، العدد ٩١، ٢٠١٤.
- أمال علي إبراهيم، دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مصر، المجلد ٧، العدد ٢، ٢٠١٦.
- خالد عبد الحليم السيد عوض، الضريبة علي القيمة المضافة : دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، دون ناشر، دون سنة نشر ص ١٩
- د. محمد رضا سليمان، الضريبة علي القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، السنة السادسة والسبعون للعدد ٣٩٩، يناير ١٩٨٥، ص ٨-٧
- د. مرتضي محمد صلاح الدين، جدوي تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في مصر، مجلة المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، المجلد ١٠٦، العدد ٢٥.
- رمضان صديق (٢٠٠٣م)، الضريبة على دخل الشركات العاملة في دولة الكويت، القاهرة، دار النهضة العربية.

2 - Refreancs:

A. Jayakumar, A study on Impact of Value Added Tax (VAT) Implementation in India, World Journal of Social Science Vol. 2, NO. 5. August 2012, Special Issue, pp. 160-145.

Abdelmonem Lotfy Mohamed, Towards a Full – Fledged Value added Taxation in Egypt, International Journal of Economics and Finace; Vol. 6, NO. 2014 ,7, pp. 225-213.

Arkadiusz Bernal, The value added tax incidence the case of the book market in CEE countries, Poznan University of Economics and Business, Finance a uver- Czech Journal of Economics and Finance, 2018 ,68.

Azam KHAN and Nagma SHADAB, Impact of Value Added tax (VAT) Revenue in Major sTtes of India, Mohd, Romanian Journal of Fiscal Policy, Volume 4, Issue 6) 1), January June, 2013, P. 46-27.

C.Wxploz: 2011” Fiscal Policy” Institutions Versus, Rules, Graduate Institute of International Studies Geneva, HEI, Working Paper.

Hammed Agboola Yusuf, Irwan Shan Zainal Abidin, Normiza Bakar, Oluwaseyi Hammed Musibau, Causality between VAT and economic

growth in Nigeria: An ARDL bounds testing approach, Journal of Emerging economies and Islamic Research, Vol 6, No. 2018 ,1.

J. Railavi:2004 “ Stability Consequence of Fiscal Policy Rules, Bank of Timland Research, Working Paper, January.

Kaisa Alavuotunki, Mika Haapanen & Jukka Pirttila, The effects of the value- Added Tax on Revenue and Inequality, The Journal of Development studies, 2018

Li. Jinyan 2007: Development and Tax Policy: Case Study of China, Comparative Research in Law and Political Enconomy Os Goode Hall Law School, York University, Vol.3, No.4.

S.M. Jones 2004: Principles of Taxation for Businness and Investment Planning, New York: The Mc Graw – Hill, Irwin.

Wollela Abehodie Yesegat and Richard Krever, Subnational value added tax in Ethiopia and Implications for States, Fiscal Capacity , Institute of Development studies,2018

AL-MEHANEYA

المهنية

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات
والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

المركز الجامعي المحرف والسبين

معاً نحو الريادة

2 0 2 3