

نظرية التنسيق الضريبي
ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية

رمضان صديق محمد

نظرية التنسيق الضريبي

ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية

رمضان صديق محمد*

ملخص

تتجه معظم دول العالم نحو التكامل الإقليمي، للاستفادة من مزايا هذا التكامل، ومنها تحرير انتقال السلع وعوامل الإنتاج، وتنسيق المعايير التقنية، والتعاون في السياسات الاقتصادية التي تعمل على دعم التنمية الاقتصادية وتحقيق الرفاهية للدول الأعضاء في التكامل الإقليمي. يساهم التنسيق الضريبي في تفعيل مقدرة التكامل الإقليمي على جذب رؤوس الأموال والاستثمارات اللازمة إلى الدول الأعضاء، وتجنب المنافسة الضريبة الضارة بمصلحة هذا التكامل، تلك المنافسة التي تؤدي إلى تسابق كل دولة عضو في منح الإعفاءات والحوافز الضريبية الأكثر سخاءً من الدول الأخرى. من أهم ما يثيره هذا الموضوع هو البحث في مدى تنسيق النظم الضريبية بين الدول الأعضاء، وخاصة في ما يتعلق بالهياكل الضريبية ومعدلات الضريبة ومعاملة الاستثمارات الأجنبية. يتناول هذا البحث بالدراسة نظرية التنسيق الضريبي وآثارها الاقتصادية، وتجربة الاتحاد الأوروبي في هذا الشأن، ومدى تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، من خلال التعرف على الإمكانيات والصعوبات التي تواجه تنسيق هذه النظم لنجاح التكامل الإقليمي المنشود.

The Theory of Tax Harmonization and Possibilities of Implementation for Arab Tax Systems

Ramadan Sadeek

Abstract

Many countries engage in regional integration to benefit from the economic advantages associated with it such as the liberalization of goods, free factor movements, harmonization of that technological standards, and cooperation in economic policies enhance efficiency and foster economic development and global welfare. Tax harmonization contributes to the efficiency and the ability of the member countries of a regional bloc to attract the capital and investment without the harmful effect of tax competition to grant more generous exemption and incentives. One of the questions that has been raised in this context is the extent to which the individual countries fiscal systems, comprising tax structures, tax rates, treatment of foreign investment, etc, need to be harmonized to enjoy the full benefits of regional integration. This paper discusses this issue through the theory of tax harmonization and its economic impacts on regional integration, and its practice by the European Union. In a second phase, the paper analyzes the possibilities and potential difficulties facing the Arab tax systems if they are to be harmonized for the sake of increasing the chances of success of economic integration.

* أستاذ مساعد الاقتصاد والمالية العامة والتشريعات الضريبية، كلية الحقوق، جامعة حلوان (جمهورية مصر العربية) والخبير بوزارة المالية - دولة الكويت.

مقدمة

تسعى الدول إلى تشجيع رؤوس الأموال لاستثمارها في مجالات تدعم التنمية الاقتصادية، مما يزيد من فرص المنافسة الضريبية Tax Competition بين الدول لجذب الاستثمارات الأجنبية إليها . تقوم هذه المنافسة على تسابق الدول نحو تقديم المزايا والحوافز السخية لتشجيع الاستثمار، ومن بينها الحوافز الضريبية التي تتضمن إعفاءً من الضريبة، أو تخفيضاً في وعائها، أو تطبيقاً لأسعار ضريبية مخفضة، بحيث تكون هذه الحوافز أفضل من تلك التي تقدمها الدول المجاورة أو التي تشابه معها في الظروف الاقتصادية.

يترتب على هذه السياسات المتعارضة، أو غير المتناسقة، آثار غير مرغوب فيها، على مستوى الدولة الواحدة، وعلى مستوى الدول الأخرى. فعلى مستوى الدولة الواحدة، يتعرض وعاء الضريبة فيها للتآكل مع الانخفاض المستمر⁽¹⁾ في حصيلتها بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تزايدت على منحها⁽²⁾. كما تتأثر الدول الأخرى بكل إجراء ضريبي تقوم به تلك الدولة، إما بنقص حصتها من المال المستثمر (Coase (1988)، Gordon (1983)، أو نتيجة لقيامها بإجراء مضاد يتمثل في منح حوافز وإعفاءات أكثر سخاءً تقلل من مواردها الضريبية Valeria De Bonis (1997)، بما يعرف بالتأثيرات الخارجية externalities effects للضريبة.

وقد تعددت الدراسات التي تناولت مضار المنافسة الضريبية بين الدول (على سبيل المثال Haaparanta, 1999, Huffer et al, 1996)، وفضلت التنسيق عليها، كما نشطت الحركة نحو التنسيق الضريبي بين الدول المتقدمة، وأوضح أمثلتها الاتحاد الأوروبي.

تعارض السياسات التنافسية مع كون الدولة مرتبطة مع جيرانها، أو مع دول أخرى، باتفاقيات تكامل أو تعاون إقليمي، تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية للدول من خلال تضافر كل العوامل، ومن بينها السياسات الضريبية، خاصة وأن معظم دول العالم قد ارتبطت بتجمعات إقليمية مع دول مجاورة لتحقيق التكامل الإقليمي في ما

(1) يكون الانخفاض في الحصيلة الضريبية متوقفاً عندما لا توتى الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية ثمارها في ضخ استثمارات جديدة تفيد الاقتصاد الوطني، أو عندما لا يعدى الأمر مجرد تغيير كيانات قانونية أو استثمارات قائمة بالفعل لكي تستفيد من هذه المزايا.

(2) دلت دراسة قام بها الباحثان Thomsen & Woolcock عام 1993 على مدى التخفيض المستمر الذي لحق بأسعار الضرائب في بعض الدول الأوروبية بسبب انتهاز سياسة المنافسة الضريبية، فعلى سبيل المثال خفضت ضريبة الدخل على الشركات corporate income tax ما بين عامي 1983 و1993 من 45% إلى 39% في بلجيكا، ومن 50% إلى 38% في الدانمارك، ومن 50% إلى 34% في أيرلندا، ومن 49% إلى 46% في اليونان، ومن 40% إلى 34% في بريطانيا.

أنظر:

S. Thomsen & S. Woolcock : Direct investment and European integration , The Royal Institute of International affairs, Council on Foreign relation press, NewYork, 1993

بينها⁽³⁾ ، من خلال اتفاقيات تجارية خاصة، أو مناطق تجارة حرة. وتقوم هذه التجمعات على عدة سياسات، أهمها: تحرير السلع ونقل عوامل الإنتاج، ودعم الكفاءة والتنمية الاقتصادية وصولاً للرفاهية العالمية global welfare .

وقد تزايدت أهمية هذه التجمعات في ظل العولمة Globalization، والدور الذي تقوم به منظمة التجارة العالمية WTO لتفعيل الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (الجات GATT)، بهدف إزالة القيود نحو حرية انتقال رأس المال بين الدول المختلفة، وتحرير التجارة الدولية عن طريق القضاء على القيود الحمائية التي تفرضها بعض الدول، وخاصة النامية منها، لحماية منتجاتها المحلية من المنافسة الأجنبية.

ويتطلب تنفيذ هذه الاتفاقيات إجراء تعديلات ملموسة على القواعد المتعلقة بمعاملة المنشآت القائمة بالتصدير، أو تلك التي تقوم بالاستيراد من الخارج. كما تلتزم الدول الأعضاء بالقيام بخفض تدريجي للتعريفات الجمركية، وإيقاف فوري للضريبة المضادة للإغراق، وإزالة المعوقات الفنية للتجارة، والإجراءات الإدارية المتعلقة بمنح تراخيص الاستيراد وقواعد شهادات المنشأ واتفاق التمثين الجمركي، وقواعد فحص ما قبل الشحن (عبد المولى ، 2002) .

ولهذه الاتفاقيات أثران أحدهما إيجابي والآخر سلبي . يتمثل الأثر الإيجابي في إتاحة الفرصة للدول لاجتذاب المزيد من رأس المال الأجنبي اللازم لتحقيق التنمية. ولكن يحد من ذلك الأثر السلبي المتمثل في خطر المنافسة وتحرير التجارة على اقتصاديات الدول النامية، التي لا تتمكن من زيادة صادراتها إلى الدول المتقدمة، في الوقت الذي تفقد فيه الكثير من إيراداتها الضريبية التي كانت تحصلها من قبل. ويرجع هذا التخفيض إما إلى اتباعها سياسات ضريبية تنافسية لجذب الاستثمارات الأجنبية، قوامها منح الإعفاءات الضريبية السخية (Gropp et al,2001) ، أو لنقص حصيلتها من الإيرادات الجمركية نتيجة التزامها بالتخفيضات اللازمة تنفيذاً لاتفاقيات التجارة الدولية.

وللتغلب على هذه الآثار، قد تضطر بعض الدول إلى تعديل تشريعها الضريبي الداخلي بزيادة أسعار الضرائب على الدخل، أو تخفيض الحوافز الضريبية أو الإعفاءات التي تتمتع بها المنشآت العاملة فيها، أو توسع من نطاق الضريبة على المبيعات التي تفرض على السلع والخدمات المحلية تعويضاً عن النقص المتوقع من الضرائب على صور النشاط الأخرى.

ويبقى أمام هذه الدول فرصة الاستفادة من النصوص التي تحقق لها بعض المزايا الاقتصادية ، ومنها ما تنص عليه المادة (24) من اتفاقية الجات التي تسمح بالتكتلات الاقتصادية التي تأخذ صورة الاتحاد الجمركي أو المنطقة الحرة،

(3) من أهم هذه التجمعات:

- إتفاقية التجارة الحرة بين الولايات المتحدة الأمريكية وكندا عام 1989، التي انضمت إليها المكسيك في عام 1992، والتي تتضمن إنشاء منظمة النافتا NAFTA لإقامة سوق مشتركة تزال فيها مختلف الحواجز الكمية والإدارية والتعريفات الجمركية لتصل السوق إلى مستوى التعامل الحر، والكامل للسلع والخدمات ورأس المال خلال خمسة عشر سنة. كما اتفق على إقامة جدار جمركي موحد تزيد فيه القيود على الواردات من خارج المنظمة.

- إقامة منظمة أيبك APEC التي تضم بلدانا من آسيا والمحيط الهادي، مثل الولايات المتحدة وأستراليا واليابان والصين والبلدان الآسيوية حديثة التصنيع.

- أوروبا الموحدة European Community (1993) التي تضم أكبر سوق داخلي في العالم ، وتشغل حوالي ثلث التجارة العالمية .

بحيث يكون لها أن تقرر في ما بينها القواعد التي تلائمها، وتحقق مصالحها المشتركة، دون التزام بالقواعد الصارمة التي تفرضها اتفاقيات التجارة ومتطلبات العولة⁽⁴⁾. ومن ناحية أخرى، فإن التجمعات الإقليمية تقلل من أهمية السياسات المالية المستقلة independent fiscal policies التي تقوم بها كل دولة بإرادتها المنفردة، ووفق مصالحها الذاتية، لتحل محلها ما يعرف بالسياسات المالية التبادلية بين الدول interdependencies fiscal policies، لما لهذه السياسة من فوائد عدة (Agéns Bénassy and others, 2000) منها : تخفيف الضغط الذي تتعرض له الدولة التي تقوم بتخفيض أسعار الضريبة لجذب الاستثمار إليها، فتضطر إلى الاستمرار في التخفيض لمواجهة المواقف المماثلة للدول الأخرى في إطار المنافسة الضريبية نحو القاع، فضلاً عما توفره هذه السياسة من تفعيل لقدرة الإدارات الضريبية على التعاون لتحصيل الضريبة ومكافحة التهرب الضريبي، وتقليل الازدواج الضريبي الذي يمكن أن يتعرض له الممولون العاملون في أكثر من دولة.

يذهب العديد من الاقتصاديين إلى القول بأن الانتقال الحر لرأس المال دون تنسيق السياسة الضريبية للدول الأعضاء في التجمع الإقليمي يمكن أن يتعرض لكثير من المعوقات. ومع ذلك فإن عملية التنسيق ليست من السهولة بحيث تعنى ببساطة توحيد النظم الضريبية، أو حتى تطبيق أسعار ضريبية واحدة في كل الدول الأعضاء في التجمع أو التكتل الاقتصادي، وذلك لعدة أسباب أهمها: صعوبة التعرف على النظام الذي يحتاج بالفعل إلى تنسيق (Tanzi et al, 1990)، وأن الحاجة إلى تطوير النظم الضريبية ليست مطلوبة على قدر متساو بين جميع الدول الأعضاء في دعم تنميتها الاقتصادية.

كما أن توحيد النظم الضريبية، أو الاتفاق على أسعار ضريبية واحد، تطبق في هذه الدول، يجرمها من استخدام السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها الاقتصادية، أو مراعاة أولوياتها التي تتباين حسب ظروف كل دولة. ففي حين تهتم بعض الدول بالضريبة كمورد مالي لمواجهة زيادة النفقات العامة، تفضل الأخرى استخدام الضريبة كهدف إقتصادي لتشجيع الاستثمار والحد من البطالة، ومن ثم يجب مراعاة ظروف كل دولة عند إجراء التنسيق الضريبي.

ولعل هذه الصعوبات هي التي دعت بعض الكُتاب والكثير من الدول، إلى تفضيل سياسة المنافسة الضريبية tax competition على اتخاذ خطوات عملية وجادة نحو التنسيق الضريبي، سواءً على المستوى المحلي، أي باتباع نهج التنسيق الضريبي لنظمها الداخلية، وخاصة في الدول الفيدرالية مثل الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا الاتحادية، أو على مستوى التكتل الإقليمي بتحقيق درجة عالية من التناسق Coordination في أكثر أنواع الضرائب التي يمكن

(4) ومع ذلك فإن الدول الأعضاء في التكتل الاقتصادي لا تتمتع بالحرية الكاملة لتقرير القواعد التي تلائمها إلى الحد الذي يضر بالدول غير الأعضاء في هذا التكتل،

إذ تضع المادة 24 من الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة عدداً من الضوابط التي يعين مراعاتها في هذا الشأن، منها :

1- أن ينص اتفاق التكتل على تحرير التجارة النسبة للقطاعات الاقتصادية المهمة في الدول الأعضاء .

2- أن لا يترتب على إقامة التكتل إعاقه التبادل التجاري بين الدول الأعضاء والدول غير الأعضاء .

3- عدم تشديد القيود الجمركية على الدول غير الأعضاء

تنسيقها بنجاح، كخطوة نحو التنسيق الشامل، كما هو الحال بالنسبة للاتحاد الأوروبي وإجراءاته نحو تنسيق الضرائب على المبيعات أو على القيمة المضافة Value Added Tax.

ولما كانت الدول العربية تعتبر بمثابة تجمع إقليمي، حيث ينضوي أغلبها في عضوية مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية، ويوجد في ما بينها تجمعان إقليميان بارزان هما مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ومجلس التعاون المغربي، وقد اتبعت عدداً من الخطوات والإجراءات للتنسيق الضريبي منذ مدة ليست بالقصيرة؛ إيماناً منها بأهمية هذا التنسيق في تنمية التبادل التجاري بين هذه الدول، وتشجيع انتقال الاستثمارات العربية - العربية.

ورغم أن مبادرات التنسيق الضريبي العربي سبقت تجربة الاتحاد الأوروبي⁽⁵⁾، إلا أنها لم تشر عن تنسيق ملحوظ في الواقع العملي، على خلاف ما شهده ويشهده التنسيق الضريبي الأوروبي من تقدم متنام، مما يثير التساؤل عن مدى حاجة الدول العربية إلى التنسيق الضريبي؟ والفرص أو المجالات الممكنة لتحقيقه، على ضوء واقع النظم الضريبية العربية التي تعاني من الاختلاف والتنوع، سواء في الأهمية النسبية للضريبة، أو في أنواعها وهياكلها.

يفترض البحث أنه يمكن تحقيق التنسيق الضريبي في ظل اختلاف النظم الضريبية، وتفاوت الأهمية النسبية للضريبة لكل دولة، على أساس أن التنسيق الجيد يمكن أن يختار المجال الملائم، ليوفر فرصاً إضافية لكل دولة عضو سواء في مجال تشجيع الاستثمار أو في مجال تنمية التبادل التجاري. ويهدف هذا البحث إلى دراسة مدى قدرة الدول العربية على تحقيق التنسيق الضريبي في ما بينها لنجاح تكاملها الإقليمي، وذلك على ضوء التعرف على نظرية التنسيق الضريبي، والتجربة الأوروبية في هذا المجال، وتحليل الإمكانيات المتاحة للتنسيق على المستوى العربي⁽⁶⁾.

ولبيان كل ذلك فقد رأينا تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة أجزاء: أولها للتعريف بنظرية التنسيق الضريبي وأهميتها الاقتصادية، وثانيها: لاستعراض تجربة الاتحاد الأوروبي باعتبارها من أهم التجارب الإقليمية في التنسيق الضريبي، وأخيراً مناقشة مدى إمكانيات التنسيق الضريبي في المنطقة العربية.

(5) سبقت الجهود الرسمية العربية في التعاون أو التكامل الاقتصادي من الناحية الزمنية جهود التقارب الاقتصادي بين الدول الأوروبية التي أطلقتها اتفاقية روما، ففي مجال التبادل التجاري عقدت في عام 1953 إتفاقية تسهيل التبادل التجاري وتنظيم تجارة الترانزيت بين دول الجامعة العربية، ثم أبرمت إتفاقيات تسوية المدفوعات وانتقال رؤوس الأموال، واتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية في الخمسينيات من القرن الماضي، وأنشئ في عام 1964 مجلس الوحدة الاقتصادية (أنظر: كعنان، 2001).

(6) عقدت جامعة الدول العربية بالقاهرة في الفترة من 9 إلى 11 نوفمبر 1993 ورشة عمل التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، أكدت فيها على أهمية التنسيق الضريبي العربي ودوره الإيجابي في تحسين مناخ الاستثمار العربي، وتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، وأوصت بأن تقوم الأمانة العامة لجامعة الدول العربية، والأمانة العامة لمجلس الوحدة الاقتصادية بالاقتراح على الدول العربية بما يمكن توحيد من قوانين في مجال الضرائب وتشجيع الاستثمارات.

نظرية التنسيق الضريبي

يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة، في مختلف المجالات الضريبية، ومن أهمها: قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وأحوال وشروط منح الإعفاءات الضريبية، ومعدلات أو أسعار الضريبة، (بركات، 1973). وذلك بهدف ضمان حياد الضريبة تجاه التجارة الدولية لدول التكامل، ومنع المعوقات التي تحول دون الانتقال الحر للأشخاص والسلع والخدمات ورأس المال بين الدول الأعضاء.

يتمثل التنسيق الضريبي في مجموعة من القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول، من أجل إزالة التناقضات في النظم الضريبية المختلفة في ما بينها، ومنعها من الأضرار بالتكامل الاقتصادي (Alverse, 1998). ويمكن أن يكون التنسيق بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين، حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح خلال فترة محددة قابلة للتجديد". (النجار 1993) وقد ارتبطت نظرية التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية⁽⁷⁾، نظراً لارتباط هيكل وتطور هذه التجارة بالأحكام الضريبية سواء الضرائب غير المباشرة (ضرائب المبيعات والضرائب الجمركية) أو الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل) على المشروعات القائمة على نشاط التجارة الدولية، حيث أن الضريبة إذا تجاوزت دورها الحيادي فإنها تؤثر على التوزيع الجغرافي وحصص كل دولة من هذه التجارة، ولا تحقق التوزيع الأمثل لهذه التجارة بين الدول، لذلك كان للتنسيق الضريبي أهميته في تخليص الضريبة من الآثار السلبية ووضعها في إطارها المحايد لضمان نجاح التكتلات الاقتصادية.

المفاضلة بين التنسيق الضريبي والمنافسة الضريبية

يختلف التنسيق الضريبي بالمعنى المتقدم عن المنافسة الضريبية Tax Competition التي تعني "الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي، من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية (Janeba, 1998). وتمثل سياسة المنافسة الضريبية سياسة الحماية أو الدعم التي تقوم بها الدولة لحماية أو دعم صادراتها، دون مراعاة للسياسات المضادة التي يمكن أن تقوم بها الدول المنافسة لها. بينما تشبه سياسة التنسيق الضريبي إجراءات تحرير التجارة التي تقوم بها مجموعة من الدول لصالح وارداتها أو صادراتها بما يحقق المصلحة المشتركة لها جميعاً.

(7) يرجع الفضل إلى قيام نظرية التنسيق الضريبي إلى الدراسات التي أعدها الباحثان فايزر وميدو عام 1950، ثم تطورت بعد ذلك إلى الحد الذي جعل البعض يدعو إلى ما يعرف بنظرية الاتحادات الضريبية the theory of Tax Unions تمييزاً لها عن الاتحادات الجمركية Custom Unions. لمزيد من التفاصيل، يراجع:

- د. د. يونس البطريق: التنسيق الضريبي في الدول العربية، مجلة معهد البحوث والدراسات العربية، العدد الرابع، يونيو 1973، ص 429، ص 430
- Hirofumi Shibata: The Theory of Economic Union, Tax Unions and fiscal harmonization in Common Market, Vol. I, Columbia University press, 1967

ويفضل (Guimbert, 1999) اللجوء إلى أسلوب المنافسة الضريبية بين الدول عوضاً عن أسلوب التنسيق في ما بينها ، بدعوى أنها تمنح المستثمر الاختيار بين أفضل الحوافز المشجعة للاستثمار ، مما يجبر العديد من الحكومات على التحلي عن كثير من القيود الإدارية والتشريعية التي تحول دون تدفق الاستثمارات . وفي بعض الأحيان ، يكون ارتفاع معدلات الضريبة في دولة ما مقبولاً إذا كانت هذه الضرائب تمول مشروعات البنية الأساسية التي تضمن حصول المنشآت على الخدمات العامة بكفاءة عالية وأسعار مقبولة ، مما يؤدي في النهاية إلى حصولها على أرباح صافية عالية بعد أداء الضريبة (Boss , 1999) .

ومع ذلك فإن مضار المنافسة الضريبية يمكن أن تفوق مزاياها ، حيث تتيح هذه المنافسة المجال أمام الشركات الاستثمارية ، وخاصة دولية النشاط Multinational Corporations ، للتخطيط الضريبي الدولي international tax planning الذي يقوم على اختيار الدول التي تقدم أفضل المزايا الضريبية، أو تساعد على تجنب الضريبة دون القيام باستثمارات حقيقية فيها، مما يشوه هيكل التجارة والاستثمار العالمي . فضلاً عما تحمله الدول من أعباء إدارية لمواجهة تصرفات هذه الشركات ، دون أن تعود على الدول بإيرادات ضريبية مهمة ، مما يزيد من عجز الموازنة ، ويخفض من النفقات العامة ، مما يضطر بعض الدول إلى تبني نظم ضريبية ارتدادية regressive tax system للحد من إساءة المستثمرين لسياسات التشجيع الضريبي (Gropp et al, 2001) .

تواجه الدول على المستوى الفردي، مشكلات تتعلق بالتنسيق الضريبي الدولي نتيجة الخوف من آثاره السلبية على تحقيق التوازن في الميزانية على المدى المتوسط (مشكلة الاستقرار والنمو) وفرص التشغيل النمو ، والتي يمكن التغلب عليها من خلال سياسة ضريبية تنافسية⁽⁸⁾ تتيح لكل دولة الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في صياغة نظام ضريبي بأقل أسعار ضريبية مشجعة .

ولإزالة التخوف لا يمانع البعض من قيام تكتل إقليمي دون حاجة إلى تنسيق ضريبي ملزم لأعضائه ، على أساس أن المنافسة بين الدول الأعضاء لجذب رؤوس الأموال يمكن أن تؤدي على المدى الطويل إلى تقريب معدلات الضرائب بين هذه الدول (Aujean and Lennan 1992) ، ولكن هذا الرأي يتجاهل حقيقتين هامتين هما :

(8) يعتقد البعض بوجود مغالطة عند الحديث عن مضار المنافسة الضريبية، التي تقول بأن منافسة الدول في ما بينها لتخفيض الضريبة يعمل على نقل الدخل وعوامل الإنتاج من الدولة المرتفعة ضريبياً إلى الدولة المنخفضة ضريبياً ، لأن هذا الافتراض البسيط يتجاهل حقيقة أن هناك عوامل أخرى تتداخل لكي تقرر الشركة الدولة التي تفضل الاستثمار فيها ، ومنها جودة العمالة ورخصها ، والمناخ الاستثماري وغيره . وقد تكون الدولة التي يوجد بها عمال مهرة تفرض ضرائب مرتفعة ، بسبب إنفاقها الكبير على التعليم الذي ساهمت مخرجاته في وجود هذه العمالة الماهرة . ولما لم يقل أحد بمضار المنافسة في الإنفاق على التعليم فليس مقبولاً أن يقال أن هناك مضاراً نتيجة المنافسة الضريبية .

راجع تفصيلاً : Can tax competition be harmful ? , European Journal, Summer 1998

أولاً: أن جذب رؤوس الأموال ليس هو الهدف الوحيد من التكلل الاقتصادي، حيث أن من أهم أهدافه كذلك تنمية التجارة البنينة للدول الأعضاء ، وتعتبر الضرائب المختلفة المطبقة في الدول الأعضاء في التكلل عائقاً أمام هذا الملف، ما لم يتم التنسيق الملزم .

ثانياً: أن هذا الرأي يفترض توجه الاستثمار إلى الدول الأعضاء دون تكاليف أو أعباء ، ومن أهمها الضرائب التي تعيق انتقال الاستثمار من بلد إلى آخر ، مع افتراض ثبات العوامل الأخرى الجاذبة له ، وما لم تخفف هذه الأعباء في إطار برنامج تنسيقي محدد، فإن جذب الاستثمارات البنينة يظل متأثراً بالحوافز ، ويخرج الضريبة عن طبيعتها الحيادية.

وقد تؤدي المنافسة الضريبية غير المحدودة إلى التسابق نحو القاع وتخفيض معدلات الضريبة في الدولة إلى حدودها الدنيا، مما يعني في النهاية عدم قدرة الدولة على تعويض زيادة النفقات العامة من الحصيلة الضريبية المنخفضة، وعليه فقد أولت الدول وعلى وجه الخصوص منها تلك اهتماماً كبيراً، التي يضمها اتحاد إقليمي، بإيجاد آلية للتنسيق الضريبي Tax Harmonization في ما بينها، والتغلب على مثالب المنافسة الضريبية Tax Competition ، ومن أمثلة ذلك جهود الاتحاد الأوروبي EU والنافتا NAFTA والآسيان ASEAN، وذلك لمنع أثر اختلاف الأسعار أو الحوافز الضريبية من جذب الاستثمارات المتوجهة في ما بين الدول الأعضاء في هذه التجمعات .

نطاق التنسيق الضريبي

لا يقتصر التنسيق الضريبي على المجال الدولي، إذ يمكن أن يكون هذا التنسيق، مطلوباً على المستوى المحلي أو داخل الدولة الواحدة⁽⁹⁾، وخاصة الدول الفيدرالية التي تمنح كلاً من الحكومة الفيدرالية وحكومات الولايات أو الأقاليم الحق في فرض الضريبة ، ومن أمثلتها : الولايات المتحدة الأمريكية (Mclure, 1980) وألمانيا الاتحادية (Pohmer, 1981). كما قد يضيق نطاق التنسيق الضريبي بحيث يقتصر على أنواع محددة من الضرائب، وقد يتسع ليكون شاملاً ، بما يتواءم مع السياسة المالية والتنقدية للدولة .

⁽⁹⁾ ويمكن أن نلمس تنسيقاً ضريبياً محدوداً في مجال ضريبة الدخل في مصر ، حين نصت الفقرة (2) من المادة رقم 87 من القانون رقم 157 لسنة 1981 بعد تعديله بالقانون رقم 187 لسنة 1993 على أن يسترد ما سدده الممول من الضرائب العقارية الأصلية والإضافية (وهي من الضرائب المحلية) المفروضة بالقانون رقم 113 لسنة 1939 الخاص بضريبة الأطنان ، ورقم 56 لسنة 1954 بشأن الضريبة على العقارات البنينة ، من الضريبة المستحقة عليه وفقاً لأحكام الكتاب الأول من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل ، وبما لا يزيد على هذه الضريبة . وبذلك يكون المشرع المصري قد اتجه مبدأ الائتمان الضريبي في هذه الحالة للحد من الازدواج الضريبي، وهو من وسائل التنسيق الضريبي، كما سنبين ذلك في ما بعد .

آليات التنسيق الضريبي

يحتاج التنسيق الضريبي الدولي إلى عدد من الآليات التي تكفل نجاحه ، منها السلطة الضريبية المركزية Central Fiscal Authority المخولة بالرقابة على رأس المال Capital control mechanism ، وذلك حتى لا يؤدي التنسيق الضريبي إلى فرض ضرائب عالية عما كان عليه الوضع الفردي لكل دولة قبل هذا التنسيق ، أو لترشيد الاجراءات الإدارية التي تعوق تنفيذ برامج التنسيق .

وعليه فإنه يتوجب على الدول أن تنشئ في ما بينها مجلساً أعلى للضرائب يقوم على تدارس المشكلات والصعوبات الإدارية والتنظيمية التي تعيق أهداف التنسيق الضريبي ، ويعمل على تحسين الأداء الضريبي ، وتعبئة الموارد المالية بما يخدم الأهداف التنموية للدول الأعضاء (العبودي وخرروش 1993) . ويفضل إخضاع هذا المجلس للجهة المشرفة على التكتل أو الاتحاد ، بحيث يكون له الصلاحية القانونية في وضع القرارات والتعليمات الملزمة ، ومتابعة التشريعات الداخلية للدول بما يضمن تنفيذ التنسيق على نحو فعال .

أساليب التنسيق الضريبي

تنوع أساليب التنسيق الضريبي تبعاً لنوع الضرائب المطلوب تنسيقها ، هل هي من الضرائب المباشرة (وأهمها الضرائب على الدخل) ، أم من الضرائب غير المباشرة (وأهمها الضرائب على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة) ؟

أساليب تنسيق الضرائب على الدخل

من المعلوم أن الضرائب على الدخل تفرض وفق أحد مبدأين رئيسيين : المبدأ الأول، هو مبدأ الإقليمية، الذي يعطي لدولة مصدر الدخل الحق في فرض الضريبة على الممولين أياً كانت جنسياتهم . وتطبقه معظم الدول المستوردة لرؤوس الأموال كمصر . أما المبدأ الثاني، فهو مبدأ الإقامة أو عالمية الإيراد world wide income ، الذي يمنح الدولة التي يقيم فيها الممول الحق في فرض الضريبة على جميع دخله أياً كانت الدول مصدر هذه الدخول ، وتطبق هذا المبدأ غالباً الدول المصدرة لرؤوس الأموال كالولايات المتحدة الأمريكية .

يؤدي إختلاف المبدأ المطبق في فرض الضريبة إلى ازدواج ضريبي على ذات الدخل ، يضطر الممول إلى تجنبه أو التهرب منه بالممارسات غير المشروعة أو اللجوء إلى دول أخرى (Mintz , 1998) تعرف بالملاذات الضريبية Tax havens . ويتم الحد من الازدواج الضريبي إما بالجهود الفردية لكل دولة، أو بالاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي (Richman,1963) .

وتستخدم إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي Double Taxation Agreements بهدف تخفيف العبء الضريبي على المستثمر الذي يحقق إيراداً أو ربحاً في الدولتين المتعاقدتين ، من خلال قواعد خصم دين الضريبة الأجنبية Foreign Tax Credit، والإعفاء الضريبي Tax Exemptions في دولة لحساب الدولة الأخرى، أو باقتسام الضريبة الواحدة بين الدول المتعاقدة . ويفضل في تنسيق ضرائب الدخل الاعتراف لدولة مصدر الدخل بحق فرض الضريبة ، مع منح دولة الموطن الحق في خصم الضريبة الأجنبية عند توجيهها لفرض الضريبة على ذات الدخل لمنع الإزدواج الضريبي (Musgrave : Richard & Peggy, 1980) .

ويمكن استخدام إحدى طريقتين للحد من هذا الإزدواج ، هما: طريقة الإئتمان الضريبي Tax Credit Method ونعني بها خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية ، وطريقة الخصم Deduction Method، وتعني اعتبار الضريبة الأجنبية من قبيل التكاليف واجبة الخصم قبل تحديد الضريبة الوطنية. ومن الملاحظ أن الدول المصدرة لرأس المال عادة ما تفضل طريقة الخصم على طريقة الائتمان، ذلك لأنها لا تعمل على وجود تمييز بين رأس المال المستثمر داخلياً أو ذلك المستثمر في الخارج. ولكن هذه الطريقة غير مناسبة على المستوى العالمي ، إذ لا يزال الإيراد المستثمر محلاً لازدواج ضريبي نتيجة الحد المسموح به للخصم الذي تقرره كل دولة ، ولأنه يتجاهل الإعفاء الذي تمنحه الدول المستوردة لجذب رؤوس الأموال الأجنبية ، حيث لا يتمتع المستثمر الأجنبي في الواقع بهذه الميزة من الإعفاء، لأنه لن يخصم من الدخل الإجمالي في دولته مقابل ضريبة لم يدفعها (Bond et al, 1989) .

ومن ناحية أخرى، فإن اتباع الدولة المصدرة لرأس المال أسلوب خصم الضريبة لتجنب الإزدواج الضريبي بإرادتها المنفردة ، ودون التنسيق مع الدول المستوردة لرأس المال عن طريق الاتفاقيات الضريبية ، يمكن أن يترتب عليه خسارة للدولة المصدرة لرأس المال⁽¹⁰⁾ . وتتفاقم الخسارة مع زيادة معدل الضريبة الحدي في الدولة المستوردة لرأس المال.

كذلك إذا ما اتبعت الدولة المصدرة لرأس المال نظام الإئتمان فإن ذلك سيكون حافزاً للدولة المستوردة لرأس المال في لزيادة الضريبة المحلية على المال الأجنبي ، اعتماداً على حق المستثمر في خصم هذه الضريبة من الضريبة الوطنية في بلده (السوداني ، 1996)، الأمر الذي يواجهه من الدولة المصدرة لرأس المال بوضع حد للضريبة الأجنبية التي يسمح بخصمها ، أو بزيادة الضريبة الوطنية على رأس المال المستثمر في الخارج (Hamada, 1988) ، مما ينتج عنه في

⁽¹⁰⁾ وينضح ذلك من المثال التالي:

يسمح التشريع الضريبي الأمريكي بخصم الضريبة الأجنبية من ععاء الضريبة الأمريكية على الدخل . ويمكن أن ينتج عن هذا الأسلوب خسارة ضريبة للخزينة الأمريكية، وتحدد هذه الخسارة تحدد بمقدار السعر الحدي للضريبة الأمريكية مضروباً في مبلغ الضريبة المدفوعة للدولة المستوردة لرأس المال .
أي أن الخسارة في حصيللة الضريبة الأمريكية = (ض1 * 2 - ض2 * 2) * dx
حيث أن ض1 * 2 ، ض2 * 2 هي معدل الضريبة الحدي في كل من الولايات المتحدة والدولة المستوردة لرأس المال ، وأن د تمثل الإيرادات التي يجتهد المواطن الأمريكي في الدولة المستوردة . وتكون هذه الخسارة أكبر من الخسارة التي يمكن أن تحملها الدولة المستوردة فيما لو لم تفرض ضريبتها الوطنية على إيرادات المواطن الأمريكي ، إذ أن خسارة الدولة المستوردة = ض2 * 2 د .

الواقع إزدواج ضريبي، لا يمكن التغلب عليه إلا باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين الدول المصدرة والمستوردة لرؤوس الأموال .

مراحل تنسيق ضرائب الدخل:

تحتاج عملية تنسيق ضرائب الدخل في الدول الأعضاء في التكتلات الإقليمية إلى الاختيار بين التنسيق الفوري الشامل (توحيد الضرائب) ، والتنسيق الجزئي المرحلي، حيث يمكن أن يتم هذا التنسيق من خلال مرحلة واحدة أو على مراحل (العبودي وخبروش 1993):

- **توحيد الضرائب Equalization Approach**: يمكن اتفاق الدول الأعضاء على توحيد التشريعات والنظم الضريبية المختلفة لتكون نظاماً ضريبياً موحداً تطبقه جميع هذه الدول ، وذلك في إطار برنامج زمني معين . ويحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى إرادة سياسية قوية، تتنازل بموجبها كل دولة عن جزء من سيادتها لصالح هذا التكتل الذي يصبح في الواقع سلطة أعلى Super National من الدولة منفردة. ويعيب هذا الأسلوب تجاهله للأهداف الخاصة بفرض الضريبة لكل دولة ، مما قد ينشأ عن التنسيق الفوري والشامل تعارض بين السياسة الضريبية للدولة والسياسة الضريبية لدول الأعضاء ككل .

- **التدرج أو المعاملة التفضيلية Differential Approach** : قد تختار الدول الأعضاء إتباع سياسة الخطوة - خطوة في تنسيق التشريعات والنظم الضريبية في ما بينها، بحيث يمكن إزالة الخلافات أو الاختلافات بين هذه النظم بالتدرج وعلى مراحل زمنية، وفقاً لظروف كل دولة على حدة، أو أن تتفق الدول الأعضاء على نمط أو نموذج معين من التنسيق يتم تطبيقه وفق برنامج زمني، بحيث يتم العمل به خلال فترة معينة .

ويمتاز هذا الأسلوب بالواقعية في التعامل مع التنسيق الضريبي لتجنب الصدمة التي يمكن أن يحدثها التغيير الشامل للنظام الضريبي لكل دولة على اقتصادياتها ، وحتى يكون المجتمع الضريبي مهيباً للتعامل مع النظام الجديد بصورة أفضل . وقد اتبع الاتحاد الأوروبي هذا الأسلوب .

أساليب تنسيق الضرائب غير المباشرة

تفرض الضرائب غير المباشرة Indirect Taxes على واقعة استخدام الدخل أو رأس المال ، مثل الضريبة الجمركية والضريبة على المبيعات . وبالتالي فإنه يمكن أن يقع الازدواج أو التعدد الضريبي على السلعة أو الخدمة ، وليس على الدخل أو الربح . ولا تصلح إتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي المطبقة في مجال ضرائب الدخل

للتطبيق في مجال الضرائب غير المباشرة، حيث تعالج هذه الاتفاقيات الازدواج القانوني Legal Double Taxation، الذي يعني تعرض الممول الواحد لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة على ذات الدخل خلال نفس الفترة الضريبية، وهو ما لا تتوافر شروطه في الضرائب غير المباشرة، حيث تفرض الضريبة الجمركية أو الضريبة على المبيعات على المستورد والمصدر، وهما ممولان مختلفان، دون أن يمنع ذلك من تحمل المستهلك النهائي لهذه السلعة أو الخدمة عبء الضرائب المتعددة التي تحملها كل من المستورد والمصدر في البلاد المختلفة، والتي رفعت قيمة السلعة أو الخدمة عند حصوله عليها.

وتعرف هذه الظاهرة بالازدواج الاقتصادي Economic Double Taxation الذي يشكل عائقاً إقتصادياً نحو انتقال السلع والخدمات من دولة مصدرها إلى دولة المستهلك النهائي، نظراً لارتفاع أسعارها بمقدار هذه الضرائب، مما قد يحد من حجم تصديرها إلى تلك الدول، بالمقارنة بالحجم الذي يمكن أن تتم به في حالة الإعفاء من هذه الضرائب أو تخفيضها. وعليه فإن التكتلات الاقتصادية تعمل على التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة، وذلك باتباع أحد مبدئين أساسيين (صديق، 1993)، هما مبدأ دولة المصدر، ومبدأ دولة المقصد:

مبدأ دولة المصدر Origin Approach: يكون للدولة المصدرة للسلعة بمقتضى هذا المبدأ، الحق في فرض الضريبة على هذه السلعة، بغض النظر عن جنسية القائم بالتصدير، وطنياً كان أم أجنبياً، وبغض النظر عن المكان الذي تستقر فيه السلعة أو الخدمة المصدرة بصورة نهائية. بعبارة أخرى، فإن سيادة الدولة الضريبية مرتبطة بالسلعة، وما إذا كان يمكن نسبة العمليات التي تقع على هذه السلعة إلى إقليم الدولة أم لا، فتكون هذه الدولة هي صاحبة الحق في فرض الضريبة على المبيعات أو الضريبة الجمركية على تلك السلعة. ولا تمتد سيادة الدولة الضريبية على السلع أو الخدمات التي تتم في الخارج، كما لا يكون لشخص القائم بعملية التصدير أو الاستيراد أي اعتبار في تحديد هذه السيادة. ويستند هذا المبدأ إلى أن المكان الذي تواجد فيه السلعة أو الخدمة محل التعامل يمثل أهمية كبرى في إنجاز عملية بيعها، ومن ثم يكون للدولة التي تعد مصدراً لهذه السلعة أو الخدمة الحق في فرض الضرائب عليها، دون اعتبار لمكان الاستهلاك النهائي لهذه السلعة.

ويترتب على الأخذ بهذا المبدأ جعل المنتجين محايدين إزاء الأسواق المحلية والأجنبية (تنتج الحياضية من وجهة نظر المنتج)، وأن تكون الأسعار الحدية للسلع البديلة متكافئة عبر الدول (الكفاءة في الاستهلاك العالمي)، وفي نفس الوقت تختلف الأسعار الحدية للتحويل عبر الدول (عدم كفاءة الإنتاج).

ويعيب هذا المبدأ إستناده إلى افتراض عدم قدرة المستهلك على تجاوز حدود دولته لشراء السلع من الدولة التي يكون فيها السعر أقل بعد الضريبة، وعدم قدرة المنتج على نقل وسائل الإنتاج إلى الدولة التي يكون فيها السعر أعلى بعد الضريبة، وهو فرض غير واقعي، وهذا المبدأ يتجاهل أهمية اختلاف الأسعار في اختيار السلع. ومن أجل تجنب عدم الكفاءة لكل من الإنتاج والاستهلاك والنقل الدولي للموارد من الدول مرتفعة الضريبة إلى الدول المنخفضة ضريبياً،

فإنه يتوجب تشجيع التنسيق الضريبي، الذي يعمل على تعديل الأسعار الضريبية بين الدول، مما يضمن الكفاءة بغض النظر عن المبدأ الضريبي المطبق، وهذا يمكننا من الحصول على حياد دولي للنظم الضريبية.

مبدأ دولة المقصد Destination Approach: ويعنى هذا المبدأ، أن الدولة التي يتم فيها استهلاك السلعة أو تقديم الخدمة هي صاحبة الاختصاص بفرض الضريبة عليها، بغض النظر عن الدولة التي تأتي منها هذه السلعة أو الخدمة أو تكون مصدرها لها. ويستند هذا المبدأ إلى اعتبارين هما: المنفعة التي تعود على المستهلك Benefit Consumer، ومتطلبات المنافسة Competition، حيث يؤدي استيراد السلعة أو الخدمة ودخولها الدولة إلى حصول المستهلك على منفعة منها، مما يوجب على هذا المستهلك تحمل عبء هذه الضريبة في الدولة المستوردة، كدفع من المساهمة في نفقاتها العامة.

كما أن اختلاف أسعار الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات يؤدي إلى خلق سوق غير تنافسية لانتقال هذه السلع أو الخدمات، إذ تنخفض أرباح المشروعات المتواجدة في الدول ذات المعدلات الضريبية العالية، فتزيد تكلفة مبيعاتها من التصدير إلى الخارج بالمقارنة بتلك الدول التي لا تخضع صادراتها لهذه الضريبة، أو تخضع لها ولكن بسعر أقل. ويتطلب توفير مناخ عادل من المنافسة في السوق الدولية إعفاء السلع أو الخدمات في دولة التصدير، وتقرير حق الدولة المستوردة، التي يتواجد فيها المستهلك النهائي في فرض الضريبة.

ويترتب على تطبيق هذا المبدأ جعل المستهلكين داخل كل دولة محايدين إزاء شراء سلع منتجة محلياً أو مستوردة (نتج الحياضية من وجهة نظر المستهلك)، وأن تكافأ الأسعار الحدية للتحويل عبر الدول (الكفاءة في الإنتاج العالمي)، ولكن الأسعار الحدية للسلع البديلة تختلف في ما بين الدول، مما ينتج عنه عدم كفاءة في الاستهلاك. وقد تزايد الاعتماد على مبدأ دولة المقصد في تحديد السيادة الضريبية على السلع والخدمات بعد الحرب العالمية الثانية، كما تجبده اتفاقيات الجات، التي تحظر التمييز لغير صالح السلع المستوردة عن طريق فرض الضرائب عليها في دولة التصدير، أو قيام الدولة المصدرة بدعم صادراتها عن طريق الحوافز الضريبية.

المفاضلة بين مبدأي المصدر والمقصد عند تكوين الاتحاد الجمركي

تعتمد الدول إلى تكوين الاتحاد الجمركي Custom Union بهدف منع التمييز المالي أو الضريبي الذي يمكن أن تسببه اختلافات القدرة التنافسية بين الدول، مع الاحتفاظ بالاستقلال المالي لكل دولة، حيث تلغي الاتحادات الجمركية الحواجز الاقتصادية دون الحواجز المالية أو الضريبية. ويفضل في هذه الحالة تطبيق مبدأ المقصد، فتعفى من الضرائب المبيعات الأجنبية، بينما تخضع المبيعات المحلية للضريبة، بجانب تقرير مبدأ رد الضريبة المدفوعة في دولة الاستيراد. ويضمن هذا النظام توحيد الضريبة على المستهلكين كما هو الحال في السوق الوطني. ومع ذلك، فإنه من أجل تحقيق هذا الهدف يجب أن يجتاز مبدأ المقصد قيدتين هما:

القيد الأول : يتعلق بوعاء الضرائب غير المباشرة ، وهو قيمة السلعة الخاضعة للضريبة، والتي يختلف حسابها باختلاف نوع السلعة وما إذا كانت سلعة نهائية أو مدخلاً من مدخلات الإنتاج ، ومدى تمتع هذه السلعة بالإعفاءات الضريبية أو الخصومات الممنوحة عادة للسلعة المتجهة للتصدير، مما يشكل إعانة تصديرية مستترة ينبغي تجنبها للحفاظ على حياد الضريبة تجاه التجارة الدولية (Rounds , 1992) . وقد اختارت الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي ضريبة القيمة المضافة لضمان استخدامها كأداة حيادية وموحدة للعبء الضريبي كلما كان ذلك ممكناً (Tait , 1988) .

أما القيد الثاني لمبدأ المقصد، فيتعلق بالضرائب المباشرة ، وخاصة الضريبة على الشركات التي يؤثر وعاءها ومعدلها على نوع وأسعار الضريبة غير المباشرة ، حين يدخل معدل هذه الضريبة محددًا لسعر السلعة .

الآثار الاقتصادية للتنسيق الضريبي

يمكن أن يحقق التنسيق الضريبي آثاراً اقتصادية متنوعة، منها ما هو إيجابي ، ومنها ما هو سلبي .

أولاً: الآثار الإيجابية، وتمثل فيما يلي :

(1) **التقليل من التشوّهات الاقتصادية:** يساهم الاختلاف في القواعد الضريبية التي تطبقها الدول بإرادتها المنفردة في تشوّه الاقتصاد العالمي، حين تؤثر هذه القواعد على قرارات المنتجين والمستهلكين ، بحيث لا تصبح الضريبة حيادية ، بالقدر المطلوب منها لضمان التبادل الحر للسلع والخدمات ورأس المال. ففي مجال الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، يؤدي اختيار الدولة فرض الضريبة على السلع المستهلكة داخل أراضيها ، بأسعار مختلفة وفقاً لنوع أو طبيعة السلعة إلى التأثير على التدفقات التجارية من ، وإلى هذه الدولة ، حيث تتأثر الأسعار الحدية للنقل عبر الدول . وكذلك الحال عندما تفرض الدولة هذه الضريبة على السلع المنتجة فقط، مما يعني خضوع الصادرات للضريبة ، وإعفاء الواردات منها .

ومن المعلوم أن فرض مبيعات على سلعة معينة دون مبيعات السلع الأخرى يؤدي إلى تغيرات في أسعار السوق بالنسبة للمستهلك، مما يؤثر على قرارات شرائه، وبالتالي على الرفاهة الاقتصادية لهذا المستهلك . فبفرض أن الوضع الأمثل للرفاهة الاقتصادية قد تحقق قبل فرض الضريبة ، فإن تغير قرارات الشراء سيؤدي إلى إعادة تخصيص موارد المجتمع بين أوجه الإنتاج المختلفة ، مما يترتب عليه الابتعاد عن الوضع الأمثل ، ما لم توجد بعض المعوقات التي تحول دون تحقيق هذا الوضع الأمثل ، مثل الاحتكارات أو الإنتاج ذي النفقات الخارجية، وعليه فإن فرض الضريبة على مجموعة هذه السلع سيكون السبيل للاقترب من الحجم الأمثل (العناني ، 1992) .

ولا يختلف الحال في مجال الضرائب المباشرة على الدخل ، فالدولة قد تقصر فرض الضريبة على أساس مصدر الدخل ، وتخضع بالتالي الشركات التي تحقق دخلاً في هذه الدولة بغض النظر عن مكان إقامة هذه الشركات ، في الوقت الذي يمكن فيه إخضاع هذه الشركات للضريبة مرة أخرى في الدول التي تعتبر مقبلة فيها إذا كانت هذه الدول تطبق مبدأ عالمية الإيراد ، مما يعنى تعرض هذه الشركات لازدواج ضريبي يزيد من تكلفة المنتجات، ويؤثر بالتالي على القرار الاستثماري، كما يؤثر على قرارات الادخار نتيجة سعى المدخرين للحصول على أكبر عوائد صافية على مدخراتهم بعد الضريبة .

ويتبين التشوه في هذه الحالات بمقارنة أسعار المنتجات التي تتأثر بتلك القواعد الضريبية ، مع الأسعار البديلة لهذه المنتجات في ما لو كان التنسيق الضريبي بين الدول موجوداً ، مما يعنى أن عدم وجود التنسيق الضريبي يؤدي إلى تخصيص غير كفوء لموارد العالم، نتيجة تباعد أو انحراف الأسعار الحدية للمنتجات البديلة . ومع ذلك فإن الاختلاف في أسعار ضرائب الدخل ، وخاصة الضريبة على الشركات، يمكن أن يكون مقبولاً إذا كانت هذه الأسعار منخفضة وتعوض التشوه المتوقع على تخصيص الموارد (Agéns Bénassy and others, 2000).

بيد أن التنسيق الضريبي الذي يتمكن من تقليل التشوه الدولي في الاستهلاك ، قد يزيد من التشوه داخل الدولة، في الحالة التي لم يتفق فيها الهيكل الضريبي الجديد مع أداء الدولة وأثر الرفاهية الإجمالي، ومن ثم تتعرض الدولة العضو إلى خسائر تتطلب التدقيق في نوع التنسيق ومداه .

(2) الحد من الآثار السلبية للعناصر الخارجية Taxation and Externalities : إذا

تخيلنا أن العالم يتكون من دولتين فقط ، وأن كلاً منهما يسعى إلى تحقيق أعلى رفاهية من خلال اختيار الأسعار الضريبية المناسبة لها ، فإن تطبيق كل دولة للسعر الذي تختاره بإرادتها منفردة سوف يؤثر في رفاهية الدولة الأخرى ، بما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة ، وفقاً لظروف الاعتماد أو تبادل المنفعة بينهما . ومن ثم فإنه إذا ما قامت الدولة الأولى بفرض ضرائب إنتاج بسعر يقل عن تلك التي تفرضها الدولة الثانية، فإن ذلك سوف يجذب تسهيلات الإنتاج إليها، وربما أدى ذلك إلى خسائر في رفاهية الدولة الثانية بما يعرف باغتصاب وعاء الضريبة ، رغم أن هذا الأثر السلبي لم يؤخذ في حساب الدولة الأولى عند اتخاذ قرارها، متجاهلة اعتبارات الكفاءة الاقتصادية الدولية (Wilson, 1999).

ويمكن أن يؤدي تنافس الدولتين على تحسين ظروفهما الاقتصادية إلى مزيد من الاختلاف في مستوى أسعار الضرائب ، والعمل على تخفيضها إلى أكبر حد ممكن تفرضه المنافسة الضريبية . لذا فإنه من الضروري أن تسعى هاتان الدولتان إلى تنسيق الضرائب في ما بينهما للحد من الاختلاف في أسعار الضريبة ، وقد طالب شيباتا (Shibata, 1967) بتوحيد الضرائب بين الدول وفق شروط معينة ، باعتبار أن اختلاف الأسعار لا يؤثر في تخصيص الموارد ، ولكنه يؤثر في نقل الدخل الحقيقي بين الدول الأعضاء ، ويمكن تجنب ذلك بتطبيق السعر العام للضريبة .

وحتى إذا كانت أسعار الضرائب متماثلة، فإن التنسيق الضريبي يساعد في تحسين الوضع الاقتصادي للدولتين وزيادة الرفاهية عن طريق التعاون في ما بينهما . أو بعبارة أخرى : عن طريق تنسيق سياساتها الضريبية للوصول إلى عائد مشترك .

وليس بالضرورة ارتباط التنسيق الضريبي بتبني الدول الأعضاء مبدأ توحيد الأسعار الضريبية ، حيث يمكن الإبقاء على الأسعار الضريبية المختلفة بين الدول الأعضاء، إذا ما توفرت لهذه الدول خيارات مختلفة تساعدها على الحد من التأثيرات السلبية للمنافسة الضريبية (Beraglas, 1988) ، ومثال ذلك : توفير الوعاء الضريبي الملائم، والقواعد القانونية الواضحة (Gropp and other,2001) .

ولا يعتبر اغتصاب وعاء الضريبة النوع الوحيد للتأثيرات الخارجية للضرائب الدولية ، إذ يتيح عدم التنسيق الضريبي للدولة التي تتمتع بقوة في اقتصاديات السوق إلى تصدير وعاء الضريبة إلى الخارج ، حين يكون باستطاعة هذه الدولة فرض ضريبة على وارداتها من الدول الأخرى . وفي هذه الحالة فإن تكلفة منشآتها التجارية ستزبد بمقدار الضريبة على تلك الواردات الداخلة في الإنتاج . ونظراً لمركزها الاحتكاري في السوق العالمي، تتمكن هذه الشركات من إعادة تصدير ضريبة الواردات المفروضة عليها في صورة ارتفاع سعر السلعة التي تصدرها إلى الخارج ، فينتقل عبء هذه الضريبة إلى المستهلك الأجنبي (Musgrave, 1983) . ويعتمد مدى جدوى تصدير العبء الضريبي على مرونة الطلب والعرض للسلع محل التجارة Tradable Goods، أو على مدى إمكانية التأثير على الأسعار العالمية . ومن الممكن أن يكون أقل جدوى بالنسبة للدول الصغيرة .

كذلك فإن التأثيرات الخارجية في مجال الضريبة تبدو جلية على الشركات، بالنظر إلى أثر السياسة الضريبية التي تطبقها دولة معينة على دولة أو دول أخرى ، فلو كان عبء ضريبة الشركات في هذه الدولة مرتفعاً نسبياً عن الدول الأخرى ، فإن وعاء الضريبة قد ينتقل إلى الدول التي ينخفض فيها عبء الضريبة ، مما ينتج عنه تدفقات خارجية لرأس المال من الدولة المرتفعة ضريبياً إلى الدولة الأقل .

(3) تخفيض التكلفة الإدارية: تستفيد الإدارات الضريبية في دول التجمع بالتنسيق الضريبي في تخفيض التكلفة الإدارية لمتابعة فرض وتحصيل الضريبة ، حيث لا يحتاج الأمر البحث في تحديد معاملة ضريبية مختلفة باختلاف القوانين السارية في كل دولة ، سواء ما يتعلق منها بتعريف الدخل أو تحديد التكاليف أو الضريبة على الأرباح الرأسمالية ، وغيرها (Tanzi and other,1998) . ويستفيد الممول من هذا التنسيق، فتقل التكاليف الإدارية التي يتحملها إذا ما قام التنسيق الضريبي على تبسيط وتوحيد النظم الضريبية في الدول الأعضاء ، مما يسر عليه إمكانية الالتزام الضريبي بتكلفة أقل من التكلفة التي يتحملها في ظل تعدد وتنوع النظم والإجراءات الضريبية للدول التي يرتبط نشاطها بها . ومن

ناحية أخرى، فإن تخفيض التكاليف يعكس عموماً على تكلفة المنتجات، مما يساعد على تخفيض أسعارها وزيادة قدرتها على التسويق في الخارج .

ثانياً: الآثار السلبية: يعتبر النقص المتوقع في الحصيلة الضريبية لبعض الدول الأعضاء من أهم الآثار السلبية للتنسيق الضريبي، والتي تقلل من فرص نجاحه ما لم يتم تداركها ، فضلاً عن عدم ملاءمة برنامج التنسيق للظروف الاقتصادية لبعض الدول مما ينتج عنه تشوهاً في هيكلها الإنتاجية. وتمثل الآثار السلبية بما يلي:

(1) إعادة توزيع الإيرادات الضريبية: يترتب على التنسيق الضريبي تعديلاً في التشريعات الضريبية الداخلية للدول الأعضاء في التجمع، مما ينتج عنه زيادة في معدلات الضريبة لبعضها وتخفيضاً في معدلات الضريبة لدى البعض الآخر ، فضلاً عن تعديل قواعد الوعاء الضريبي ، وخاصة في ما يتعلق بالتكاليف والأعباء المسموح بحصمها من الدخل الضريبي . الأمر الذي يوفر إيرادات ضريبية أكثر مما كانت تحصله بعض الدول قبل التنسيق ، ويضيق على البعض الآخر جزءاً من حصيلتها الضريبية السابقة. ويعنى ذلك أن التنسيق الضريبي يؤدي إلى إعادة تخصيص أو توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول الأعضاء ، فيمكن أن يضر الدول التي تعتمد بصفة أساسية على الإيرادات الضريبية في ميزانياتها العامة ، مما يثر مخاوفها من جدوى هذا التنسيق ما لم تعوض عن هذه الخسائر .

ولتقدير الخسائر أو الأرباح الضريبية تتبع طرق متعددة، منها مصفوفة التجارة البينية Intra Trade Matrix أو مقارنة الأوعية الضريبية قبل وبعد التنسيق. ووفقاً لدراسة (Theodor,1998) باستخدام مصفوفة التجارة داخل دول الاتحاد الأوروبي، يبين الجدول رقم (1) التالي أنه نتيجة لتنسيق الضريبة على القيمة المضافة بين الدول الأعضاء فإن نصف هذه الدول، وهي أيرلندا وبلجيكا ولوكسمبرج والسويد وفنلندا وهولندا وإيطاليا والدانمارك، يحقق أرباحاً ضريبية، بينما يتعرض النصف الآخر منها، وهي اليونان والبرتغال وأسبانيا وبريطانيا وألمانيا، لخسائر ضريبية.

جدول (1): نسبة الأرباح والخسائر الضريبية المتوقعة عن التنسيق
الضريبي الأوروبي في مال الضريبة على القيمة المضافة

النسبة المئوية للربح أو الخسارة إلى الناتج المحلي الإجمالي (%)	الدولة
0.17-	النمسا
1.82+	بلجيكا
0.49+	الدانمارك
1.16+	فنلندا
0.14-	فرنسا
0.34-	ألمانيا
1.42-	اليونان
2.61+	ايرلندا
0.55+	إيطاليا
0.98+	هولندا
1.2-	البرتغال
0.66-	أسبانيا
1.54+	السويد
0.43-	بريطانيا

المصدر: Theodor A.1995: value Added Tax Harmonization of the New Commission Proposal,p.9.

ولتعويض الدول الخاسرة، فقد اقترح الاتحاد الأوروبي إعادة توزيع الإيرادات الضريبية، بناءً على تقارير شهرية تعدها الدول الأعضاء عن تعاملات التجارة البينية والضرائب المستحقة لها والأرباح والخسائر الناتجة عنها ، وقد اعترضت الدول على هذا الاقتراح بدعوى أنه يتطلب تكلفة إدارية عالية لضبطه وتنفيذه. بيد أننا نرى أن الخوف من الخلل في توزيع الإيرادات الضريبية بفعل التنسيق الضريبي يمكن أن يكون مؤقتاً، إذ يمكن أن تستفيد الدول التي خفضت معدلات الضريبة بزيادة تدفقات رأس المال والتبادل التجاري إليها عن ذي قبل ، مما ينتج عنه توسعة في وعاء الضريبة وزيادة في عدد الممولين فتزيد الحصيلة على المدى الطويل . والعكس صحيح بالنسبة للدول التي زادت معدلاتها الضريبية مما يخلق في النهاية حالة من التوازن. بل قد تخسر الدولة العضو بعض إيراداتها العامة رغم زيادة معدلاتها الضريبية. ولعل ذلك يفسر اعتراض دولة الإمارات العربية المتحدة على زيادة تعريفها الجمركية عند تطبيق منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، لما قد تفقدها هذه الزيادة من ميزة تتمتع بها بين الدول المجاورة في جذب التجارة بسبب تعريفها الجمركية المخفضة. ومع ذلك فإنه يمكن تعويض الخسارة المتوقعة في الإيرادات

الضريبية على المدى القصير، من خلال إنشاء صندوق لإعادة التوزيع تشرف عليه إدارة التكتل الإقليمي وفق شروط ومعايير محددة.

(2) **تشوه الاقتصاد المحلي**: لا يخلو التنسيق الضريبي من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني للدولة العضو في التجمع ، فبالرغم مما يمكن أن يساهم به هذا التنسيق في الحد من التشوه الناتج من المنافسة التي تؤدي إلى عدم التخصيص Misallocation على المستوى الدولي، إلا أن هذا التنسيق يمكن أن يتسبب في التشوه داخل الدولة أو كل الدول الأعضاء ، ما لم تنجح الدول في اختيار الأسلوب الذي يلائمها، بما يضمن في النهاية عدم زيادة العبء الضريبي الإجمالي (Tanzi and Bovenberg, 1990) .

وحتى لو وصلنا إلى تحديد النظام الضريبي الملائم لنجاح التنسيق فقد لا يكون هذا النظام ضرورياً لبعض الدول ، ذلك لأن الغرض من الضريبة هو توفير مصدر لتمويل النفقات العامة ، وهذه النفقات العامة تختلف في أهميتها من دولة لأخرى، ومن ثم تختلف الأساليب الضريبية الملائمة لتمويلها مما يعارض مع هدف التنسيق الضريبي . وتزداد الصعوبة عندما تكون الدول الساعية إلى التكامل مختلفة في مستوى التنمية الاقتصادية ، حيث تهتم الدول المتقدمة باحترام الملكية الخاصة والعمل على حيادية الضريبة ، بينما تهتم الدول النامية بالإيرادات الضريبية وتدفقات رأس المال (Faria, 1995) .

كما أن أولويات الإنفاق العام تختلف بالنسبة للدول المتقدمة عنها في الدول النامية ، حيث تدل الإحصاءات على أن حجم النفقات العامة في الدول المتقدمة يصل إلى حوالي 31.5% من الناتج المحلي الإجمالي، يخصص معظمه للنفقات الاجتماعية والصحية، بينما تنفق حكومات الدول النامية ما نسبته 25.5%، يخصص غالباً للخدمات الاقتصادية والخدمات العامة، وخدمات الدفاع والتعليم (Krueger, 1993) .

كما تختلف سبل زيادة الإيرادات الضريبية التي تسعى الدول الأعضاء إلى تحقيقها ، فقد تجد بعض الدول أنه من الأسير عليها تحقيق هذا الهدف عن طريق الضرائب المباشرة ، بينما تفضل دول أخرى الضرائب غير المباشرة . ويتضح ذلك جلياً من تبيان هيكل الضرائب في كل من الدول المتقدمة والدول النامية ، إذ تمثل الإيرادات الضريبية في الدول النامية في الضرائب المحلية على السلع والخدمات (5% من الناتج المحلي و30% من الإيرادات) والضرائب على التجارة الخارجية وخاصة الضريبة الجمركية (5% من الناتج المحلي) وضرائب الدخل وخاصة ضريبة الشركات (6% من الناتج المحلي) . بينما تمثل الإيرادات الضريبية في الدول المتقدمة من ضرائب الدخل (36% من الإيرادات) و9% من الضرائب المحلية على السلع والخدمات و9% من مساهمات الضمان الاجتماعي (Burgess and Stern, 1993) .

لا تحقق عملية توحيد السعر كأسلوب للتنسيق الضريبي الغاية منها إذا كانت الدول الأعضاء تختلف في ما بينها . وقد دلت على ذلك الباحثان Keen و Kay عام 1982، في دراستهما باختيار أسلوب الضريبة القيمة ad valorem tax للتنسيق على سلع محددة، ولتكن السجائر إحداها، ولاحظ أن تفضيلات الدول وحساب الضريبة على هذه السجائر لا يمكن أن يكون واحداً، نظراً للعوامل المختلفة التي يتضمنها تحديد قيمة هذه السلعة، ومنها على سبيل المثال تكاليف علاماتها التجارية المتنوعة ونفقاتها الإعلانية، وغاية الدولة من تشجيع هذه السلعة أو الحد منها لاعتبارات صحية أو بيئية. ولذا يفضل (Valria De Bonis, 1997) تبني الدول لفكرة الحد الأدنى لسعر الضريبة على السلع والخدمات كأسلوب واقعي يراعي ظروف كل دولة، بدلاً من الاتجاه إلى توحيد الأسواق في جميع الدول الأعضاء، بما يضمن تخفيف العبء الضريبي على الممول من ناحية، وضمان قدر من الإيرادات الضريبية للدولة من ناحية أخرى.

عناصر نجاح التنسيق الضريبي

لكي ينجح التنسيق الضريبي يتعين تحديداً دقيقاً للسيادة الضريبية لكل دولة عضو، بما يضمن لها قدرًا عادلاً من الإيرادات الضريبة، مع مراعاة أن لا يكون ذلك على حساب حيادية الضريبة، وتوفير العدالة بين الممولين (Faria, 1995). ويقترح في هذا الخصوص أن يكون لدول المصدر الحق الأولي أو الأساسي في فرض الضريبة على الدخل المتحقق من مصادر داخل أقاليمها، وعلى دول الموطن أن تسعى لتحقيق الحياد والعدالة الضريبية، بتطبيق مبدأ الإقامة على الدخل ذو المصدر الأجنبي، والسماح بخضوع دين الضريبة الأجنبية Foreign Tax Credit .

ويمكن تحقيق عدالة توزيع الاختصاصات أو السلطات التشريعية بين الدول من خلال توحيد قواعد فرض الضريبة على الشركات، أو الضرائب التي تجز من المنبع، وهو ما يندرج تحقيقه في الواقع، ويجري (بدلاً عنه) العمل على تحقيق تنسيق معقول في هذا المجال من خلال الاتفاقيات الثنائية بين الدول، يسمح باقتسام عبء الضريبة بالنسبة لأنواع معينة من الدخل كأرباح الأسهم والإتاوات، وعلى قصر خضوعه للضريبة في دولة واحدة كأرباح النشاط التجاري أو الصناعي. كذلك يفضل أن يكون تنسيق الضرائب غير المباشرة (على المبيعات) على أساس تطبيق مبدأ دولة المقصد حتى تتساوى الواردات مع السلع المحلية .

من الملاحظ أن الدول العربية التي طبقت الضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة جميعها قد أخذت بمبدأ دولة المقصد بفرض الضريبة على الواردات، وإعفاء الصادرات من هذه الضريبة أو تطبيق الضريبة عليها بسعر الصفر، مما يخلق مناخاً للتنسيق الضريبي تعاني منه الدول الأوروبية طويلاً. وقد سجلت التكتلات الإقليمية بعض النجاح في تقرير تعريف جمركية موحدة تجاه العالم الخارجي، وضرائب متساوية على الفوائد في مواجهة تجاهل تقرير معاملة ضريبية متساوية على توزيعات أرباح الأسهم.

تجربة التنسيق الضريبي

إهتمت التكتلات الإقليمية بالتنسيق الضريبي كأداة من أدوات تحقيق تكاملها الاقتصادي، ولكن بدرجات متفاوتة ، ففي حين كان هذا الاهتمام محدوداً في بعضها، مثل تجمع السوق الموحدة لدول الأندين (1969) والمعروفة حالياً بالأنكوم ANCOM، حيث اتفق على منع الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال، والتجمع الكاريبي CARICON (1973) الذي اهتم بتسيق الحوافز الضريبية ، فإننا نجد تجمعات أخرى اهتمت بالتنسيق الشامل، كتجمع دول أمريكا الوسطى المعروف CACM (1958) الذي دعا إلى التعريف الجمركية والمعاملة المتساوية للضرائب غير المباشرة ، مع تنسيق الحوافز الضريبية الممنوحة للدخل ورأس المال (Gillim, 1967)، ولكن أنجحها تجربة الاتحاد الأوروبي EU ، مما يبرر إستعراضها في هذه الورقة:

تجربة الجماعة الأوروبية

تنبهت الجماعة الأوروبية إلى أهمية التنسيق الضريبي في إطار السوق الأوروبية الموحدة ، التي تقوم على أربع حريات أساسية، هي حرية حركة السلع والأشخاص والخدمات ورأس المال . ويهدف التنسيق الضريبي الأوروبي إلى الحد من مضار المنافسة الضريبية بين الدول الأعضاء في هذه السوق، التي تجعل الدول في سباق على تحصيل أكبر الإيرادات الضريبية المتوقعة ، مما يضطر الممولين إلى تجنب الضريبة بكافة الصور، منها مزاولة النشاط في الدول الأخرى ذات الأسعار المنخفضة، أو باستخدام عناصر إنتاج محدودة وخاصة عنصر العمل، مما يضر باقتصاديات الدول الأعضاء بوجه عام، ويخلق تشوهات اقتصادية تقلل من جدوى السوق الموحدة. لذلك عملت هذه الدول على توسيع نطاق التنسيق الضريبي ليشمل الضرائب المباشرة ، وخاصة الضرائب على دخل الشركات Corporate Tax ، والضرائب غير المباشرة ، وأهمها الضريبة على القيمة المضافة Value Added Tax . وقد حقق التنسيق الضريبي الأوروبي في النوع الثاني تقدماً ملحوظاً أكثر مما حققه النوع الأول، الذي لا يزال يعتمد على الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي .

تنسيق الضرائب غير المباشرة

من المعلوم أن تجربة الاتحاد الأوروبي في التنسيق الضريبي قد بدأت في أواخر الخمسينات منذ صدور التقرير المعروف بتقرير نيومارك Neumark Report ، الذي أعدته اللجنة المالية والضريبية ، والذي أوصى بتركيز التنسيق الضريبي على الضرائب غير المباشرة (Terra , 1993) ، على أن يطبق على ثلاث مراحل:

تمثلت المرحلة الأولى بإلغاء التدرج الأخير بشأن الضريبة على رقم الأعمال turn over tax . كما سخرت المرحلة الثانية لإحلال الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة المتابعة على المبيعات . أما المرحلة الثالثة فقد خصصت لإزالة الحدود الجمركية التي تعوق انتقال السلع والخدمات .

واستهدفت هذه المحاولات تخفيف العبء الضريبي الناتج من تعدد الضرائب على السلع أو الخدمات التي تتم بين الدول الأعضاء، بما يحقق لها ميزة تنافسية في السوق الدولية ، نتيجة لانخفاض تكلفتها الإجمالية ، مما يشير إلى أهمية الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية في هذا الصدد .

وقد اقترحت اللجان الفنية وضع سعر محدد ومنخفض للضريبة على القيمة المضافة ، بما لا يزيد عن 2.5% لكل دولة . غير أن هذا الاقتراح لم يلق قبولاً ، ورؤى أن يتراوح معدل الضريبة الأساسي ما بين 14% و 20% . أما الضريبة المنخفضة فيتراوح سعرها ما بين 4% و 9% . وتطبق على السلع الغذائية ومواد الطاقة والمياه والأدوية والكتب والصحف ووسائل نقل الركاب (European Community, 1987a) . ويبدو أن الغرض النهائي من التنسيق الأوروبي هو وضع نظام عام للضريبة على القيمة المضافة ، تخضع المبيعات بموجبها للضريبة في نقطة المصدر أو الأصل، حيث يتوافر لدى هذا المبدأ الشروط التي تحتاجها السوق الموحدة . وقد اعترفت اللجنة المالية والضريبة بأن نظام توحيد الضرائب في الدول الأعضاء على أساس مبدأ المصدر يأخذ وقتاً طويلاً ، ومن ثم فضل تحصيل الضريبة على أساس مبدأ المقصد (European Community, 1987b) .

تنسيق الضرائب المباشرة

بدأت محاولات التنسيق في مجال الضرائب المباشرة منذ مدة ليست بالقصيرة (1967) ، وتعددت المحاولات والدراسات التي استهدفت إحداث هذا التنسيق ، خاصة في مجال الضرائب على الشركات Corporation Tax باعتبار أن الشركات هي المدخل الرئيسي لتشجيع الاستثمارات المنتجة بين بلاد السوق الأوروبية . وقد شملت محاولات التنسيق محاور متعددة أهمها:

أولاً: إعداد مشروع إتفاقية أوروبية لتجنب الازدواج الضريبي European Double Taxation Convention تكون⁽¹¹⁾ أساساً لتخفيف العبء الضريبي على المستثمرين الأوروبيين في ما بين الدول الأوروبية، وفي ما بين كل دولة أوروبية على حدة والدول الأخرى غير الأوروبية .

(11) راجع في هذا الخصوص: Doc. R/95/ 91 67 (ECD104) , Bulltin of the European Communities , supplement 8/ 1967

ثانياً: إصلاح ضريبة الشركات والضريبة على دخل الأفراد (Van den temple, 1973) من خلال وضع القواعد التي تساهم في تبسيط الإجراءات الضريبية ، وتحديد وعاء الضريبة بصورة ميسرة ، وتجعل من عبء الضريبة على الممول معقولاً .

ثالثاً: التنسيق الجزئي لضريبة الدخل⁽¹²⁾ من خلال وضع قواعد تعالج مشكلات معينة في ربط وتقدير ضريبة الدخل ، بحيث تكون هذه القواعد ملزمة لإدارات الضرائب في دول الجماعة الأوروبية، ومن هذه المشكلات : ترحيل الخسائر بين الشركات الدولية (التي تعمل في أكثر من دولة أوروبية)، وأسس فرض الضريبة على الشركات القابضة Holding Companies .

رابعاً: دعم التعاون بين الدولة الأوروبية للحد من التهرب الضريبي بين الشركات ، ومنع إساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية في الحصول على مكاسب ضريبية غير مشروعة .

والملاحظ أن هذه المحاولات لم تفرز نموذجاً للتنسيق الضريبي الشامل في مجال ضرائب الدخل . وقد برر ذلك تقرير⁽¹³⁾ صدر في عام 1979 بصعوبة تحقيق التنسيق الضريبي لارتباطه بالسيادة الضريبية التي تشكل بدورها ركناً أساسياً في سيادة الدول . الأمر الذي دعا رئيس لجنة الاتحادات الضريبية والجمركية Commissioner for Taxation and Custom Union في 1990/4/20 إلى أن يصرح بأن اللجنة الأوروبية قررت التنازل عن اتجاهها السابق نحو تنسيق الضرائب المباشرة . ولكن ذلك لم يمنع من صدور العديد من التعميمات Directives الخاصة التي تهدف إلى التنسيق الجزئي خاصة في مجال الشركات التابعة والفرعية والمنبثقة ، وأحوال الاندماج وإصدار اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي المرتبطة بتصحيح أرباح المنشآت المترابطة .

وتعتبر هذه المحاولات امتداداً للسير في طريق التنسيق الجزئي ، وتهدف إلى الحد من التهرب الضريبي ، دون أن تضع إطاراً موحداً لضريبة أوروبية منسقة على الدخل أو الأرباح ، مع الإقرار بأن نصوص الضرائب على الدخل في القوانين الداخلية تشكل قيوداً أو عقبات غير منظورة تضر بالشركات العاملة في الدول الأعضاء . ويبقى مجال تنسيق ضرائب الدخل قائماً في صورة الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي بين كل دولتين أوروبيتين، وفي إطار نموذج الاتفاقية الذي وضعته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD .

(12) Com. 15, 391, Final of 23 July 1975.

(13) Report on the scope for convergence of the systems in the Community , Supplement 1/1980 to the Bulletin of the European Communities.

الحد من أضرار المنافسة الضريبية بين الدول الأعضاء كوسيلة للتنسيق الضريبي

لما كان من الصعب على الدول الأوروبية تنسيق ضرائب الدخل بصورة تامة ، فقد أخذت هذه الدول منحى آخر، يتمثل في العمل قدر الإمكان على الحد من أضرار المنافسة الضريبية Harmful Tax Competition، وذلك من خلال : إقرار قواعد للسلوك عند فرض الضريبة على النشاط ، وتحديد العناصر الأساسية للضرائب على الأرباح ، والاتفاق على تجنب فرض ضرائب المنبع على الفوائد الدولية border-interest cross و مدفوعات الإتاوة التي تتم بين الدول (Schonewille & Poter, 1963):

(أ) إقرار قواعد السلوك The Code of Conduct: تتضمن هذه القواعد العمل على وضع تعريف محدد للإجراءات الضريبية المتوقع إضرارها بالنشاط، والعمل على تجنبها في أقرب وقت ممكن. وقد حددت بعض الدول لنفسها فترة خمس سنوات لمراجعة هذه الإجراءات ، ومنها إلغاء فرض الضريبة الصفوية Zero Taxation التي تطبقها الدول الأعضاء والتي ثبت ضررها بالفعل⁽¹⁴⁾ ، ومراجعة قواعد الدعم الضريبي التي تطبقها بعض الدول، مخالفة لأحكام المواد من 92 إلى 94 من اتفاقية الجماعة الأوروبية EC Treaty . وتعمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على وضع الأدلة الإرشادية لتنظيم الضريبة التفضيلية التي تضر بظروف المنافسة Harmful Preferential Tax Regimes، وذلك من أجل معاونة الدول الأوروبية على تجنب الإجراءات الضارة بالنشاط الاقتصادي، ولدعم التنسيق الضريبي لخدمة السوق الأوروبية الموحدة .

(ب) تنسيق الضرائب على دخل المدخرات: لقد تطلب تطبيق العملة الأوروبية الموحدة EURO التنسيق بين الدول الأوروبية في مجال الضرائب على الدخل الناتج من الأرباح ، وذلك لتجنب الآثار الضريبية التي خلفها اختلاف العملات في الدول الأعضاء ، خشية أن يؤدي اقتقاد المعلومات الكافية عن المعاملة الضريبية للمدخرات في الدول إلى إجحام الاستثمار في هذه الدول تجنباً للمخاطرة. ومن القواعد التي تضمنتها تعاميم التنسيق، العمل على تفعيل نظام التعاون بين الدول الأعضاء لتبادل المعلومات عن دخل الأرباح الذي يحصل عليه مقيم في إحدى الدول في الدولة الأخرى ، على الرغم من تمتع هذه المدخرات بمبدأ السرية المعمول به في النظام المصرفي .

كما فضل قيام الهيئة الدافعة Paying Agent عوضاً عن الجهة المدينة The Debtor بحجز الضريبة من المنبع Withholding Tax على فوائد المدخرات ، وذلك لتجنب التهرب الضريبي الأزواج الضريبي. وقد عرّفت الهيئة الدافعة على أنها أي شخص يدفع في إطار نشاطه المعتاد - فائدة لشخص آخر. وقد وافق المجلس الأوروبي European Council في يونيو من عام 2000 بصفة نهائية على المعاملة الضريبية للمدخرات (Fourcans and)

⁽¹⁴⁾ تهدف الضريبة الصفوية إلى منح النشاط التصديري مزايا تفوق تقرير إعفائه من الضريبة، إذ يترتب على إعفاء الشركة المصدرة من ضريبة الدخل عدم السماح لها بحصص التكاليف والضرائب التي دفعها على دخل التصدير، بينما يسمح نظام الضريبة الصفوية بتقديم الشركة إقرار إلى إدارة الضريبة يتيح لها خصم الضريبة، مما يجعلها دائنة بمقدار الضريبة والتكاليف التي تحملتها، وهو ما يعتبر في الواقع العملي أن نظام الضريبة الصفوية هي إعانة مسترة للتصدير.

(other, 2000) ، بحيث يقع على الدولة العضو الالتزام بإخطار الدول الأخرى عن مدخرات غير المقيمين بها الذين ينتمون إلى هذه الدول ، مع تحديد فترة سماح يكون فيها الحد الأدنى العام للضريبة بواقع 15% حتى عام 2004 ، يرتفع ليصل إلى 20% في عام 2009 .

(ج) المعاملة الضريبية للفوائد والإتاوات: لا تفضل الجهة القائمة بالتنسيق الضريبي الأوروبي فرض الضريبة التي تحجز من المنبع على مدفوعات الفائدة Interest والإتاوات Royalties التي تتم بين شركتين تابعتين لدولتين مختلفتين ، إحداهما تابعة للأخرى أو مرتبطة بها ، إذ قد تسبب هذه الضريبة في مشكلات تعيق السوق الموحدة ، إما بسبب الازدواج الضريبي الذي يمكن أن يحدث على هذا الدخل ، أو لتعقيد النماذج والإجراءات الإدارية المرتبطة بالتحصيل، وما ينتج عن ذلك من خسائر تكبدها الشركات. وخشية من أن يؤدي هذا الإعفاء إلى قيام الشركات بمخلق علاقات تبعية أو ارتباطات وهمية بسبب ضالة مساهمة إحداهما في الأخرى ، فقد اقترحت بعض الدول، مثل اليونان والبرتغال، أن لا تقل مساهمة إحدى الشركتين في الأخرى عن 25% من إجمالي رأس المال .

(د) المعاشات Pensions : تعتبر القواعد الضريبية المطبقة على المعاشات والتأمين على الحياة معقدة جداً في الاتحاد الأوروبي ، وذلك بالنظر إلى اختلاف القواعد المنظمة لها في كل دولة عضو. ومن ثم فإنه ينظر إلى المعاملة التمييزية على أنها عائق كبير أمام السوق الموحدة ، لما لها من تأثيرات تشويهية على ظروف المنافسة ، وتقييد حركة العمال بين الدول الأعضاء . ففي بعض الحالات قد تميز النظم الداخلية للدولة - بصورة مباشرة أو غير مباشرة - بين الصناديق أو أصحاب التأمين الأجانب ، ذلك حين تقرر مثلاً ، خصم المساهمات المتعلقة بالتأمينات المحلية فقط . بينما يمكن أن تساعد المعاملة الضريبية غير التمييزية في زيادة المنافسة ، ومن ثم زيادة عوائد المعاشات أو التأمين على الحياة للمؤمنين .

خلاصة التجربة الأوروبية

يمكن إيجاز التجربة الأوروبية في التنسيق الضريبي في النقاط التالية :

- الشمول والتدرج، فالتنسيق يشمل الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، ولكن على مراحل زمنية .
- إمكانية التنسيق في مجال الضريبة غير المباشرة بصورة أكثر يسراً وأسرع إنجازاً من التنسيق في مجال الضريبة المباشرة .
- وضع القواعد التفصيلية للمعاملة الضريبية التي تعين على الدول مراعاتها في تشريعاتها الداخلية لمنع التعارض وإعاقة التنسيق ، ولضمان حياد الضريبة تجاه انتقال رؤوس الأموال والأشخاص بين دول الإتحاد .

مدى إمكانية التنسيق الضريبي العربي

أهمية التنسيق الضريبي العربي

كما بينا سلفاً، فإن التنسيق الضريبي يعتبر أداة هامة في تحقيق التكامل الاقتصادي؛ هذا التكامل الذي تسعى إليه الدول العربية بحكم صلاتها العرقية واتماثها العربي وموقعها الجغرافي وغير ذلك من المقومات، فضلاً عن كونه السبيل الأمثل للحصول على مزايا اقتصادية مهمة في ظل اتفاقيات الجات (GATT).

يمكن استثمار التنسيق الضريبي في تشجيع ونمو التجارة العربية البينية، التي تسم بالتواضع، حيث لم تتجاوز الصادرات العربية البينية في عام 2000 (7.3%) من إجمالي الصادرات العربية إلى العالم، كما لم تتجاوز الواردات العربية البينية (10.2%) من إجمالي الواردات العربية من العالم عن العام ذاته (التقرير الاقتصادي العربي الموحد، 2001، ص 177).

كما يمكن أن يسهم التنسيق الضريبي من خلال ترشيد برامج الحوافز الضريبية في تشجيع المستثمر للاستثمار في المنطقة العربية في مشروعات منتقاه ومكاملة، بحيث تلعب الضريبة دوراً محايداً إزاء القرار الاستثماري، وتحدد من اعتبار الدول العربية متنافسة في ما بينها لتقديم الإعفاءات السخية لجذب الاستثمارات على حساب تنمية الوطن العربي ككل. أي أن التنسيق الضريبي العربي يلعب دوراً مهماً في توجيه الاستثمار إلى الدول العربية، بما يتلاءم مع حاجتها الفعلية لهذا الاستثمار، دون أن يكون ذلك على أساس التمتع بأفضل المزايا الضريبية بين الدول المتنافسة، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء مشروعات استثمارية مكررة في الكثير من الدول، مما يضر بقدرتها على المنافسة في السوق العالمي، فضلاً عما تمنى به الدول العربية من خسارة ضريبية نتيجة منحها الحوافز الضريبية غير المتناسقة لجذب هذه الاستثمارات، حتى تحصل الدول العربية على حصة أكبر مما تحصل عليه من الاستثمارات الأجنبية في الوقت الراهن، والتي لم تتجاوز نسبتها 1% من إجمالي تدفقات الاستثمارات الأجنبية إلى دول العالم المختلفة⁽¹⁵⁾.

وعلى الرغم من أن المجالات الاستثمارية التي تتنافس الدول العربية في جذبها إليها يمكن أن تكون متكاملة وغير متعارضة (لما تتمتع به الدول العربية من ظروف خاصة بكل مجموعة منها، فمصر والسودان وسوريا - مثلاً - يمكن أن تجذب إليها النشاط الزراعي والصناعات كثيفة العمالة، أما دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية فإنها في الغالب تجذب إليها الصناعات المعتمدة على النفط، ولا تحتاج إلى عمالة كبيرة كصناعة البتروكيماويات) إلا أننا نجد أن غياب التنسيق في السياسات الاقتصادية، والضريبية منها، يجعل هذه الدول تتنافس على جذب الاستثمارات في

⁽¹⁵⁾ ورد في تقرير الاستثمار الصادر عن مؤسسة ضمان الاستثمار العربية عام 2000 أن إجمالي تدفقات الاستثمار الأجنبية الوافدة قد بلغ خلال عام 1999 حوالي 866 مليار دولار، بلغت حصة الدول العربية منها حوالي 8.7 مليارات دولار، كان نصيب المملكة العربية السعودية منها حوالي 4.8 مليارات دولار ومصر حوالي 1.5 مليار دولار ثم المغرب 847 مليون دولار.

مجالات متشابهة، وتقدم الحوافز السخية لتتنافس في ما بينها . وقد بذلت محاولات متعددة لتحقيق هذا التنسيق، منها ما تبنته جامعة الدول العربية ، ومنها ما قامت به الدول العربية في ما بينها بشكل ثنائي أو على مستوى التجمعات الإقليمية . وفي ما يلي استعراض لأهم هذه المحاولات، التي لم تنجح بالقدر الكافي، نظراً للمعوقات التي تعرضها .

محاولات التنسيق التي قامت بها جامعة الدول العربية :

تضمنت إتفاقية الوحدة الاقتصادية بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية النص (مادة 7/2) على تنسيق تشريع الضرائب والرسوم الحكومية والبلدية وسائر الضرائب والرسوم الأخرى المتعلقة بالزراعة والصناعة والتجارة والعقارات وتوظيف رؤوس الأموال، بما يكفل مبدأ تكافؤ الفرص، والعمل على تلافى ازدواج الضرائب والرسوم على المكلفين من رعايا الدول المتعاقدة . وقد صدرت عن هذا المجلس عدة قرارات في سبيل تحقيق هذا التنسيق ، منها ما يتضمن إعفاء المنتجات الزراعية والحيوانية والثروات الطبيعية وتبادل المنتجات الصناعية من الضرائب والرسوم الجمركية الأخرى، ومنها ما يدعو إلى توحيد الرسوم الجمركية وغيرها، وصولاً إلى ما يسمى بالتعريف الجمركية الموحدة ، كما أعد مشروع القانون الجمركي الموحد .

كما قام مجلس الوحدة الاقتصادية في عام 1973 بإعداد إتفاقية جماعية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب ، تهدف إلى تشجيع انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال في الدول العربية ، وقد صادق على هذه الإتفاقية كل من المملكة الأردنية الهاشمية ودولة الإمارات العربية المتحدة والجمهورية العربية السورية وجمهورية العراق وفلسطين وجمهورية مصر العربية والجمهورية اليمنية ، وقد حلت محل هذه الإتفاقية إتفاقية جديدة وافق عليها المجلس في عام 1997 ، ولازالت في طور التصديق⁽¹⁶⁾ .

وأُنجز المجلس كذلك إتفاقية التعاون لتحصيل الضرائب في عام 1998⁽¹⁷⁾ كتطوير للإتفاقية القديمة الصادرة في عام 1973 . وتهدف الإتفاقية الجديدة إلى تعاون الأجهزة العربية المختصة لتحصيل التكاليف من المقيمين مؤقتاً أو بشكل دائم في الدول الأعضاء ، وذلك عن طريق الإنابة في تحصيل الضرائب . وقد صادقت على هذه الإتفاقية كل من الأردن وسوريا والعراق واليمن ومصر وفلسطين .

⁽¹⁶⁾ صدرت الإتفاقية الأولى بقرار مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، رقم 649 في الدورة العادية الثانية والعشرين بتاريخ 1973/12/3، ثم حلت محلها الإتفاقية النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال ، والتي أقرها مجلس الوحدة الاقتصادية بقراره رقم 1069 في دورته السادسة والسبعين بتاريخ 1997/12/3 ، ويلاحظ أن الإتفاقية الجديدة قد عدلت في بعض المفاهيم ووسعت من نطاق تطبيقها لتشمل الضرائب على الشركات والضرائب على رأس المال أياً كان مسماها، دون قصرها على التركات والوصايا والهبات . ولمزيد من التفاصيل حول الإتفاقية الجديدة، راجع : د . عصمت عبد الكريم خليفة : الإتفاقية النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي بين الدول العربية، دراسة مقارنة مع الإتفاقية المعمول بها حالياً، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، السنة 11 ، العدد 17 ، نوفمبر 1998 ، ص 96-152 .

⁽¹⁷⁾ صدرت الإتفاقية الأولى بقرار مجلس الوحدة الاقتصادية رقم 650 في دورته الثانية والعشرين بتاريخ 3 ديسمبر 1973 ، وقد حلت محلها إتفاقية جديدة وافق عليها المجلس بقراره رقم 1090 في دورته الثامنة والسبعين بتاريخ 6 ديسمبر 1998 .

وقد سعى مجلس الوحدة الاقتصادية مؤخراً إلى تفعيل السوق العربية المشتركة من خلال برنامج زمني تبدأ إجراءاته التمهيدية في أول يناير 1999، ويهدف هذا البرنامج إلى إلغاء كافة الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب ذات الأثر المماثل والقيود غير الجمركية تدريجياً بين الدول الأعضاء في السوق، وذلك على ثلاثة مراحل، بحيث تخفض الرسوم والضرائب الجمركية بواقع 40% من الرسوم والضرائب المفروضة بدءاً من أول يناير 1999، ثم 30%، و30% تبعاً (العبودي، وخربوش، 1993). وقد أعدت أمانة هذا المجلس برنامجين للتنسيق الضريبي في مجال ضرائب الدخل بين الدول الأعضاء هما البرنامج الأساسي وبرنامج العمل (إبراهيم، 1999). يهدف البرنامج الأساسي إلى:

- التقريب بين التشريعات والنظم الضريبية، وتقليل التفاوت في العبء الضريبي والتكليف المالي، وصولاً إلى توحيد التشريعات والأنظمة الضريبية في الدول الأعضاء.
- تنظيم موارد الدول الأعضاء من خلال تحسين النظام الضريبي ورفع كفاءته.
- تشجيع انتقال رؤوس الأموال العربية وتوطينها في الوطن العربي، وزيادة الاستثمارات العربية في الدول الأعضاء.
- رفع الكفاءة الإنتاجية للمشروعات، وتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص لمنتجات الدول الأعضاء.
- منع الازدواج الضريبي، وتحسين جباية الضرائب في الدول الأعضاء.
- دعم مرتكزات التنسيق النقدي والمالي، وتسوية المدفوعات الخارجية بين الدول الأعضاء.
- تقريب وتنسيق الهياكل السعرية بين الدول الأعضاء، ورفع كفاءة أداء قوى السوق، وحركة عوامل الإنتاج.

وتبنى برنامج العمل الأسلوب التدريجي في تنفيذ التنسيق على مراحل خلال الفترة من 1992-1995، دون أن يسفر عنه في الواقع الفعلي سوى تطوير إتفاقيتي الازدواج الضريبي والتعاون في تحصيل الضرائب.

محاولات التنسيق الضريبي الإقليمي جهود مجلس التعاون لدول الخليج العربية

يسعى مجلس التعاون لدول الخليج العربية⁽¹⁸⁾ إلى قيام اتحاد جمركي من خلال توحيد التعريفات الجمركية، وإن كان المجلس قد نجح في إلغاء الضرائب والرسوم الجمركية (فخرو، 2001)، بحيث لا تخضع للضريبة الجمركية السلع المصدرة من دولة عضو في المجلس إلى أية دولة أخرى عضو في المجلس، شريطة أن تكون الدولة المصدرة هي دولة المنشأ⁽¹⁹⁾.

⁽¹⁸⁾ وقع ميثاق مجلس التعاون لدول الخليج العربية في 1981/5/25، وضم في عضويته حالياً كل من الكويت والسعودية وقطر والبحرين وعمان ودولة الإمارات العربية، وقد اتفق في المؤتمر رقم 22 الذي عقد أخيراً (ديسمبر 2001) بسلطنة عمان على انضمام اليمن جزئياً لعضوية هذا المجلس، على أن تقتصر عضويته في المرحلة الحالية على بعض المنظمات التابعة للمجلس.

⁽¹⁹⁾ تعتبر الدولة الخليجية هي دولة المنشأ إذا كانت الشركة المصدرة يمتلكها 51% على الأقل من مواطني دول المجلس، وكان 40% على الأقل من القيمة المضافة للسلعة المصدرة من إنتاج دول المجلس.

لقد تزايد اهتمام مجلس التعاون لدول الخليج العربية بموضوع التعريف الجمركية خلال عام 1998 ، وأوصت اللجنة الفنية التي كلفتها لجنة التعاون المالي والاقتصادي بتوحيد التعريف الجمركية ، على أساس أن السلع الأساسية تفرض عليها رسوم بواقع 5% أما بقية السلع فتفرض عليها الرسوم بواقع 7.5%. بيد أن تطبيق التعريف الجمركية الموحدة يتطلب إعداد تصنيف السلع وتحديد فئة الرسوم الجمركية على قائمتي السلع الأساسية وغيرها . وتيسير تطبيق التعريف الموحدة فقد اتفق على تطبيق مبدأ منطقة الدخول الواحدة ، حيث يعتبر أي منفذ جمركي (بري أو جوي أو بحري) في أي دولة عضواً في المجلس بمثابة نقطة دخول للمنطقة ككل ، بحيث تعامل السلع الأجنبية التي تدخل من جميع هذه المنافذ معاملة واحدة بالنسبة للإجراءات المالية والإدارية ، وهيكل الرسوم الجمركية المفروضة . كما اتفق من حيث المبدأ على التحصيل المشترك وأسس هذا التحصيل ، كأن يتم من خلال جهاز مشترك، بحيث تحقق آلية التحصيل سهولة في التطبيق، وعدالة في التوزيع (باشا 2001) على أن يقر المجلس قانوناً جمركياً موحداً يتضمن القواعد والإجراءات التي تلتزم جميع الدول الأعضاء بتطبيقها . ومن المتوقع بدء العمل بالتعريف الجمركية الموحدة اعتباراً من أول مارس 2003 .

وفي مجال ضرائب الدخل ، فقد أصدر المجلس قراره بالمعاملة الضريبية المتساوية لمواطني دوله، بحيث تقوم كل دولة بمعاملة الشركات أو الأفراد الخليجيين المقيمين أو العاملين على أراضيها معاملة ضريبية متساوية مع تلك المعاملة التي تمنحها للشركات أو الأفراد المنتمين لجنسيتها . وفي هذا المجال فقد بينت دراسة لصندوق النقد الدولي⁽²⁰⁾ أن الضرائب على الدخل والأرباح لا تثير أية مشكلة ذات أثر فعال على اتجاهات التسيق الضريبي بين دول المجلس ، ولكن يجب عدم السماح لآلية دولة عضو أن تصبح ملجأً ضريبياً ، كما اقترح أن تكون الضرائب المفروضة على الشركات الأجنبية ذات سعر نسبي ، بدلاً من المعدلات التصاعدية المطبقة حالياً في معظم دول المجلس .

ولذلك يقلل البعض (عبد الله الملا ، 1993) من أهمية التسيق الضريبي في انسياب الاستثمار بين دول مجلس التعاون، إذ أن هذه الدول تعاني في اجتذاب رؤوس الأموال إليها من ضيق السوق الذي يحد من فرص الاستثمار المتاحة أمام المستثمرين ، مما يجعلها متنافسة في ما بينها، لذا فإنه من الأفضل مبادرة دول المجلس بالعمل على توسعة هذا السوق أمام المنتجات الوطنية، لتمكين المستثمرين من إقامة الوحدات الإنتاجية بأحجام اقتصادية ، ويفضل استخدام الإعفاءات الجمركية لتحقيق هذا الغرض .

وعلى العكس ، فإننا نرى أن طبيعة الهياكل الإنتاجية المتشابهة لهذه الدول، يجعلها متنافسة في ما بينها، متكاملة مع غيرها، فبنيتها الإنتاجية للسلع القابلة للتجارة تعتمد على سلع رئيسية قليلة ، حيث تتراوح درجة التركيز في هذه البنية ما بين 80% إلى 90% ، وهذه السلع (وخاصة النفط) تجتد أسواقها الرئيسية في الدول الصناعية، أما الصناعات التحويلية الأخرى فهي تقوم على أساس إحلال الواردات ، ومن ثم فهي متشابهة متنافسة (غرفة تجارة

⁽²⁰⁾ أشير إليها في الورقة التي أعدتها الأمانة العامة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بعنوان : السياسات المالية في دول المجلس ، والمقدمة إلى ندوة : تسيق السياسات المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، أبوظبي 23-25 سبتمبر 1991 .

وصناعة الكويت، 2001)، مما يبرر الحاجة إلى التنسيق الضريبي في ما بينها للحد من مضار هذه المنافسة، ويضمن حصولها على أفضل فرص الاستثمار المتاحة.

جهود الاتحاد المغربي

أقر الاتحاد المغربي⁽²¹⁾ في 14 يوليو من عام 1993 عدداً من الاتفاقيات الجماعية التي تساهم في تحقيق التنسيق الضريبي، ومنها اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، والاتفاقية التجارية والتعريفية بين الدول الأعضاء (العياري، 1993). وتهدف الاتفاقية الأولى إلى تخفيف أعباء ضرائب الدخل والحد من التهرب الضريبي، بينما تعزز الاتفاقية الثانية الروابط الاقتصادية بين الدول الأعضاء، بغية الاستفادة من القدرات والإمكانيات المتاحة لديها، لتحقيق التكامل الاقتصادي وإنشاء سوق مغربية مشتركة تقوم على أساس التنافس السليم والمصلحة المتبادلة بين دول الاتحاد.

وقد اعترضت جهود التنسيق الضريبي المغربي وجود الاختلافات في النظم الضريبية بين الدول الأعضاء، وقيام ثلاثة دول فقط، (المغرب وتونس والجزائر) بإصلاح ضريبي يأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة، والعدول عن نظام ضرائب الدخل النوعية، وتطبيق الضريبة الموحدة على الدخل. مع بقاء النظم الضريبية في الدول الأخرى على حالها متعارضة مع الدول المذكورة. وقد حالت المشكلات السياسية بين أعضائه من المضي قدماً في تنفيذ برامجه.

وبنظرة تقييمية لهذه المحاولات، يمكن للمطلع على هذه الاتفاقيات أن يتبين مدى تفاؤلها الطموح، وعلى وجه الخصوص منها تلك الاتفاقيات التي أبرمها مجلس الوحدة الاقتصادية، والذي بلغ إلى حد الانتهاء من مشروع قانون جمركي موحد واتفاقية جماعية لتجنب الازدواج الضريبي، وبذلك يكون قد تناول التنسيق الضريبي من جانبيه الضرائب المباشرة وغير المباشرة. بيد أن هذه المحاولات، وكذلك تلك التي تمت بين الدول في إطار إقليمي، لم يتلور عنها تنسيق ضريبي واقعي، إذ لازالت القيود الجمركية قائمة بين الدول الأعضاء، كما أن الاتفاقية الجماعية لتجنب الازدواج الضريبي لم تعدو أن تكون مجرد نموذج استرشادي لإبرام اتفاقيات ثنائية بين الدول الأعضاء. إن الحديث عن التنسيق الضريبي العربي لا يزال يتردد رغم مضي وقت طويل على تكراره، ويمكن أن يطول أكثر ما لم تتخذ خطوات فعالة لإزالة المعوقات التي حالت ولازالت تحول دون انطلاقه.

(21) أنشئ الاتحاد المغربي لأول مرة في عام 1964، وقد شملت عضويته كل من ليبيا وتونس والجزائر والمغرب، ثم أعيد تنظيمه في عام 1989 ليضم إلى عضويته موريتانيا، سعياً إلى تحقيق منطلقة تجارة حرة في نهاية عام 1992، ثم الاتحاد الجمركي في نهاية عام 1995، ليصل إلى السوق المشتركة في عام 2000، وقد حالت الظروف السياسية، وخاصة ما تتعلق بالأوضاع الداخلية للجزائر من ناحية والخلاف بين المغرب والجزائر من ناحية أخرى، إلى عدم بلوغ الاتحاد أهدافه حتى الآن.

الاتفاقيات الضريبية الثنائية

وإلى جانب المحاولات العربية والإقليمية، فقد أبرمت العديد من الدول العربية إتفاقيات ثنائية في ما بينها، لتجنب الازدواج الضريبي، وكانت مصر أكثر هذه الدول، تليها تونس، ثم الكويت، كما بينها الجدول رقم (2):

جدول (2): بعض الاتفاقيات العربية لتجنب الازدواج الضريبي

الدولة	عدد الاتفاقيات *	الدول المتعاقدة معها
البحرين	1	اليمن
مصر	12	البحرين والعراق والأردن والمغرب والسودان وفلسطين وسوريا وتونس والإمارات العربية واليمن وليبيا ولبنان
الكويت	5	سوريا ولبنان والأردن وتونس والسودان
لبنان	4	مصر وسوريا وتونس والإمارات العربية
المملكة المغربية	2	تونس ومصر
سلطنة عمان	1	تونس
قطر	-	-
السعودية	-	-
تونس	6	المغرب وعمان ولبنان والكويت ومصر والجزائر
الإمارات العربية	2	مصر ولبنان

* الاتفاقيات التي دخلت حيز النفاذ فقط

المصدر: إدارات الضرائب المختصة .

على الرغم من أهمية الاتفاقيات الضريبية في الحد من الازدواج الضريبي وتشجيع الاستثمار بين الدول المختلفة، إلا أنها - في رأينا - ليست ذات قيمة كبيرة بالنسبة للاتفاقيات العربية - العربية، ذلك لأنه في الغالب ليس هناك من ازدواج ضريبي على الدخل يمكن أن يتعرض له المستثمر العربي الذي يعمل في دولة عربية غير دولته التي يقيم فيها، ذلك لأن جميع الدول العربية تطبق مبدأ الإقليمية كأساس لتحديد فرض الضريبة، ومن ثم فإن الدخل الذي يحققه المستثمر العربي خارج دولته لن يخضع للضريبة سوى في بلد مصدر الدخل. وعليه فإن لهذه الاتفاقيات أهمية محدودة في تخفيف العبء الضريبي على بعض أنواع الدخل، كالإتاوات وفوائد الديون وأرباح الأسهم التي تتقاسم الدولتان سلطة فرض الضريبة عليها، فضلاً عن التعاون الذي يمكن أن توفره هذه الاتفاقيات في تحصيل الضريبة. ومع ذلك، فإنه يلاحظ أن الاتفاقيات العربية الثنائية لا تستمد نصوصها من نموذج الاتفاقية التي وضعها مجلس الوحدة الاقتصادية، ولكنها ترجع إلى النموذج الاسترشادي الذي وضعته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لأعضائها من الدول العربية، ومن ثم فهي نصوص لا تتفق في الغالب مع طبيعة وخصائص النظم الضريبية العربية .

إن أكثر ما يساعد الدول العربية على التنسيق الضريبي (في رأينا) هو توحيد الأسعار الضريبية أو على الأقل الاتفاق على الحد الأدنى للضريبة ، بما لا يسمح للدول الأعضاء تجاوزه لتشجيع الاستثمارات البينية ، حيث تعاني هذه الاستثمارات من ارتفاع معدلات الضريبة في بعض هذه الدول (يصل سعر الضريبة على الدخل في الكويت على سبيل المثال إلى 55% من صافي الدخل) .

معوقات التنسيق الضريبي العربي

يعوق التنسيق الضريبي العربي عدد من المعوقات، نستعرضها في ما يلي بشكل مفصل:

أولاً: تفاوت الأهمية النسبية للضرائب في الدول العربية:

يبين الجدول (3) أن الإيرادات الضريبية تحتل المرتبة الثانية بعد الإيرادات النفطية في الميزانيات العامة العربية، وقد ساهمت مجوازي 35.6% من إجمالي الإيرادات خلال عام 2000.

جدول (3): هيكل الإيرادات الحكومية في الوطن العربي خلال الفترة 1995-2000
(نسبة مئوية %)

البيان	1995	1996	1997	1998	1999	2000
الإيرادات النفطية	57.2	54.2	56.9	47.5	48.8	59.3
الإيرادات الضريبية وتشمل ضرائب على الدخل والأرباح	9.1	8.3	7.9	9.8	9.6	7.5
الضرائب على السلع والخدمات	7.1	6.6	7.2	9.2	8.9	7.0
الضرائب الجمركية على التجارة الخارجية	7.9	7.0	5.7	7.1	7.1	5.3
الإيرادات غير الضريبية	11.7	11.5	10.9	12.2	13.0	10.9
إيرادات أخرى	3.1	2.7	2.6	3.4	2.6	2.1

المصدر : الأمانة العامة لجامعة الدول العربية وآخرون : التقرير الاقتصادي العربي (أعداد مختلفة)

وتختلف الأهمية النسبية للضرائب بنوعيتها بالنسبة لكل دولة، ففي حين أنها تمثل أهمية كبيرة لبعض الدول مثل مصر وسوريا والأردن، إلا أنها قليلة الأهمية بالنسبة للدول الخليجية النفطية التي تعتمد على الإيرادات النفطية بصفة أساسية.

وتحليل البيانات السابقة (التقرير الاقتصادي العربي الموحد، سبتمبر 2001، ص 135-137) يتبين أن نصيب الضرائب من مجمل الإيرادات قد بلغ أكثر من 80% في كل من تونس والمغرب وجيبوتي، وما بين النصف وثلثي الإيرادات في كل من موريتانيا ولبنان والسودان ومصر والأردن وسوريا ، بينما لم تتجاوز في بعض الدول النفطية 2%

(الكويت وقطر) و4% في عمان، و10% في دولة الإمارات العربية المتحدة، و18% في اليمن، ونحو 23% في ليبيا، و35% في الجزائر .

وقد أدى التذبذب في سوق النفط منذ عقد التسعينيات، وانخفاض أسعاره بصورة أثرت على ميزانيات الدول النفطية، إلى اهتمام هذه الدول بتطوير نظمها الضريبية لتوفير الموارد المالية، فعدل أخيراً قانون الضرائب على الدخل في كل من عمان (1997) وقطر (1995)، ويجرى حالياً تعديل قانون الضريبة على الدخل في الكويت، مما يعزز أهمية التنسيق الضريبي العربي .

وتخشى الدول ذات الضريبة المرتفعة من أن يؤدي التنسيق الضريبي إلى خسارة في إيراداتها الضريبية بفعل التخفيض الملزم، ما لم يتم تعويضه في صورة تدفقات كبيرة لرؤوس الأموال والبضائع العربية أو من خلال صندوق تشرف عليه السلطة العليا للتنسيق، لإعادة توزيع الإيرادات الضريبية وفق قواعد عادلة .

ثانياً: تباين النظم الضريبية واختلاف درجة تقدمها أو تطورها

إن النظام الضريبي المطبق في الدول العربية لا يتخذ نمطاً موحداً، بل يختلف اختلافاً كبيراً من دولة لأخرى، سواء في مجال الضرائب غير المباشرة أو الضرائب المباشرة :

(أ) في مجال الضرائب غير المباشرة

الضريبة الجمركية: لا يتسم هيكل التعريف بين الدول العربية بالثبات، فبعضها ذو تعريف منخفضة، مثل البحرين والكويت والسعودية والإمارات، حيث يبلغ متوسط التعريف فيها ما بين 4% و 12%، في حين ترتفع فيه التعريف الجمركية في دول أخرى، مثل مصر والأردن وتونس، ليتراوح متوسط التعريف فيها ما بين 40% إلى 100%، بينما تصل في سوريا إلى 235%.

وتتصاعد قيم هذه التعريف في العديد من الدول العربية على منتجات بعينها، مثل الغزل والنسيج والملابس والجلود والصناعات الأساسية المعدنية، حيث تتضاعف التعريف على المنتجات النهائية وتنخفض على موادها الأولية، فضلاً عن تنوع وتعدد إجراءات التحليص الجمركي، الذي يطبق في كل دولة قواعد خاصة تتعلق بمعايير الإنتاج والجودة، والمعايير البيئية، كما تختلف تكلفة النقل من وإلى هذه الدول بصورة واضحة (ERF,2000)، ومن الدول العربية من تطبق تعريف جمركية منخفضة (دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية) ومن ترتفع فيها هذه التعريف (مصر)، كما بين ذلك الجدول رقم (4) التالي:

جدول (4): معدل التعريف الجمركية لبعض الدول العربية
(%)

الدولة	الحد الأدنى والأعلى للضريبة الجمركية
البحرين	125-5
مصر	80-40
الأردن	يصل إلى 200
الكويت	25 -4
لبنان	متعددة
عمان	5
قطر	30 -4
السعودية	20-12
سوريا	متعددة
الإمارات العربية	34 -4
اليمن	120 -2

المصدر: Business Brief – Middle East Taxation, 2000

يساعد التوجه نحو توحيد التعريف الجمركية بين الدول العربية على السلع ذات المنشأ الوطني على تفعيل التنسيق في هذا المجال ، ولكن يعترضه عدم التوصل إلى قواعد واضحة لتحديد دولة المنشأ ، وخشية الدول التي تعتمد على الإيرادات الجمركية كأحد مصادر إيراداتها العامة من تخفيض هذا المصدر دون الاستفادة المقابلة في تشجيع صادراتها إلى الدول العربية الأخرى . ويضعف من هذا التوجه تعدد الضرائب والرسوم التي تفرض على السلع المستوردة تحت مسميات وأشكال مختلفة، ناهيك عن أنها غير واضحة وتفرض من قبل جهات حكومية متعددة، كما أن المصدر أو المستورد ليس على علم بها في أغلب الأحيان ، ومن أمثلتها:

- رسوم وضرائب استيراد مكملة تفرض على السلع المستوردة، ذات المنشأ العربي، ولا تفرض على السلع المماثلة المنتجة محلياً ، مما يشكل حماية إضافية ضد السلع العربية .
- رسوم وضرائب محلية على السلع المستوردة، بنسب أو قيم أعلى من تلك المفروضة على السلعة الوطنية المماثلة .
- رسوم الخدمات التي تفرض في شكل نسبة مئوية من قيمة البضاعة المستوردة، وأحياناً ما تكون تصاعديّة أحياناً ، والأصل في هذا الرسم أن يكون مطابقاً ومحدداً، بحيث يغطي التكلفة الفعلية للخدمة، حتى لا يكون

له آثار حمائية للسلعة المماثلة والمنتجة محلياً . الأمر الذي دعا إلى أن يشمل التنسيق الضريبة الجمركية وكافة الرسوم الضرائب المماثلة .

الضرائب على المبيعات وما في حكمها: من الدول العربية من لا تطبق ضرائب غير مباشرة كضريبة الاستهلاك أو المبيعات (الكويت) ، ومنها من يطبق الضرائب العامة على المبيعات (مصر والأردن والمغرب والسودان واليمن وتونس والجزائر ولبنان) . ويؤدي عدم وجود ضرائب غير مباشرة في بعض الدول العربية إلى تشوه هيكل الصادرات والواردات العربية، تبعاً لتوجه المصدر أو المنتج إلى الدولة التي لا تفرض مثل هذه الضرائب ، كما أن أي محاولة للتنسيق الضريبي في هذا المجال يمكن أن تقابل باعتراض من الدول التي تفرض الضريبة باعتبارها مصدر إيرادات بالنسبة إليها، وبالتالي فإنه لا بد من العمل على تعويضها قبل عملية التنسيق .

يبين الجدول (5) أن أحكام الضريبة على المبيعات أو على القيمة المضافة تختلف في ما بين الدول التي تطبقها، سواء في تحديد رقم الأعمال الذي على أساسه يتحدد شخص المكلف بالضريبة ، أو سعرها ، مما يجعل هذه الضريبة غير محايدة بالنسبة للمنتجين والمستهلكين، ولكنها في الوقت نفسه تتفق جميعها على تشجيع المصدرين بتقرير الضريبة بسعر الصفر على الصادرات، حتى تتمكن من تصدير السلع إلى الخارج ، ومن ثم فإن الضريبة على المبيعات في هذه الدول تطبق مبدأ المقصد .

جدول (5): بعض أحكام الضريبة على المبيعات وما في حكمها في بعض البلدان العربية

السودان / 2000	المغرب / 1986	الأردن / 1994	مصر / 1991	البيان / الدولة
المستوردون دون حد أدنى . جميع المكلفين بحد أدنى 12 مليون دينار	جميع المنتجين والمستوردين دون حد أدنى، أما المستوردون فيبلغ الحد الأدنى 200 ألف درهم	50 ألف دينار للمنتجين المحليين ، و 250 ألف دينار لمكلفي الخدمات أو المكلفين الذين يجمعون بين بيع السلع وتقديم الخدمات . أما المستوردون فدون حد أدنى	150000 جنيه لتجار التجزئة وجميع المستوردين دون حد أدنى	حد التكلفة خلال السنة
- السعر الأساسي %10 - سعر الصفر على الصادرات	- السعر الأساسي %20 - سعر الصفر على الصادرات - أسعار خاصة لبعض السلع	- السعر الأساسي %13 - سعر صفر على الصادرات - أسعار خاصة لبعض السلع	- السعر العام %10 - سعر صفر على الصادرات - أسعار خاصة لبعض السلع	سعر الضريبة

المصدر : تشريعات الضرائب في الدول المعنية .

يتبين مما سبق أن هذه الدول تفرض الضريبة على السلع المباعة محلياً أو المستوردة من الخارج ، وتعفى منها (أو تخضع للضريبة بسعر الصفر) السلع المصدرة، مما يعني أن الصادرات العربية إلى الدول التي تفرض هذه الضريبة تتعرض لعبء فرض الضريبة عليها عند استيرادها ، بينما لا تتعرض صادرات الدولة الفارضة للضريبة إلى هذا العبء عند تصديرها إلى الدول الأخرى التي لا تفرض هذه الضريبة⁽²²⁾، مما يشكل قيوداً على تبادل السلع العربية ، ما لم تقرر الاتفاقيات الثنائية خلاف ذلك . ومن المفضل أن تبذل الجهود لتسويق الضريبة على المبيعات بحيث تفرض في جميع الدول على أساس مبدأ المقصد ، أو تعفى السلع ذات المنشأ العربي من هذه الضريبة في الدول التي تطبقها .

(ب) الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل)

هناك دول عربية تطبق نظاماً بسيطاً لضرائب الدخل ويقتصر تطبيقه على الشركات الأجنبية ، ويستثنى منه الأفراد والشركات الوطنية (الكويت والبحرين على سبيل المثال) ، وهناك دول أخرى تطبق نظام الضريبة النوعية (ليبيا واليمن) أو نظام الضريبة الموحدة على الدخل (مصر والعراق والأردن) . وتتفاوت قواعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وأسعار الضريبة على هذا الدخل ، فتبلغ معدلات مرتفعة في كل من الكويت (55%) ومصر (40%)، كما

(22) فالسلع المصدرة من مصر إلى الكويت مثلاً لا تخضع للضريبة على المبيعات - أو ما في حكمها - لعدم وجود هذه الضريبة أصلاً في الكويت، فضلاً عن إعفاؤها من الضريبة في مصر باعتبارها من الصادرات، بينما تخضع السلع المصدرة من الكويت إلى مصر للضريبة على المبيعات باعتبارها سلماً مستوردة .

تقل في دول أخرى ، مثل السعودية (30٪) ، واليمن (35٪) . ولا توجد ضرائب على الدخل في دول أخرى مثل البحرين والإمارات العربية .

يترتب على هذا التباين غياب حيادية الضريبة العربية إزاء القرار الاستثماري، حيث تتنافس الدول العربية على جذب الاستثمارات ، ويكون العبء الضريبي أحد محددات الاستثمار المتجه إلى دولة دون أخرى ، الأمر الذي يفسر تنافس هذه الدول على إصدار قوانين استثمار تمنح حوافز ضريبية سخية . فالمشروع المصري الذي يستثمر في الكويت - على سبيل المثال - يمكن أن يخضع لضريبة دخل تصل إلى 55٪ من صافي أرباحه السنوية، بينما لا يتحمل أية ضريبة إذا حقق هذه الأرباح في البحرين ، ولا تنفيذ اتفاقية الازدواج الضريبي بين الكويت ومصر في تخفيف العبء الضريبي لأن الشركة المصرية تخضع للضريبة في الكويت باعتبارها منشأة دائمة فيها، وليس لديها مجال لتخفيض هذه الضريبة في مصر لأن الربح المتحقق في الكويت لا يخضع للضريبة مرة ثانية في مصر .

ومع كل ذلك فإن لدى النظم الضريبية العربية فرصة لتحقيق التنسيق قلما توافرت للاتحاد الأوروبي، فجميع دولة تفرض ضريبة الدخل في دولة المصدر ، ومعظمها يطبق ضريبة المبيعات على الواردات في دولة المقصد ، مما يقلل من عبء الازدواج الضريبي الذي تتحمله السلع والمنشآت الأوروبية في غياب التنسيق . ويبقى أن نركز على موضوع توحيد الأسعار أو معدلات الضريبة أو وضع قواعد معينة لتحديد وعاء الضريبة في كل دولة .

ثالثاً: افتقاد الجهاز المركزي المشرف على برنامج التنسيق

لا يقوم على عملية التنسيق جهاز مركزي، يخطط ويتابع ويراقب برنامج التنسيق الضريبي، على مستوى الوطن العربي ككل (العبودي وخبوش ، 1993) . ولا يعتبر الدور الذي يقوم به مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية بديلاً عن هذا الجهاز ، ذلك لأن عدد الدول العربية الأعضاء الموقعة على اتفاقياته الضريبة محدود (6 دول فقط) ، و بالتالي لا يستطيع النهوض بعملية التنسيق الشامل ، كما هو الحال بالنسبة للجان المتخصصة بالتنسيق الضريبي في الاتحاد الأوروبي .

يقتصر دور المجلس في المرحلة الحالية على إعداد مشروعات نماذج إتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي أو التعاون في تحصيل الضرائب ، دون أن يتناول بالدراسة والتحليل الوسائل العملية لتنسيق ضرائب الدخل ، من خلال قرارات ملزمة تتعلق بتحديد الوعاء أو الاتفاق على الحد الأدنى لأسعار الضرائب أو ترشيد سياسات الحوافز الضريبية التي تتبعها الدول الأعضاء لمنع المنافسة غير الرشيدة .

رابعاً: تشتت الجهود العربية ما بين التنسيق العربي والتنسيق الإقليمي

تسير بعض الدول العربية نحو التنسيق الضريبي في اتجاهين ، أولهما ترعاه جامعة الدول العربية ممثلة في مجلس الوحدة الاقتصادية، يهتم بالتنسيق الضريبي على مستوى الوطن العربي ككل ، وفى نفس الوقت ترتبط هذه الدول باتفاقيات إقليمية تسعى لتحقيق التنسيق الضريبي في ما بين عدد محدود من الدول العربية يجمعها تكتل إقليمي أو جغرافي ، كما هو الحال بالنسبة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية، والاتحاد المغاربي، أو حتى من خلال إتفاقيات ثنائية كاتفاقيات التجارة التفضيلية الثنائية التي أبرمتها مصر مع كل من الأردن ، وتونس ، وتسعى إلى عقد إتفاقيات مماثلة مع كل من الكويت ولبنان وليبيا والسعودية واليمن .

ويمكن أن يسفر عن هذا الاتجاه تعارض في أولويات التنسيق، وحرص الدول المتقاربة جغرافياً أو اقتصادياً على منح مواطنيها مزايا ضريبية على حساب مواطني الدول الأخرى، كما قد تعارض القرارات المتعلقة بالتنسيق الجغرافي مع القرارات المتعلقة بالتنسيق العربي العام، مما يضر بالاتجاه نحو التنسيق الصحيح . وللتغلب على هذا التعارض، يمكن للدول أن تتبنى في إتفاقياتها شرط المعاملة المتساوية ، وشرط الدولة الأولى بالرعاية ، بما يكفل تطبيق أفضل ما توصل إليه هذه الدول من معاملة ضريبية بالاتفاقيات الثنائية على المستوى الإقليمي .

ولتوضيح ذلك نضرب مثلاً لمشروعين أحدهما إماراتي والآخر مصري يعمل كل منهما في الكويت، ووفقاً لاتفاقية الوحدة الاقتصادية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لا يخضع المشروع الإماراتي للضريبة في الكويت أسوة بالمشروع الكويتي وفقاً لمبدأ المعاملة المتساوية بين مواطني دول مجلس التعاون ، بينما يخضع المشروع المصري للضريبة في الكويت سواءً بتطبيق الاتفاقية الجماعية لتجنب الازدواج الضريبي أو بتطبيق الاتفاقية الثنائية المبرمة بين مصر والكويت .

الخاتمة

تبين لنا مما تقدم أن التنسيق الضريبي أداة هامة في تحقيق التكامل الاقتصادي . وقد تنبتهت لذلك الدول العربية (ممثلة في مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية) كما تنبتهت إليه الجماعة الأوروبية . بيد أن جهود الدول العربية نحو التنسيق الضريبي لم تتجاوز حدود القرارات والاتفاقيات التي لم تطبق في الواقع العملي، منذ عشرات السنين، حيث نجحت التجربة الأوروبية في تحقيق التنسيق الضريبي على مراحل تتفق وطبيعة النظم الضريبية وظروفها الاقتصادية . وقد نجح هذا التنسيق في مجال الضريبة العامة على المبيعات، من خلال تخفيف العبء الضريبي على السلع والخدمات التي تنتقل بين الدول الأعضاء ، ويكتفى في هذا الصدد بفرض الضريبة في دولة المصدر .

أما في مجال الضرائب على الدخل، فلا يزال التنسيق الضريبي الأوروبي يتم من خلال اتفاقيات ثنائية لتجنب الازدواج الضريبي، أو من خلال قرارات تتعلق بجزء المشكلات المتعلقة بضرائب الدخل على الشركات الدولية لإزالة القيود التي تعوق نشاطها في الدول الأعضاء. وفي المقابل فإن القرارات العربية لم تتبنى منهجاً علمياً واقعياً لتحقيق التنسيق الضريبي. ففي حين كانت قرارات مجلس الوحدة الاقتصادية شاملة وطموحة، إلا أنها لم تقم على أساس اختيار نوع التنسيق المحلي الملائم، والمجال الأفضل للتنسيق، ليس بإصدار اتفاقية عربية لتجنب الازدواج الضريبي وأخرى للتعاون في تحصيل الضرائب من قيمة فعالة في تنسيق ضرائب الدخل على المستوى العربي، لأن هذه الدول لا تعاني من مشكلة الازدواج الضريبي التي تعوق تدفق الاستثمارات العربية البينية، باعتبار أنها جميعاً تطبق مبدأ الإقليمية الذي يقصر فرض الضريبة على الدخل المتحقق فقط في الدولة التي يزاول النشاط فيها، ولا تمتد إلى جميع مصادر الدخل الذي يحققه المقيم في أراضيها.

وعليه فإنه من الأفضل تنسيق ضرائب الدخل العربية من خلال مبدأ توحيد أسعار الضريبة على الدخل ذو المصدر العربي، أو على الأقل تطبيق مبدأ الضريبة ذات الحد الأدنى على المال العربي المستثمر، ما لم تفرض الدولة ضريبة أقل، أو تمتح بالفعل إعفاءً من الضريبة. وفي هذه الحالة يتمتع المستثمر، أو المال العربي، بالميزة الأفضل. ذلك لأن إتباع هذا الأسلوب يضمن تمتع المستثمر العربي بأفضل معاملة ضريبية متساوية في الدول العربية، كما يحافظ على الطبيعة الحيادية للضريبة في اختيار النشاط الاستثماري، ويسر طريقة تعويض الدول الخاسرة من جراء هذا الأسلوب لبعض من إيراداتها الضريبة عن طريق حساب الوعاء الضريبي لكل دولة.

وفي الوقت نفسه سير العمل نحو تفعيل تنسيق الضرائب الجمركية، من خلال تطبيق التعريف الجمركية الموحدة، واتباع مبدأ المقصد في تطبيق الضريبة على المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة. ولا يحتاج ذلك إلى كثير من الجهد، خاصة أن الدول العربية المطبقة لهذه الضريبة تأخذ فعلاً بمبدأ المقصد. غير أن اختلاف قواعد تسجيل الضريبة وبيان السلع والخدمات المعفاة أو الخاضعة للضريبة من دولة إلى أخرى يحتاج إلى تنسيق أو توحيد للإجراءات، وتحديد السلع والخدمات محل التنسيق.

وعليه فإنه لا بد من المبادرة بتكوين مجلس أعلى للتنسيق الضريبي العربي تكون له الصلاحية لتحديد القرارات الملزمة، ومتابعة تحصيلها، لضمان عدم ارتباط خطوات التنسيق بطبيعة العلاقات السياسية، وظروفها في تفعيل أو نشيط التوجه نحو التنسيق.

وأخيراً: فإن على الدول العربية- إذا أرادت الاستفادة من تكاملها الإقليمي - أن تبحث في موضوع تنسيق نظمها الضريبية بشي من الواقع، مع عدم تجاهل ضرورة تعويض الدول العربية التي يمكن أن تتعرض إيراداتها الضريبية للانخفاض بسبب هذا التنسيق، وذلك من خلال تحديد فترة انتقالية تسمح لهذه الدول بتعديل نظمها الضريبية على مراحل، فضلاً عن قيام الدول المستفيدة من هذا التنسيق بتقديم الدعم المالي للدول المتضررة خلال فترة التحول.

المراجع العربية

- إبراهيم، حسن، (1999) مراجعة لتجربة التكامل الاقتصادي في العالم العربي، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، السنة 11، العدد 18، يونيو.
- العبودي، عبدالله، وخربوش، حسني علي، (1993) تجارب التنسيق الضريبي بين الدول العربية، ورشة العمل، جامعة الدول العربية، القاهرة.
- العناني، حمدي أحمد (1992): اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، الجزء الأول، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة.
- العياري، محمد صالح، (1993) مجالات التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات في بلدان المغرب العربي، ورشة عمل التنسيق الضريبي، جامعة الدول العربية، القاهرة.
- الملا، عبد الإله على، (1993) تجربة مجلس التعاون الخليجي في مجال التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات المشتركة، ورشة عمل التنسيق الضريبي، جامعة الدول العربية، القاهرة.
- النجار، فريد، (1993) النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي، ورقة مقدمة إلى ورشة عمل التنسيق الضريبي، المنعقدة بجامعة الدول العربية، القاهرة.
- باشا، زكريا، (2001) الاتحاد الجمركي الخليجي والتكامل الاقتصادي العربي، بحث مقدم إلى ندوة : التكامل الاقتصادي الخليجي في ظل المتغيرات المعاصرة ، الكويت ، مارس 2001 ، ومنشور في مجلة الاقتصادي الكويتي، العدد 385، يونيو.
- بركات، عبد الكريم صادق (1973) مقال في التنسيق الضريبي في الأسواق المشتركة، معهد الدراسات المصرفية، الإسكندرية.
- الأمانة العامة لجامعة الدول العربية، (1995) مجلس الوحدة الاقتصادية ، تقرير الأمين العام إلى الدورة العادية السادسة والخمسين، القاهرة.
- صديق، رمضان، (1996) مستقبل الضريبة العامة على المبيعات في ظل اتفاقية الجات، مؤتمر أثر اتفاقيات الجات على اقتصاديات الدول الإسلامية ، مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، القاهرة، مايو.
- عبد المولى، السيد، (2002) الوجيز في العلاقات الاقتصادية الدولية، مع إشارة خاصة لمصر، القاهرة.

غرفة تجارة وصناعة الكويت، (2001) الاتفاقية الاقتصادية الموحدة من مستوى التعاون إلى صعيد التكامل، ورقة قدمتها الغرفة إلى ندوة التكامل الاقتصادي الخليجي في ظل المتغيرات المعاصرة، عقدت بالكويت بتاريخ 2001 /3/19، ونشرت بعدد مجلة الاقتصادي الكويتي رقم 383، أبريل.

فخرو، علي محمد، (2001) واقع ومستقبل العلاقات الخليجية الخليجية، مجلة المستقبل العربي، العدد رقم 268، يونيو.

كعنان، طاهر حمدي، (2001) التعاون الاقتصادي العربي: رؤية عملية، مجلة المستقبل العربي، العدد رقم 268، يونيو.

المراجع الأجنبية

Agéns Bénassy – Quere and others, (2000), Foreign Direct Investment and the prospects for Tax Harmonization in Europe, *The Graduate Institute of International Studies*, Preliminary draft, 01/27/ 2000.

Alveres, Jose Marcos pinto (1998), Perspectives on Tax harmonization for Brazil and for The Southern Cone Common Market - Mercosoul ,*The Institute of Brazilian Business and Management Issues*, Spring.

Angle G. A. Faria, (1995), Tax coordination and Harmonization, in : Parthasarthi Shome (ed.): Tax policy handbook, *Fiscal Affairs Department*, IMF, Washington D.C.

Aujean and Lennan, (1992), The Community internal market: direct and Indirect Issues in: G. Winckler (ed.) Tax Harmonization and financial liberalization in Europe, paris.

Beraglas, E., (1988), Harmonization of Commodity Taxes, *Journal of Public Economics*, Vol.16.

Bond, E. W., and Samuelson, L., (1989), Strategic behavior and the rules for international taxation of capital, *Economic Journal*, vol. 99.

Boss,A , (1999), Do we need tax harmonization in the EU ?, *Kiel Working papers*. No. 916.

Burgess, R. and. Stern, N., (1993), Taxation and Development, *Journal of Economic Literature*, vol .31.

Coase, R., (1988), A theory of fiscal costs, *Journal of Law and Economics*, Vol. 3.

ERF: Economic Research Forum, (2000), Economic Trends in the MENA region , Cairo , Egypt,

European Community, (1987a), Report on behalf of the Committee on Economic and Monetary Affairs and Industrial policy on the removal of Tax Barriers within the European Community.

European Community, (1987 b), Completion of the internal market: Approximation of Indirect Tax rates and Harmonization of Indirect Tax structures.

Faria,Angle G.A., (1995), Tax coordination and harmonization in: Parthasarthi Shome (ed.) :Tax policy handbook, *Fiscal affairs Department*, IMF .publications, Washington D.C.,.

Fourcans, Andre' & Warin, Thierry, (2000), Tax Harmonization versus Tax Competition in Europe: A Game Theoretical Approach , *Center for Research on Economic Fluctuations and Employment (CREFE)* , *Universite' du Que'bec a' Montrial* , Working paper No. 132, April.

- Gillim, M.H.,(1967), The Fiscal aspects of the Central American Common Market, in: C.Shoup (ed.) : *Fiscal harmonization in common markets*, Columbia University Press, London – New york.
- Gordon, H.,(1983), An optimal taxation approach to fiscal Federalism, *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 98.
- Gropp, Reint & Kostial, Kristinal , (2001), FDI and corporate tax revenue: Tax harmonization or competition?, *Finance and Development Review* , vol. 38, No. 2, June.
- Guimbert, S.(1999), la fascalite' d'etrminant de l'attractive' ?*Mime'o Minstre de L'Economie et des Finance*, B1- 99- 069/D2-99 –239.
- Hamada, K.(1988), Strategic aspects of taxation on foreign investment income, *Quarterly Journal of Economics*, vol. 80.
- Happamata P.(1996), Competition for Foreign Direct Investment, *Journal of Public Economics*, Vol.36.
- Huffer, A and Wooton, L.(1999), Country Size and tax competition for Foreign Direct Investment , *Journal of Public Economics* , vol. 71.
- Janeba, E., (1998),Tax competition in imperfectly competitive markets, *Journal of International Economics* , vol. 11,
- KayJ. and Keen M.,(1982), The structure of Tobacco taxes in the European Community, *IFS. Report series* , No. 1, Institute of fiscal Studies.
- Krueger, A.O, (1993), Political Economy of political reform in Developing Countries, MIT Press, Cambridge , Mass.
- Mclure, Charles E., (1980), State and Federal relation in the Taxation of value Added , *Journal of Corporation Law* , Vol .6 :No. 1, Fall .
- Mintz , Jack M., (1998),The Role of Allocation in a Globalized corporate Income Tax , *IMF Working Paper*, No. WP/98/ 134, International Monetary Fund publications, Washington DC.
- Musgrave, R., A.,(1983), Why should tax , where and what ? in : C. E. Mclure (ed.) : Tax assignment in federal countries , *Center for Research in Federal Financial relation*, Canebbra.
- Musgrave, Richard A., & Musgrave, Peggy B., (1980), Public Finance in Theory and Practice , *3rd.edition*, Mcgraw – Hill Kogakusha, LTD. , Tokyo, Japan.
- Pohmer, Dieter, (1981), Germany : in : henry j. Aaron (ed.) : the Value –Added Tax , *Lessons from Europe*, Brookings Institution , Washington.
- Richman, Peggy B., (1963), Taxation of Foreign investment income , *An Economic analysis*, John Hopkins University press, Baltimore.
- Rounds, T.A, (1992), Tax Harmonization and tax competition : Contrasting views and policy issues in three Federal Countries,*The journal of Federalism* , vol. 22.
- Schonewille, Peter, (1963), Direct tax Co-ordination, on internet at : Http : // www.ecu-activities. Be/1998-2.
- Shibata, H., (1967), The theory of Economic Unions , *A comparative analysis of Customs unions* , Free Trade Areas and Tax Unions ,in : C. Shoup : *Fiscal harmonization in Common Markets*, New York.
- Tait, A.A., (1988),Value Added Tax , *IMF publications*, Washington DC.
- Tanzi , Vito and Bovenberg L., (1990), Is there a need for harmonizing capital income within EC countries ? , working paper, No. 90/17 , *International Monetary Fund (IMF)*, Washington DC.
- The European Commission , Bull. 6-1997.

Tanzi, Vito & Zee, Howel H., (1998), Consequences of the Economic and Monetary Union for the Coordination of Tax Systems in the European Unions, *Lessons from The U.S. experience*, IMF Working papers, no. wp/98/115, Washington DC.

Terra, J. M., (1993), A guide to the Directives European VAT, *IBRD publications*, The Netherlands.

Theodor A. Georg Kopouloos (1998), On the Equivalence of the Destination and the Origin Principles of Taxation in the EU, *Discussion Paper, University of Economic and Business, Athens*.

Valeria De Bonis, (1997), Regional Integration and factor income taxation, *policy research working paper*, No. 1849, The World Bank.

Van den Temple, A.G, (1973), Report : corporate tax and individual income tax in the European Communities, Bruxelles.

Wilson, J. D., (1999), Theories of Tax Competition, *National Tax Journal*, vol. 52, No. 2.