

مجلة الحقوق

فصلية علمية محكمة - تصدر عن مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت

مبدأ المعاملة الوطنية وفقاً لاتفاقيات الجات، وتأثيره على النظام
التمييزي لضريبة دخل الشركات في الكويت - دراسة تحليلية

الدكتورة / سارة خالد السلطان



جامعة الكويت
KUWAIT UNIVERSITY

ISSN: 1029 - 6069

العدد ٢ - السنة ٤٧

ذو الحجة ١٤٤٤ هـ - يونيو ٢٠٢٣ م

مبدأ المعاملة الوطنية وفقاً لاتفاقيّة الجات، وتأثيره على النظام التمييزي لضريبة دخل الشركات في الكويت دراسة تحليلية

الدكتورة / سارة خالد السلطان*

ملخص:

يتبنّى نظام ضريبة دخل الشركات الحالي في الكويت المِلَكِيّة الأجنبيّة للشركة معياراً من معايير التمييز في المعاملة الضريبية بين الشركات الوطنية والأجنبية؛ فيمنح الشركات الوطنية معاملةً ضريبيةً أفضل، وذلك بفرض مُعدّل ضريبة أقلّ عليها. وفي الشركات التي تشترك في ملكيتها الشركات الوطنية والأجنبية، تُعامل الشركة للأغراض الضريبية على أنها وحدتان مُنفصلتان؛ فيُفرض على حصة الشركة الوطنية مُعدّل ضريبة أقلّ من حصة نظيرتها الأجنبية.

تُقيد بعض اتفاقيّات مُنظمة التجارة العالميّة - التي تُعدّ الكويت طرفاً فيها - حُرّيّة الدول في تبني سياساتٍ ضريبيةٍ تمييزيةٍ؛ فالمادة الثالثة المُتعلّقة بالمعاملة الوطنية للضرائب الداخلية واللوائح من الاتفاقيّة العامّة بشأن التعريفات الجمركيّة والتجارة (جات) تحدّ من حُرّيّة الدول الأعضاء بمنح معاملةٍ تفضيليةٍ للمنتجات الوطنية على حساب المنتجات المُستوردة. وقد أثّرت إشكاليّة مدى توافّق ضريبة دخل الشركات وفقاً لمرسوم ضريبة الدخل الكويتيّة رقم ١٩٥٥/٣ المعدّل بقانون رقم ٢٠٠٨/٢ مع اتفاقيّات مُنظمة التجارة العالميّة في إحدى لجان مجلس الأمة أثناء مناقشة تعديل المرسوم، إلّا أنّ هذه الإشكاليّة - حسب علم الكاتبة - لم يجر بحثها وتحليلها من قبل. وتبحث هذه الورقة في مدى تأثير قواعد مُنظمة التجارة العالميّة على حُرّيّة صانعي القرار في صياغة السياسات الضريبية فيما يتعلق بضريبة دخل الشركات، وتحديدًا مدى التوافق بين نظام ضريبة دخل الشركات الكويتي القائم على التمييز في المعاملة الضريبية بين الشركات الوطنية والأجنبية وبين المادة الثالثة من اتفاقيّة الجات.

ويُخلّص البحث إلى أنّ النظام الحالي لا يتعارض مع أحكام المادة الثالثة، وذلك وفقاً للقرارات الحديثة الصادرة عن لجنة فض المنازعات التابعة لمنظمة التجارة العالميّة، وتُرجع أهميّة البحث في هذا التوقيت إلى صدور قراراتٍ حديثةٍ عن لجنة فض المنازعات تُحدّد نطاق تطبيق المادة الثالثة فيما يتعلق بضريبة دخل الشركات، وذلك كلّ في الوقت الذي تسعى فيه الكويت لتغيير نظام ضريبة دخل الشركات، لذلك يأتي هذا البحث ليحلّل القرارات الصادرة عن منظمة التجارة العالميّة ومدى توافقها مع النظام الضريبي الحالي.

* أستاذ مساعد بقسم القانون العام بكلية الحقوق بجامعة الكويت. دكتوراه جامعة فيرجينيا، الولايات المتحدة. محامية دولة في إدارة الفتوى والتشريع سابقاً. يمكن التواصل مع الباحثة عبر الإيميل sa8tw@virginia.edu

كلمات مفتاحية: ضريبة دخل الشركات، الاتفاقية العامة بشأن التعريفات الجمركية والتجارة، اتفاقية الجات، التمييز في المعاملة الضريبية، مبدأ المعاملة الوطنية.

المقدمة

بخلاف النظم الضريبية المقارنة، يتخذ النظام القانوني لضريبة الدخل الكويتي^(١) معيارين مُكمّلين لتحديد جنسية الشركة؛ معيار محلّ التأسيس، ومعيار مدى تملك الشركات الأجنبية حصصاً في الشركات المؤسّسة في الكويت، ويمنح النظام القانوني لضريبة دخل الشركات معاملةً ضريبيةً أفضل للشركات الوطنية على حساب الشركات الأجنبية من حيث معدل الضريبة المطبّق على الشركة وفقاً لجنسيتها، فيحكم النظام الحالي لضريبة الشركات في الكويت ثلاثة قوانين عامة التطبيق^(٢) هي: مرسوم ضريبة الدخل الذي يفرض ضريبة على دخل الشركات بنسبة ١٥٪، ويطبّق عملياً على الشركات الأجنبية^(٣)، وقانون الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة الذي يفرض ضريبة بنسبة ١٪ على صافي أرباح الشركات الكويتية المساهمة العامة والمقفلة^(٤)، وقانون دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية الذي يفرض ضريبة بنسبة ٢,٥٪ على صافي أرباح الشركات الكويتية المُدرّجة في سوق الكويت للأوراق المالية^(٥)، ونتيجةً لهذا التنظيم تُعامل الشركات الكويتية للأغراض الضريبية معاملةً أفضل من الشركات غير الكويتية بوجهٍ عام؛ فبينما تخضع الشركات الأجنبية لضريبة بمعدل ١٥٪، تفرض ضريبة على الشركات الوطنية بنسبة ٢,٥٪ أو ١٪ أو لا تخضع للضريبة على الإطلاق حسب نوع الشركة، أمّا في حالة

(١) ويُقصد بنظام ضريبة الدخل الكويتي هنا مجموعة القوانين التي تنظّم ضريبة دخل الشركات أيّاً كانت جنسيتها.

(٢) بالإضافة إلى هذه القوانين، يفرض قانون ضريبة الدخل الكويتي في المنطقة المعينة رقم ٢٣/ ١٩٦١ ضريبة دخل على هيئة معنوية تزاوّل التجارة في المنطقة المحايدة الكويتية - السعودية وبعض الجزر الكويتية وذلك وفقاً للمادة الأولى والثانية من القانون. وقد أثرت عدم شمول القانون رقم ٢٣/ ١٩٦١ بنطاق دراستنا نظراً لكون هذا القانون ينطبق على الشركات التي تمارس نشاطها بالمنطقة الإقليمية المذكورة فقط، ومناقشة القوانين الضريبية عامة التطبيق في كل إقليم الدولة.

(٣) مرسوم ضريبة الدخل رقم ٢/ ١٩٥٥ والمعدل بالقانون رقم ٢/ ٢٠٠٨، مادة ١.

(٤) القانون في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة رقم ٤٦/ ٢٠٠٦، مادة ١.

(٥) القانون في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية رقم ١٩/ ٢٠٠٠، مادة ١٢(١).

الشركات التي تشترك في ملكيتها شركات أجنبية وكويتية، فتُفرض ضريبة على حصة الشركات الأجنبية بمعدل ١٥٪، بينما تُفرض ضريبة على حصة الشركات الوطنية بنسبة ٢,٥٪ أو ١٪ أو لا تُفرض أية ضريبة.

وقد صدّقت الكويت على عديد من المعاهدات متعدّدة الأطراف أو ثنائية الأطراف التي تتضمن مبدأ المعاملة الوطنية الذي يهدف بوجه عامّ إلى مساواة المواطنين والأجانب من حيث الحقوق والامتيازات، بُغية تحرير التجارة وتشجيع الاستثمارات وتنقل الأموال والأشخاص، إلّا أنّ مبدأ المعاملة الوطنية يختلف نطاقه باختلاف المعاهدات؛ فنجد أنّ بعض المعاهدات نصّت على المبدأ بوجه عامّ كاتفاقيات تشجيع الاستثمار^(٦)، في حين نصّت بعض المعاهدات على تعلّق المبدأ بالضريبة كاتفاقيات تجنّب الازدواج الضريبي^(٧)، واتفاقيات منظمة التجارة العالمية^(٨).

وبالتركيز على اتفاقيات منظمة التجارة العالمية - وهي موضوع بحثنا - نجد أنّ المنظمة تهدف إلى تقليص الحواجز أو العوائق أمام التبادل التجاري الدولي وتعزيز التجارة البينية من خلال تحرير تجارة السلع والخدمات^(٩)، ولتحقيق هذا الهدف تبنت المنظمة عديداً من الاتفاقيات التي تُغطّي عدداً كبيراً من الأنشطة والقطاعات كالزراعة،

(٦) ومن الاتفاقيات الحديثة التي وقّعت عليها الكويت وتتضمّن مبدأ المعاملة الوطنية؛ القانون رقم ٢٠١٨/٢ بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية فيرغيزستان لتشجيع الاستثمارات المتبادلة وحمايتها، مادة ٤، والقانون رقم ٢٠١٧/١٤ بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية بنغلاديش الشعبية لتشجيع الاستثمارات وحمايتها المتبادلة، مادة ٤.

(٧) ومن الاتفاقيات الحديثة التي وقّعت عليها الكويت وتتضمّن مبدأ المعاملة الوطنية القانون رقم ٢٠١٣/٥٢ بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة إيرلندا لتجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلّق بالضرائب على الدخل والبروتوكول الملحق بها، مادة ٢٣، وكذلك القانون رقم ٢٠١٣/٤٣ بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة مملكة الدنمارك لتجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلّق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال والبروتوكول الملحق بها، مادة ٢٤.

(٨) انظر: قانون رقم ١٩٩٥/٨١ بالموافقة على اتفاق إنشاء منظمة التجارة العالمية (بموجب هذا القانون صدرت الموافقة على اتفاق إنشاء المنظمة، والمرفقات الملحقة به التي تشمل الوثيقة الختامية المتضمنة نتائج جولة أورغواي من المفاوضات التجارية متعدّدة الأطراف التي تعني - وفقاً للبند الخامس من الوثيقة - الموافقة على الاتفاق العام بشأن التعريفات الجمركية والتجارة).

(٩) للتعرف على المنظمة وأهدافها انظر: عبد الفتاح مراد، شرح اتفاقيات الجات، (جهة النشر غير مذكورة)، (بلد النشر غير مذكور)، ١٩٩٦، (رقم الطبعة غير مذكورة)، ص ٤٥٧ وما بعدها؛ عبد المطلب عبد الحميد، الجات وآليات منظمة التجارة العالمية، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٢، (رقم الطبعة غير مذكورة).

والمنسوجات والملابس، والخدمات المصرفية، والاتصالات، والمشتريات الحكومية، والمعايير الصناعية وسلامة المنتجات، والملكية الفكرية، وتهدف اتفاقيات المنظمة إلى مساعدة منتجي السلع والخدمات ومصدريها ومستورديها على مزاولة أعمالهم، مع السماح للحكومات في الوقت ذاته بتحقيق الأهداف الاجتماعية والبيئية الوطنية^(١٠)، وعلى الرغم من تشعّب هذه الاتفاقيات - حسب وصف المنظمة - وتعقيدها؛ إلا أنّ هذه الاتفاقيات تقوم على خمسة مبادئ أساسية تُعدّ أساس النظام التجاري متعدّد الأطراف، وهي: تحرير التجارة تدريجياً من خلال المفاوضات، تشجيع المنافسة العادلة والتفاوض التجاري، وتعزيز الشفافية، وتشجيع التنمية والإصلاح الاقتصادي، وتدعيم مبدأ عدم التمييز في التجارة^(١١).

ويشمل مبدأ عدم التمييز ركنين أساسيين هما: مبدأ الدولة الأولى بالرعاية، ومبدأ المعاملة الوطنية أو القومية، ويهدف المبدأ الأخير إلى مساواة الأجانب والمواطنين من خلال تقديم معاملة غير تمييزية للبضائع المستوردة والمنتجة محلياً، والأمر نفسه ينطبق على الخدمات الأجنبية والمحلية والعلامات التجارية الأجنبية والمحلية^(١٢). ويركّز هذا البحث على دراسة نطاق مبدأ المعاملة الوطنية وفقاً لاتفاقية الجات، وتحليل تأثير هذا المبدأ على السياسات الضريبية التمييزية في الكويت فيما يتعلّق بضريبة دخل الشركات، وتحديدًا تحليل مدى توافق نظام ضريبة الشركات الكويتي الحالي الذي يميّز بين الشركات الكويتية والأجنبية من حيث المعاملة الضريبية؛ مع المادة الثالثة من الاتفاقية العامة بشأن التعريفات الجمركية والتجارة (التي يطلق عليها اختصاراً الجات) التي تنصّ على مبدأ المعاملة الوطنية فيما يتعلّق بالضرائب الداخلية واللوائح، وهو ما يُقيّد حرية صانعي السياسات في الدول الأطراف في تبني السياسات الضريبية التمييزية بهدف دعم السلع والمنتجات المحلية على حساب السلع والمنتجات الأجنبية.

WTO, What is the World Trade Organization?, available at: (١٠)
https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact1_e.htm

WTO, Principles of the Trading System, available at: (١١)
https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm; Daljit Kaur & Bart Kusters, External Factors in Tax Policy: International Obligations, Bulletin For International Taxation, p. 60 (2012).

WTO, Principles of the Trading System, available at: (١٢)
https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm

١ - إشكاليّة البحث والإضافة الأصيلة له.

السؤال الرئيس الذي يطرحه هذا البحث: ما مدى توافق النظام القانوني لضريبة دخل الشركات في الكويت مع المادّة الثالثة من اتفاقية الجات التي تتعلّق بالمعاملة الوطنيّة للضرائب؟ والإجابة عن هذا السؤال تتطلّب البحث عن إجاباتٍ للتساؤلات المُرتبطة التالية:

- هل يُميّز النظام القانوني الذي يحكم ضريبة دخل الشركات في الكويت بين الشركات الأجنبية والوطنية؟
- ما المعيار المُتبّع لتحديد جنسيّة الشركة للأغراض الضريبية؟ وهل يرجع لمحلّ تأسيس الشركة أو محلّ إدارة الشركة كما هو الحال في النظم الضريبية المقارنة، أم أنّ هناك معايير أخرى يُرجع إليها للتمييز بين الشركات؟
- كيف تُعامل الشركات التي تشترك في ملكيتها شركاتٌ كويتيةٌ وأجنبيةٌ للأغراض الضريبية؟
- ما نطاق مبدأ المعاملة الوطنيّة للضرائب وفقاً للمادّة الثالثة من اتفاقية الجات فيما يتعلّق بضريبة دخل الشركات؟
- وتكمن الإضافة الأصيلة للبحث في أنّ هذه التساؤلات لم يجرِ التطرّق لها من قبل (حسب علم الكاتبة).

٢ - سبب اختيار موضوع الدراسة.

يُركّز البحث على مدى التوافق بين ضريبة دخل الشركات والمادّة الثالثة من اتفاقية الجات للأسباب التالية:

أولاً: سبق أن أُشير إلى التعارض بين قانون ضريبة الدخل الكويتي وبين اتفاقيات منظمة التجارة العالمية من دون تحديد الأساس القانوني لهذا التعارض، فقد ورد التنبيه إلى تعارض النظام الحالي مع نظام منظمة التجارة العالمية في لجنة الشؤون المالية والاقتصادية بمناسبة دراسة تعديل قانون ضريبة الدخل^(١٣)، كما أشار

(١٣) انظر: مجلس الأمة، تقرير الشؤون المالية والاقتصادية، عن مشروع قانون تعديل بعض أحكام مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ١٩٩٥/٣. الفصل التشريعي ١٠، دور الانعقاد ٣، التقرير ٣٨، ص ٦٢٠، ٢٩/٦/٢٠٠٥ (أثيرت إشكالية مدى توافق مرسوم ضريبة الدخل الكويتية ١٩٥٥/٣ مع اتفاقيات منظمة التجارة العالمية بمناسبة مناقشة تعديل المرسوم في لجنة الشؤون المالية والاقتصادية في مجلس الأمة، وقد نبّهت الحكومة إلى أنّ النصّ على فرض الضريبة على الشركات الأجنبية دون الوطنيّة. كما اقترح أحد أعضاء اللجنة. يتعارض مع اتفاقيات المنظمة التي صدّقت عليها الكويت).

بعض الباحثين إلى أنَّ قانون ضريبة الدخل يتعارض "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^(١٤)، وفي الوقت نفسه تدرس الحكومة مقترحاً لإلغاء التمييز بين الشركات الأجنبية والوطنية وفرض الضريبة على أرباح كل الشركات بنسبة ١٠٪ من دون النظر إلى جنسيتها^(١٥)، لذلك فدراسة مدى التوافق بين النظام الضريبي الكويتي واتفاقيات منظمة التجارة العالمية مهم في هذا التوقيت، مع التأكيد على أنَّ القول بعدم التعارض لا يعني أنَّ الباحثة تؤيد التمييز، بل يعني أنَّ تأسيس إلغاء التمييز الضريبي على حجة عدم التوافق مع اتفاقية الجات لا يصلح لدعم توجه توحيد المعاملة الضريبية بين الشركات.

ثانياً: على الرغم من أنَّ المادة الثالثة من اتفاقية الجات الخاصة بالمعاملة الوطنية الضريبية لم تُحدد نوع الضرائب المشمولة بنطاقها، وهو ما جعلها عامّة في صياغتها لتشمل الضرائب المباشرة كضريبة دخل الشركات، والضرائب غير المباشرة كضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة، فقد ساد لفترة طويلة اعتقاد بأنَّ مبدأ المعاملة الوطنية الوارد في المادة الثالثة ينطبق على الضرائب غير المباشرة دون الضرائب المباشرة، بسبب ربط نص المادة بين الضرائب وواقعة حركة المنتجات كنقلها وبيعها، وهي التي تتصل بالضرائب غير المباشرة كما سنبين في الفرع الأول من المطلب الثاني، وفي الوقت نفسه أشار بعض الباحثين إلى أنَّ مبدأ المعاملة الوطنية يتعلق بالمنتجات^(١٦)، وهو ما يُبنى عليه أنَّ قوانين ضريبة الدخل قد تخالف مبدأ المعاملة الوطنية حتى لو لم ترتبط ضريبة دخل الشركات بسلع محلية يُسعى لحمايتها، والحقيقة أنَّ كلا الاعتقادين غير دقيق، فقد أصدرت لجنة فض المنازعات التابعة لمنظمة التجارة العالمية حديثاً قراراً حدّدت فيه نطاق المبدأ فيما يتعلق بضريبة دخل الشركات عندما بحثت اللجنة مخالفة أحد القوانين البرازيلية الذي نظم الإعفاء من

(١٤) د. عباس المجرن، الإصلاح الضريبي في دولة الكويت. (المعهد العربي للتخطيط، سلسلة اجتماعات الخبراء، العدد ٣٠)، (سنة النشر غير مذكورة) ص ١٠.

(١٥) مقترح ضريبة أرباح الأعمال، مادة ٤ و٥، (٢٠١٦) (ويجدر التنويه إلى أنَّ هذا المقترح غير المنشور ما يزال قيد الدراسة، ولم يُقدّم لمجلس الأمة حتى تاريخ كتابة هذا البحث). (غير منشور، بملف مع الباحثة).

(١٦) نهاد دمشقية، الدليل الشامل لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، (جهة النشر غير مذكورة)، (بلد النشر غير مذكور)، ٢٠١٠، ص ١٠.

التجارة ٢٠/العالمية(١).pdf / الدليل ٢٠/الشامل ٢٠/لاتفاقيات ٢٠/منظمة ٢٠/ <https://syrecon.gov.sy/PublicFiles/File>

ضريبة دخل الشركات للمادة الثالثة، لذا يأتي هذا البحث ليوضح نطاق المادة الثالثة وفقاً للقرارات الحديثة الصادرة عن اللجنة.

٣ - منهجية البحث وتقسيمه

بُغية الإجابة عن تساؤلات البحث، اتّخذ هذا البحث المنهج التحليلي لدراسة المعاملة الضريبية التفضيلية التي تحظى بها الشركات الوطنية وأساسها، وتحليل المبادئ المستقرّة في منظمة التجارة العالمية وفقاً للقرارات الصادرة عن لجنة فضّ المنازعات، ومن ثمّ تحليل مدى توافق نظام ضريبة دخل الشركات الكويتي مع المادة الثالثة من اتفاقية الجات.

ينقسم هذا البحث إلى مطلبين، يُبيّن المطلب الأوّل نظام ضريبة دخل الشركات في الكويت في فرعين بهدف تحليل المعاملة الضريبية التمييزية للشركات الوطنية والأجنبية، يركّز الفرع الأوّل على تحديد نطاق ضريبة الدخل على الشركات من حيث الأشخاص، أمّا الفرع الثاني فيُبيّن معيار تحديد جنسية الشركات بوصفها شركة "كويتية" أو "أجنبية" لأغراض المعاملة الضريبية، ويدرس أيضاً المعاملة الضريبية للشركات التي تشترك في ملكيتها شركات أجنبية إضافة للملكية الكويتية، وذلك كله وفقاً للقوانين الضريبية الحالية وتطبيق الإدارة الضريبية المخالف في بعض الحالات لصريح القوانين الكويتية.

أما المطلب الثاني فيدرس مدى توافق نظام ضريبة دخل الشركات مع المادة الثالثة من الجات وذلك عبر فرعين؛ يحلّل الفرع الأول نطاق مبدأ المعاملة الوطنية في المادة الثالثة من اتفاقية الجات من خلال استقراء القرارات الصادرة عن لجنة فضّ المنازعات بالمنظمة المتعلّقة بالمنازعات الضريبية، بينما يدرس الفرع الثاني التوافق بين التشريعات الضريبية الكويتية والمادة الثالثة.

المطلب الأول

النظام القانوني لضريبة دخل الشركات في الكويت

تُنظّم ضريبة دخل الشركات قوانين عديدة، يعتمد تطبيق كلّ منها على جنسية الشركات ونوعها، وهذا المطلب يهدف إلى الإجابة عن ثلاثة أسئلة - لم تُعالج بالتفصيل من قبل - تتعلّق بالنظام القانوني الذي يحكم ضريبة دخل الشركات، وهذا بغرض التمهيد الهادف إلى تحليل الإشكاليات القانونية التي يثيرها النظام الحالي لضريبة دخل الشركات في المطلب الثاني، والأسئلة الثلاثة هي:

١ - هل يميّز نظام ضريبة الشركات في المعاملة الضريبية بين الشركات الكويتية والأجنبية؟

- ٢ - ما معيار تحديد جنسية الشركة لأغراض تطبيق القوانين الضريبية؟
- ٣ - كيف تُعامل الشركات التي تملك حصصها أو تشترك في ملكيتها شركات وطنية وأجنبية؟

وعلى الرغم من أنَّ الإجابة عن هذه التساؤلات قد تبدو يسيرة من خلال اتباع المنهج الوصفي وسرد القوانين الضريبية، إلا أنَّ تطبيق الإدارة الضريبية لهذه القوانين لا يتوافق مع صراحة نصوص القوانين سواء الضريبية أو قانون الشركات كما سنبين في هذا الجزء، وهو ما اقتضى اتباع المنهج التحليلي لبيان ماهية المعيار المتبع لتحديد جنسية الشركة وفقاً لتطبيق الإدارة الضريبية، وبالنتيجة تحديد أساس المعاملة الضريبية التفضيلية للشركات الوطنية، ووصولاً لهذا الهدف، يتناول المطلب في الفرع الأول نظام ضريبة دخل الشركات والقوانين المنظمة له في الكويت بوصفه تمهيداً، ثم تحديد معيار اعتبار الشركات كويتية أو أجنبية، وكيفية معاملة الشركة التي تمتلك بعض حصصها شركات أجنبية في الفرع الثاني لارتباطهما، أمّا فيما يتعلق بنوعية المصادر التي اعتمدها هذا المطلب، فقد استعانت الباحثة بالمصادر التقليدية الأولية مثل القوانين، والمصادر الثانوية كالأبحاث العلمية وتقارير لجان مجلس الأمة، إضافةً إلى توجيه بعض الاستفسارات المكتوبة والشفوية للإدارة الضريبية للوقوف على مدى موافقة تطبيق الإدارة الضريبية للقوانين الضريبية وقانون الشركات.

الفرع الأول: نطاق تطبيق ضريبة دخل الشركات من حيث الأشخاص

يَحْكُم النظام القانوني لضريبة دخل الشركات في الكويت ثلاثة قوانين ضريبية عامة التطبيق، تُطبّق معدلات ضريبية مختلفة اعتماداً على جنسية الشركة ونوعها، إلا أنَّ تحديد نطاق القوانين الضريبية من حيث الأشخاص لا يُرجع بشأنه إلى القوانين فقط، بل يرجع كذلك إلى تطبيق الإدارة الضريبية الذي يتعارض مع صريح نصوص بعض القوانين المنظمة لضريبة دخل الشركات.

وبعرض الموضوع في تسلسل زمني، فإنَّ أوَّل ضريبة على دخل الشركات فُرضت بموجب مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ١٩٥٥/٣ [ويُشار إليه في هذا البحث بقانون ضريبة الدخل]، الذي ينص على أنَّ "تُفرض ضريبة دخل ... على كل هيئة مؤسَّسة، أينما كان تأسيسها، تزاوِل العمل أو التجارة وذلك على نشاطها في دولة الكويت" (١٧)، ووفقاً لهذا النصِّ تُفرض الضريبة على الشركة من يوم بداية ممارسة نشاطها التجاري في

(١٧) مرسوم ضريبة الدخل رقم ١٩٥٥/٣، مادة ١.

الكويت، وعلى الرغم من النص صراحةً على خضوع جميع الهيئات المؤسّسة -التي يقصد بها الشركات ذات الشخصية الاعتبارية^(١٨)- أيًا كان محل تأسيسها للضريبة، إلّا أنّ الإدارة الضريبية، ولأسباب تاريخية، تطبّق هذا القانون على الشركات الأجنبية دون سواها، فقد صدر المرسوم سنة ١٩٥٥ بناءً على طلب شركات النفط البريطانية العاملة بالكويت - آنذاك - لخلق ازدواج ضريبيّ على أرباحها من خلال تصوير ما يُدفع من عوائد النفط في الكويت على أنه ضريبة لتفادي ضريبة دخل الشركات المفروضة على الدخل المحقّق في الكويت في الدول الأمّ للشركات الأجنبية^(١٩)، وقد قامت الشركات بصياغة القانون، وتمت الموافقة عليه باللغة الإنجليزية ونشره بالإضافة لترجمته العربية في الجريدة الرسمية^(٢٠)، وقد نصّ القانون على فرض الضريبة على "every body incorporate"^(٢١) وأثار هذا المصطلح الذي تُرجم لـ "هيئة مؤسّسة" بعض التساؤلات بسبب عدم وجود قانون ينظّم تأسيس شركات ذات شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية شركائها بالكويت قبل صدور قانون الشركات سنة ١٩٦١^(٢٢)، وفُسّر مدير الضريبة آنذاك عبارة "هيئة مؤسّسة" بأنّها "هي التي لها كيانٌ منفصلٌ تمامًا عن كيان أعضائها المنفردين ومُسجّلة حسب قوانين إحدى الدول أو الأقطار"^(٢٣)، وبسبب عدم وجود شركات مُسجّلة بالكويت قبل صدور قانون الشركات سنة ١٩٦١، وكون الهدف الأساسي من إقرار المرسوم هو تطبيقه على شركات النفط لتجنّب ضريبة دخل الشركات في دولها الأمّ، فقد اقتصر تطبيق هذا القانون على شركات النفط الأجنبية، ثم امتدّ تطبيق القانون بعد ذلك إلى كلّ الشركات الأجنبية العاملة بالكويت^(٢٤).

وقد عدّل قانون ضريبة الدخل في سنة ٢٠٠٨ وشمل التعديل نطاق تطبيق ضريبة الدخل من حيث الأشخاص، إلّا أنّ التعديل لم يؤثّر على نطاقه تأثيرًا كبيرًا فما زال القانون ينصّ على تطبيقه على كل الشركات دون النظر لجنسيّتها أو محل تأسيسها، باستثناء

- (١٨) انظر: مجلس الأمة - تقرير لجنة الشؤون المالية والاقتصادية، مرجع سابق، ص ١.
- (١٩) انظر: د. عبد الهادي النجار، مشروع قانون ضريبة الدخل بين الواقع والمستقبل في الاقتصاد الكويتي، مجلة الحقوق، العدد الثالث، ١٩٩٧، ص ٢٠١-٢٠٢.
- (٢٠) انظر: الكويت اليوم، السنة الثانية، العدد ٩١، ص ٩ وما بعدها.
- (٢١) مرسوم ضريبة الدخل رقم ٣/١٩٥٥، مادة ١.
- (٢٢) د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٢٠٣؛ د. طعمة الشمري، قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم ٣/١٩٥٥ بين النقص التشريعيّ وسوء التطبيق، مجلة الحقوق، العدد الأول، (١٩٩٦)، ص ١٢٢.
- (٢٣) للرجوع لتفسير مدير الضريبة، انظر: د. إبراهيم الحمود و د. خالد زغلول، التشريع الضريبي الكويتي، (جهة النشر غير مذكورة)، (بلد النشر غير مذكور)، ٢٠١٠، (رقم الطبعة غير مذكور)، ص ١٥.
- (٢٤) د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٢٠٢.

واحد متعلق بالموزع الحصري الكويتي، فقد أكدت المادة الأولى للقانون المعدلة فرض ضريبة الدخل "على دخل كل هيئة مؤسسة تزاوّل العمل أو التجارة وذلك على نشاطها في دولة الكويت أينما كان تأسيسها... ويحدّد مقدار الضريبة المطبّقة وفقاً لهذا القانون بنسبة من الدخل الصافي الخاضع للضريبة" (٢٥) وعرفت المادة الثانية الهيئة المؤسسة بأنّها: "أية هيئة مؤسسة تزاوّل العمل أو التجارة في الكويت سواء بصورة مباشرة أم بوساطة وكيل، وأيضاً أية هيئة مؤسسة تزاوّل العمل أو التجارة في الكويت بصفتها وكيلاً عن غيرها" (٢٦)، وتؤكد هذه النصوص تطبيق الضريبة على كل الشركات دون استثناء، إلا أنّ المادة الثانية عند تحديدها للمقصود بالوكيل ضيّقت من نطاق المادة الأولى بحيث بيّنت أنّ المقصود بالوكيل "هو الشخص المفوض من قبل موكله لمزاولة العمل أو التجارة أو ... لعقد اتفاقية ملزمة مع طرف ثالث بالنيابة عن موكله ولحسابه وضمن الصلاحيّة المخولة له، بحيث لا تخضع لهذه الضريبة أرباح التاجر الكويتي الناتجة عن بيعه لبضائع كان قد اشتراها ونقلها لحسابه الخاص" (٢٧)، ويفهم من نصّ المادة بأنّها أخرجت من نطاق تطبيقها الشركات الكويتية التي تُعدّ موزعاً حصرياً للشركات الأجنبية (٢٨)، أمّا غيرها من الشركات الكويتية، فتدخل وفقاً لصريح نصّ المادة الثانية من القانون في نطاق تطبيق هذا القانون، ونخلص إلى أنّه على الرغم من صدور قانون الشركات، وتأسيس شركات كويتية، وانتقاد الفقه لتفسير مدير الضريبة وتعديل قانون ضريبة الدخل في ٢٠٠٨ وتأكيده انطباق القانون على كلّ الشركات (٢٩)، إلا أنّ الإدارة الضريبية متمسكة بتطبيق القانون على الشركات الأجنبية دون الكويتية حتّى يومنا هذا رغم صراحة نص القانون (٣٠).

أمّا الشركات الكويتية فتخضع للقانون رقم ١٩/٢٠٠٠ بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية [ويُشار إليه في هذا البحث بقانون دعم العمالة الوطنية] والقانون رقم ٤٦/٢٠٠٦ في شأن الزكاة ومساهمة

(٢٥) مرسوم ضريبة الدخل رقم ٣/١٩٥٥ المعدل بقانون رقم ٢/٢٠٠٨، مادة ١.

(٢٦) المرجع السابق، مادة ٢ (هـ).

(٢٧) المرجع السابق، مادة ٢ (و).

(٢٨) يُسبغ قانون التجارة الكويتي لفظ أو مصطلح "التاجر" على كل الشركات وإن كانت لا تزاوّل عملاً تجارياً، المرسوم بقانون بشأن إصدار قانون التجارة ٣٨/١٩٨٠، المادة ١٣.

(٢٩) انظر: د. طعمة الشمري، مرجع سابق، ص ١٢١-١٢٣. د. محمد فرهود، ضريبة الدخل الكويتية، مجلة الحقوق. العددان الأول والثاني، ١٩٩٣، ص ٢٧٧-٢٧٨.

(٣٠) انظر: مذكّرة قسم الدراسات والبحوث - إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط بوزارة المالية، صفحة ٢، تاريخ ٢٠/١/٢٠٢١، رقم المستند TLPP1_2021_00012. رداً على خطاب "استفسارات بخصوص نظام ضريبة الشركات" المقدّم من د. سارة خالد السلطان. (غير منشور. بملف مع الباحثة).

الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة [ويُشار إليه في هذا البحث بقانون الزكاة]، فإنَّ قانون دعم العمالة الوطنية يفرض على الشركات الكويتية المُدرجة في سوق الأوراق المالية - أي الشركات المساهمة العامة - ضريبةً بنسبة ٢,٥٪ على دخلها الصافي^(٣١)، كما يفرض قانون الزكاة ضريبةً^(٣٢) على صافي أرباح الشركات الكويتية المساهمة العامة والمقفلة بنسبة ١٪^(٣٣)، وتختلف الفترة الخاضعة للضريبة في القانونين، فنجد أنَّ الفترة الخاضعة للضريبة في قانون دعم العمالة الوطنية تبدأ من تاريخ إدراج الشركة في سوق الأوراق المالية، بينما تبدأ الفترة الخاضعة للضريبة وفقاً لقانون الزكاة من تاريخ مزاوله النشاط التجاري، أما باقي أنواع الشركات الكويتية فلا تخضع لضريبة دخل الشركات، وتُعامل الشركات الخليجية معاملةً الشركات الكويتية من الناحية الضريبية، وتُطبَّق عليها القوانين نفسها المطبَّقة على الشركات الكويتية^(٣٤).

ويتَّضح ممَّا سبق أنَّ الشركات الأجنبية تخضع لقانون ضريبة الدخل التي تُفرض على أرباحها بنسبة ١٥٪، بينما تخضع الشركات الكويتية والخليجية المساهمة العامة لقانون دعم العمالة الوطنية وتخضع لضريبة قدرها ٢,٥٪، وتُفرض أيضاً على الشركات الكويتية والخليجية المساهمة العامة والمقفلة ضريبةً بنسبة ١٪ وفقاً لقانون الزكاة، لكنَّ هل يعني ذلك أنَّ المعاملة الضريبية للشركات الوطنية أفضل من الشركات الأجنبية؟ الإجابة نعم، والسبب أنَّ الوعاء المفروض عليه الضريبة وفقاً للقوانين الثلاثة المُشار إليها هو أرباح الشركة أو صافي دخلها، وهو ما ينتج عن خصم التكاليف المسموح بخصمها من إجمالي الدخل^(٣٥)، وبالرجوع للقوانين الثلاثة نجد أنَّ شروط

(٣١) القانون رقم ٢٠٠/١٩ بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية، مادة ١٢.

(٣٢) على الرغم من تسمية القانون للتكليف المفروض على الشركات الكويتية بالزكاة، إلا أنه من الناحية الفنية وبمراجعة خصائص التكليف كالمعدل والوعاء، يُعدُّ هذا التكليف المفروض ضريبة. للاستزادة انظر: د. إبراهيم الحمود، التشريع الضريبي الكويتي، (جهة النشر غير مذكورة)، (بلد النشر غير مذكور)، ٢٠١٩، الطبعة الثانية، ص ١٣٤-١٣٥.

(٣٣) قانون رقم ٢٠٠٦/٤٦ في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة، مادة (١).

(٣٤) قرار وزير المالية رقم ٣ لسنة ١٩٨٩ بشأن مساواة مواطني دول مجلس التعاون بالكويتيين في المعاملة الضريبية، مادة (١).

(٣٥) اللائحة التنفيذية للمرسوم ضريبة الدخل رقم ١٩٥٥/٣ المعدل بقانون رقم ٢٠٠٨/٢، مادة (١)، فقرة ٩. اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٢٠٠٦/٤٦ في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة، مادة (١). القواعد والتعليمات التنفيذية لقانون رقم ٢٠٠٠/١٩ بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية، القاعدة رقم (١).

التكاليف المسموح بخصمها متماثلة في كل القوانين^(٣٦)، بل نجد أنه حتى التكاليف غير المسموح بخصمها متشابهة إلى حد كبير باستثناءات محدودة كالتبرعات التي يجوز خصمها بنسبة معينة من الدخل الإجمالي للشركات الأجنبية^(٣٧)، بينما لا يجوز خصمها من الشركات الكويتية والخليجية^(٣٨)، كل ذلك يؤدي إلى القول بأن فرض ضريبة بنسبة أقل على الشركات مع تشابه طريقة حساب أرباح الشركات الأجنبية والوطنية يعني أن الشركات الكويتية تنعم بمعاملة أفضل من الناحية الضريبية.

ويثار تساؤل حول مبرر استمرار التمييز إلى يومنا هذا، لا سيما بعد صدور قانون الشركات وتأسيس العديد من الشركات الكويتية؟ وهو سؤال يهمني عند بحث مدى مخالفة التمييز للمعاهدات التي وقّعت عليها الكويت^(٣٩)، ولم تجد الباحثة من خلال بحثها مستنداً رسمياً يبين بياناً تفصيلياً سبب استمرار التمييز رغم مخالفته النص صراحة، وعلم الإدارة الضريبية ومجلس الأمة بمخالفة تطبيق الإدارة الضريبية لصريح قانون ضريبة الدخل^(٤٠)، إلا أنه وبالإطلاع على تقرير لجنة الشؤون المالية والاقتصادية بمناسبة مناقشة بعض التعديلات المقترحة على قانون ضريبة الدخل؛ نجد أن اللجنة اقترحت إضافة فقرة في إحدى المواد تقضي صراحة باستبعاد تطبيق القانون على الشركات الكويتية^(٤١)، غير أن هذا الاقتراح لم يرَ النور، ولم يُقرَّ، وبالرجوع إلى المذكرة الإيضاحية للاقتراح، فقد نصّت المذكرة على أن هذا النص الذي يستبعد تطبيق القانون على الشركات الكويتية يهدف "لحماية التاجر الكويتي من

(٣٦) اللائحة التنفيذية لمرسوم ضريبة الدخل رقم ١٩٥٥/٣ المعدل بقانون رقم ٢/٢٠٠٨، مادة ٢. اللائحة التنفيذية للقانون ٢٠٠٦/٤٦ في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة، مادة ٢. القواعد والتعليمات التنفيذية لقانون رقم ١٩/٢٠٠٠ بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية، القاعدة ٨.

(٣٧) اللائحة التنفيذية للمرسوم ضريبة الدخل رقم ١٩٥٥/٣ المعدل بقانون رقم ٢/٢٠٠٨، مادة ٣.

(٣٨) القواعد والتعليمات التنفيذية للقانون ٢٠٠٦/٤٦ في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة، القاعدة ٨. القواعد والتعليمات التنفيذية للقانون رقم ١٩/٢٠٠٠ بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية، القاعدة ٩.

(٣٩) فليست كل معاملة ضريبية تفضيلية تُخالف الاتفاقيات الدولية، فعلى سبيل المثال؛ تحت مظلة الاتحاد الأوروبي، فإن المحكمة الأوروبية تسمح بالتمييز بالمعاملة الضريبية استثناءً إذا كان المبرر يتعلق بتجنب التهريب أو الاحتياض الضريبي. للتعرف على المبررات المقبولة وغير المقبولة وفقاً لاتفاقيات الاتحاد الأوروبي، انظر: Ruth Mason, Primer on Direct Taxation in the European Union, P. 93-114. (2005)

(٤٠) انظر: مجلس الأمة، تقرير الشؤون المالية والاقتصادية، مرجع سابق، ص ١-٢.

(٤١) المرجع السابق، ص ١٧.

عشوائية تطبيق المرسوم ٣ لسنة ١٩٥٥ عليه^(٤٢)، ومن ناحية السياسة الضريبية يُعدُّ عدم تطبيق ضريبة الدخل على قطاع معيّن من الشركات أو تخفيض معدل الضريبة المفروض عليها نوعاً من أنواع الدعم أو الحوافز الضريبية، وذلك من خلال إعفاء الشركات الوطنية من الضريبة، وهو ما يُرجَّح معه بأنَّ الهدف من المعاملة الضريبية التفضيلية هو إعطاء ميزة تنافسية للشركات الكويتية.

الفرع الثاني: المعاملة الضريبية للشركات الوطنية

يتّضح من الفرع الأول أنَّ الشركات الكويتية والخليجية تنعم بمعاملة ضريبية أفضل من الشركات الأجنبية وذلك بالنظر لمعدل الضريبة المفروض على أرباح الشركة، وتنقسم النظم الضريبية بالاستناد إلى معيار من معيارين بارزين لتحديد جنسية الشركة، هما محلُّ تأسيس الشركة أو محلُّ إدارة الشركة^(٤٣)، لكنَّ التساؤل يُثار حول المعيار المتّبع في الكويت لتحديد الجنسية بغرض تطبيق القوانين الضريبية المشار إليها في الفرع الأول، ويمكن الردُّ على هذا التساؤل بالقول على الرغم من النصِّ في قانون الشركات على اعتبار محلِّ تأسيس الشركة معياراً لتحديد جنسية الشركة؛ إلا أنَّ تطبيق الإدارة الضريبية يكشف أنَّ الإدارة تتبع معيارين في الوقت نفسه لتحديد جنسية الشركة بغرض تطبيق القوانين الضريبية؛ هما محلُّ تأسيس الشركة، ومدى تملك الشركات الأجنبية حصصاً في الشركات المؤسّسة بالكويت، إنَّ التعويل على الملكية الأجنبية للشركة، وعدم معاملة الشركات التي تشترك في ملكيتها شركات أجنبية ووطنية بوصفها كياناً واحداً مسألةً في غاية الأهمية تتعلّق بالإشكاليات المثارة في المطلب الثاني.

ومن الضروري تمهيداً للحديث عن المعيار المتّبع في الكويت وصف طرق ممارسة الشركات الأجنبية للتجارة في الكويت، إنَّ النظام القانوني بشكل عامٍّ يُقيّد الأجنبي في ممارسة التجارة بالكويت^(٤٤)، وتحديدًا فيما يتعلّق بالشركات وتأسيسها،

(٤٢) المرجع السابق، ص ١٣.

(٤٣) Brian J. Arnold, International Tax Primer. P. 21-22. (2019) (يناقش معيار محل

التأسيس ومعيار محل الإدارة كمعيارين أساسيين تأخذ بهم الدول بشكل عام) Charles H. Gustafson ET AL., Taxation of International Transactions. P. 56-57 (2011)

(يشرح معيار محل التأسيس كمعيار وحيد متبع في أمريكا).

(٤٤) انظر: مثلاً، المادة ٢ من القانون ٢٠١٦/١٣ بشأن تنظيم الوكالات التجارية التي تشترط

فيمن يزاول أعمال الوكالات التجارية "أن يكون شخصاً طبيعياً أو مجموعة أشخاص طبيعيين من حاملي الجنسية الكويتية، أو أن يكون شخصاً اعتبارياً، على أن لا تقل حصة الشريك =

ف نجد أنَّ قانون التجارة لا يسمح للأجانب بتأسيس الشركات المملوكة بالكامل لغير الأشخاص الطبيعيين الكويتيين أصلاً، ولا أن تباشر شركة غير كويتية التجارة إلا عن طريق تاجر كويتي الجنسية، فقانون التجارة ينص على أنه: "لا يجوز لشركة أجنبية إنشاء فرع لها في الكويت، ولا يجوز أن تباشر أعمالاً تجارية في الكويت إلا عن طريق وكيل كويتي"^(٤٥)، وينص القانون ذاته أيضاً على أنه: "لا يجوز لغير الكويتي الاشتغال بالتجارة في الكويت إلا إذا كان له شريك أو شركاء كويتون، ويشترط ألا يقل رأس مال الكويتيين في المتجر المشترك عن ٥١٪ من مجموع رأس مال المتجر"^(٤٦)، وفي الواقع تمارس الشركات الأجنبية التجارة في الكويت بإحدى الطرق التالية^(٤٧):

- ١ - أن تعمل الشركة الأجنبية عن طريق وكيل كويتي مسجل^(٤٨).
- ٢ - أن تكون مساهماً أو شريكاً في شركة مساهمة كويتية، أو شركة ذات مسؤولية محدودة مؤسّسة في الكويت، وذلك بتملك نسبة لا تتعدى ٤٩٪ من أسهم الشركة^(٤٩).
- ٣ - أن تؤسس شركة كويتية بنسبة ملكية قد تصل إلى ١٠٠٪ وفقاً لقانون تشجيع الاستثمار الأجنبي^(٥٠).
- ٤ - أن تعمل الشركة وفقاً لأحكام قانون الشراكة بين القطاع العام والخاص^(٥١).

= الكويتي في رأس ماله عن ٥١٪"، وتنص المادة ٢٣ من المرسوم بقانون بشأن إصدار قانون التجارة ١٩٨٠/٦٨ على أنه: "لا يجوز لغير الكويتي الاشتغال بالتجارة في الكويت إلا إذا كان له شريك أو شركاء كويتون، ويشترط ألا يقل رأس مال الكويتيين في المتجر المشترك عن ٥١٪ من مجموع رأس مال المتجر".

(٤٥) المرسوم بقانون بشأن إصدار قانون التجارة ١٩٨٠/٦٨، المادة ٢٤.

(٤٦) المرسوم بقانون بشأن إصدار قانون التجارة رقم ١٩٨٠/٦٨، المادة ٢٣.

(٤٧) Kuwait Direct Investment Promotion Authority, Investing in Kuwait: A guide for Investment Opportunities in Kuwait, P. 60 available at: <https://e.kdipa.gov.kw/main/ServiceInvestors.pdf>

(٤٨) PWC, Doing Business in Kuwait; A Tax and Legal Guide, P 3-5. (2015); Deloitte International Tax Kuwait Highlights, (2021) P 1. RSM, Kuwait Tax Guide, (2019) P. 6.

(٤٩) Kuwait Direct Investment Promotion Authority, Investing in Kuwait: A guide for Investment Opportunities in Kuwait, P. 60.

(٥٠) القانون رقم ٢٠١٣/١١٦ بشأن تشجيع الاستثمار المباشر، مادة ١٢ واللائحة التنفيذية للقانون مادة ٨ (١).

(٥١) القانون رقم ٢٠١٤/١١٦ بشأن الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص، مادة ٣٤.

وبالعودة إلى معيار تحديد جنسية الشركة، فإننا نجد أنَّ قانون دعم العمالة الوطنية وقانون الزكاة لم يُعرِّفاً المقصود بالشركة "الكويتية" رغم النص في القانونين على فرض الضريبة على الشركات الكويتية دون سواها، إلا أنه بالرجوع لقانون الشركات الكويتي، نجد أنَّ القانون ينصُّ على أنَّ: "كل شركة تؤسس في دولة الكويت تكون كويتية الجنسية"^(٥٢)، وقد أكدت الإدارة الضريبية ردًّا على أحد الاستفسارات التي وجهتها الباحثة للإدارة على أنَّ محل تأسيس الشركة وفقًا لقانون الشركات الكويتي هو الفيصل في اعتبار الشركة كويتية من عدمه^(٥٣)، ويترتب عن اعتبار محل التأسيس معيارًا لتحديد جنسية الشركة نتيجتان بدهيتان:

- ١ - أن تُعدَّ الشركات التي أُسست في الكويت شركات كويتية، ومن ثم تخضع لقانون دعم العمالة الوطنية وقانون الزكاة حسب نوع الشركة، بينما تُعدَّ الشركات التي أُسست في الخارج شركات أجنبية، وتخضع لقانون ضريبة الدخل.
- ٢ - أنَّ الشركة تُعامل على أنها وحدة واحدة وتخضع للقانون المطبق عليها تبعًا لجنسيتها بغض النظر عن جنسية الشركاء بكل الأحوال على أساس أنَّ المعيار هو محل التأسيس.

فلا يُتصور تطبيق قانون ضريبة دخل الشركات على الشركات المؤسَّسة في الكويت، كما لا يُتصور تطبيق قانون ضريبة دخل الشركات وقانون دعم العمالة الوطنية وقانون الزكاة في الوقت نفسه على شركة واحدة مؤسَّسة في الكويت.

إلا أنَّ تطبيق الإدارة الضريبية لا يتماشى مع هذا الاستنتاج؛ فبتحليل المعاملة الضريبية للشركات المؤسَّسة في الكويت نجد أنَّ الإدارة تطبق قانون ضريبة دخل الشركات على الشركات المؤسَّسة في الكويت في حالات معينة، كما تطبق قانون ضريبة دخل الشركات وقانون الزكاة في الوقت نفسه على شركة واحدة مؤسَّسة بالكويت في بعض الحالات، فعلى الرغم من اعتماد معيار محل تأسيس الشركة معيارًا وحيدًا في حال كانت الشركة مؤسَّسة في الخارج وبالنتيجة تطبيق قانون ضريبة الدخل على الشركة بغض النظر عن جنسية الشركاء، إلا أنه في عديد من الحالات لا تلتزم الإدارة بمعيار محل التأسيس، بل تُضيف معيارًا مُكمِّلًا وهو الملكية الأجنبية للشركات الأجنبية في الشركات المؤسَّسة بالكويت.

(٥٢) القانون رقم ٢٠١٦/١ بإصدار قانون الشركات وتعديلاته، مادة ٢٣.

(٥٣) انظر: مذكرة قسم الدراسات والبحوث - إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط بوزارة المالية، مرجع سابق.

ففي ردّ الإدارة الضريبية على أحد الاستفسارات التي وجّهتها الباحثة حول كيفية تطبيق ضريبة دخل الشركات على الشركات التي يشترك في ملكيتها كويتيون وأجانب، وما إذا كانت تخضع لقانون ضريبة الدخل؟ أو تُعدّ كويتية بسبب تأسيسها في الكويت فتخضع لقانون دعم العمالة الوطنية وقانون الزكاة؟ أوضحت الإدارة بأنّه "إذا كانت الشركة مساهمة عامة أو مغلقة وغير مُدرّجة في سوق الأوراق المالية تخضع أرباحها للقانون رقم ٤٦ لسنة ٢٠٠٦ [قانون الزكاة] ويُستثنى من ذلك حصّة الشركة الأجنبية، حيث تُحاسب عن كامل أرباحها وفقاً للقانون رقم ٢ لسنة ٢٠٠٨ المعدل للمرسوم رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ [قانون ضريبة الدخل]، أمّا إذا كانت مُدرّجة فتُحاسب وفقاً لقانون دعم العمالة الوطنية رقم ١٩ لسنة ٢٠٠٠، أمّا إذا كانت الشركة ذات مسؤولية محدودة فتُحاسب الشركة عن حصّتها من الأرباح وفقاً لمرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ٢٠٠٨".

ويتبيّن من ردّ الإدارة أنّه في حال تأسيس شركة مساهمة في الكويت، ووجود حصّة مملوكة لشركة أجنبية إلى جانب الشريك الكويتي في الحالات التي يُجيز فيها القانون ذلك، فإنّه - ولأهداف تطبيق القوانين الضريبية - لا تُعدّ الشركة كويتية ولا تُعامل الشركة على أنّها وحدة واحدة، بل يُطبّق قانون الزكاة أو قانون دعم العمالة الوطنية على حصّة الشريك الكويتي، وضريبة الدخل على حصّة الشريك الأجنبي رغم تأسيس الشركة بالكويت^(٥٤)، والأمر عينه ينطبق على الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي أُسست في الكويت وتشترك في ملكيتها شركات أجنبية، فنجد أنّ الإدارة الضريبية تفرض ضريبة الدخل على حصّة الشركة الأجنبية، بينما لا تُفرض أيّة ضريبة على حصّة الشريك الكويتي^(٥٥)، وبالإضافة للحالات السابقة؛ نجد أنّه حتّى في الحالات الاستثنائية التي يُسمح فيها بتملك الأجانب نسبة ١٠٠٪ من الشركة وفقاً لقانون تشجيع الاستثمار المباشر، فإنّ الإدارة الضريبية تطبّق قانون ضريبة الدخل على الرغم من تأسيس الشركة بالكويت^(٥٦)، ويوضّح الجدول التالي القانون الواجب

(٥٤) انظر: المرجع السابق، ص ٣.

(٥٥) المرجع السابق.

(٥٦) تنصّ ديباجة قرار هيئة تشجيع الاستثمار رقم ١٦/٢٠١٦ بشأن آلية الاستثمار الأجنبي على قانون ضريبة الدخل دون غيره من القوانين الضريبية المشار إليها في هذا البحث، وبلاستفسار من الإدارة الضريبية خلال إحدى المقابلات التي عقدتها الباحثة بهدف كتابة هذا البحث أكدت الفاحصة الضريبية بأن الشركات المؤسّسة بالكويت وفقاً للقانون رقم ١١٦/٢٠١٣ بشأن تشجيع الاستثمار المباشر تخضع لقانون ضريبة الدخل ما لم تُعفّ منها.

التطبيق على الحالات السابق ذكرها بهدف تسهيل فهم المعاملة الضريبية وفقاً لتطبيق الإدارة الضريبية:

محل تأسيس الشركة	جنسية الشركاء أو مؤسسي الشركة	القانون الضريبي المطبق
في الكويت	كويتيون فقط	قانون الزكاة أو قانون دعم العمالة الوطنية، أو لا تفرض عليها أي ضريبة وذلك حسب نوع الشركة.
في الكويت	١٠٠٪ مملكة للأجانب في الحالات التي يسمح فيها القانون بذلك.	قانون ضريبة الدخل.
في الكويت	شركة مساهمة مغلقة مملوكة بنسبة ٤٩٪ للأجانب كحد أقصى والباقي لكويتيين.	يطبق على الشركة قانون الزكاة باستثناء حصة الشركة الأجنبية فيطبق عليها قانون ضريبة الدخل.
في الكويت	شركة ذات مسئولية محدودة مملوكة بنسبة ٤٩٪ للأجانب كحد أقصى والباقي مملوك لكويتيين.	لا تفرض ضريبة على الشركة، باستثناء حصة الشركة الأجنبية فيطبق عليها قانون ضريبة الدخل.
خارج الكويت	أيًا كانت جنسية الشركاء	قانون ضريبة الدخل

ومن العرض السابق نستنتج أنه باستبعاد الحالة التي تكون فيها الشركة مؤسّسة في الخارج (الحالة الخامسة بالجدول أعلاه)، والحالة التي لا تملك فيها الشركة الأجنبية أية حصص في الشركات الكويتية المؤسّسة بالكويت (الحالة الأولى بالجدول أعلاه)؛ فإن الإدارة تتبّع معيارين اثنين في الوقت نفسه لتحديد جنسية الشركة بغرض تطبيق القوانين الضريبية، هما: محل تأسيس الشركة، ومدى تملك شركات أجنبية حصصاً في الشركات المؤسّسة في الكويت.

وفي ختام هذا المطلب، نخلص إلى الإجابة عن التساؤلات المطروحة كما يلي:

١ - إن الشركات الكويتية تنعم بمعاملة ضريبية أفضل من الشركات الأجنبية من ناحية معدل الضريبة.

٢ - على الرغم من عدم نص القوانين الضريبية في الكويت على معيار اعتبار الشركات "أجنبية" أو "كويتية" والنص على محل تأسيس الشركة بوصفه معياراً لتحديد جنسية الشركة في قانون الشركات الكويتي، فإن التطبيق يدل على

أن الإدارة الضريبية لا تكتفي بمحل تأسيس الشركة، بل تنظر أيضاً إلى الملكية الأجنبية لحصص الشركة المؤسسة بالكويت.

٣ - في حال وجود حصص مملوكة لشركات أجنبية في الشركات المؤسسة بالكويت، فإن الإدارة الضريبية لا تعامل الشركة المؤسسة بالكويت على أنها وحدة واحدة، وتخضعها للقانونين اللذين تخضع لهما الشركات الكويتية، بل تقسم الشركة وفقاً لجنسية مالكي حصص الشركة، وتعامل حصص الشركاء الكويتيين معاملة أفضل من الحصص المملوكة للشركات الأجنبية من الناحية الضريبية.

المطلب الثاني

مدى توافق نظام ضريبة دخل الشركات مع الاتفاقية العامة بشأن التعريفات الجمركية والتجارة (الجات)

من المسلم أن لكل دولة الحق في رسم سياساتها الضريبية، وذلك بتحديد نوعية الضرائب المفروضة ومعدلها ووعائها والممول دافع الضريبة، ولا يقيد هذا بذلك إلا ما التزمت به من اتفاقيات دولية، وقد صدقت الكويت على اتفاقية الجات التي تنص على المعاملة الوطنية للضرائب الداخلية، والسؤال المطروح في هذا الفرع - الذي لم يتصد له أحد من قبل بالتفصيل - هو: هل يتوافق نظام ضريبة الدخل الكويتي القائم على التمييز في المعاملة الضريبية بين الشركات الوطنية والأجنبية كما تبين لنا في المطلب الأول مع مبدأ المعاملة الوطنية الوارد في المادة الثالثة من اتفاقية الجات؟

والإجابة عن هذا السؤال تتطلب تقسيم هذا المطلب إلى فرعين: يتناول الفرع الأول تحليل نطاق مبدأ المعاملة الوطنية للضرائب وفقاً للمادة الثالثة من اتفاقية الجات فيما يتعلق بضريبة دخل الشركات، ويحلل هذا الفرع نطاق المادة الثالثة وفقاً للمبادئ الحديثة التي استقرت عليها لجنة فض المنازعات في منظمة التجارة العالمية، ويُعد هذا الفرع - حسب علم الباحثة - أول دراسة أكاديمية تدرس معالم نطاق مبدأ المعاملة الوطنية فيما يتعلق بضريبة دخل الشركات^(٥٧)، بينما يركز الفرع الثاني على

(٥٧) على سبيل المثال انظر: Michael Daly, The WTO and Direct Taxation (2005) available at: https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/discussion_papers9_e.pdf (يحلل هذا المرجع نطاق المعاملة الوطنية لضرائب مباشرة قبيل نشوء المنازعة البرازيلية التي حذت بوضوح نطاق المعاملة الضريبية في ضريبة دخل الشركات).

دراسة مدى توافق المعاملة التفضيلية الضريبية وفقاً لقانون ضريبة دخل الشركات الكويتي مع المادة الثالثة من اتفاقية الجات.

الفرع الأول: نطاق المادة الثالثة من اتفاقية الجات وفقاً للمبادئ المستقرة عليها في منظمة التجارة العالمية

رغبةً بالإسهام في الدخول في ترتيبات مُتبادلة للدول الأعضاء لتخفيض التعريفات الجمركية وغيرها من الحواجز أمام التجارة، وإلغاء المعاملة التمييزية في التجارة الدولية، أُقرّت اتفاقية الجات لوضع حدٍّ أقصى للتعريفات الجمركية بحيث يلتزم الأعضاء بعدم فرض تعريفات تزيد عن الحدِّ المتفق عليه وذلك وفقاً للمادة الثانية من الاتفاقية^(٥٨)، وقد نجحت المنظمة بخفض التعريفات الجمركية من خلال التفاوض الدوري بين الدول الأعضاء^(٥٩)، كما نصّت الاتفاقية على مبدأ المعاملة الوطنية فيما يتعلّق بالضرائب الداخلية واللوائح في المادة الثالثة، الذي يهدف لتقييد حق الدول بالتمييز في المعاملة الضريبية بين المنتجات المستوردة والمحلية^(٦٠)، ويكمن الهدف من النصّ على المعاملة الوطنية فيما يتعلّق بالضريبة في اتفاقيات الجات لتجنب استبدال التعرفة الجمركية على السلع المستوردة بفرض ضرائب داخلية تقوم على أساس تمييزيٍّ ضد السلع المستوردة^(٦١).

ويرجع سبب دراسة مدى توافق المادة الثالثة مع النظام الضريبي الكويتي دون غيرها لكون المنازعات الضريبية التي خُلّت تحت مظلة المنظمة أُسست لعددٍ من قراراتها اعتماداً على هذه المادة، فقد عُرضت على لجنة فضّ المنازعات التابعة لمنظمة التجارة العالمية منذ تأسيسها سنة ١٩٩٥ حتّى يوم كتابة هذا البحث ٤١ منازعةً تعلّقت بمخالفة القوانين الضريبية للدول الأعضاء مع اتفاقيات المنظمة^(٦٢)، وقد نظرت

(٥٨) اتفاقية الجات، الديباجة والمادة الثانية.

(٥٩) Michael Daly, Is the WTO a World Tax Organization? P. 11 (2016) available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1602.pdf>

(٦٠) رضا عبد السلام والسيد أحمد عبد الخالق، منظمة التجارة العالمية دليل للإطار العام للتجارة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٦، (رقم الطبعة غير مذكور)، ص ٦٣.

(٦١) انظر: عبد الناصر العبادي، منظمة التجارة العالمية واقتصاديات الدول النامية، عمان، دار صفاء، ١٩٩٩، الطبعة الأولى، ص ٣٢.

(٦٢) للاطلاع على المنازعات التي تم عرضها على لجنة فض المنازعات www.wto.org > trade topics > dispute settlement > the dispute > find dispute cases > subject "tax" or "Tax Treatment for Exports".

اللجنة أقل من نصف هذه المنازعات^(٦٣)، وتعلقت معظم القرارات الصادرة بالضرائب غير المباشرة كضريبة المبيعات والضريبة الانتقائية، أما المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة فلم تنظرها اللجنة إلا مؤخراً^(٦٤).

تقرر المادة الثالثة من الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية والتجارة (الجات ١٩٤٧) - التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من اتفاقية جات ١٩٩٤^(٦٥) مبدأ المعاملة الوطنية، فتتضمن المادة الثالثة المعنونة (المعاملة الوطنية للضرائب الداخلية واللوائح) على:

- ١ - تُقرر الأطراف المتعاقدة بأن الضرائب الداخلية والرسوم الداخلية الأخرى، والقوانين واللوائح والمتطلبات التي تؤثر على البيع الداخلي، أو عرض المنتجات للبيع، أو الشراء، أو النقل، أو التوزيع، أو استخدام المنتجات ... لا ينبغي تطبيقها على المنتجات المستوردة أو المحلية لتوفير الحماية للإنتاج المحلي.
- ٢ - لا تخضع منتجات أي طرف متعاقد، المستوردة إلى أراضي أي طرف متعاقد آخر، بشكل مباشر أو غير مباشر، للضرائب الداخلية أو أي رسوم داخلية أخرى من أي نوع تتجاوز تلك المطبقة تطبيقاً مباشراً أو غير مباشر، على المنتجات المحلية المماثلة، علاوة على ذلك، لا يجوز لأي طرف متعاقد فرض ضرائب داخلية أو رسوم داخلية أخرى على المنتجات المستوردة أو المحلية بطريقة تتعارض مع المبادئ المنصوص عليها في الفقرة ١.
- ٤ - تُعامل منتجات أي طرف متعاقد، المستوردة إلى أراضي أي طرف متعاقد آخر، معاملة لا تقل تفضيلاً عن تلك الممنوحة للمنتجات المماثلة ذات المنشأ الوطني

(٦٣) يتبنى جهاز فض المنازعات آلية لحل النزاعات تقوم على حل النزاعات على أساس تراضي الأطراف من خلال التدرج في حل الخلافات، فأولى مراحل فض المنازعات هي مرحلة التشاور بين الأطراف بهدف الوصول لحل ودي للمنازعات بعد تقديم النزاع وقبل فحص اللجنة له، وقد حُلَّت كثير من المنازعات ودياً دون تدخل اللجنة، وهو السبب بقلة عدد القرارات الصادرة من اللجنة، وجدير بالذكر أن الجهاز يوقر حقاً لاستئناف قرارات اللجنة. للاستزادة انظر: عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق صفحة ٢٢٠ و ١٩١ وما بعدها.

(٦٤) See Jeffrey Owens, Laura Turcan, Jasmin Kollmann, Alicja Majdanska & Sudin Sabnis, What Can the Tax Community Learn from Dispute Resolution Procedures in Non-Tax Agreements? Bulletin For International Taxation, p. 583-585 (2015).

(٦٥) صدر القانون رقم ٨١ لسنة ١٩٩٥ بشأن الموافقة على اتفاق إنشاء منظمة التجارة العالمية الذي تضمن -وفقاً للمذكرة الإيضاحية للقانون- الموافقة على إنشاء المنظمة والمرفقات ١ و ٢ و ٣ وقد تضمن المرفق رقم ١ اتفاقية الجات. للاستزادة راجع: موقع منظمة التجارة العالمية.

فيما يتعلّق بجميع القوانين واللوائح والمتطلبات التي تؤثر على بيعها الداخلي، كالعرض للبيع، أو الشراء، أو النقل، أو التوزيع، أو الاستخدام.

٨ - (ب) لا تمنع أحكام هذه المادة دفع الدعوم حصرياً للمنتجين المحليين، بما في ذلك المدفوعات المقدّمة للمنتجين المحليين المتأثّية من عائدات الضرائب أو الرسوم الداخلية المطبّقة بما يتفق مع أحكام هذه المادة^(٦٦).

ويُفهم من المادة أنّ مبدأ المعاملة الوطنية يُقرّر معاملة السلع المستوردة المعاملة نفسها أو معاملة لا تقلّ تفضيلاً عن تلك التي تحظى بها السلع الوطنية المشابهة أو المنافسة، وتثير هذه المادة بعض التساؤلات حول نطاقها وما إذا كان نطاقها يمتدّ ليشمل الضرائب المباشرة كضريبة دخل الشركات؟ وإذا كانت الإجابة بنعم، فما الفقرة المطبّقة؟ وما الشروط اللازمة للقول بمخالفة قانون ضريبيّ لمبدأ المعاملة الضريبية؟ وهل تستثني الفقرة الثامنة من نطاق المادة المعاملة الضريبية التفضيلية إذا كانت بهدف دعم الشركات المحلية؟

على الرغم من أنّ النصّ يبدو واضحاً، إلّا أنّ هذه المادة كما وصفها البعض وبحقّ "شديدة التعقيد"^(٦٧)، فعلى الرغم من ذكر لجنة فضّ المنازعات المادة ٣١ من اتفاقية فيينا للمعاهدات في قراراتها التي تتضمنّ القواعد العامة لتفسير الاتفاقيات الدولية وفقاً لمعنى النصّ والغرض منه^(٦٨)، إلّا أنّ المتأمل في قرارات اللجنة يجد أنّ

(٦٦) اتفاقية الجات، المادة الثالثة. ترجمت المادة الثالثة بتصريف، للاطلاع على النص الأصلي كاملاً باللغة الإنجليزية يمكن الرجوع لموقع منظمة التجارة العالمية:

https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_01_e.htm

(٦٧) رضا عبد السلام والسيد أحمد عبد الخالق، مرجع سابق، صفحة ٦٣.

(٦٨) تنص المادة ٣١ من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات على:

١. "تفسر المعاهدة بحسن نية ووفقاً للمعنى الذي يعطى لألفاظها ضمن السياق الخاص بموضوعها والغرض منها.

٢. بالإضافة إلى نص المعاهدة، بما في ذلك الديباجة والملاحق، يشتمل سياق المعاهدة من أجل التفسير على ما يلي:

(a) أي اتفاق يتعلق بالمعاهدة ويكون قد تمّ بين الأطراف جميعاً بمناسبة عقدتها؛
(b) أي وثيقة صدرت عن طرف أو أكثر، بمناسبة المعاهدة، وقبلتها الأطراف الأخرى كوثيقة لها صلة بالمعاهدة.

٣. يؤخذ في الاعتبار، إلى جانب سياق المعاهدة، ما يلي:

(a) أي اتفاق لاحق بين الأطراف بشأن تفسير المعاهدة أو سريان نصوصها؛
(b) أي تعامل لاحق في مجال تطبيق المعاهدة يتضمن اتفاق الأطراف على تفسيرها؛
(c) أي قاعدة ملائمة من قواعد القانون الدولي قابلة للتطبيق على العلاقات بين الأطراف.
٤. يعطى معنى خاص للفظ معين إذا ثبت أنّ نيّة الأطراف قد اتجهت إلى ذلك".

اللجنة قد فسّرت المادة بشكل أضيق مما قد يُفهم من نصّ المادة، لذلك يجب الرجوع إلى قرارات اللجنة لتفسير المادة الثالثة وتحديد نطاق تطبيقها^(٦٩)، ويمكن إيجاز المبادئ التي انتهت إليها اللجنة التي تتعلق بدراستنا بما يلي:

– الهدف العام من المعاملة الوطنية هو عدم استعمال الضرائب لتقديم حماية للمنتجات الوطنية.

تُنظّم المادة الثالثة من اتفاقية الجات بشكل عامّ التمييز ضد المنتجات المستوردة^(٧٠) فترسّخ الفقرة الأولى الهدف العامّ للمادة الثالثة وهو أنّ الضرائب الداخلية يجب ألا تُستخدم لتحقيق حماية للمنتجات المحلية على حساب المنتجات ذات المنشأ الأجنبي، وذلك لضمان المساواة في الشروط التنافسية بين المنتجات المحلية وما يشابهها من المنتجات المستوردة منذ عبور المنتجات للحدود الجمركية^(٧١)، فتركّز المادة الثالثة بشكل خاصّ على تعزيز الفرص الاقتصادية للمستوردين من خلال القضاء على التدابير الحكومية التمييزية التي تُعيق التجارة الدولية^(٧٢)، وقد أكّدت اللجنة في عدد من قراراتها أنّه ليس لازماً للقول بمخالفة الضريبة لبند المعاملة الوطنية إثبات الأثر التجاريّ السلبي المترتب على فرض الضريبة التمييزية على حجم الواردات، فالمخالفة تتحقّق حتّى لو لم يترتب أيّ أثر سلبيّ، لأنّ المادة تهدف إلى حماية توقّعات العلاقة التنافسية المتكافئة بين المنتجات المستوردة والمحلية^(٧٣)، فقد

(٦٩) للاستزادة حول المبادئ التي أقرتها اللجنة فيما يتعلق بتفسير المادة الثالثة من اتفاقية الجات، يمكن الرجوع إلى منشورات المنظمة.

WTO, Article III, National Treatment on Internal Taxation and Regulation, GATT Analytical Index (pre-1995), available at: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/ai17_e/gatt1994_art3_gatt47.pdf; WTO, Article III, National Treatment on Internal Taxation and Regulation, Jurisprudence WTO, available at: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/ai17_e/gatt1994_art3_jur.pdf

WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges (WT/DS472/R. WT/DS497/R) (Panel Report, P. 78) (2017). (٧٠)

WTO, Canada - Certain Measures Concerning Periodicals, (WT/DS31/AB/R) (Report of the Appellate Body, P18) (1997); Kasper Dziurdz, Non-discrimination in Tax Treaty Law and World Trade Law, 12 (2019). (٧١)

WTO, Korea - Taxes on Alcoholic Beverages (WT/DS75/R, WT/DS84/R) (Report of the Panel, P186) (1998). (٧٢)

WTO, Japan - Taxes on Alcoholic Beverages, (WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R,) (Appellate Body Report, P. 16) (1996). (٧٣)

رأى البعض أنَّ اصطلاح "التأثير" ينبغي أن يُفسَّر تفسيرًا واسعًا بحيث يشمل أيضًا أيَّ قوانين أخرى بخلاف القوانين الضريبية، "التي ربما تغيَّر بالسلب في ظروف وشروط المنافسة بين المنتجات الوطنية والمستوردة" ^(٧٤)، وفي هذا السياق رفضت اللجنة حُجَّة أنَّ الأثر المترتب على فرض ضريبة تمييزية على المنتجات الأجنبية يُعدُّ ذا أثر بسيط أو غير مهمٍّ على التجارة وهو ما يوجب تقرير عدم مخالفة الضريبة التمييزية للمادة الثالثة على سند أنَّ المعاملة الوطنية تحمي توقُّعات العلاقة التنافسية بين المنتجات المستوردة والمحلية دون النظر إلى آثار الضريبة الفعلية. ^(٧٥)

وبينما يتحدَّد نطاق الفقرة الثانية بالضرائب والرسوم الداخلية المطبَّقة بشكل مباشر أو غير مباشر على المنتجات الأجنبية، التي يجب ألاَّ تتجاوز تلك المطبَّقة على مثيلاتها من المنتجات الوطنية، صيغت الفقرة الرابعة بشكل أكثر عموميَّة لتشمل القوانين و اللوائح والشروط التي تؤثر على حركة المنتجات داخل السوق، حيث يجب ألاَّ تعامل المنتجات الأجنبية معاملةً أقلَّ تفضيلًا عن مثيلاتها من المنتجات الوطنية بما يؤثر على العمليات المذكورة في المادة، وقد أكَّدت اللجنة على أنَّ الفقرة الرابعة عامَّة في صياغتها لذلك فهي تشمل القوانين الضريبية التي يجب ألاَّ تؤثر على حركة المنتجات ^(٧٦).

ويبدأ نطاق تطبيق المعاملة الوطنية بمجرد مرور المنتجات ذات المنشأ الأجنبي للحدود الجمركية؛ فبمجرد دخول هذه المنتجات للسوق المحلي، فإنَّ هذه المنتجات تحظى بالمعاملة الضريبية ذاتها التي تتمتع بها المنتجات الوطنية ^(٧٧).

إلاَّ أنَّ اللجنة أوضحت أنَّ المادة الثالثة وإن كانت تُقيِّد حقَّ الدول في حماية المنتجات الوطنية على حساب المنتجات المستوردة؛ فإنَّ هذا القيد لا يمنع الدول من فرض تدابير تتعلَّق بغايات أخرى لا علاقة لها بدعم المنتجات الوطنية، فعلى سبيل المثال لا تمنع المعاملة الوطنية الدول من فرض ضريبة على بعض المنتجات بهدف الحفاظ على الصحة العامة أو البيئة طالما أنَّ هذه الأهداف لا تُمثِّل غطاءً لسياسة

(٧٤) رضا عبد السلام والسيد أحمد عبد الخالق، مرجع سابق، صفحة ٦٧.

(٧٥) WTO, United States - Taxes On Petroleum and Certain Imported Substances (L/6175 - 34S/136) (Report of the Panel, P. 16) (1987).

(٧٦) راجع القسم المتعلق بشروط تطبيق الفقرة الرابعة من المادة الثالثة على الضرائب المباشرة في الصفحات اللاحقة.

(٧٧) Dziurdz، مرجع سابق.

تهدف في حقيقتها لدعم المنتجات الوطنية من خلال فرض ضرائب تمييزية^(٧٨)، فعلى سبيل المثال؛ لا تمنع المادة من فرض ضريبة على المنتجات المُحلاة بهدف الحفاظ على الصحة طالما أن هذه الضريبة قد فُرضت على المنتجات المُحلاة المحلية والمستوردة على حد سواء دون وضع شروطٍ تهدف لتطبيق الضريبة على المنتجات المستوردة دون المحلية، وتطبيقاً لذلك قررت اللجنة أن تطبيق ضريبة على المنتجات التي استخدمت سكرًا يُنتج محليًا ويُستخدم في معظم المنتجات الوطنية المُحلاة، بينما لا يُستخدم عادة في المنتجات المستوردة يخالف المادة الثالثة ولا يهدف للمحافظة على الصحة، بل يهدف لحماية المنتجات المحلية^(٧٩).

– مبدأ المعاملة الوطنية يشمل الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

ساد لفترة طويلة اعتقادٌ بأن مبدأ المعاملة الوطنية ينطبق على الضرائب غير المباشرة كضريبة المبيعات والضريبة الانتقائية دون الضرائب المباشرة، بسبب ربط نص المادة بين الضرائب وواقعة حركة المنتجات كنقلها وبيعها، وهي التي تتصل بالضرائب غير المباشرة، إلا أن القرارات الصادرة مؤخرًا أوضحت بشكل قاطع أن الضرائب المباشرة كضريبة دخل الشركات تنطبق عليها الفقرة الرابعة من المادة الثالثة بشرط أن يكون لها ارتباط بالمنتجات التي تسعى الدولة لحمايتها^(٨٠)، وبمفهوم المخالفة فإن الضرائب المباشرة المرتبطة حصريًا بالمنتجات كضريبة الدخل التي لا يكون لها انعكاس على المنتجات تخرج من نطاق المادة الثالثة.

وفيما يتعلق بمنازعات الضرائب غير المباشرة، قررت اللجنة مخالفة عدد من قوانين الدول الأعضاء للمادة الثالثة بسبب تطبيق الضرائب غير المباشرة تطبيقاً تمييزياً ضد المنتجات غير الوطنية بهدف توفير حماية للمنتجات الوطنية، فانتهت لجنة فض المنازعات إلى مخالفة نظام ضريبة الخمر الياباني الذي يفرض ضريبة مبيعات على المشروبات الروحية المصدرة إلى اليابان بنسبة أكبر من "شوتشو" - وهو مشروب روحي ياباني - للفقرة الأولى والثانية من المادة الثالثة على اعتبار أن

WTO, United States - Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages (٧٨) (DS23/R - 39S/206) (Report of the Panel, P 62((1992); WTO, Japan - Taxes on Alcoholic Beverages, (WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R,) (Appellate Body Report, P. 16) (1996).

WTO, Mexico - Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages (WT/ (٧٩) DS308/R)) (Panel Report, P. 136) (2005).

Dziurdz, P. 14; Michael Daly, Is the WTO a World Tax Organization? (2016) (٨٠) available at <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1602.pdf>

مشروب شوتشو المحلي يُعدُّ منتجًا مشابهًا ومنافسًا لمشروبات الفودكا والويسكي المستوردة، وعليه يجب ألا تُستخدم الضريبة لتوفير حماية للمنتجات الوطنية على حساب المستوردة^(٨١)، وللأسباب نفسها انتهت اللجنة في منازعتين إلى مخالفة ضريبتَي الانقائِيَّة والمبيعات المفروضة على المشروبات الروحيَّة في كوريا وتشيلي للفقرة الثانية من المادَّة الثالثة، على اعتبار أنَّها ميَّزت في المعاملة الضريبية بالنظر لمعدَّل الضريبة بين المشروبات المحليَّة والمستوردة^(٨٢).

أمَّا فيما يتعلَّق بالضرائب المباشرة، فقد أوضحت اللجنة في عدد من المنازعات أنَّه نظرًا لكون نصِّ المادَّة الثالثة عامًّا بذكره للضرائب دون تحديد نوعها، لذلك لا يمنع النصُّ من انطباق المادَّة على الضرائب المباشرة كضريبة الدخل، ولا يوجد مبررٌ لتطبيق المادَّة على الضرائب غير المباشرة دون المباشرة^(٨٣)، كما انتهت اللجنة إلى أنَّ ضريبة الدخل لا تخضع للفقرة الثانية، لأنَّها لا تُفرض على المنتجات، إلَّا أنَّ الضرائب المباشرة قد تخالف الفقرة الرابعة إذا منحت إعفاءاتٍ أو تخفيضاتٍ ضريبيةً لتشجيع استهلاك السلع الوطنية دون المستوردة^(٨٤)، وتحديدًا قرَّرت اللجنة أنَّه عندما تنتج الإعانات المقدَّمة للمنتجين عن الإعفاءات أو التخفيضات من الضرائب المباشرة، فالفقرة الثانية لا تغطِّيها ولكنَّها قد تنتهك الفقرة الرابعة من المادَّة الثالثة إلى الحدِّ الذي ترتبط فيه بشروط أخرى تفضِّل استخدام المنتجات المحليَّة وشراءها وما إلى ذلك^(٨٥).

ويمكن التمييز بين الفقرة الثانية والرابعة من المادَّة الثالثة من حيث نطاقها بأنَّ الفقرة الثانية تحظر التمييز الضريبي بين المنتجات المستوردة والمحليَّة المتماثلة، بينما تتناول الفقرة الرابعة التمييز التنظيمي بين المنتجات المستوردة وما يشابهها من

(٨١) WTO, Japan - Taxes on Alcoholic Beverages, (WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R,) (Appellate Body Report, P. 32) (1996).

(٨٢) WTO, Korea - Taxes on Alcoholic Beverages, (WT/DS75/AB/R WT/DS84/AB/R) (Appellate Body Report, P. 50) (1999); WTO, Chile - Taxes on Alcoholic Beverages, (WT/DS87/R WT/DS110/R) (Appellate Body Report, P. 23-24) (1999).

(٨٣) See e.g. WTO, United States - Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations, (WT/DS108/RW) (Report of the Panel, P 53) (2001); WTO, Indonesia - Certain Measures Affecting the Automobile Industry (WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R) (Report of the Panel, P 332) (1998).

(٨٤) WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges (WT/DS472/R WT/DS497/R) (Panel Report, P. 88) (2017).

(٨٥) WTO, Indonesia - Certain Measures Affecting the Automobile Industry (WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R) (Report of the Panel, P 332) (1998).

منتجات وطنية من خلال القوانين واللوائح بوجه عام بما فيها القوانين الضريبية. وأوضحت اللجنة أن الفقرة الرابعة تحظر أي إجراء تنظيمي يؤثر على ظروف المنافسة في السوق المحلية على حساب المنتجات المماثلة المستوردة، ومنها على سبيل المثال لا الحصر المتطلبات، وشروط الحصول على ميزة، وأنواع أخرى من الحوافز التي تفضل استخدام المنتجات المحلية على المنتجات المماثلة المستوردة^(٨٦).

ولتنطبق الفقرة الرابعة على الضرائب المباشرة يجب أن توفر ثلاثة شروط، هي:

- ١ - وجود منتجات مستوردة يؤثر عليها القانون شبيهة بمنتجات محلية.
- ٢ - أن يؤثر قانون أو لائحة أو متطلب على البيع الداخلي، أو العرض للبيع، أو الشراء، أو النقل، أو التوزيع، أو استخدام هذه المنتجات المتماثلة.
- ٣ - أن يمنح القانون أو اللائحة المنتجات المستوردة "معاملة أقل تفضيلاً" من تلك الممنوحة لمثيلاتها من المنتجات المحلية^(٨٧).

وقد أكدت اللجنة على أنه بالرغم من كون الهدف العام من مبدأ المعاملة الضريبية هو تقييد حق الأعضاء في دعم المنتجات الوطنية، إلا أن اللجنة عند تطبيق الفقرة الرابعة لا يتوجب عليها فحص مدى كون القانون أو اللائحة يهدف لدعم المنتجات المحلية بشكل منفصل؛ نظراً لأن هذا الهدف العام للمادة لا يعد أحد الشروط الواجب توافرها للقول بمخالفة الفقرة الرابعة نظراً لكون الفقرة الرابعة - على عكس الفقرة الثانية - لا تشير للفقرة الأولى^(٨٨)، ويقع عبء إثبات مخالفة الإجراء للفقرة الرابعة على الدولة المدّعية وجود المخالفة^(٨٩).

الشرط الأول: وجود منتجات مستوردة شبيهة بمنتجات وطنية.

فحص مدى وجود المخالفة يبدأ بتحليل مدى اعتبار المنتجات المستوردة والوطنية محل الإجراء منتجات متشابهة أو متماثلة، ويكفي هذا الشرط بأنه شرط مفترض حتى يمكن القول بوجود مخالفة، وقد وضعت اللجنة أربعة معايير لكي يمكن القول بوجود تشابه أو تماثل بين المنتجات المستوردة والمحلية، التي يجب على

(٨٦) WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges (WT/DS472/R * WT/DS497/R) (Panel Report, P. 79) (2017).

(٨٧) المرجع السابق، صفحة ١٠٩.

(٨٨) WTO, European Communities - Regime for the Importation, Sale and Distribution Of Bananas (WT/DS27/AB/R) (Appellate Body Report, P. 92) (1997).

(٨٩) WTO, Japan - Measures Affecting Consumer Photographic Film and Paper (WT/DS44/R) (Panel Report, P. 468) (1998).

اللجنة أن تفحصها جميعها ثم وزن الأدلة المتعلقة بكل معيار إلى جانب أي دليل آخر ذي صلة بصورة إجمالية للوصول إلى قرار بشأن ما إذا كان يمكن وصف المنتجات المعنية بأنها "متشابهة" ^(٩٠)، وهذه المعايير هي: الخصائص الفيزيائية للمنتجات وطبيعتها وجودتها التي من المحتمل أن تؤثر على العلاقة التنافسية بين المنتجات في السوق، الاستخدامات النهائية للمنتجات ومدى قدرة المنتجات على خدمة الاستخدامات النهائية نفسها أو الاستخدامات النهائية المماثلة، أذواق المستهلكين وعاداتهم فيما يتعلق بالمنتجات، أي إلى أي مدى ينظر المستهلكون إلى المنتجات ويعاملونها كوسائل بديلة لأداء وظائف معينة من أجل تلبية رغبة أو طلب معين، وأخيراً تصنيف المنتجات لأغراض التعرفة الجمركية ^(٩١)، وهذه المعايير لم يُنصّ عليها بالاتفاقية بل هي من ابتداء اللجنة؛ لذلك تقوم بفحصها جميعها بكل حالة على حدة، بالإضافة لفحص أي دليل آخر - كالأثر الصحي للمنتجات - الذي قد يدلّ على وجود تشابه أو تماثل بين المنتجات المستوردة والوطنية محل الإجراء ^(٩٢).

وقد قرّرت اللجنة أنه لا حاجة لفحص المعايير الأربعة إذا كان الاختلاف الوحيد بين المنتجات المستوردة والمحلية هو منشأ المنتج، وهذا ما أسمته اللجنة بالتشابه الافتراضي بالنظر إلى وجود تشابه مفترض، فعلى سبيل المثال؛ انتهت اللجنة إلى وجود تشابه مفترض بين الأرز المستورد والأرز التركي دون الحاجة لفحص المعايير الأربعة؛ نظراً لكون الاختلاف بين المنتجات يرجع فقط لمنشأ المنتج ^(٩٣)، أمّا إذا كان الاختلاف يتعدّى الاختلاف في منشأ المنتج، ففي هذه الحالة تفحص اللجنة مدى تماثل المنتجات المحلية والمستوردة وفقاً للمعايير المذكورة أعلاه، فعلى سبيل المثال؛ فحصت اللجنة جميع هذه المعايير في قضية الاتحاد الأوروبي المتعلقة بمنتجات الألياف أو الفاير المحلية والمستوردة المصنوعة من موادّ خام مختلفة للوقوف على مدى وجود تشابه بينها ^(٩٤).

(٩٠) WTO, European Communities - Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products (WT/DS135/AB/R) (Appellate Body Report, P. 41) (2001).

(٩١) المرجع السابق، صفحة ٣٨-٣٩.

(٩٢) المرجع السابق، صفحة ٣٩.

(٩٣) WTO, Turkey - Measures Affecting The Importation Of Rice (WT/DS334/R) (Panel Report, P. 91) (2007).

(٩٤) See WTO, European Communities - Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products (WT/DS135/AB/R) (Appellate Body Report, P. 31 and after) (2001).

الشرط الثاني: أن تؤثر القوانين أو اللوائح أو المتطلبات على بيع المنتجات، أو عرضها، أو شرائها، أو نقلها، أو توزيعها، أو استخدامها.

ولكي يتحقق الشرط الثاني يجب ابتداءً تحديد المقصود بالقوانين أو اللوائح أو المتطلبات وتحديد مدى تأثير هذه القوانين على حركة المنتجات، فقد ثار خلاف حول مفهوم "القوانين واللوائح" وفقاً للفقرة الرابعة ومدى شمولها للسياسات العامة، أو خطط العمل التي تعتمدها وتنشرها الدول الأعضاء بوصفها خطة العمل الوطنية للتغيير المناخي أو سياسة الكهرباء الوطنية، فهل هذه السياسات من قبيل القوانين واللوائح؟

عرّفت اللجنة القوانين واللوائح بالرجوع لمعناها العادي وفقاً لقاموس أكسفورد الذي عرّف القوانين بأنها قواعد السلوك المفروضة من السلطات العليا، بينما عرّف اللوائح بأنها قاعدة مقررة لتنظيم موضوع مُعيّن^(٩٥)، وقد بيّنت اللجنة أن القوانين واللوائح تشمل القواعد القانونية عامة التطبيق وواجبة النفاذ فقط وفقاً للنظام القانوني الوطني للدولة العضو بمنظمة التجارة العالمية^(٩٦)، أما السياسات والخطط العامة التي تسعى لوضع أهداف عامة غير واجبة النفاذ أو التنفيذ، فلا تدخل ضمن المقصود بالقوانين واللوائح^(٩٧)، وأما المتطلبات فأوضحت اللجنة بأنها تعني الالتزامات التي تلتزم الشركات قانوناً بتنفيذها، أو تلك التي تقبلها الشركات طواعية من أجل الحصول على ميزة من الحكومة^(٩٨).

وفيما يتعلق بمصطلح "تأثير" ونوع القوانين التي يمكن أن تؤثر على بيع السلع واستخدامها، فهل تشمل القوانين تنظيم بيع المنتجات وعرضها فقط؟ أوضحت اللجنة أن لفظ "تأثير" وفقاً للفقرة الرابعة يجب أن يُفهم بالمعنى الواسع بحيث يشمل أي إجراء يخلق حافزاً لعدم شراء المنتج المستورد^(٩٩)، فاستعمال الاتفاقية لكلمة "تؤثر" بدل "تنظم" أو "تحكم" يدل على أن المقصود بالتأثير أوسع وأعم من مجرد القوانين التي تؤثر بشكل مباشر على التداولات المذكورة في المادة، بل يمتد ليشمل أي قانون أو لائحة تؤثر -وإن كان تأثيراً غير مباشر- على حركة

(٩٥) WTO, India - Certain Measures Relating to Solar Cells and Solar Modules (WT/DS456/R) (Panel Report, P. 119) (2016).

(٩٦) المرجع السابق، صفحة ١٢٠.

(٩٧) WTO, India - Certain Measures Relating to Solar Cells and Solar Modules (WT/DS456/R) (Panel Report, P. 120) (2016).

(٩٨) المرجع السابق، صفحة ١٤١.

(٩٩) WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges (WT/DS472/R * WT/DS497/R) (Panel Report, P. 110) (2017).

السلع^(١٠٠)، كما قرّرت اللجنة أنّ عبارة "تأثير القوانين" لا تشمل القوانين واللوائح التي تحكم شروط البيع أو الشراء بشكل مباشر فقط، ولكنها تشمل أيضاً أيّ قوانين أو لوائح قد تؤدّي إلى تعديل شروط المنافسة بين المنتجات المحلية والمستوردة بشكل سلبي^(١٠١)، وقرّرت اللجنة تحديداً أنّ القوانين التي تؤثر على قرار الشركات بشراء المنتجات المحلية بدل المنتجات المستوردة وتؤدّي إلى تفضيل استهلاك المنتجات المحلية تدخل ضمن نطاق الفقرة الرابعة^(١٠٢)، فعلى سبيل المثال؛ أيّ قانون أو لائحة تمنح ميزة عند استخدام المنتجات المحلية دون المنتجات المستوردة يُعدّ وفقاً لتفسير اللجنة ذا تأثير على ظروف المنافسة بين المحلية والمستوردة، وبالتالي تؤثر على بيع المنتجات المستوردة واستخدامها^(١٠٣)، وتطبيقاً لذلك قرّرت اللجنة أنّ فرض ضريبة على السلع المستوردة دون المحلية يؤثر على شروط المنافسة في السوق بين المنتجات المتشابهة، وهو ما يخالف الفقرة الرابعة، وذلك بفرض توفّر باقي الشروط المقرّرة وفقاً للفقرة الرابعة^(١٠٤)، غير أنّ اللجنة -في الوقت نفسه- حدّدت نطاق القوانين واللوائح والمتطلّبات بتلك التي تؤثر على التعامل بالمنتجات، مثل القوانين التي تؤثر تأثيراً مباشراً أو غير مباشر في بيع المنتجات أو عرضها أو شرائها أو نقلها أو توزيعها أو استخدامها^(١٠٥)، وبذلك تكون اللجنة قد أخرجت من نطاق الفقرة كل القوانين الأخرى التي لا تؤثر على هذه العمليات، وتطبيقاً لذلك قرّرت اللجنة مخالفة القانون المكسيكي الذي يفرض ضريبة على المشروبات المُحلّاة باستخدام مُحلّيات بخلاف قصب السكر - التي تكون عادة منتجات مستوردة - دون غيرها من المشروبات المُحلّاة للفقرة الرابعة، لأنّ هذه قد أثّرت على استخدام المنتجات المستوردة من خلال تشجيعها شراء السلع المحلية^(١٠٦).

WTO, United States - Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations" (WT/DS108/AB/RW) (Reports of the Appellate Body, P. 65) (2001).

WTO, Canada - Certain Measures Affecting the Automotive Industry (WT/DS139/R WT/DS142/R) (Panel Report, P. 370) (2000).

(١٠٢) المرجع السابق، صفحة ٣٧١.

(١٠٣) المرجع السابق، صفحة ٣٧٠-٣٧١.

WTO, India - Measures Affecting the Automotive Sector (WT/DS146/R WT/DS175/R) (Panel Report, P. 164) (2001).

WTO, United States - Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations" (WT/DS108/AB/RW) (Reports of the Appellate Body, P. 65) (2001).

WTO, Mexico - Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages (WT/DS308/R) (Panel Report, P. 136) (2005).

الشرط الثالث: أن يَمْنَح القانون أو اللائحة المنتجات المستوردة معاملةً أقلّ تفضيلاً لتلك الممنوحة للمنتجات المحلية.

وقد فسّرت اللجنة هذا الشرط في عددٍ من أحكامها، وبيّنت أنّ معيار مدى كون المعاملة الممنوحة للمنتجات المستوردة أقلّ تفضيلاً من تلك الممنوحة للمنتجات المحلية يكون بالنظر للمساواة في ظروف المنافسة بين المنتجات وفرصها في السوق لضمان الوصول إلى أسواق للمنتجات المستوردة^(١٠٧)، فعلى سبيل المثال؛ يمثل حصر بيع اللحوم المستوردة في محلات متخصصة ببيع اللحوم المستوردة، أو في ركن مخصّص للحوم المستوردة في المحلات الكبرى، يُمثّل إخلالاً بظروف المنافسة مع المنتجات الوطنية التي لا تخضع لمثل هذه الاشتراطات^(١٠٨)، وأكدت اللجنة أنّ معاملة المنتجات المستوردة معاملةً مختلفة عن المنتجات المحلية لا يترتّب عليه بالضرورة مخالفة الفقرة الرابعة، طالما كان الاختلاف في الإجراءات لا يؤثر سلباً في الفرص التنافسية للمنتجات المستوردة^(١٠٩)، كما لا تمنع الفقرة الرابعة إعطاء معاملة تفضيلية للمنتجات المستوردة على حساب الوطنية^(١١٠).

وبيّنت اللجنة أنّ تطبيق القوانين أو المتطلبات نفسها على المنتجات الوطنية والمستوردة قد يترتب عليه وجود معاملة أقلّ تفضيلاً للمنتجات المستوردة^(١١١)، لذلك فالمعيار للقول بوجود معاملة تفضيلية للمنتجات المحلية ليس تماثل القوانين التي تُطبّق على المنتجات أيّاً كان مصدرها، بل تأثير تطبيق هذه القوانين سلباً على ظروف المنافسة بين المنتجات، وتطبيقاً لذلك قرّرت اللجنة مخالفة القانون الذي يفرض وضع ختم ضريبي على السجائر المستوردة والمحلية المخصّصة للاستهلاك في جمهورية الدومينيكان للفقرة

WTO, China - Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services (١٠٧) for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products (WT/DS363/R) (Panel Report, P. 417) (2009).

WTO, Korea - Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef (١٠٨) (WT/DS161/AB/R WT/DS169/AB/R) (Reports of the Appellate Body, P. 45) (2000).

WTO, China - Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services (١٠٩) for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products (WT/DS363/R) (Panel Report, P. 417) (2009).

WTO, Korea - Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef (١١٠) (WT/DS161/AB/R WT/DS169/AB/R) (Reports of the Appellate Body, P. 40) (2000).

(١١١) المرجع السابق.

الرابعة نظرًا لكونه يعامل السجائر المستوردة معاملة أقل تفضيلاً، على الرغم من اشتراط وجود ختم على كلّ السجائر بغض النظر عن منشأ المنتج؛ وذلك نظرًا لكون الختم يوضع على السجائر المنتجة محلياً ضمن خطوات الإنتاج بينما يتطلب وضعها على السجائر المستوردة مرحلة إضافية بعد عبورها للحدود وقبل عرضها للبيع في السوق وهو ما يرتّب تكلفة إضافية بالنسبة للسجائر المستوردة^(١١٢).

كما بيّنت اللجنة أنّه لا يُشترط وجود تأثير جليّ أو كبير للقول بوجود معاملة تفضيلية للمنتجات المحلية بل يُكتفى بإثبات عدم المساواة بظروف المنافسة بين المنتجات، حتى لو كان تأثيرها التجاريّ الفعليّ قليلاً أو منعدماً^(١١٣)، وأكدت اللجنة أنّه لا يلزم توثيق التأثير السلبيّ على المنتجات أو إثباته من خلال أدلّة أو دراساتٍ كميّة، فالمطلوب حتّى يمكن القول بمخالفة الإجراء للفقرة الرابعة هو إثبات علاقة حقيقيّة بين الإجراء المعنيّ وتأثيره السلبيّ، أو احتماليّة تأثيره على الفرص التنافسيّة للمنتجات المستوردة مقارنةً بالمنتجات المحليّة المماثلة^(١١٤).

وتُعَدُّ المنازعة المتعلّقة بعدد من القوانين الضريبيّة البرازيليّة أهمّ منازعة مرتبطةً بموضوع دراستنا، نظرًا لتعلّقها بضريبة دخل الشركات، ومدى توافقها مع الفقرة الرابعة من المادّة الثالثة من اتفاقيّة الجات، وتتخلّص الوقائع بمنازعة الاتحاد الأوروبيّ لقوانين برازيلية عديدة بزعم عدم اتّساقها مع اتفاقيّات منظّمة التجارة العالميّة، وكان أحد هذه القوانين المتنازع حولها قانوناً يُقرّر خفض ضريبة لنسبة صفر ٪ أي منح إعفاء من ضريبة دخل الشركات للشركات التي تبيع أو تستورد آلات وأجهزة وأدوات ومعدّات وأدوات حاسوبيّة (برمجيّات) ومدخلاتها في السوق البرازيليّة، أو التي تبيع في السوق البرازيليّة الأجهزة الإلكترونيّة، وأشباه الموصّلات، وشاشات عرض المعلومات، والمدخلات، والمعدّات المخصّصة لتصنيع أجهزة أشباه الموصّلات الإلكترونيّة، وذلك بشرط أن تكون أرباح هذه الشركات قد تعلّقت ببيع الأجهزة والمعدّات التي استعملت سلعاً وسيطة مصنّعة في البرازيل، وهو الأمر الذي عدّه

WTO, Dominican Republic - Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes (WT/DS302/R) (Panel Report, P. 156-157) (2004).

WTO, China - Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products (WT/DS363/R) (Panel Report, P. 428) (2009).

WTO, Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippine (WT/DS371/AB/R) (Reports of the Appellate Body, P. 50-52) (2011).

الاتحاد الأوروبي مخالفاً للمادة الثالثة لكونه يمثل دعماً للمنتجين المحليين من خلال فرض عبء ضريبي أعلى على السلع المستوردة منه على السلع المحلية، وتعليق منح المزايا الضريبية بشرط استخدام السلع المحلية^(١١٥).

وتطبيقاً لهذه الشروط الثلاثة السابقة، استهلّت اللجنة تحليلها لمدى توافق القوانين البرازيلية التي تضع شروطاً ومتطلبات للحصول على مزايا ضريبية للشركات شريطة استعمال مدخلات وطنية في منتجاتها النهائية بتحليل الشرط الثاني، وما إذا كانت هذه الشروط تُعدّ من قبيل القوانين واللوائح أو المتطلبات، وتأثيرها على تفضيل المنتجات الوطنية بدل المستوردة وفقاً للمقصود بالفقرة الرابعة، وانتهت اللجنة إلى أنّ اشتراط استخدام الشركات منتجات وطنية دون المستوردة كشرط للحصول الشركات على اعتماد من الحكومة لتمتعها بالمزايا الضريبية يُكَيّف بآئه من قبيل المتطلبات وفقاً للفقرة الرابعة^(١١٦)، كما اعتبرت أنّ هذا المتطلب قد أثر على حركة المنتجات، فخلق حافزاً لشراء المنتجات الوسيطة الوطنية واستعمالها عند تصنيع المنتجات النهائية للشركات المخاطبة بهذه القوانين^(١١٧).

أمّا فيما يتعلّق بالشرط الأول وهو الشرط المفترض الذي بموجبه يجب أن يتعلّق المتطلب بمنتجات مستوردة شبيهة بمنتجات محلية، فقرّرت اللجنة أنّ التشابه في المنازعة المعروضة يُعدّ من قبيل التشابه الافتراضي الذي لا تفحص اللجنة معه معايير التشابه بين المنتجات الشبيهة؛ نظراً لكون الاختلاف الوحيد بين المنتجات المستوردة والمحلية هو منشأ المنتج وهو البرازيل^(١١٨)، وفيما يتعلّق بالشرط الثالث الذي يتعلّق بتقديم القوانين أو المتطلبات معاملة أقلّ تفضيلاً للمنتجات المستوردة بالمقارنة مع المنتجات المحلية، فقد انتهت اللجنة إلى كون المتطلب البرازيلي محلّ البحث، الذي يمنح مزايا ضريبية للشركات المعتمدة التي تستعمل سلعاً وسيطة صنّعت في البرازيل تخالف الفقرة الرابعة على اعتبار أنّ شرط استخدام السلع الوسيطة المنتجة في البرازيل قد خلق حافزاً لاستخدام السلع الوطنية، وأثر على شروط المنافسة بين السلع المستوردة والمحلية بسبب تعرّض السلع المستوردة لعبء ضريبي أكبر، ووجود علاقة حقيقية بين المتطلب وأثره العكسي على الفرص

WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges (WT/DS472/R * WT/DS497/R) (Panel Report, P. 38-43) (2017).

(١١٦) المرجع السابق، صفحة ١١٠.

(١١٧) المرجع السابق.

(١١٨) المرجع السابق، صفحة ١١١-١١٢.

التنافسية بين المنتجات لمجرد اختلاف المنشأ، مما نتج عنه معاملة أقل تفضيلاً للمنتجات المستوردة المماثلة^(١١٩)، وقد أيدت اللجنة الاستئنافية قرار اللجنة التي نظرت النزاع في أول درجة^(١٢٠).

- مبدأ المعاملة الوطنية يحمي المنتجات ضد التمييز المباشر والتمييز غير المباشر.

يوفر مبدأ المعاملة الوطنية الحماية للسلع المستوردة ضد التمييز المباشر الذي يفرض صراحة عبئاً ضريبياً أكبر على السلع المستوردة مقارنةً بالسلع الوطنية، والتمييز غير المباشر حيث لا يميز القانون تمييزاً صريحاً بين سلع مستوردة أو وطنية، لكن تطبيق الضريبة ينتج عنه تمييز لصالح السلع الوطنية على حساب السلع المستوردة، ففي منازعة تعلقت بالضريبة الانتقائية على المشروبات الكحولية في الفلبين حيث فرضت ضريبة على المشروبات الكحولية التي تستخدم مواد خاماً محدّدة بالقانون سعراً ضريبياً أقل بكثير من المشروبات الكحولية التي لا تستخدم هذه المواد؛ تقرّر أنّ هذا الإجراء يخالف الفقرة الثالثة من المادة الثانية، وتحديداً انتهت اللجنة إلى أنّ الإجراء على الرغم من كونه من حيث المبدأ محايداً فيما يخص منشأ المنتج - أي لا يذكر صراحة أنّ الضريبة تُطبّق على المنتجات المستوردة دون الوطنية - إلّا أنّ التدبير تمييزي بحكم الواقع، فالغالبية العظمى من المشروبات الروحية المستوردة في الفلبين مصنوعة من مواد خام مختلفة عن المواد المذكورة في القانون، وبالتالي فهي تخضع لعبء ضريبي أعلى من المشروب المصنّع محلياً^(١٢١).

- مبدأ المعاملة الضريبية يهدف لحماية المنتجات المستوردة لا المنتجين الأجانب.

فسّر بعض الباحثين مبدأ المعاملة الوطنية بأنه يلزم الدول الأعضاء "بمعاملة المنتجين والبائعين الأجانب معاملة الشركات الوطنية"^(١٢٢)، بالإضافة للالتزام بالمعاملة الوطنية للسلع والمنتجات المستوردة، ويمكن تبرير هذا التفسير بأن حماية المنتجات المستوردة بطبيعة الحال توفر بشكل غير مباشر حمايةً للمنتجين أو الشركات الأجنبية، إلّا أنّ القراءة المتأنية لنص المادة الثالثة يوضح أنّ نطاقها يرتبط

(١١٩) المرجع السابق، صفحة ١١٢-١٣٢.

(١٢٠) WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges, (WT/DS472/AB/R * WT/DS497/AB/R) (Reports of the Appellate Body, P. 146-147) (2018).

(١٢١) WTO, Philippines - Taxes on Distilled Spirits (WT/DS396/AB/R WT/DS403/AB/R) (Appellate Body Report, P. 97-98) (2011).

(١٢٢) نهاد دمشقية، مرجع سابق.

بالمنتجات المستوردة لا المنتجين الأجانب، وهذا ما أكدته اللجنة في عددٍ من قراراتها، وفي الوقت نفسه لا تمنع المادة منح إعانات حصريّة للمنتجين المحليين بقيود معيّنة وفقاً للفقرة الثامنة (ب).

فقررت اللجنة أنّ التزام المعاملة الوطنية الواردة في المادة الثالثة من الاتفاقية العامة لا ينطبق على الأشخاص أو الشركات الأجنبية، ولكن على المنتجات المستوردة^(١٢٣)، فمبدأ المعاملة الوطنية يتعلّق بصراحة النصّ بالمنتجات ذات المنشأ الأجنبي، فتُلزم المادة الثالثة الدول الأعضاء بتطبيق الشروط أو المتطلبات ذاتها على المنتجات المستوردة والمحليّة، وتُعَدُّ الضريبة أحد أمثلة المتطلبات أو الشروط التي يجب فرضها بشكل غير تمييزي حتّى تتمتع المنتجات أيّاً كان مصدرها بالفرص التنافسية نفسها، ويبنى على تحديد نطاق مبدأ المعاملة الوطنية ليشمل المنتجات دون المنتجين؛ أنّ الضريبة أيّاً كان نوعها يجب أن تُفرض بصورة ترتبط بالمنتجات، بحيث تعطي ميزةً للمنتجات المحليّة على حساب المنتجات الأجنبية حتّى تنطبق عليها المادة الثالثة، أمّا الضريبة المباشرة التي ترتبط بالمنتجين كضريبة دخل الشركات التي صُمّمت بحيث لا تقدّم أيّ ميزة تفضيلية لتشجيع استخدام السلع المحليّة، فلا تدخل في نطاق المادة الثالثة.

وفي الوقت نفسه لا يمنع مبدأ المعاملة الوطنية - وفقاً للفقرة الثامنة - من تقديم دعم مباشر أو إعانات ماليّة للمنتجين المحليين دون الأجانب، طالما كان الدعم لا يخالف مبدأ المعاملة الوطنية، فقررت اللجنة أنّ الفقرة الثامنة (ب) تنصّ صراحة على أنّ الإعانات المقدّمة للمنتجين المحليين لا تنتهك المادة الثالثة طالما كان هذا الدعم لا يحتوي على أيّ مكوّن يميّز بين المنتجات المستوردة والمحليّة^(١٢٤)، وتفسيراً لهذه الفقرة أوضحت اللجنة أنّ نطاق هذه الفقرة ينحصر عند تطبيقها على الدعم المباشر المقدّم من الدولة للمنتجين المحليين، حتى لو كان مصدر هذا الدعم إعادة توزيع الإيرادات الضريبية، بشرط أن تكون الضريبة فُرِضت أصلاً بطريقة لا تميّز بين السلع المستوردة والوطنية، أي بما يتوافق مع المادة الثالثة^(١٢٥)، كما أوضحت اللجنة أنّ تطبيق الضريبة بشكل متمايز بحيث تُفرض على كلّ المنتجين ثمّ تُعفي المنتجين

WTO, Canada - Administration of the Foreign Investment Review Act (L/5504 (١٢٣) - 30S/140)) (Report of the Panel, P. 18) (1984).

WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges (WT/DS472/R WT/DS497/R) (Panel Report, P. 88) (2017).

WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges, (WT/DS472/AB/R WT/DS497/AB/R) (Reports of the Appellate Body, P. 43-45) (2018).

المصنّعين للسلع الوطنية لا تنطبق عليه هذه الفقرة، ولا يُعدُّ الإعفاء في هذه الحالة بمثابة دعم، أي لا يندرج تحت الاستثناء الوارد في الفقرة الثامنة، ويخالف المادة الثالثة أيضًا^(١٢٦).

وأوضحت اللجنة أنَّه على الرغم من تكرُّر ذكر مصطلح "الدعم" في عدد من اتفاقيَّات المنظِّمة؛ إلَّا أنَّ الدعم المقصود في الفقرة الثامنة مختلفٌ لارتباطه بكلمة "دفع"، فلا يُقصد بالدعم هنا ما يُقصد به في الاتفاقيَّات الأخرى التي اعتبرت الإعفاء من الضرائب دعمًا^(١٢٧)، حيث فسَّرت اللجنة هذا الفقرة بوجود كون الدعم ناتجًا عن الإنفاق من الإيرادات الحكوميَّة دون الدعم المتحصَّل من الإعفاء من الإيرادات العامَّة، والفرق بين الاثنين أنَّ الأوَّل يتطلَّب تحصيل الإيرادات العامَّة ثم صرفها، بينما يعفي الثاني من تحصيل الإيرادات العامَّة ابتداءً، لذلك لا يُعدُّ الإعفاء من الضريبة بالمعنى الحرفيَّ دفعًا لإيراداتٍ حكوميَّة، بل تنازلًا عن إيراداتها، وهو تمييزٌ اعتبرته اللجنة مهمًّا لتفسير الفقرة الثامنة، وعلى الرغم من كون الخيارين متماثلين من الناحية الحسابيَّة، فتحصيل الضريبة من شركة بقدر ١٠٠٠ د. ك ثم منح الشركة إعانة بالمبلغ نفسه؛ يؤدِّي إلى النتيجة ذاتها المتحصَّلة عن إعفاء الشركة من الضريبة وعدم تحصيلها، إلَّا أنَّ اللجنة اعتنقت التفسير الضيق للنص، التفسير الذي يتماشى مع حرفيَّة النصِّ على اعتبار أنَّ هذه الفقرة تمثِّل استثناءً من الأصل الذي يجب أن يقدَّر بقدره، وأكدت اللجنة أنَّه على الرغم من اعتبار عبارة "بما في ذلك المدفوعات للمنتجين المحليين المتأثَّية من عائدات الضرائب أو الرسوم الداخليَّة المطبَّقة بما يتفق مع أحكام هذه المادة" مجردَ مثالٍ على نوع الإعانات المسموحة، إلَّا أنَّ اللجنة أعطت أهميةً كبرى للمثال، واعتبرت أنَّه يجسِّد نوع الإعانات المسموحة وفقًا لهذه الفقرة، كما اعتبرت اللجنة أنَّ القول بغير ذلك والسماح بفرض ضريبة غير تمييزيَّة ثم منح إعفاءات ضريبيَّة لمنتجي السلع الوطنيَّة دون غيرهم يُلغي المادة الثالثة برمتها ويجعلها عديمة المعنى، وعليه؛ فإنَّ الفقرة الثامنة (ب) لا تغيِّر من انطباق المادة الثالثة على الضرائب التمييزيَّة المفروضة على المنتجات، حتى لو قُصد بالتطبيق التمييزي تقديم دعم حصريٍّ للمنتجين المحليين^(١٢٨).

وتأسيسًا على ما سبق؛ رفضت اللجنة في المنازعة المتعلقة بقانون الضريبة

(١٢٦) المرجع السابق.

(١٢٧) وجدير بالذكر أن أحد أعضاء اللجنة الاستثنائية اختلف مع أغلبية اللجنة حول تفسير الفقرة الثامنة. للاستزادة انظر: المرجع السابق صفحة ٥٨ وما بعدها.

(١٢٨) WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges (WT/DS472/R WT/DS497/R) (Panel Report, P. 89) (2017).

البرازيلي المشار إليها أعلاه حُجّة البرازيل بأنّ الإعفاء من ضريبة الشركات يُعدّ دعماً للمنتجين المحليين، وهو ما يندرج ضمن الاستثناء الوارد في الفقرة الثامنة (ب)، وعُلّلت اللجنة موقفها بكون الفقرة الثامنة (ب) تشترط لانطباقها ألا يُقدّم الدعم عن طريق فرض ضريبة فرضاً تمييزياً^(١٢٩)، وأكّدت أنّ الهدف من النصّ على الفقرة الثامنة (ب) هو توضيح استثناء الدعوم المباشرة من نطاق تطبيق المادة، التي لو لم تستثنِها الفقرة بنصّ صريح فإنّه قد يُفهم من المادة شمولها للدعوم المباشرة، بسبب تأثير الدعوم الممنوحة للمنتجين المحليين دون الأجانب على ظروف المنافسة، ويكون ذلك -على سبيل المثال- بتخفيض تكلفة الإنتاج^(١٣٠).

الفرع الثاني: مدى توافق التشريعات الضريبية الكويتية مع المادة الثالثة من اتفاقية الجات

خلص الفرع الأول من هذا المطلب إلى أنّه في ظلّ القرارات الصادرة عن لجنة فضّ المنازعات في منظّمة التجارة العالميّة فإنّ نطاق المعاملة الوطنيّة يشمل ضريبة دخل الشركات، والتساؤلات التي يجيب عنها هذا الفرع هي: هل تتعارض المعاملة الضريبية التمييزية التي تحظى بها الشركات الكويتية مع المادة الثالثة من اتفاقية الجات؟ وهل تدخل المعاملة الضريبية الممنوحة للشركات الكويتية ضمن الاستثناء الوارد بالفقرة الثامنة (ب) من المادة الثالثة؟

على الرغم من إشارة أعضاء منظّمة التجارة العالميّة إلى أنّ نظام ضريبة الدخل الكويتي نظامٌ تمييزيٌّ في أحد اجتماعات المنظّمة التي تختصّ بمراجعة سياسات الدول الأعضاء^(١٣١)؛ إلا أنّه لم يسبق أن عُرض على لجنة فضّ المنازعات بحثُ نظام ضريبة الدخل الكويتي^(١٣٢)، كما لم يُعرض على اللجنة نظامٌ ضريبة دخل شركاتٍ شبيهةً بنظام ضريبة دخل الشركات الكويتي، ولكن من خلال تحليلي للمبادئ المستقرّة

(١٢٩) المرجع السابق.

(١٣٠) WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges, (WT/DS472/ AB/R WT/DS497/AB/R) (Reports of the Appellate Body, P. 45) (2018).

(١٣١) ردّاً على سؤال الاتحاد الأوروبي حول المعاملة الضريبية التمييزية لضريبة الدخل في الكويت، أوضح ممثل الكويت أنّ الحكومة بصدد إعداد قانون يلغي المعاملة الضريبية التمييزية بين الشركات الوطنية والأجنبية. راجع WTO, Trade Policy Review (WT/TPR/M/258/ Add.1, P. 26) (26 March 2012).

(١٣٢) وهو ما أكدته إدارة المنظمات العالميّة التابعة لوزارة التجارة بناءً على سؤال وجّهته الباحثة.

بالمنظمة حالياً فإنني أُميل للإجابة عن هذه التساؤلات بالنفي؛ نظراً لخروج المعاملة التفضيلية التي تحظى بها الشركات الكويتية من نطاق المادة الثالثة بسبب عدم ارتباطها بسلعة محددة يهدف القانون إلى حمايتها، وعدم اعتبار الإعفاء الضريبي المقرر للشركات الكويتية "دعماً" بالمعنى المقصود وفقاً للفقرة الثامنة.

فبالرجوع للنظام الضريبي الكويتي والذي سبق شرحه في المطلب الأول نجد أنَّ النظام الضريبي يتضمّن عدّة وجوه للمعاملة الضريبية التفضيلية بين الشركات الوطنية والأجنبية، ويمكن تصنيف أسباب المعاملة التفضيلية إلى: أسباب ترجع للمعاملة الضريبية الناشئة عن نصوص القوانين، وأسباب ترجع للمعاملة الضريبية الناشئة عن خلل في تطبيق نصوص القوانين على النحو التالي:

أولاً: إنّ الشركات الأجنبية تخضع لقانون ضريبة الدخل الذي يفرض ضريبة بمعدل ١٥٪، بينما تخضع الشركات الكويتية لقانون الزكاة الذي يفرض عليها ضريبة دخل بمعدل ١٪، أو قانون دعم العمالة الوطنية الذي يفرض عليها ضريبة دخل بمعدل ٢,٥٪، أو لا تخضع لضريبة الدخل حسب نوع الشركة.

ثانياً: إنّ قانون ضريبة الدخل يستثني صراحة من نطاق تطبيقه المورّع الحصري الكويتي، ويُقصد به التاجر الكويتي الذي يبيع بضائع كان قد اشتراها ونقلها لحسابه الخاص.

ثالثاً: على الرغم من أنّ نطاق تطبيق قانون ضريبة الدخل يشمل الشركات الوطنية وفقاً لصريح نصوص القانون، إلّا أنّ هذه الشركات تُعفى من الضريبة بسبب تطبيق الإدارة الضريبية لأسباب تاريخية.

رابعاً: إنّ الشركات المملوكة ملكية وطنية، التي أُسست في الكويت تخضع لمعدل ضريبة دخل أقلّ من الشركات المؤسّسة بالكويت والمملوكة ملكية أجنبية.

خامساً: في حالة امتلاك الشركات الأجنبية لحصص في الشركات المؤسّسة بالكويت فإنّ حصة الشركة الأجنبية تتحمّل -لأغراض تطبيق ضريبة الدخل - عبئاً ضريبياً أكبر من نظيرتها الوطنية.

وقد انتهينا في الفرع الثاني من هذا المطلب إلى أنّ لجنة فضّ المنازعات التابعة لمنظمة التجارة العالمية قد استقرّت على جملة من المبادئ المتعلقة بالمعاملة الوطنية فيما يتعلّق بضريبة دخل الشركات تحديداً، ويتعلّق المبدأ الأول بغاية مبدأ المعاملة الوطنية وهو حماية المنتجات المستوردة، فالمادة الثالثة تقيد حقّ الدول في استخدام التشريعات الضريبية لتقديم حماية للمنتجات الوطنية، حتّى لو لم ينتج أيّ أثر تجاري

سلبي فعلي على استهلاك المنتجات المستوردة، وذلك لحماية توقعات الفرص التنافسية بين المنتجات المستوردة والمحلية، وبالرجوع للمنازعات التي عُرضت على اللجنة نجد أنَّ جميع المنازعات تعلّقت بسلع مستوردة محدّدة كالمشروبات الروحية أو الأرز على سبيل المثال، وهذه الملاحظة الأخيرة مفصلية في تحليلنا لمدى موافقة نظام ضريبة دخل الشركات بالكويت لمبدأ المعاملة الوطنية.

أمّا المبدأ الثاني فهو انطباق المعاملة الوطنية على ضريبة دخل الشركات وفقاً للفقرة الرابعة من المادة الثالثة بشروط ثلاثة؛ أولها شرطٌ بدهيّ هو ضرورة وجود منتجات مستوردة شبيهة بالمنتجات المحلية، ويرجع السبب لنعت هذا الشرط بالبدهيّ إلى كون الغاية الأساسية من المادة - كما سبق البيان - حماية المنتجات المستوردة، وقد ابتدعت اللجنة عدّة معايير كالمقارنة بين المنتجات المحلية والمستوردة عبر اللجوء للخصائص الفيزيائية، والاستخدامات النهائية للمنتجات، وأنواع المستهلكين، للتأكّد من كون المنتجات الوطنية والمستوردة متشابهة، وهو ما يثبت ضرورة كون المنازعة المعروضة متعلّقة بمنتجات محدّدة، كما يجب أن يستهدف القانون تلك المنتجات بحيث يمنح المنتجات المستوردة معاملةً أقلّ تفضيلاً من تلك الممنوحة لمثيلاتها من المنتجات المحلية من خلال تطبيق معدّلات ضريبية تُمايز بين المنتجات المحلية والمستوردة على سبيل المثال، وأخيراً يجب أن يؤثّر القانون سلباً على الظروف التنافسية بين المنتجات بالسوق المحلي بحيث يؤثّر على حركة المنتجات كالبيع، أو العرض للبيع، أو استخدام تلك المنتجات المستوردة من قبل المستهلكين من خلال خلق حافزٍ لاستهلاك المنتجات المحلية، لذلك يمكن استنتاج أنَّ ضريبة دخل الشركات غير المرتبطة بسلع معيّنة وطنية أو مستوردةٍ يخرجُ من نطاق مبدأ المعاملة الوطنية.

ويتعلّق المبدأ الثالث بشمول المعاملة الوطنية الحماية ضد التمييز المباشر الذي ينتج عن فرض القانون بمعناه الواسع عبئاً ضريبياً أكبر على المنتجات المستوردة دون الوطنية بسبب منشأ المنتج، والحماية ضد التمييز غير المباشر الذي لا يمنح القانون صراحة أي معاملة ضريبية متميزة للمنتجات المحلية إلا أنَّ تطبيق القانون ينتج عنه تقليل العبء الضريبي على المنتجات المحلية دون المستوردة.

ويؤكّد المبدأ الأخير فكرة أنَّ الإعانات المالية المباشرة المدفوعة لمنتجي السلع الوطنية لا تتعارض مع مبدأ المعاملة الوطنية طالما كانت هذه الإعانات المالية لا تتمثّل بإعفاء من ضريبة - أيّاً كان نوعها - فُرضت بشكلٍ يخالف مبدأ المعاملة الوطنية، أي أنَّ الإعفاء من ضريبة تمنح معاملةً تمييزيةً للسلع الوطنية لا يندرج ضمن الاستثناء

الوارد بالمادة الثالثة ويخالف مبدأ المعاملة الوطنية، ومن جهة أخرى؛ فإن المقصود بالدعم المسموح به هو المدفوعات المباشرة للمنتجين، ولا يُقصد بها الإعفاء من الضريبة.

وبتحليل هذه المبادئ نجد أنه حتى تنطبق المعاملة الوطنية على ضريبة دخل الشركات يجب أن يكون هناك ارتباط وعلاقة مباشرة بين ضريبة الدخل ومنتج محلي معين تسعى الدولة لحمايته عبر منح هذا المنتج معاملة ضريبية تفضيلية سواء أكانت هذه المعاملة التفضيلية تدرج ضمن التمييز المباشر أم غير المباشر، فعلى سبيل المثال؛ فإن فرض معدل ضريبي أقل على الأرباح المتحصلة من بيع منتجات محلية معينة أو إعفاء هذه الأرباح من ضريبة الدخل كلياً؛ تترتب عليه مخالفة لمبدأ المعاملة الوطنية، أما قوانين ضريبة دخل الشركات التي لا تمنح معاملة تفضيلية أو تمييزاً ضد منتجات مستوردة محددة لحماية السلع الوطنية فلا تدخل ضمن نطاق المادة الثالثة، فالمادة تسعى لحماية المنتجات المستوردة لا الشركات الأجنبية.

وبالعودة لتساؤلات هذا الفرع؛ فإنني أرى أن المعاملة الضريبية التمييزية بالكويت لا تدخل ضمن نطاق المادة الثالثة، لذلك -ووفقاً للقواعد المستقرة حالياً في لجنة فض المنازعات التابعة لمنظمة التجارة العالمية- لا يخالف نظام ضريبة الدخل الكويتي مبدأ المعاملة الوطنية، فبتطبيق المبادئ المذكورة أعلاه على وجوه المعاملة الضريبية التفضيلية بالكويت نجد أن مقطع النزاع لتحديد مدى توافق المعاملة الضريبية التمييزية للشركات الوطنية مع المادة الثالثة يتعلق باختلاف غاية حماية المادة الثالثة عن غاية المعاملة الضريبية التفضيلية وفقاً لضريبة الدخل الكويتي ونطاق كل منهما؛ فالحماية المقررة وفقاً لمبدأ المعاملة الوطنية مقررة لحماية المنتجات المستوردة من استعمال الدول لسياساتها الضريبية لتفضيل استهلاك المنتجات الوطنية، بينما تهدف المعاملة الضريبية التفضيلية في الكويت لحماية الشركات الكويتية لا السلع المحلية.

وبالإضافة لذلك، نجد أن الوجوه الخمسة للمعاملة الضريبية التفضيلية بين الشركات الوطنية والأجنبية في النظام الضريبي في الكويت لا ترتبط بحماية منتج وطني معين يسعى لتفضيله، وهو ما يمكن استنتاجه من عدم اشتراط أي من التشريعات الضريبية الكويتية استهلاك منتجات محلية أو استخدامها في تصنيع سلعها كشرط للحصول على إعفاء ضريبي أو أي نوع من أنواع المعاملة الضريبية التفضيلية.

وهذا الرأي يتفق مع المنازعة البرازيلية التي تقدم عرضها في الفرع السابق،

وهي المنازعة التي تُعدُّ القضية الأهم في ترسيخ نطاق مبدأ مادّة المعاملة الوطنية فيما يتعلّق بضريبة دخل الشركات، فبالرجوع للمنازعة البرازيلية التي انتهت فيها لجنة فضّ المنازعات إلى مخالفة القوانين البرازيلية للمادّة الثالثة، وتحديدًا مخالفة ضريبة دخل الشركات التي أعفت أرباح الشركات المتحقّقة من بيع أجهزة إلكترونية استعملت في تصنيعها سلعًا وسيطة مصنّعة في البرازيل لمبدأ المعاملة الوطنية، ففي هذه المنازعة انتهت اللجنة إلى أنّ ضريبة الدخل قد خالفت مبدأ المعاملة الوطنية بسبب الربط المباشر بين إعفاء أرباح الشركات من الضريبة، وكون هذه الأرباح تحصّلت نتيجة بيع منتجات استخدمت في تصنيعها سلعًا أنتجت في البرازيل.

أمّا في حالة النظام الضريبي الكويتي، فلا نجد رابطًا مباشرًا بين المعاملة الضريبية التفضيلية بين الشركات الوطنية والأجنبية وبين تفضيل سلعٍ وطنيةٍ معيّنة على حساب السلع المستوردة، لذلك لا تدخل المعاملة التفضيلية بوجوهها الخمسة وفقًا للنظام الضريبي في الكويت في نطاق المادّة الثالثة بسبب عدم وجود رابطٍ مباشرٍ بين أيّ منتجاتٍ محليةٍ وبين المعاملة التفضيلية الضريبية للشركات الكويتية، فالإعفاء الممنوح للشركات الكويتية وإن كان يهدف بشكل غير مباشر لدعم السلع المحلية باعتباره أحد أشكال الحوافز الضريبية التي ترمي لدعم الشركات الوطنية إلا أنّه في حقيقته مقدّمٌ للشركات الوطنية على أنّه نوعٌ من الدعم بهدف منح ميزة تنافسية للشركات الكويتية، ولا علاقة له بنوع المنتجات التي تتاجر بها الشركة، ويُعدّ الإعفاء الضريبي المقرّر بنصّ صريح في قانون ضريبة الدخل الممنوح للموزّع الحصريّ الذي عادة ما يتاجر بمنتجات مستوردة؛ يُعدّ قرينةً واضحةً على أنّ المعاملة التفضيلية الضريبية بالكويت تهدف لحماية الشركات الكويتية ولا ترتبط بالمنتجات المحلية.

وقد يُردّ على رأي عدم مخالفة نظام ضريبة دخل الشركات لمبدأ المعاملة الوطنية بالقول إنّ الهدف العام من المعاملة الوطنية هو عدم استعمال الضرائب لتقديم حماية للمنتجات الوطنية، وتقييد المعاملة التمييزية للبضائع المحلية على حساب المستوردة، والواضح من الوجوه الثلاثة الأولى المذكورة أعلاه للمعاملة التفضيلية وفقًا لنظام ضريبة الدخل وجود معاملة تفضيلية للشركات الوطنية على حساب الأجنبية، وهو ما قد يعني بشكل غير مباشر منح معاملة تمييزية للبضائع المحلية على حساب المستوردة، على اعتبار أنّ العبء الضريبي الواقع على الشركات المحلية أقلّ من العبء الضريبي الواقع على الشركات الأجنبية، وهو ما قد يدفع الشركات لنقل هذا العبء منها إلى المستهلك، وذلك بزيادة سعر المنتجات المستوردة، أي زيادة

العبء على المنتج المستورد، وهو ما قد ينتج عنه حماية غير مباشرة للمنتجات الوطنية، ويشجع على استهلاكها^(١٣٣)، وقد أثبتت دراسة كمية حديثة أن الضرائب المفروضة على المنتجين تؤثر على أسعار مرحلة البيع بالتجزئة لمنتجات هؤلاء المنتجين^(١٣٤)، ويترتب على هذا أنه في حال قرّرت الشركات الأجنبية العاملة في البلاد نقل العبء الضريبي الواقع عليها ورفع أسعار منتجاتها؛ فسوف تتمتع المنتجات المحلية بمعاملة تفضيلية، وعلى الرغم من كون هذه العلاقة علاقة غير مباشرة واحتمالية إلا أن لجنة فضّ المنازعات اكتفت بالعلاقة الاحتمالية وغير المباشرة أساساً للقول بمخالفة مبدأ المعاملة الوطنية.

لكنّ هذا الرأي مردودٌ عليه بأنّه على الرغم من انطباق الفقرة الرابعة من المادة الثالثة من حيث المبدأ على ضريبة دخل الشركات؛ إلا أنّه وفقاً للمبادئ المستقرة عليها لجنة فضّ المنازعات في منظّمة التجارة العالمية يجب تحقّق عدد من الشروط للقول بمخالفة الضريبة لمبدأ المعاملة الضريبية، وأولها وجود علاقة بين الميزة التفضيلية والمنتجات محلّ النزاع، بحيث يقدّم القانون محلّ الخلاف ميزة تفضيلية بشكل مباشر، وذلك بتمييز القانون بين المنتجات الوطنية والمستوردة استناداً إلى منشأ المنتجات، أو غير مباشرة بأن يكون القانون محايداً في ظاهره إلا أن تطبيقه يترتب عليه واقعياً منح ميزة للمنتجات المحلية، وبالرجوع للمنازعات التي بنت فيها لجنة فضّ المنازعات، المتعلقة بالتمييز غير المباشر؛ نجد أن اللجنة لم يسبق لها أن فحصت إشكالية نقل العبء الضريبي على أنها أساس للقول بالمخالفة لمبدأ المعاملة الضريبية، كما لم أجد أيّ تطبيق لهذا المبدأ على ضريبة دخل الشركات.

أمّا فيما يتعلق بالمقصود بالتمييز غير المباشر فقد قرّرت اللجنة أن المقصود هو كون التدبير متحيّزاً للسلع الوطنية بالنظر للأثر الواقعي بغض النظر عن مدى

(١٣٣) ويقصد بظاهرة نقل العبء الضريبي أن يتخلّص المكلف بدفع الضريبة (ويسمى المكلف القانوني) بنقل عبئها إلى شخص آخر (ويسمى المكلف الفعلي) بحيث يتحمّل هذا الأخير كلّ الضريبة المفروضة على المكلف القانوني أو بعضها. ولعل أبسط مثال لظاهرة نقل العبء الضريبي هو أن يُلزم القانونُ البائع بتسديد ضريبة عند بيع العقار، فيشترط البائع على المشتري أن يقوم المشتري بدفعها بدلاً عنه، فهنا انتقل العبء الضريبي من البائع إلى المشتري. للمزيد حول ظاهرة نقل العبء الضريبي راجع: زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٥٣-٢٦٤.

(١٣٤) Scott R. Baker, Stephen Teng Sun & Constantine Yannelis, Corporate Taxes and Retail Prices (Working Paper) (2020) available at <https://tax.unc.edu/wp-content/uploads/2020/04/corptaxprice.pdf>

كون القانون استهدف صراحة منشأ السلع، فعلى سبيل المثال؛ قرّرت اللجنة في المنازعة المتعلقة بالقانون الفلبيني الذي يفرض ضريبة أقلّ على المشروبات الروحية التي تستخدم في مكوناتها منتجات مصنوعة محلياً؛ أنّ هذا القانون ربط بين استخدام منتجات معينة تستخدم عادةً في المنتجات المحلية، وبين الحصول على تخفيض ضريبي، وهذا يندرج تحت التمييز غير المباشر ويخالف مبدأ المعاملة الوطنية، وفي الاتجاه نفسه قرّرت اللجنة في المنازعة المتعلقة بالقانون الدومينيكي الذي يتطلب وضع ختم على السجائر المستوردة والمحلية في الجمهورية؛ قرّرت أنه يخالف مبدأ المعاملة الوطنية، وذلك نظراً لكون الختم يوضع على السجائر المنتجة محلياً في أثناء إنتاج السجائر، بينما يتطلب وضعها على السجائر المستوردة مرحلة إضافية بعد عبورها للحدود وقبل عرضها للبيع في السوق، وهو ما يؤدي لزيادة تكلفتها بالمقارنة مع السجائر المحلية.

وبتحليل المثالين نجد أنّهما قد تمحورا حول سلع معينة هي السجائر والمشروبات الكحولية، أمّا في حالة القانون الكويتي فلا نجد أنّ القانون يربط صراحة بين الميزة الضريبية وبين المنتجات المحلية؛ لذلك لا أرى في الاستناد على التمييز غير المباشر أساساً للقول بأنّ نقل العبء الضريبي في ضريبة دخل الشركات يمثل مخالفةً للمبدأ، تأسيساً على المبادئ المستقرّة في لجنة فضّ المنازعات، لعدم تحديد القانون محلّ النزاع سلعةً محليةً معينة يرتبط استهلاكها بالحصول على المعاملة الضريبية التفضيلية.

إلا أنّ السؤال يدق عند ربط القانون بسلع محلية دون تحديد هذه السلع بوصفه شرطاً لاستحقاق الحوافز الضريبية، فعلى سبيل المثال؛ أصدرت هيئة تشجيع الاستثمار المباشر في الكويت مؤخراً قراراً يتعلّق بآلية منح الإعفاء الضريبي لهيئة تشجيع الاستثمار المباشر، حيث يتخذ القرار من استهلاك السلع المنتجة محلياً أحد المعايير التي تحدّد قيمة الإعفاء الضريبي من ضريبة دخل الشركات الممنوح للكيانات الاستثمارية^(١٣٥)، ففي هذا المثال نجد أنّ هناك ارتباطاً بين الإعفاء من ضريبة الدخل واستهلاك السلع المحلية، والسؤال هنا هل يُعدّ مثل هذا النوع من الإعفاءات مخالفاً لمبدأ المعاملة الوطنية؟

بالإطلاع على قرارات لجنة فضّ المنازعات التابعة لمنظمة التجارة العالمية

(١٣٥) هيئة تشجيع الاستثمار المباشر في الكويت القرار رقم ٢٠١٨/٧٦ بشأن تعديل قرار رقم ٢٠١٦/١٦ بشأن آلية منح الإعفاء الضريبي لهيئة تشجيع الاستثمار المباشر.

وتحليلها، فإنَّ قرار هيئة تشجيع الاستثمار المباشر يثير فعلاً شبهاتٍ حول مدى توافقه مع المادة الثالثة، فمن جهةٍ نجد أنَّ القرار يشترط استهلاك منتجات محلية للحصول على إعفاءٍ جزئيٍّ من ضريبة دخل الشركات، وهذا يعني تحقُّق الشرطين الثاني والثالث وفقاً للفقرة الرابعة من المادة الثالثة اللّذين يتطلّبان أن يؤثر القانون على شراء المنتجات، وأن يمنح معاملة تفضيلية للمنتجات المحلية، فالشرطان متحقّقان هنا لأنَّ هذا القرار قد خلق حافزاً لدى الشركات الأجنبية لشراء المنتجات المحلية، وهو ما يعني أنّه أثر في استهلاك المنتجات المستوردة، ومنح هذه المنتجات معاملةً أقلَّ تفضيلاً من المنتجات المحلية، ولكننا نجد -من جهةٍ أخرى- أنَّ هذا الإعفاء لم يحدّد سلخاً معيَّنة، بل جاء عامّاً ليشمل كلّ السلع المحلية، وبالعودة للشرط الأول فإنّه يستوجب وجود منتجات مستوردة شبيهة بالمنتجات المحلية وهو أمرٌ غير قابلٍ للقياس بسبب عدم النصّ في قرار الهيئة على نوع السلع المحلية التي تحظى بهذه الميزة، وبالرجوع لكلّ المنازعات التي سوّتها لجنةُ فضّ المنازعات نجد أنَّ كلّ القرارات الصادرة من اللجنة قد تعلّقت بسلع محدّدة، لذا أميل إلى القول بأنّ القواعد المستقرّة حالياً في اللجنة لا تسعفني للإجابة عن هذا النوع من الإشكاليّات.

وبالعودة للاستفسار الثاني حول ما إذا كان النظام التمييزي لضريبة دخل الشركات في الكويت يدخل ضمن الاستثناء المنصوص عليه في الفقرة الثامنة من المادة الثالثة؟ فالإجابة بالنفي أيضاً، فوفقاً للاستثناء الوارد بالفقرة الثامنة فإنّ دفع الدعوم للمنتجين المحليين دون الأجانب، بما في ذلك المدفوعات المقدّمة للمنتجين المحليين المتأثّية من عائدات الضرائب لا يخالف مبدأ المعاملة الوطنية طالما فرضت الضرائب بشكل يتوافق مع المبدأ، وقد أكّدت اللجنة في عددٍ من قراراتها على أنّه على الرغم من اعتبار الإعفاء الكلّي أو تخفيض معدّل الضريبة على بعض الشركات من قبيل الدعم الضريبي من الناحية الفنية، إلّا أنَّ اللجنة قد استقرّت على أنَّ المقصود بالدعم وفقاً للاستثناء الوارد بالفقرة الثامنة من المادة الثالثة هو منح دعم ماليٍّ أو مدفوعاتٍ مباشرةٍ للمنتجين كما بيّنا، فقد قرّرت اللجنة أنَّ فرض ضريبة ثمّ عدم تحصيلها أو إعفائها لا يندرج ضمن المقصود بالدعم وفقاً للفقرة الثامنة، فالمقصود بالاستثناء الوارد في هذه الفقرة أنَّ فرض ضريبة على المنتجات المستوردة والوطنية المشابهة لها وتحصيل الضريبة وتقديم منح للمنتجين الوطنيين دون الأجانب من عوائد الضريبة المفروضة؛ لا يخالف المادة الثالثة وفقاً للفقرة الثامنة، وبتطبيق ذلك على وجوه المعاملة الضريبية التفضيلية نجد أنَّ المعاملة التمييزية التي تحظى بها الشركات الكويتية لا تأخذ شكل الإعانات المالية المباشرة المقدّمة حصرياً لها، بل

تتمثل بإعفاؤها من الخضوع للضريبة إما بسبب تطبيق الإدارة الضريبية، أو فرض ضريبة بمعدل أقل من الشركات الأجنبية، لذلك فالإعفاء المقرر للشركات الكويتية وإن كان يمثل في حقيقته دعماً إلا أنه يخرج عن نطاق الدعم المقصودة بالفقرة الثامنة.

الخاتمة

على عكس الاعتقاد السائد سابقاً بأن الضرائب المباشرة كضريبة دخل الشركات؛ لا تدخل ضمن نطاق مبدأ المعاملة الوطنية وفقاً للمادة الثالثة من اتفاقية الجات، انتهى هذا البحث إلى أنه، وتحليل المبادئ المستقرة حديثاً في لجنة فض المنازعات التابعة للمنظمة، يتضح بوجه قاطع أن مبدأ المعاملة الوطنية للضرائب الداخلية واللوائح يمتد نطاقه ليشمل قوانين ضريبة دخل الشركات بشروط ثلاثة: أولها وجود منتجات مستوردة يؤثر عليها القانون الضريبي محل النزاع شبيهة بمنتجات محلية، وثانيها أن يؤثر قانون أو لائحة أو متطلب على بيع هذه المنتجات المتماثلة أو استخدامها، وأخيراً أن يمنح القانون أو اللائحة المنتجات المستوردة "معاملة أقل تفضيلاً" من تلك الممنوحة لمثيلاتها من المنتجات المحلية، وتترتب على هذه الشروط نتيجة في غاية الأهمية، هي أنه يجب أن ترتبط المعاملة الضريبية التفضيلية الممنوحة للشركات كتخفيض معدل الضريبة بسلع محلية يهدف القانون لحمايتها، أو أن ينتج عن هذه الميزة التأثير السلبي على بيع السلع المستوردة المماثلة للسلع الوطنية وتداولها، أما منح معاملة ضريبية تفضيلية للشركات المحلية بشكل لا يرتبط بسلع محلية تسعى الدولة لتحفيز استهلاكها كتطبيق معدل ضريبي على الشركات الوطنية دون ربط هذه الميزة باستهلاك منتجات محددة محلية شبيهة بمنتجات مستوردة؛ فيخرج عن نطاق المادة الثالثة من اتفاقية الجات.

وبالرجوع لطبيعة المعاملة التمييزية الضريبية التي تحظى بها الشركات الكويتية والخليجية في الكويت؛ انتهينا إلى أن النظام الضريبي الكويتي يميز فعلاً بين الشركات الوطنية والأجنبية، فيخضع الأولى لعبء ضريبي أقل من الشركات الأجنبية، وتحديداً يفرض قانون ضريبة الدخل المطبق عملياً على الشركات الأجنبية دون الكويتية ضريبة بمعدل ١٥٪ على أرباح الشركات، بينما تخضع الشركات الكويتية لقانون دعم العمالة الوطنية الذي يفرض ضريبة بمعدل ٢,٥٪ على صافي دخل الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية، أو قانون الزكاة الذي يفرض ضريبة بمعدل ١٪ على صافي دخل الشركات المساهمة العامة والمقفلة، أما أنواع الشركات الكويتية الأخرى كالشركات ذات المسؤولية المحدودة والتضامن فلا تخضع للضريبة أصلاً، وأما بخصوص الشركات التي يسمح القانون بتملك الشركات الأجنبية حصصاً فيها،

فَتُعَامَل تلك الحصص معاملة الشركات الأجنبية وتخضع لقانون ضريبة الدخل، وتتبع الإدارة الضريبية معيارين لتحديد جنسية الشركة بهدف تحديد القوانين الضريبية المنطبقة على الشركات، وهما: محل تأسيس الشركة، ومدى تملك الشركات الأجنبية حصصاً في الشركات المؤسّسة في الكويت.

وبتطبيق الشروط الثلاثة المذكورة أعلاه على المعاملة الضريبية التمييزية في الكويت، فقد خلص البحث إلى عدم مخالفة نظام ضريبة الدخل الكويتي، لخروج المعاملة الضريبية التمييزية التي تتمتع بها الشركات الكويتية من نطاق مبدأ المعاملة الوطنية، وانتهى البحث إلى أنّ غاية نظام ضريبة دخل الشركات دعم الشركات الكويتية لا المنتجات المحلية، فلم يعلّق المشرّع بين المعاملة الضريبية التفضيلية المقررة للشركات الكويتية والمتمثلة بعدم تطبيق قانون ضريبة دخل الشركات عليها أو فرض ضريبة دخل بمعدّل منخفض على بعض الشركات الكويتية، لم يعلّقها المشرّع على استخدام منتجات معينة محلية، وهو ما يُخرج المعاملة الضريبية التفضيلية الممنوحة للشركات الكويتية خارج نطاق مبدأ المعاملة الوطنية.

وعلى الرغم من أنّ هذه الورقة البحثية قد انتهت لعدم مخالفة التمييز في المعاملة الضريبية بين الشركات الكويتية والأجنبية للمادة الثالثة من اتفاقية الجات إلا أنّ هذا لا يعني أنّ الباحثة تدعم سياسات التمييز الضريبي وفقاً لنظام ضريبة دخل الشركات في الكويت، فموضوع التمييز في المعاملة الضريبية بين الشركات وتحديداً على أساس الملكية الأجنبية يثير عديداً من الإشكاليات مثل مدى توافق هذا التمييز مع بنود مكافحة التمييز في عدد من المعاهدات الدولية التي وقّعت عليها الكويت كاتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي، وإمكانية استغلال التمييز للتلاعب الضريبي عبر تحويل العبء الضريبي أو الأرباح من الشركات الأجنبية إلى المحلية، وهو ما قد يقلل من الإيرادات الضريبية، واحتمالية تصنيف نظام ضريبة دخل الشركات الكويتية من قبل الدول الأمّ للشركات الأجنبية بوصفه ضريبياً على الشركاء أو المساهمين بدلاً من اعتباره ضريبة دخل، وهو ما يؤدي إلى عدم خصم الضرائب المفروضة في الكويت من وعاء الضريبة في الدول الأمّ، ويحقّق الازدواج الضريبي الدولي، ويخالف سياسة جذب الاستثمارات الأجنبية في الكويت، وهذه إشكاليات تستحق الدراسة وتمثّل آفاقاً لدراسات مستقبلية؛ لذا تدعو الباحثة المشرّع لإعادة النظر بسياسة التمييز في المعاملة الضريبية بين الشركات الكويتية والأجنبية.

قائمة المراجع

١ - قائمة المراجع العربية

الكتب والأبحاث:

- إبراهيم الحمود، التشريع الضريبي الكويتي، (جهة النشر غير مذكورة)، (بلد النشر غير مذكور)، (٢٠١٩) (الطبعة الثانية) .
- إبراهيم الحمود وخالد زغلول، التشريع الضريبي الكويتي، (جهة النشر غير مذكورة)، (بلد النشر غير مذكور)، (٢٠١٠)، (رقم الطبعة غير مذكور).
- رضا عبد السلام والسيد أحمد عبد الخالق، منظمة التجارة العالمية دليل للإطار العام للتجارة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٦، (رقم الطبعة غير مذكور).
- عباس المجرن، الإصلاح الضريبي في دولة الكويت. (المعهد العربي للتخطيط، سلسلة اجتماعات الخبراء، العدد رقم ٣٠) (سنة النشر غير مذكورة).
- عبد الفتاح مراد، شرح اتفاقيات الجات، (جهة النشر غير مذكورة)، (بلد النشر غير مذكور)، (١٩٩٦)، (رقم الطبعة غير مذكور) ١٩٩٦.
- عبد المطلب عبد الحميد، الجات وآليات منظمة التجارة العالمية، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٢، (رقم الطبعة غير مذكور).
- عبد الناصر العبادي، منظمة التجارة العالمية واقتصاديات الدول النامية عمان، دار صفاء (الطبعة الأولى، ١٩٩٩).
- نهاد دمشقية، الدليل الشامل لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية. (جهة النشر غير مذكورة)، (بلد النشر غير مذكور)، (٢٠١٠).
- زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٢٢، (رقم الطبعة غير مذكورة).

الدوريات والمقالات:

- طعمة الشمري. قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم ١٩٥٥/٣ بين النقص التشريعي وسوء التطبيق. مجلة الحقوق. العدد الأول. (١٩٩٦).
- عبد الهادي النجار، مشروع قانون ضريبة الدخل بين الواقع والمستقبل في الاقتصاد الكويتي، مجلة الحقوق. العدد الثالث. (١٩٩٧).
- محمد فرهود، ضريبة الدخل الكويتية، مجلة الحقوق. العدد الأول والثاني (١٩٩٣).

التشريعات والقرارات والتقارير:

- الاتفاقية العامة بشأن التعريفات الجمركية والتجارة (اتفاقية الجات)، منظمة التجارة العالمية.
- المرسوم بقانون بشأن إصدار قانون التجارة ١٩٨٠/٦٨.
- مجلس الأمة، تقرير الشئون المالية والاقتصادية، عن مشروع قانون تعديل بعض أحكام المرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم الفصل التشريعي ١٠، دور انعقاد ٣، التقرير ٣٨ (٢٩/٦/٢٠٠٥).
- مرسوم ضريبة الدخل رقم ١٩٥٥/٣ والمعدل بالقانون رقم ٢٠٠٨/٢ ولائحته التنفيذية.
- قانون في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة رقم ٢٠٠٦/٤٦ ولائحته التنفيذية.
- قانون في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية رقم ٢٠٠٠/١٩ والقواعد والتعليمات التنفيذية.
- قرار هيئة تشجيع الاستثمار المباشر في الكويت رقم ٢٠١٨/٧٦ بشأن تعديل قرار رقم ٢٠١٦/١٦ بشأن آلية منح الإعفاء الضريبي لهيئة تشجيع الاستثمار المباشر.
- قرار وزير المالية رقم ٣ لسنة ١٩٨٩ بشأن مساواة مواطن دول مجلس التعاون بالكويتيين في المعاملة الضريبية.
- مذكرة قسم الدراسات والبحوث - إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بوزارة المالية (٢٠٢١/٢٠) رقم المستند TLPP_2021_100012 (غير منشور، بملف مع الباحثة).
- مقترح ضريبة أرباح الأعمال (٢٠١٦) (غير منشور، بملف مع الباحثة).

قائمة المراجع الإنجليزية

Books & Articles

- Brian J. Arnold, International Tax Primer (2019).
- Charles H. Gustafson ET AL., Taxation of International Transactions (2011).
- Daljit Kaur & Bart Kusters, External Factors in Tax Policy: International Obligations, Bulletin For International Taxation (2012).

- Jeffrey Owens, Laura Turcan, Jasmin Kollmann, Alicja Majdanska & Sudin Sabnis, What Can the Tax Community Learn from Dispute Resolution Procedures in Non-Tax Agreements? Bulletin For International Taxation (2015).
- Kasper Dziurdz, Non-discrimination in Tax Treaty Law and World Trade Law (2019).
- Kuwait Direct Investment Promotion Authority, Investing in Kuwait: A guide for Investment Opportunities in Kuwait,
- Michael Daly, Is the WTO a World Tax Organization? (2016) available at:
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1602.pdf>
- Ruth Mason, Primer on Direct Taxation in the European Union (2005).
- Scott R. Baker, Stephen Teng Sun & Constantine Yannelis, Corporate Taxes and Retail Prices (Working Paper) (2020)
- WTO, Article III, National Treatment on Internal Taxation and Regulation, GATT Analytical Index (pre-1995), available at:
https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact1_e.htm
- WTO, Article III, National Treatment on Internal Taxation and Regulation, Jurisprudence WTO, available at:
https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm
- WTO, Trade Policy Review (WT/TPR/M/258/Add.1) (26 March 2012).
- WTO, What is the World Trade Organization?, available at:
https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact1_e.htm
- WTO, Principles of the Trading System, available at:
https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm

WTO Cases.

- WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges (WT/DS472/R * WT/DS497/R) (Panel Report) (2017).
- WTO, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges, (WT/DS472/AB/R * WT/DS497/AB/R) (Reports of the Appellate Body) (2018).
- WTO, Canada - Certain Measures Concerning Periodicals, (WT/DS31/AB/R) (Report of the Appellate Body) (1997).
- WTO, Canada - Certain Measures Affecting the Automotive Industry (WT/DS139/R WT/DS142/R) (Panel Report) (2000).
- WTO, Canada - Administration of the Foreign Investment Review Act (L/5504 - 30S/140) (Report of the Panel) (1984)
- WTO, Chile - Taxes on Alcoholic Beverages, (WT/DS87/R WT/DS110/R) (Appellate Body Report) (1999).
- WTO, China - Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products (WT/DS363/R) (Panel Report) (2009).
- WTO, Dominican Republic - Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes (WT/DS302/R) (Panel Report) (2004).
- WTO, European Communities - Regime for the Importation, Sale and Distribution Of Bananas (WT/DS27/AB/R) (Appellate Body Report) (1997).
- WTO, European Communities - Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products (WT/DS135/AB/R) (Appellate Body Report) (2001).
- WTO, Indonesia - Certain Measures Affecting the Automobile Industry (WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R) (Report of the Panel) (1998).
- WTO, India - Certain Measures Relating to Solar Cells and Solar Modules (WT/DS456/R) (Panel Report) (2016).

- WTO, India - Measures Affecting the Automotive Sector (WT/DS146/R WT/DS175/R) (Panel Report) (2001).
- WTO, Japan - Measures Affecting Consumer Photographic Film and Paper (WT/DS44/R) (Panel Report) (1998).
- WTO, Japan - Taxes on Alcoholic Beverages; (WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R,) (Appellate Body Report) (1996).
- WTO, Korea - Taxes on Alcoholic Beverages (WT/DS75/R, WT/DS84/R) (Report of the Panel) (1998).
- WTO, Korea - Taxes on Alcoholic Beverages, (WT/DS75/AB/R WT/DS84/AB/R) (Appellate Body Report) (1999).
- WTO, Korea - Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef (WT/DS161/AB/R WT/DS169/AB/R) (Reports of the Appellate Body) (2000).
- WTO, Mexico - Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages (WT/DS308/R) (Panel Report) (2005).
- WTO, Philippines - Taxes on Distilled Spirits (WT/DS396/AB/R WT/DS403/AB/R) (Appellate Body Report) (2011).
- WTO, Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippine (WT/DS371/AB/R) (Reports of the Appellate Body) (2011).
- WTO, Turkey - Measures Affecting The Importation Of Rice (WT/DS334/R) (Panel Report) (2007).
- WTO, United States - Taxes On Petroleum and Certain Imported Substances (L/6175 - 34S/136) (Report of the Panel) (1987).
- WTO, United States - Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations, (WT/DS108/RW) (Report of the Panel) (2001).
- WTO, United States - Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations" (WT/DS108/AB/RW) (Reports of the Appellate Body) (2001).

The National Treatment Rule under GATT and its implication on the Discriminatory Corporate Income Tax Law in Kuwait

DR. Sarah Khaled Al-Sultan

Abstract:

The current corporate income tax system in Kuwait adopts the foreign ownership of a company as a standard to discriminate in tax treatment between national and foreign companies. National companies are granted a lower tax rate compared to foreign-owned companies. With regards to companies in which national and foreign companies are jointly owned, the company is treated for tax purposes as two separate entities; thus, a lower tax rate is imposed on the share of the national company than the share of its foreign one.

Some World Trade Organization (WTO) agreements-to which Kuwait is a signatory party-restrict countries' ability to adopt discriminatory tax policies. The National Treatment rule of the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), limits member states from granting preferential treatment to national products at the expense of imported products.

The issue of the compatibility of preferential tax treatment under the current corporate income tax system in Kuwait with the WTO agreements was raised in one of the National Assembly committees during the discussion of amending the tax law, but this issue-as far as the author is aware-has not been discussed nor analyzed before. This paper examines the extent to which the rules of the WTO affect the freedom of decision-makers in formulating tax policies with regard to corporate income tax, and specifically whether preferential tax treatment under the current corporate income tax is compatible with the National Treatment rule.

Upon analyzing the recent decisions issued by the Dispute Settlement Committee of the WTO, this paper concludes that the current system does not conflict with the GATT National Treatment rule.

للاستشهاد:

السلطان، سارة. (2023). مبدأ المعاملة الوطنية وفقاً لاتفاقية الجات، وتأثيره على النظام التمييزي لضريبة دخل الشركات في الكويت - دراسة تحليلية. *مجلة الحقوق*، 47(2)، 87-138.

To Cite:

Alsultan, Sara. (2023). The National Treatment Rule under GATT and its implication on the Discriminatory Corporate Income Tax Law in Kuwait. *Journal of Law*, 47(2), 87-138.

JOURNAL OF LAW

A Refereed Academic Quarterly, Published by the Academic Publication Council - University of Kuwait

The National Treatment Rule under GATT and its implication on the Discriminatory Corporate Income Tax Law in Kuwait

Dr. Sarah Khaled Al-Sultan



جامعة الكويت
KUWAIT UNIVERSITY

ISSN: 1029 - 6069

No. 2, Vol. 47

Thul Hijja 1444 - June 2023