

جامعة "حسيبة بن بوعلي" الشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم الاقتصادية

أطروحة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

الموضوع:

آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع و التحديات"

إشراف الأستاذ الدكتور:

كتوش عاشور

من إعداد الطالب:

عزوز علي

أعضاء لجنة المناقشة:

- أ/ الدكتور بلعزوز بن علي جامعة الشلف رئيساً
أ/الدكتور كتوش عاشور..... جامعة الشلف مقررأ
أ/الدكتور قدي عبد المجيد.....جامعة الجزائر3عضواً
أ/الدكتور بوزيدة حميد..... جامعة بومرداس عضوا
أ/الدكتور منصورى الزين..... جامعة البليدة..... عضوا
الدكتور بوفليح نبيل..... جامعة الشلف..... عضوا

السنة الجامعية: 2014/2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين ، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد:
أحمد الله " عز وجل " وأشكره على تيسيره وتوفيقه لنا لإتمام هذا العمل.
كما لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجميل الشكر إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث،
من قريب أو من بعيد ، وأخص بالذكر فضيلة الأستاذ : الدكتور عاشر كتوش المشرف على هذا
العمل الذي لم يبخل عني بنصائحه و تشجيعاته ، فله منا كل التقدير و الشكر الخالص.
كما أتقدم بخالص الشكر و الامتنان إلى كل الطاقم الإداري لجامعة "حسيبة بن بوعلي" بالشلف ،
وعلى رأسهم السيد مدير الجامعة ، وعميد كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، ونايبة
مدير الجامعة للتكوين في ما بعد التدرج ، على كل المساعدات و التسهيلات المقدمة لنا بهدف
إتمام هذا العمل.
كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أصحاب الفضيلة ، السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم
مناقشة وإثراء هذا البحث.
كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بجميل الشكر والعرفان للأستاذ متناوي حفيظ الذي شجعني
كثيرا على إتمام هذا العمل ، ونسأل الله له التوفيق و النجاح.

علي

إهداء

إلى روح جدي وجدتي..... أسكنهما الله فسيح جنانه
إلى الوالدين الكريمين.....رمزا للحب و الحنان
إلى الزوجة العزيزة.....رمز الحب و الوفاء
إلى أبنائي " سيد أحمد " ، " بشرى "أملتي في الحياة
إلى الإخوة و الأخواتحفظهم الله جميعا
إلى كل الأحابه و الأصدقاء

إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع.

علي

الفهرس

الفهرس

صفحة

التشكرات

الإهداء

فهرس المحتويات

| | |
|-------|---|
| أ - ر | مقدمة..... |
| 1 | الفصل الأول: الإطار العام للنظام الضريبي..... |
| 2 | تمهيد..... |
| 3 | المبحث الأول : النظام الضريبي: أهميته ، مفهومه و أهدافه..... |
| 3 | المطلب الأول : أهمية دراسة النظام الضريبي..... |
| 4 | المطلب الثاني : السياسة الضريبية و النظام الضريبي..... |
| 4 | أولاً_ السياسة الضريبية و مرتكزاتها..... |
| 4 | 1_ تعريف السياسة الضريبية..... |
| 4 | 2_ مرتكزات السياسة الضريبية..... |
| 5 | ثانياً_ النظام الضريبي (مفهومه و أركانه)..... |
| 5 | 1_ مفهوم النظام الضريبي..... |
| 5 | 2_ أركان النظام الضريبي..... |
| 7 | المطلب الثالث :أهداف النظام الضريبي..... |
| 8 | أولاً_ الهدف المالي..... |
| 9 | ثانياً_ الهدف الاقتصادي..... |
| 10 | ثالثاً_ الهدف الاجتماعي..... |
| 12 | رابعاً_ الهدف السياسي..... |
| 12 | خامساً_ الهدف البيئي..... |
| 13 | المبحث الثاني : محددات النظام الضريبي..... |
| 13 | المطلب الأول: العلاقة بين النظام الضريبي و النظام السياسي..... |
| 14 | المطلب الثاني: العلاقة بين النظام الضريبي و العوامل الاجتماعية..... |

| | |
|----|--|
| 14 | أولاً_ الهيكل السكاني..... |
| 15 | ثانياً_ درجة الوعي الضريبي..... |
| 17 | المطلب الثالث: العلاقة بين النظام الضريبي و هيكل النظام الاقتصادي..... |
| 19 | المطلب الرابع: النظام الضريبي و درجة التقدم الاقتصادي و الاجتماعي..... |
| 20 | أولاً_ خصائص النظم الضريبية في الدول المتقدمة..... |
| 25 | ثانياً_ خصائص النظم الضريبية في الدول النامية..... |
| 27 | المبحث الثالث: إشكالية البحث عن فعالية النظام الضريبي..... |
| 27 | المطلب الأول : مفهوم فعالية النظام الضريبي و طرق قياسها..... |
| 27 | أولاً_ تعريف الفعالية الضريبية..... |
| 29 | ثانياً_ مداخل قياس الفعالية الضريبية..... |
| 32 | المطلب الثاني : معوقات فعالية النظام الضريبي..... |
| 32 | أولاً_ جمود الأنظمة الضريبية..... |
| 32 | ثانياً_ ارتفاع مستوى الضغط الضريبي..... |
| 33 | ثالثاً_ التهرب و الغش الضريبي..... |
| 33 | رابعاً_ الازدواج الضريبي..... |
| 34 | خامساً_ الفساد الاقتصادي و الضريبي..... |
| 34 | المطلب الثالث: محددات تصميم النظام الضريبي الجيد..... |
| 34 | أولاً_ مؤشرات فيتو تانزي للنظام الضريبي الجيد..... |
| 36 | ثانياً_ مؤشرات أخرى لتصميم النظم الضريبية الجيدة..... |
| 37 | المبحث الرابع : النظام الضريبي و معطيات البيئة الدولية..... |
| 37 | المطلب الأول : العولمة المالية و تأثيرها على النظام الضريبي..... |
| 37 | أولاً_ تعريف العولمة المالية و عوامل ظهورها..... |
| 38 | ثانياً_ أثر العولمة على النظام الضريبي..... |
| 39 | المطلب الثاني: موقع النظام الضريبي في ظل الاتجاه المتزايد نحو تشكيل التكتلات الاقتصادية و الاندماج في الهيئات الدولية..... |
| 39 | المطلب الثالث: النظام الضريبي و التحديات التكنولوجية..... |
| 41 | خلاصة الفصل الأول..... |
| 42 | الفصل الثاني: التحديات الدولية للنظم الضريبية..... |

| | |
|----|--|
| 43 | تمهيد |
| 44 | المبحث الأول : التهرب الضريبي الدولي..... |
| 44 | المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي الدولي و تمييزه عن بعض الظواهر الضريبية |
| 44 | المتشابهة..... |
| 44 | أولاً_ التهرب الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الداخلي..... |
| 46 | ثانياً_ التهرب الضريبي الدولي و الغش الضريبي..... |
| 46 | ثالثاً_ التهرب الضريبي الدولي و التجنب الضريبي..... |
| 47 | رابعاً_ التهرب الضريبي الدولي و التهريب الضريبي..... |
| 47 | خامساً_ التهرب الضريبي الدولي و الانعكاس الضريبي..... |
| 47 | المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي الدولي..... |
| 47 | أولاً_ الأسباب الاقتصادية..... |
| 49 | ثانياً_ الأسباب التشريعية..... |
| 50 | ثالثاً_ الأسباب النفسية و السلوكية..... |
| 51 | رابعاً_ الأسباب الفنية و الإدارية..... |
| 51 | المطلب الثالث: آليات و طرق التهرب الضريبي الدولي..... |
| 51 | أولاً_ الشركات دولية النشاط..... |
| 55 | ثانياً_ المنشأة الثابتة كآلية للتهرب الضريبي الدولي..... |
| 56 | ثالثاً_ السعر التحويلي كآلية للتهرب الضريبي الدولي..... |
| 57 | رابعاً_ الملاجئ الضريبية كآلية للتهرب الضريبي الدولي..... |
| 61 | المبحث الثاني : الازدواج الضريبي الدولي..... |
| 61 | المطلب الأول : مفهوم الازدواج الضريبي و أنواعه |
| 61 | أولاً_ تعريف الازدواج الضريبي..... |
| 62 | ثانياً_ أنواع الازدواج الضريبي..... |
| 64 | المطلب الثاني : أركان الازدواج الضريبي..... |
| 64 | أولاً_ وحدة المكلف بالضريبة..... |
| 64 | ثانياً_ وحدة الضريبة المفروضة..... |
| 65 | ثالثاً_ وحدة المادة الخاضعة للضريبة..... |
| 65 | رابعاً_ وحدة المدة المفروض عنها الضريبة..... |
| 65 | المطلب الثالث : أسباب الازدواج الضريبي..... |

| | |
|----|---|
| 66 |أولاً_ اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي |
| 66 |ثانياً_ تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي |
| 66 |ثالثاً_ اختلاف التنظيم الفني للضرائب |
| 66 |رابعاً_ اختلاف تفسير المصطلحات الضريبية |
| 67 |المطلب الرابع : آثار الازدواج الضريبي |
| 67 |أولاً_ الآثار الاجتماعية |
| 67 |ثانياً_ الآثار الاقتصادية |
| 67 |ثالثاً_ الآثار المالية |
| 68 |المبحث الثالث : التحديات الضريبية الحديثة |
| 68 |المطلب الأول : إشكالية جباية المعاملات في التجارة الالكترونية |
| 68 |أولاً_ مفهوم التجارة الالكترونية و خصائصها |
| 69 |ثانياً_ الإشكاليات الضريبية للتجارة الالكترونية |
| 70 |ثالثاً_ الحلول المقترحة للمعاملة الضريبية للتجارة الالكترونية |
| 75 |المطلب الثاني : المنافسة الضريبية بين الدول |
| 75 |أولاً_ تعريف المنافسة الضريبية الضارة |
| 76 |ثانياً_ العلاقة بين الضرائب و الاستثمار الأجنبي المباشر |
| 78 |ثالثاً_ آثار المنافسة الضريبية |
| 79 |المطلب الثالث : تحديات النمل الأبيض الضريبي |
| 80 |أولاً_ المراكز المالية خارج الحدود |
| 80 |ثانياً_ المشتقات المصرفية و صناديق التحوط و الحماية |
| 81 |ثالثاً_ التسوق من الخارج |
| 81 |رابعاً_ العجز عن فرض الضرائب على رأس المال المالي |
| 82 |خلاصة الفصل الثاني |
| 83 |الفصل الثالث : المناهج و الميكانيزمات التطبيقية لنظرية التنسيق الضريبي |
| 84 |تمهيد |
| 85 |المبحث الأول : الإطار العام لنظرية التنسيق الضريبي |
| 85 |المطلب الأول : مفهوم التنسيق و تمييزه عن بعض المصطلحات المشابهة |
| 85 |أولاً_ مفهوم التنسيق |
| 85 |ثانياً_ التنسيق و التعاون |
| 85 |ثالثاً_ التنسيق و التوجيه |

| | |
|-----|--|
| 85 |رابعاً_ التنسيق و التكامل |
| 86 |المطلب الثاني: التنسيق الضريبي (مفهومه ، أصنافه و أهدافه) |
| 86 |أولاً_ تعريف التنسيق الضريبي |
| 87 |ثانياً_ أنواع التنسيق الضريبي و نطاقه |
| 89 |ثالثاً_ أهداف التنسيق الضريبي |
| |المطلب الثالث: المفاضلة بين التنسيق الضريبي و المنافسة الضريبية ، الإصلاح |
| 91 |الضريبي و التجانس الضريبي |
| 91 |أولاً_ التنسيق الضريبي و المنافسة الضريبية |
| 91 |ثانياً_ التنسيق الضريبي و الإصلاح الضريبي |
| 92 |ثالثاً_ التنسيق الضريبي و التجانس الضريبي |
| 93 |المبحث الثاني: دور التنسيق الضريبي في الحد من مشاكل الجباية الدولية |
| 93 |المطلب الأول: الآثار الإيجابية للتنسيق الضريبي |
| 93 |أولاً_ التقليل من التشوهات الاقتصادية |
| 94 |ثانياً_ الحد من الآثار السلبية للعناصر الخارجية |
| 95 |ثالثاً_ تخفيض التكلفة الإدارية |
| 96 |رابعاً_ معالجة مشكلتي الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي |
| 97 |المطلب الثاني: الآثار السلبية للتنسيق الضريبي |
| 97 |أولاً_ إعادة توزيع الإيرادات الضريبية |
| 99 |ثانياً_ تشويه الاقتصاد المحلي |
| 101 |المبحث الثالث: تقنيات التنسيق الضريبي و طرق تنفيذه |
| 101 |المطلب الأول: آليات التنسيق الضريبي |
| 101 |أولاً_ الاتفاقيات الضريبية الثنائية |
| 104 |ثانياً_ الاتفاقيات الضريبية الجماعية |
| 105 |ثالثاً_ منطقة التجارة الحرة |
| 105 |رابعاً_ الاتحاد الجمركي |
| 106 |خامساً_ السوق المشتركة |
| 106 |سادساً_ الإدارات و الأجهزة الضريبية |
| 107 |سابعاً_ المعاهد الضريبية و دور البحث العلمي |
| 108 |ثامناً_ الصناديق التعويضية |
| 108 |تاسعاً_ الاتحاد الاقتصادي |

| | |
|-----|---|
| 109 |عاشرا_ الوحدة الاقتصادية..... |
| 109 |المطلب الثاني: أساليب التنسيق الضريبي..... |
| 109 |أولا_ أسلوب توحيد الضرائب..... |
| 111 |ثانيا_ الأسلوب المتدرج في المعاملات الضريبية..... |
| 113 |ثالثا_ الأسلوب النمطي..... |
| 113 |رابعا_ التنسيق وفق مبدأ الإقليمية..... |
| 114 |خامسا_ التنسيق وفق أسلوب وجهة الضريبة..... |
| 115 |المطلب الثالث: متطلبات و شروط نجاح التنسيق الضريبي..... |
| 115 |أولا_ التنسيق الضريبي الفعال (تعريفه و مبادئه)..... |
| 118 |ثانيا_ شروط التنسيق الضريبي الفعال..... |
| 119 |ثالثا_ نتائج التنسيق الضريبي الفعال..... |
| 120 |رابعا_ نموذج التنسيق الضريبي الأمثل..... |
| 122 |خلاصة الفصل الثالث..... |
| 123 |الفصل الرابع: واقع الأنظمة الضريبية في الوطن العربي و دوافع تنسيقها..... |
| 124 |تمهيد..... |
| 125 |المبحث الأول: واقع الأنظمة الضريبية العربية..... |
| 125 |المطلب الأول: خصائص و مميزات النظم الضريبية العربية..... |
| 128 |أولا_ انخفاض الاقتطاع الضريبي..... |
| 128 |ثانيا_ اختلال الهيكل الضريبي..... |
| 129 |ثالثا_ عدم مرونة الهيكل الضريبي..... |
| 130 |رابعا_ المعالجة غير الكافية لقضية العدالة الضريبية..... |
| 131 |المطلب الثاني: هيكل الإيرادات العامة في البلدان العربية..... |
| 131 |أولا_ هيكل الإيرادات العامة في الدول العربية المصدرة للنفط و الغاز الطبيعي..... |
| 134 |ثانيا_ هيكل الإيرادات العامة في الدول العربية غير المصدرة للنفط و الغاز الطبيعي..... |
| 137 |المطلب الثالث: واقع الإصلاح الضريبي في عينة من الدول العربية..... |
| 137 |أولا_ عرض النظم الضريبية للمجموعة الأولى..... |
| 147 |ثانيا_ عرض النظم الضريبية للمجموعة الثانية..... |
| 160 |ثالثا_ عرض النظم الضريبية للمجموعة الثالثة..... |
| 167 |المبحث الثاني: مبررات و دوافع بناء تنسيق ضريبي عربي..... |
| 167 |المطلب الأول: تطبيق الاتفاقيات و القرارات العربية..... |

| | |
|-----|--|
| 168 | أولاً_ معاهدة الدفاع المشترك و التعاون الاقتصادي و اتفاقية تسهيل التبادل التجاري.... |
| 169 | ثانياً_ مشروع الوحدة الاقتصادية العربية..... |
| 170 | ثالثاً_ السوق العربية المشتركة..... |
| 171 | رابعاً_ اتفاقية تيسير و تنمية التبادل التجاري بين الدول العربية..... |
| 171 | المطلب الثاني: تفادي معوقات المنافسة الضريبية و تنشيط المبادلات التجارية..... |
| 173 | المطلب الثالث: تجسيد مشروع التكامل الاقتصادي العربي..... |
| 173 | أولاً_ النظام التفضيلي للتجارة..... |
| 174 | ثانياً_ منطقة التجارة الحرة..... |
| 175 | ثالثاً_ الاتحاد الجمركي..... |
| 175 | رابعاً_ السوق المشتركة..... |
| 176 | خامساً_ الاتحاد الاقتصادي..... |
| 177 | المطلب الرابع: تقييد آلية الحماية الضريبية الدولية..... |
| 177 | أولاً_ منع الحماية الضريبية الدفاعية..... |
| 178 | ثانياً_ منع الحماية الضريبية الهجومية..... |
| 179 | ..... |
| 180 | خلاصة الفصل الرابع..... |
| 180 | الفصل الخامس: تجارب التنسيق الضريبي العربية و شروط تفعيلها..... |
| 181 | ..... |
| 181 | تمهيد..... |
| 182 | المبحث الأول: مظاهر التنسيق و التعاون الضريبي بين الدول العربية..... |
| 182 | المطلب الأول: الاتفاقيات الضريبية العربية..... |
| 182 | أولاً_ الاتفاقيات الضريبية الثنائية..... |
| 183 | ثانياً_ الاتفاقيات الضريبية الجماعية..... |
| 184 | المطلب الثاني: دور مجلس الوحدة الاقتصادية العربية في مجال تنسيق التشريعات و |
| 184 | النظم الضريبية..... |
| 184 | أولاً_ الاتفاقيات في إطار مجلس الوحدة الاقتصادية العربية و القرارات الصادرة عنه..... |
| 185 | ثانياً_ جهودات مجلس الوحدة الاقتصادية العربية في مجال تنسيق التشريعات و النظم |
| 185 | الضريبية بين الدول الأعضاء..... |
| 187 | المطلب الثالث: واقع و إمكانيات التنسيق الضريبي في التجمعات العربية..... |
| 187 | أولاً_ تجربة مجلس الوحدة الاقتصادية العربية..... |
| 189 | ثانياً_ تجربة دول اتحاد المغرب العربي..... |
| 190 | ثالثاً_ مجموعة أغادير..... |

| | | |
|-----|-------|--|
| 191 | ..... | رابعاً_ منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى |
| 195 | ..... | المبحث الثاني: تقييم تجارب التنسيق الضريبي في الوطن العربي |
| 195 | ..... | المطلب الأول: التنسيق الضريبي العربي و تنشيط التجارة العربية البينية |
| 195 | ..... | أولاً_ هيكل و أداء التجارة الخارجية للدول العربية |
| 197 | ..... | ثانياً_ هيكل و أداء التجارة العربية البينية في ظل اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية... |
| 200 | ..... | المطلب الثاني: التنسيق الضريبي العربي و تنمية الاستثمارات العربية البينية |
| 200 | ..... | أولاً_ تطور الاستثمار العربي الإجمالي |
| 201 | ..... | ثانياً_ الاستثمارات العربية البينية |
| | | المطلب الثالث: التنسيق الضريبي العربي و محاربة ظاهرتي التهرب الضريبي |
| 203 | ..... | و الازدواج الضريبي |
| 203 | ..... | أولاً_ التنسيق الضريبي العربي و القضاء على الازدواج الضريبي |
| 205 | ..... | ثانياً_ التنسيق الضريبي العربي و محاربة ظاهرة التهرب الضريبي |
| | | المبحث الثالث: التجارب الدولية في مجال التنسيق الضريبي و مدى إمكانية الاستفادة منها |
| 206 | ..... | عربياً |
| 206 | ..... | المطلب الأول: تجربة التنسيق الضريبي الأوربي (الدروس المستفادة) |
| 206 | ..... | أولاً_ تنسيق الضرائب غير المباشرة |
| 208 | ..... | ثانياً_ تنسيق الضرائب المباشرة |
| 209 | ..... | ثالثاً_ محاربة المنافسة الضريبية بين الدول الأعضاء كوسيلة للتنسيق الضريبي |
| 210 | ..... | رابعاً_ خلاصة التجربة الأوروبية في التنسيق الضريبي و إمكانية الاستفادة منها عربياً |
| 211 | ..... | المطلب الثاني: تجربة التنسيق الضريبي بين دول السوق الجنوبية المشتركة |
| 212 | ..... | أولاً_ السوق الجنوبية المشتركة و تنسيق السياسات المالية |
| 215 | ..... | ثانياً_ الإستراتيجية الزمنية لتطبيق التنسيق الضريبي في السوق الجنوبية المشتركة |
| 216 | ..... | ثالثاً_ الدروس المستفادة من التجربة |
| 217 | ..... | المطلب الثالث: تجربة التنسيق الضريبي بين مجموعة دول الأنديز |
| 217 | ..... | أولاً_ الإطار القانوني لمجموعة الأنديز |
| 217 | ..... | ثانياً_ آليات التنسيق الضريبي في مجموعة دول الأنديز |
| 219 | ..... | ثالثاً_ الدروس المستفادة من التجربة |
| 220 | ..... | المبحث الرابع: آفاق و سبل تفعيل التنسيق الضريبي العربي |
| 220 | ..... | المطلب الأول: معوقات التنسيق الضريبي العربي |
| 220 | ..... | أولاً_ تفاوت الأهمية النسبية للضرائب في الدول العربية |

| | |
|-----|---|
| 221 | ثانياً_ تبين النظم الضريبية و اختلاف درجة تطورها. |
| 224 | ثالثاً_ غياب الجهاز المركزي المشرف على برنامج التنسيق الضريبي. |
| 224 | رابعاً_ تشتت الجهود العربية ما بين التنسيق العربي و التنسيق الإقليمي. |
| 225 | المطلب الثاني: شروط و متطلبات تجسيد التنسيق الضريبي العربي. |
| 225 | أولاً_ إنشاء المؤسسات الضرورية لعملية التنسيق الضريبي. |
| 229 | ثانياً_ رسم استراتيجية عامة لتجسيد التنسيق الضريبي العربي. |
| 230 | ثالثاً_ حوكمة المنظومة الضريبية العربية. |
| 232 | المطلب الثالث: فرص و مجالات التنسيق الضريبي العربي. |
| 232 | أولاً_ التنسيق في مجال الرسوم الجمركية. |
| 233 | ثانياً_ التنسيق في مجال الضرائب على الدخل. |
| 233 | ثالثاً_ التنسيق في مجال الضرائب المحلية. |
| 235 | خلاصة الفصل. |
| 237 | الخاتمة. |
| 245 | فهرس الجداول و الأشكال و المخططات. |
| 246 | قائمة الجداول. |
| 250 | قائمة الأشكال. |
| 252 | قائمة المخططات. |
| 254 | المراجع. |
| 269 | الملاحق. |

مقدمة

1- إشكالية البحث:

يشهد الاقتصاد العالمي منذ النصف الثاني من القرن العشرين تحولات اقتصادية كبيرة أدت إلى زيادة حجم التبادل التجاري نتيجة لتطور المشاريع الاقتصادية و المالية بعد الأزمة الاقتصادية العالمية الكبرى ، مما أدى إلى تعقد العلاقات التجارية و زيادة حجم الاستثمارات ، وظهور المشروعات الصناعية الضخمة التي لم تعد لها صفة إقليمية أو محلية ، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات ، والتي انتشرت بكثرة منذ العقدين الأخيرين من القرن الماضي ، كما انتشرت التجمعات الاقتصادية بين الدول بشكل واسع ، حيث ظهرت عدة كتلتات إقليمية كبرى منحت للدول المتكتلة قدرة تنافسية و تفاوضية جعلتها تفرض شروطها في شتى المجالات .

وفي خضم كل ذلك أصبح التكامل الاقتصادي واقعا عمليا تسعى إليه جميع الدول التي تتوفر على مقومات مشتركة تؤهلها لتكون كتلة واحدة ذات موقف قوي في السوق العالمية يسمح لها بتحسين تبادلاتها البنينة ، ووضع سياسة عامة تهدف لاستغلال الإمكانيات الاقتصادية المختلفة للدول الأعضاء مما يؤدي إلى خلق قابلية جديدة تعمل على النهوض بالإنتاج و الاستثمار و التشغيل و الدخل .

أمام هذه الظروف أصبحت الدول العربية تواجه موقفا خطيرا ، يحتم عليها تبني موقفا جماعيا منسقا ، و أنماطا مشتركة من التعاون دفاعا عن مصالحها في مواجهة الأوضاع الراهنة ، حيث أن تعامل الدول العربية بشكل منفرد من شأنه أن يؤدي إلى مزيد من الانقسامات و الخسائر التي تتكبدها تلك الدول .

و يعتبر المدخل الضريبي مدخلا مهما من مداخل تيسير العمل العربي المشترك ، لكون أن الضريبة أداة هامة من أدوات السياسة المالية و الاقتصادية تستخدمها الدول لتحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و المالية ، فباستثناء الدول التي تحظى بموارد طبيعية هائلة توفر لها إيرادات مالية ، فإن جميع الدول تعتمد بدرجة كبيرة على نظام الضرائب لتمويل عمليات الإنفاق العام ، و زيادة حجم الاستثمارات عن طريق سياسة الإعفاءات و الحوافز الضريبية. و حجم الضرائب التي يتم تحصيلها في أي دولة لا يعتمد على هيكل النظام الضريبي و درجة تطبيق التشريعات المالية فقط ، و إنما يعتمد أيضا على الخصائص المختلفة للاقتصاد التي تؤثر في مستويات و أنواع الضرائب التي يمكن فرضها .

وقد لاقت نظرية التنسيق الضريبي قبولا بين التكتلات الاقتصادية الكبرى رغم التخوفات العديدة التي نادت بعدم الرغبة في تطبيق تلك النظرية بحكم أنها تعمل على فقدان الدول الأعضاء استقلاليتها في تحديد المعدلات الضريبية المناسبة مما يسبب للدول التضحية بجزء من سيادتها الضريبية ، و رغم ذلك فإن عملية

التنسيق و التعاون الضريبي بين الدول مهم جدا في مجالات عديدة سواء في مجال مواجهة التحديات الضريبية الدولية كظاهرتي التهرب و الازدواج الضريبيين ، أو في مجال التكامل الاقتصادي.

لقد عرف مشروع تنسيق النظم الضريبية بين الدول العربية تطورات عديدة و مراحل مختلفة ، فلم يخل أي اتفاق تكاملي بين الدول العربية إلا و تناول تنظيم المسائل المالية و الضريبية ، إلا أن تطبيق ذلك على الواقع العملي مازال بعيدا ، ولم يكتب لهذه الأشكال التكاملية النجاح المطلوب و المخطط له ، مما أدى في النهاية إلى عرقلة التقدم نحو بناء مشروع التكامل الاقتصادي العربي.

يتمثل الإشكال الذي نعمل على تحليله ومعالجته في دراستنا هذه في التساؤل الرئيسي التالي :

ماهي الأسباب التي أدت إلى البطء في تجسيد مشروع التنسيق الضريبي العربي ، وماهي الشروط و الآليات اللازمة لتفعيله و ضمان نجاحه مستقبلا ؟

وحتى يتيسر لنا السيطرة على جوانب الموضوع ، ارتأينا تجزئة التساؤل الأساسي إلى جملة من التساؤلات

الفرعية التي يمكن إيجازها فيما يلي:

- ماهو موقع النظم الضريبية في ظل المعطيات الدولية المعاصرة؟
- ماهي أهم التحديات الضريبية التي تواجهها النظم الضريبية على الساحة الدولية؟
- ماهي المناهج والآليات التطبيقية لنظرية التنسيق الضريبي؟
- ماهو واقع النظم الضريبية في الوطن العربي؟
- ماهي فوائد التنسيق الضريبي بالنسبة للنظم الضريبية العربية؟
- ماهي الأسباب التي أدت إلى تعثر مشروع التنسيق الضريبي العربي؟
- ماهي الميكانيزمات والشروط اللازم توفرها لنجاح نظرية التنسيق الضريبي على النظم الضريبية العربية؟
- ماهي آفاق وفرص التنسيق الضريبي لدى البلدان العربية؟

2- الفرضيات :

أما الفرضيات التي اعتمدت في هذه الدراسة فكانت كالآتي:

- _ يعتبر مدخل التنسيق الضريبي مدخلا ضروريا و فعالا في تجسيد مشروع التكامل الاقتصادي.
- _ تعتبر الاتفاقيات العربية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي و محاربة التهرب الضريبي و التعاون في تحصيل الضرائب ذات أثر محدود ، ولم تساهم في مسألة التنسيق الضريبي بشكل مقبول.
- _ ساهمت التجربة العربية في مجال التنسيق الضريبي في رفع حجم التعاملات العربية البينية في مجال التجارة و الاستثمار.
- _ يعتبر غياب السلطة الضريبية فوق القطرية السبب الرئيسي في تأخر تجسيد مشروع التنسيق الضريبي بين الدول العربية.

__ يقف الاختلاف و التباين في هياكل النظم الضريبية العربية عائقا أمام تجسيد مشروع التنسيق الضريبي العربي.

__ تفتقر النظم الضريبية العربية حاليا لإمكانية معالجة أنشطة التجارة الإلكترونية.

__ أمام الدول العربية العديد من فرص التعاون و التنسيق في المجال الضريبي.

3- أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من الاعتبارات التالية:

__ تأثير العولمة والانفتاح الاقتصادي على النظم الضريبية العربية أدى إلى بروز عدة مشاكل وتحديات ضريبية ، جعلت من النظم الضريبية في الدول العربية عاجزة عن مسايرة هذه التغيرات العالمية ، وبالتالي فإن الأمر يحتم عليها ضرورة التعاون من أجل تنظيم العلاقات الضريبية العربية على المستوى الدولي.

__ إن وصول مشروع التكامل الاقتصادي العربي إلى مرحلة تطبيق منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى يجعل من إعادة بعث مشروع التنسيق الضريبي العربي أمرا ضروريا لزيادة تنافسية الدول العربية ، ورفع حجم الاستثمار والتجارة البينية ، وتسريع عملية التكامل الاقتصادي.

__ تعد الحاجة إلى وجود نظرية التنسيق الضريبي بين الدول العربية ضروريا لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية الموجهة نحوها ، ففي الوضع الراهن رغم العديد من الحوافز الضريبية التي توفرها النظم الضريبية العربية بصفة أحادية إلا أنها لا توفر لها مواقع هامة في جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية ، وعلى هذا الأساس فإن تفعيل مشروع التنسيق الضريبي بين الدول العربية ، وإعادة هندسته بشكل جيد يعد ضرورة قصد العمل على جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية.

4 - أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في الوقوف على واقع التعاون الضريبي بين الدول العربية ، وتحديد الأسباب الرئيسية التي تحول دون تجسيد مشروع التنسيق الضريبي العربي بهدف الوصول إلى رسم ملامح المناخ الضريبي الملائم لنجاح المشروع مستقبلا.

ويندرج تحت هذا الهدف الرئيسي الأهداف الجزئية التالية:

- إبراز أهم التحديات الضريبية التي تواجه النظم الضريبية العربية على صعيد الجباية الدولية.
- دراسة مختلف أشكال التعاون الضريبي بين الدول العربية من خلال تحليل الاتفاقيات الضريبية الموقعة في هذا الشأن.
- معالجة الآليات و الأسس التطبيقية لنظرية التنسيق الضريبي.

- الوقوف عند بعض التجارب العالمية الرائدة في مجال التنسيق الضريبي الدولي بهدف استخلاص الدروس و الاستفادة منها عربيا.
- الوقوف على معوقات تجسيد مشروع التنسيق الضريبي العربي ميدانيا.
- إبراز آفاق و فرص التنسيق الضريبي العربي.

5- حدود الدراسة :

يمكن تقسيم حدود بحثنا هذا إلى ثلاثة (03) أجزاء:

- **الحد الموضوعي:** تشمل الدراسة تحليل واقع النظم الضريبية العربية ومتطلبات تنسيقها.
- **الحد المكاني:** نظرا لكثرة الدول العربية من جهة ، وعدم توفر البيانات والمعطيات الضريبية المحينة من جهة أخرى فإننا اقتصرنا في دراستنا هذه على عرض واقع النظم الضريبية في عينة من الدول العربية تمثل دولا قطعت أشواطاً في مجال الإصلاح الضريبي ، كما تشمل الدراسة مختلف الاتفاقيات والمشاريع المتعلقة بالتنسيق الضريبي بين الدول العربية القومية منها و الإقليمية ، مع الإشارة إلى بعض التجارب الدولية في هذا الشأن.
- **الحد الزمني:** يشمل البحث دراسة مشروع التنسيق الضريبي العربي منذ الاتفاقيات الضريبية الأولى الموقعة بين الدول العربية إلى غاية بداية تطبيق منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، مع التركيز على الفترة الممتدة ما بين سنة 1995 إلى غاية سنة 2012.
- كما يجب الأخذ بعين الاعتبار بأن التشريعات الضريبية دائمة التعديل و التغيير ، وعلى هذا الأساس اقتصرنا على عرض التشريعات الضريبية الخاصة بالنظم العربية محينة حسب ما هو متوفر في المواقع الرسمية لإدارات الضرائب في الدول العربية.

6- مبررات و دوافع اختيار الموضوع:

- هناك أسباب موضوعية وأخرى شخصية دفعتنا للبحث في الموضوع تتمثل فيما يلي:
- لقد حققت بعض التجارب الدولية في مجال التنسيق الضريبي نتائج جد مرضية ، وانعكس ذلك بشكل إيجابي على الواقع الاقتصادي للدول المعنية بعملية التنسيق الضريبي ، في حين أن مشروع التنسيق الضريبي العربي رغم أنه سابقا لها من الناحية الزمنية باستثناء تجربة الاتحاد الأوربي إلا أنه مازال في بدايات تطبيقه.
- الأهمية التي يتضمنها موضوع التنسيق الضريبي كمدخل جديد لتحقيق التكامل الاقتصادي العربي ، ومواجهة التحديات الدولية للنظم الضريبية العربية.

- الميول الشخصي لدراسة الموضوعات المتعلقة بالجباية والضرائب ، وقد سبق لي دراسة موضوع خاص بالضرائب من زاوية أخرى في إطار مذكرة الماجستير ، كما أن كل الأوراق العلمية التي قدمتها في مؤتمرات و ملتقيات تتعلق بالضرائب والجباية.

7- المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:

للإجابة عن إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات المتبناة ، فإننا اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الاستنباطي من خلال أداتي الوصف والتحليل ، وهذا في عرض محتوى الاتفاقيات المتعلقة بالتنسيق الضريبي العربي الموقعة في هذا الشأن وتحليل الأسباب التي حالت دون تجسيد المشروع ، ومن ثم وصف الشروط اللازمة لتفعيله ، ومدى قابليته للتطبيق ميدانيا من خلال استخلاص الدروس من تجارب التنسيق الضريبي الدولية الناجحة.

تعتمد الدراسة على بيانات خاصة بالمجمعات الضريبية الكلية ، بالإضافة إلى بعض المؤشرات الخاصة بالتجارة و الاستثمار الكلي.

تستمد الدراسة بياناتها من مصادر متعددة ، سواء من صندوق النقد العربي ، وكذلك المواقع الرسمية لإدارات الضرائب في الدول العربية ، بالإضافة إلى المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات.

8- مساهمة البحث:

يتناول البحث تحليل مسيرة التعاون و التنسيق الضريبي بين الدول العربية بهدف استخلاص الأسباب والمعوقات التي أدت إلى عرقلة تجسيد مشروع التنسيق الضريبي العربي ميدانيا ، بالإضافة إلى تصور الشروط الضرورية لتهيئة المناخ الضريبي الملائم لعمل النظم الضريبية العربية في اتجاه التنسيق الضريبي و ليس التنافس الضريبي.

كما عالج البحث دوافع و مبررات الاتجاه نحو التنسيق الضريبي العربي في ظل التحديات التي تواجهها النظم الضريبية في عالمنا اليوم ، بالإضافة إلى فرص و مجالات التنسيق الضريبي المتاحة للدول العربية مستقبلا.

9- الدراسات السابقة:

حسب علم الباحث ، تتمثل الأبحاث والدراسات ذات الصلة بموضوعنا فيما يلي:

- عبد المجيد قدي ، " فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية _ دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988_1995 _ " ، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة ،

مقدمة على مستوى معهد العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر ، سنة 1995 ، وقد عالج الباحث دور الضريبة في تمويل الخزينة العمومية عبر مختلف المراحل التي شهدتها الاقتصاد الجزائري ، كما تطرق الباحث إلى أهمية الإصلاحات الضريبية في الجزائر بمختلف أبعادها بما في ذلك البعد الدولي ، وتعتبر هذه الدراسة المرجع الأساسي والضروري لمختلف الدراسات الجبائية و الضريبية في الجزائر ، إلا أن البحث لم يتطرق إلى نظرية التنسيق الضريبي بشكل مفصل ، وهذا بحكم طبيعة الموضوع المعالج.

- محمد خير أحمد العكام ، "دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة" ، البحث عبارة عن رسالة لنيل درجة الدكتوراه ، مقدمة على مستوى كلية الحقوق ، قسم المالية العامة و التشريعات الاقتصادية ، جامعة القاهرة ، سنة 2003 ، عالجت إشكالية البحث علاقة السياسة الضريبية بالتكامل الاقتصادي و تأثير الواقع الضريبي في تحقيق أهداف السوق العربية المشتركة ، كما شملت الدراسة تحليل التجربة التكاملية العربية منذ بداياتها إلى غاية اتفاقية السوق العربية المشتركة ، وقد افتقر البحث في أغلب الأحوال للبيانات الإحصائية حول المجمعات الضريبية الكلية ، كما أن الباحث لم يقدم عرض عن بعض النظم الضريبية العربية ، وهذا بحكم أن الرسالة في تخصص القانون.

- شويكار إسماعيل يوسف ، "الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة_دراسة مقارنة" ، البحث عبارة عن رسالة لنيل درجة الدكتوراه ، مقدمة على مستوى كلية الحقوق ، قسم المالية العامة و التشريعات الاقتصادية ، جامعة القاهرة ، سنة 2003 ، وقد عالجت إشكالية البحث دور الضريبة على القيمة المضافة كضريبة حديثة و معاصرة في تفعيل دور السوق العربية المشتركة ، كما قدم الباحث نموذجا و مقترحات لتجسيد فكرة الضريبة على القيمة المضافة كمدخل لعملية التنسيق الضريبي. إلا أن البحث كان مركزا حول تنسيق ضريبة القيمة المضافة فقط دون التطرق إلى باقي الضرائب الأخرى و تنسيق السياسات الجمركية ، ولم يتطرق إلى التنسيق الضريبي في إطار منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، كما أن البحث عبارة عن دراسة قانونية افتقرت في بعض الأحيان إلى التحليل الاقتصادي العمق ، بالإضافة إلى نقص المعطيات الإحصائية.

- محمد عباس محززي ، "نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغاربي" ، البحث عبارة عن رسالة دكتوراه علوم في الاقتصاد ، مقدمة على مستوى كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، سنة 2005 ، وقد عالجت إشكالية البحث مدى مساهمة التنسيق الضريبي في تحقيق التكامل الاقتصادي بين الدول المغاربية (تونس ، ليبيا ، الجزائر ، المغرب وموريتانيا) في ظل المعطيات الدولية التي تتميز بالاتجاه المتزايد نحو التكتلات الإقليمية ، وقد كان للباحث سبق في علاج مسألة التنسيق الضريبي على مستوى الأطروحات المقدمة في الجزائر ، وقد ساعده في ذلك درايته بالأمر الجبائية بحكم تكوينه

وعمله في وزارة المالية ، وقد تطرق الباحث إلى موضوع التنسيق الضريبي في إطار معاهدة مراكش الجسدة للاتحاد المغاربي ، كما أبرز الجوانب الضريبية من المعاهدة ، إلا أن الباحث لم يتناول التعاون الضريبي العربي في إطار منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى و معوقات العمل الضريبي العربي الموحد ، وسبل تفعيل ذلك.

- ليس عساف الباكير ، "تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل مع دراسة تطبيقية مقارنة" ، البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة على مستوى كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، جامعة دمشق ، سنة 2001 ، وقد عاجلت الباحثة ظاهري الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي فيما يتعلق بضرائب الدخل و ذلك بالنظر لأهمية ضريبة الدخل بالنسبة للنشاط الاقتصادي في سوريا ، كما تناولت الدراسة البحث في التنسيق والتعاون الضريبي كوسيلة لتحقيق أهداف معينة للدول الأعضاء و ليس كهدف في حد ذاته ، إلا أن البحث لم يتناول واقع النظم الضريبية العربية و الآليات اللازمة لنجاح التنسيق الضريبي العربي ، بل ركزت الدراسة على دراسة الاتفاقيات الضريبية العربية الثنائية منها و الجماعية فقط.

- عيسى اسما عين ، "القانون الجبائي الدولي" ، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير مقدمة على مستوى كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة البليدة ، سنة 2004 ، عاجلت إشكالية البحث مدى مساهمة القانون في علاج المشاكل الجبائية المطروحة على الساحة الدولية في ظل العولة ، وهذا من خلال استعراض أهم الأدوات المستعملة في القانون الجبائي الدولي كالاتفاقيات الضريبية ، و عملية التنسيق الضريبي ، وهذا دون التفصيل في إبراز الآليات المعتمدة في عملية التنسيق الضريبي ، كما أن الباحث لم يتعرض إلى مسيرة التعاون والتنسيق الضريبي بين الدول العربية وسبل تفعيلها ، ورغم أن البحث مقدم في تخصص المالية إلا أنه غلب عليه الطابع القانوني و التشريعي دون التطرق إلى بعض المجالات الضريبية المهمة في البعد الدولي للضريبة.

- ياسين قاسي ، "التنافسية الجبائية و تأثيرها على تنافسية الدول" ، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في التسويق مقدمة على مستوى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية، جامعة البليدة ، سنة 2005 ، عاجلت إشكالية البحث المنافسة الجبائية الضارة و انعكاساتها على الأداء التنافسي للدول ، كما تطرق الباحث إلى التنسيق الضريبي كإجراء بديل لدعم التنافسية الدولية ، بالإضافة إلى الاتفاقيات الضريبية الدولية ، بالإضافة إلى عرض بعض التجارب الإقليمية الخاصة بالتنسيق الضريبي ، إلا أن الباحث لم يتطرق بشكل مفصل للتجربة العربية ومدى إمكانية تجسيد مشروع التنسيق الضريبي العربي ميدانيا.

- أيمن محمد عبد الفتاح محمد أنور الحكيم، "دور الضريبة على القيمة المضافة في تفعيل السوق العربية المشتركة"، البحث عبارة عن رسالة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد ، مقدمة على مستوى كلية التجارة، جامعة عين شمس ، مصر ، سنة 2011 ، وقد عالجت إشكالية البحث دور الضريبة على القيمة المضافة و دورها في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية لدى الدول العربية ، كما تناولت الدراسة الاختلافات في نظام الضريبة على القيمة المضافة في الدول العربية المطبقة لها و التنسيق الضريبي اللازم لهذه الضريبة ، كما قدم الباحث الإستراتيجية اللازمة لعملية التنسيق الضريبي العربي فيما يخص ضريبة القيمة المضافة ، والتي تشمل مرحلتين ، المرحلة الأولى وتمثل عملية الانتقال الواسع إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة في الدول العربية ، أما المرحلة الثانية فتتمثل في القيام بعملية تنسيق واسعة للقواعد و الأسس التي تحكم هذه الضريبة و هذا في إطار السوق العربية المشتركة ، وعلى عكس الرسائل القانونية السابقة ، فإن هذه الرسالة غنية بالمعطيات و البيانات الضريبية التي أثرت عملية التحليل الاقتصادي و الضريبي للموضوع ، ورغم ذلك فإن الباحث ركز موضوعه حول التنسيق الجزئي الخاص بضريبة القيمة المضافة دون الحديث عن التنسيق الكلي الخاص بالضرائب المباشرة الأخرى ، ولم يتطرق إلى معوقات العمل الضريبي العربي الموحد و آليات تفعيل ذلك التنسيق.

10- أقسام البحث :

للإحاطة بالجوانب المتعلقة بالبحث جاءت خطة هذه الدراسة لتشمل عرض ، تحليل ومناقشة البحث من خلال مقدمة عامة ، خمسة (05) فصول و خاتمة .

حيث تطرقنا في المقدمة إلى طرح الإشكالية التي يعالجها البحث والفرضيات المتعلقة به والتي تم تبنيها كنقطة انطلاق له إلى جانب توضيح الحدود الزمانية والمكانية للدراسة ، كما بينا من خلالها الأسباب والمبررات التي دفعتنا لمعالجة هذا البحث إضافة للأهمية التي يكتسبها ، وأهم الأهداف التي يرمي إليها والمنهج والأدوات التي تم استخدامها فيه ، زيادة على الخطة التي تم إتباعها لمعالجة جوانب الموضوع .

كما تم في الفصل الأول (01) الذي يحمل عنوان "الإطار العام للنظم الضريبية" التعرض للأسس النظرية المتعلقة بالنظام الضريبي ، حيث بدأنا الفصل بتقديم نظرة عامة حول النظام الضريبي والسياسة الضريبية ، بالإضافة لأركان النظام الضريبي ، أهدافه ومحدداته ، وبعدها تطرقنا لمفهوم الفعالية في النظم الضريبية ، بالإضافة إلى محدداتها وطرق قياسها ، لنتقل بعدها لدراسة موقع النظام الضريبي في ظل المعطيات الدولية المعاصرة ، كما أشرنا إلى خصائص ومميزات النظم الضريبية في الدول المتقدمة والدول النامية.

أما الفصل الثاني (02) المعنون "بالتحديات الدولية للنظم الضريبية" فقد تم تخصيصه للتعرف على مختلف التحديات والمشاكل الضريبية الدولية التي تواجهها النظم الضريبية ، والتي قسمناها إلى قسمين تحديات تقليدية و تحديات حديثة ، حيث تعرضنا في المبحث الأول لظاهرة التهرب الضريبي الدولي ، وآليات سيره عبر الشركات الدولية النشاط والأسعار التحويلية ، والملاجئ الضريبية الدولية وكذلك المنشأة الثابتة. أما المبحث الثاني فقد خصصناه للتعرض إلى ظاهرة الازدواج الضريبي وطرق معالجتها ، وآثارها على النظم الضريبية. أما المبحث الثالث فقد خصصناه لدراسة أهم التحديات الضريبية الحديثة كقضية فرض الضرائب على التعاملات الالكترونية ، والمنافسة الضريبية المضرة.

وخصص الفصل الثالث (03) لدراسة الأسس والمناهج العملية لنظرية التنسيق الضريبي ، حيث احتوى هذا الفصل الذي يحمل عنوان " المناهج والميكانيزمات التطبيقية لنظرية التنسيق الضريبي " على ثلاثة (03) مباحث رئيسية ، تعرضنا في المبحث الأول لتحديد مفهوم التنسيق الضريبي و أهدافه المختلفة بالإضافة إلى تمييزه عن بعض المصطلحات الضريبية المشابهة له كالتجانس الضريبي و الإصلاح الضريبي ، أما المبحث الثاني فقد خصصناه لتحليل دور التنسيق الضريبي في الحد من مشاكل الجباية الدولية التي تطرقنا لها في الفصل الثاني ، وهذا من خلال تقديم الآثار المختلفة للتنسيق الضريبي سواء الإيجابية منها أو السلبية ، وختمنا الفصل بالتطرق لآليات تنفيذ مشروع التنسيق الضريبي بين الدول ، ومتطلبات التنسيق الضريبي الناجح.

أما الفصل الرابع (04) المعنون "بواقع النظم الضريبية في الوطن العربي ودوافع تنسيقها" يحتوي على مبحثين (02) رئيسيين ، خصصنا الأول منه لدراسة خصائص ومميزات النظم الضريبية في الوطن العربي ، بالإضافة إلى استعراض التشريعات الضريبية في عينة من هذه الدول بهدف رسم صورة عامة حول واقع النظم الضريبية في البلاد العربية ، أما المبحث الثاني فاستعرضنا فيه أهم الدوافع و الأسباب التي تجعل من مشروع التنسيق الضريبي بين الدول العربية ضرورة.

أما الفصل الخامس (05) والذي يحمل عنوان "تجارب التنسيق الضريبي العربية وشروط تفعيلها" فإنه يحتوي على أربعة (04) مباحث رئيسية ، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى دراسة مظاهر التعاون والتنسيق الضريبي بين الدول العربية في مختلف أشكالها ، أما المبحث الثاني فقد خصصناه لتقييم تجربة التنسيق الضريبي العربي و آثارها المختلفة على الاستثمار و التجارة البينية ، أما المبحث الثالث فقد تمت فيه استعراض بعض التجارب الدولية الناجحة في مجال التنسيق الضريبي بهدف استخلاص الدروس و الاستفادة منها عربيا ، أما المبحث الرابع و الأخير فهو عبارة عن استشراف لآفاق التجربة العربية في مجال التنسيق الضريبي من خلال تقديم الشروط اللازمة لنجاحها و أهم الفرص المتاحة لها.

أما خاتمة البحث فقد تم من خلالها حوصلة كل الأفكار التي جاء بها البحث ونتائج اختبار فرضياته التي تم الانطلاق منها واحدة بواحدة إلى جانب النتائج التي تم التوصل إليها من خلال معالجتنا لهذا البحث ، وتم إلحاق ذلك باقتراحات وتوصيات ارتأينا أنها قد تكون مفيدة لتفعيل وتنشيط مشروع التنسيق الضريبي العربي ، وخلصنا بعدها لتقديم بعض مواضيع البحث التي نحسب أنها يمكن أن تشكل آفاقا وامتدادا لبحثنا هذا .

11- صعوبات البحث:

- لقد واجهتنا صعوبات ومشاكل عديدة لإعداد هذا البحث ، تتلخص فيما يلي:
- الاختلاف و التباين الكبير في الواقع الضريبي العربي ، وحرصا على عدم الإطالة و التكرار ، مما اضطر الباحث إلى التركيز على هذا الواقع في عينة من الدول العربية.
 - صعوبة الحصول على المادة العلمية الخاصة ببعض الدول محل الدراسة ، فعلى الرغم من أننا نعيش في عصر المعلوماتية لكن هناك صعوبة في الحصول على الإحصائيات الضريبية الخاصة ببعض الدول ، فهي غير متاحة على شبكة الانترنت بالشكل الكافي ، والمتوفر منها على مستوى الإدارات المتخصصة في الأمانة العامة لجامعة الدول العربية قديم ولا يعبر عن الواقع القانوني الحالي ، وهناك قلة تعاون من بعض موظفي بعض مراكز البحث العلمي في توفير المادة العلمية للباحثين ، وهذا راجع لخصوصية و حساسية العمل الضريبي.
 - لا تتوفر معظم الإدارات الضريبية العربية على أرشيف مهم و متخصص يمكن الباحثين في الميدان الجبائي و الضريبي من الإطلاع على المعلومات التي تهم تطوير البحث العلمي في الميدان الجبائي.

الفصل الأول:

الإطار العام للنظام الضريبي.

الفصل الأول: الإطار العام للنظام الضريبي.

تمهيد:

تلعب الضرائب دورا هاما في تمويل الإنفاق الحكومي لجميع الدول ، حيث أنها تمثل نسبة معتبرة من حجم الإيرادات العمومية في ميزانيات الدول ، وعلى هذا الأساس تولي الحكومات عناية خاصة بتصميم النظم الضريبية التي تناسب واقعها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي ، حيث تعمل على إدخال إصلاحات وتحسينات ضريبية متواصلة عليها من أجل الوصول إلى التشريع الضريبي الأمثل الذي يوفر للحكومة الموارد الكافية لمواجهة الإنفاق العام دون الإضرار بالنشاط الاقتصادي.

يهدف هذا الفصل إلى تحليل الأسس النظرية للنظم الضريبية ، ودراسة علاقة النظام الضريبي بالواقع الاقتصادي ، والبحث في مبادئ وأسس النظام الضريبي الجيد ، وفي الأخير تشخيص موضع النظام الضريبي الذي يعتمد على مبدأ السيادة الضريبية على ضوء المستجدات الاقتصادية الحديثة خاصة العولمة المالية والتوجه نحو التكتلات الاقتصادية.

يحتوي هذا الفصل على المحاور التالية:

- مفهوم وأهمية النظام الضريبي.
- محددات النظام الضريبي.
- إشكالية البحث عن فعالية النظام الضريبي.
- موقع النظام الضريبي في ظل العولمة والاتجاه نحو التكتلات الاقتصادية.

المبحث الأول: النظام لضريبي: أهميته، مفهومه و أهدافه.

يعتمد النظام الضريبي على مبدأ السيادة الضريبية ، وهذا يؤدي إلى تباين النظم الضريبية بين الدول نتيجة لاختلاف المبادئ الأساسية للإخضاع الضريبي بين مبدأ المصدر ، الإقامة ، والجنسية ، كما أنه لكل نظام اقتصادي نظام ضريبي يتفق معه ويتميز عن غيره من النظم الضريبية الأخرى.

المطلب الأول: أهمية دراسة النظم الضريبية.

تكتسي دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة في المجتمع كونها تلقي اهتماما من طرف مجموعة كبيرة من الأطراف ، تشمل مسؤولي الدولة وقطاع العمال المحلي والأجنبي ودارسي الضرائب وأفراد القطاع العائلي ، حيث يهتم المسؤولون الحكوميون بتأثير التغيرات الضريبية على مستوى العمالة والادخار والاستثمار ، وتأثير هذه النظم الضريبية على حجم الحصيلة الضريبية التي تحتاجها الدولة لتمويل الانفاق العمومي ، وعلى مدى تحقيق العدالة في توزيع الدخل ، كما يهتم المسؤولون بعقد المعاهدات الضريبية الدولية التي تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي ودراسة التنسيق الضريبي الدولي لإقامة التكتلات والتجمعات الاقتصادية من أجل رفع معدلات النمو الاقتصادي وزيادة سرعته ، وكذلك دراسة مدى تأثير اتفاقيات التجارة الحرة وتخفيض معدلات الضرائب الجمركية على المتغيرات الاقتصادية الكلية للمجتمع ، بينما يهتم رجال الأعمال الوطنيون والأجانب بتأثير التشريعات الضريبية على دخولهم وأرباحهم ، ومن ثم التأثير على الحافز والرغبة نحو الاستثمار ، وعلى كيفية الاستفادة من الحوافز الضريبية التي تقدمها الدولة¹.

أما بالنسبة لدارسي الضرائب وباحثيها فإن هذه الدراسة تمكنهم من تقييم هذه النظم الضريبية ومعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها ، ومدى إمكانية اقتباس بعض أحكامها وتطبيقها في التشريع الضريبي بما يساهم في زيادة فرص نجاحها²، كما يهتم أفراد القطاع العائلي بتأثير هذه النظم الضريبية على مستويات المعيشة وعلى القدرة الشرائية والادخار العائلي ، ومن ثم على مدى رغبتهم في زيادة أو تقليص ساعات عملهم.

ويتضح مما سبق ذكره أن مجالات الاهتمام بدراسة النظم الضريبية جد واسع ، مما يدل على أهمية النظم الضريبية بالنسبة لجميع الأعوان الاقتصاديين سواء على المستوى الجزئي ، الكلي أو الدولي.

¹ - ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، دار هومة ، الجزائر، 2003 ، ص:17.

² _ المرسي السيد حجازي ، "النظم الضريبية" ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 1997 ، ص:06.

المطلب الثاني: السياسة الضريبية والنظام الضريبي.

أولاً - السياسة الضريبية ومركزاتها: تعبر السياسة الضريبية عن التوجهات العامة للدولة بالنسبة للمسائل المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي والعلاقات التي تربط الدولة بالمكلفين.

1- تعريف السياسة الضريبية: لقد تعددت مفاهيم السياسة الضريبية تبعاً لتعدد أهداف الضريبة في حد ذاتها، حيث تعبر السياسة الضريبية عن مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة ، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية¹.

وبالتالي تشكل السياسة الضريبية مجموعة القرارات المتخذة من قبل الحكومة لتأسيس وتنظيم وتطبيق الاقتطاعات الضريبية طبقاً لأهداف السلطات العمومية².

كما يعرف الأستاذ (أحمد عبد العزيز الشراقوي) السياسة الضريبية على أنها: " مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة ، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع"³.

وعلى ضوء ما سبق يمكن القول أن السياسة الضريبية تمثل إحدى أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة وتكيفها لتحقيق برامج محددة في حقول النشاط الاقتصادي ، وتنفيذ المشاريع التنموية وتعميم الخدمات العامة ، كما أنها تلك السياسة التي يترتب عن آثارها تحقيق أهداف المجتمع⁴.

2- مرتكزات السياسة الضريبية: تركز السياسة الضريبية على مجموعة من القواعد تتمثل فيما يلي⁵:

- تحديد الأولويات والأهداف الرئيسية التي يسعى إلى تحقيقها النظام الضريبي لدولة ما وخلال فترة زمنية معينة ، مع الأخذ بعين الاعتبار الواقع السياسي ، الاقتصادي والاجتماعي المحلي والدولي.
- المزج بين مختلف الأدوات الممكن استخدامها عند بناء الهيكل الضريبي باختيار الضرائب الأكثر ملاءمة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.

1 - عبد المجيد قدي ، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2006 ، ص:139.

2- Pierre beltrame ,la fiscalité en France,10^{eme} édition,hachette superieur,paris,France,2004,P :163.

3 - أحمد عبد العزيز الشراقوي ، "السياسة الضريبية والعدالة في مصر" ، معهد التخطيط القومي ، مصر ، 1981 ، صص : 10_11.

4 - حميد بوزيدة ، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة:1992-2004"، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص:29.

5 - عبد المجيد قدي ، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية" ، مرجع سبق ذكره ، ص:139.

- تحديد المعدلات التي تمكن في ذات الوقت من رفع المردودية الضريبية ، وتحقيق باقي الأهداف الاقتصادية والاجتماعية (البحث عن الاقتطاع الضريبي الأمثل).
- التنسيق والتوليف بين السياسة الضريبية والسياسات الاقتصادية بصفة عامة.
- التقليل بين التعارضات التي تنشأ بين قرارات السياسة الضريبية في سعيها لتحقيق أهدافها حسب الأولويات المحددة لها.

ثانيا- النظام الضريبي (مفهومه وأركانه):

1- مفهوم النظام الضريبي: يعبر النظام عن مجموعة من العناصر والعلاقات ، فالعناصر هي الأجزاء المكونة للنظام ، أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام¹، ويحتل تعبير النظام في المجال الضريبي مفهومين أحدهما ضيق والآخر واسع ، فالمفهوم الضيق للنظام الضريبي يقابله التعبير الفرنسي (Système) الذي يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن الدولة من الاقتطاع الضريبي في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل ، أي انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية التحصيل ، وهذا ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة.

أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي الذي يقابله التعبير الفرنسي (Institution) فيمثل مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان أو وجود ضريبي معين².

وعادة ما يتم استخدام السياسة الضريبية في إطار نظام ضريبي معين ، وبالتالي يشكل النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية ، وعليه يمثل النظام الضريبي مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع ، تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا ، يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية³.

2- أركان النظام الضريبي: وفقا للمفهوم الواسع للنظام الضريبي ، فإن النظام الضريبي يرتكز على ركنين أساسيين هما: الهدف و الوسيلة.

1.2- الهدف (Le but): يسعى أي نظام ضريبي لتحقيق أهداف الدولة التي تحددها فلسفتها السياسية، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة لأخرى ، فهدف النظم الضريبية في الدول المتقدمة يكمن في اعتبارها

1 - ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، مرجع سبق ذكره ، ص:17.

2 - يونس أحمد البطريق ، "النظم الضريبية" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2001 ، ص:19.

3 - المرسي السيد حجازي ، "النظم الضريبية" ، مرجع سبق ذكره ، ص:07.

أحد المصادر الرئيسية لتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين ، ويتخذ التدخل الضريبي صوراً عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الآخر ، أو من خلال إعادة توزيع الدخل حيث تقتطع الدولة جزءاً من الدخل والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة ، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الضريبي تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الانفاق الاستهلاكي الزائد ، ويعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية ، إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية.

2.2- الوسيلة (Le moyen): يتركز النظام الضريبي على مجموعة الوسائل الضرورية اللازمة لتحقيق أهدافه، وتقوم هذه الوسائل على عنصرين : عنصر فني وآخر تنظيمي ، بحيث يشكلان مع المفهوم الضيق للنظام الضريبي (الكيان الضريبي)¹ :

أ- العنصر الفني: يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين ، وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام.

وتختار الدولة عدد من الوسائل الفنية المنظمة للاقتطاع الضريبي التي تسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية غزيرة تتصف بالثبات من جهة والمرونة* من جهة أخرى ، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للنظام الضريبي في إطار القوانين والتشريعات الضريبية التي تصدرها الحكومة وبمساهمة ممثلي الشعب (الهيئات البرلمانية) ، حيث يمثل القانون الوسيلة المفضلة لتأسيس الضرائب².

ب- العنصر التنظيمي: تبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة ، أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متناسقة ومتفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها ، وذلك ضماناً وحفاظاً على وحدة الهدف الأساسي للنظام الضريبي ، وهناك بعض الاعتبارات يتعين مراعاتها لتحقيق التنسيق والتوافق بين مختلف الضرائب المكونة للنظام الضريبي الواحد تتمثل أساساً فيما يلي³:

- تجنب تراكم الضرائب على الأوعية الضريبية حتى لا تتجاوز الأعباء حدود المقدرة التكليفية (الطاقة الضريبية).

- تجنب إحداث أي تصدع في كيان النظام الضريبي أو الهيكل الضريبي.

¹ - ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 19-20.

* - المرونة الضريبية : تعبر عن درجة الاستجابة في الحصيلة الضريبية نتيجة التغير في الدخل الوطني وتقاس رياضياً كما يلي:

$$e_{TX/PIB} = \Delta TX / TX / \Delta PIB / PIB$$

2- Emmanuel disle et jacques saraf, **droit fiscal**, dunod, paris, France, 2006, p :09

³ - يونس أحمد البطريق ، "النظم الضريبية" ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 27_29.

- مراعاة الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه ، حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بأبعاد هذه العدالة.
 - مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي بحيث يتعين السعي لزيادة الحصيلة الضريبية لضريبة ما لتعويض النقص في الحصيلة الضريبية لضريبة أخرى.
 - العائد الجبائي الذي يفني بحاجيات السياسة المالية العامة ، ويضمن حيادية الضريبة من حيث كونها لا تؤثر سلبا على الحياة الاقتصادية¹.
- ويعتمد النظام الضريبي بصفة عامة على ثلاث (03) أسس :

- 1- السياسة الضريبية (Politique fiscale): تؤدي السياسة الضريبية دورا هاما في مجال تحقيق وتنفيذ أهداف السياسة المالية على مختلف المستويات ويجب أن تتصف بالمرونة التلقائية.
- 2- التشريع الضريبي (Législation fiscale): إن مبادئ وقواعد السياسة الضريبية تصاغ وتقر في قوانين يطلق عليها التشريع الضريبي الذي تتناول أحكامه الجانب التطبيقي والعملي للضرائب.
- 3- الإدارة الضريبية (Administration fiscale): وتمثل ذلك الجهاز الفني الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريعات الضريبية وتطبيقها على أرض الواقع ، فنجاح أي نظام ضريبي يتطلب إدارة ضريبية كفأة ، خبيرة ونزيهة ، تتبع أساليب مرنة وفعالة².

المطلب الثالث: أهداف النظام الضريبي.

إن الهدف التقليدي للنظام الضريبي هو تمويل الميزانية العامة ، ففي الواقع العملي تجني معظم الدول القسط الأكبر من مواردها عن طريق الضرائب ، ولا تستعمل الضرائب لتغطية أعباء ونفقات الدولة فقط ، ولكن تستعمل من أجل التدخل العمومي بهدف التأثير على النشاط الاقتصادي ، وهذا ما يعرف بالدور الاقتصادي للضريبة³ ، فمع توسع تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ، توسعت معه وظيفة النظام الضريبي ، فلم يعد الأمر يقتصر على توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة فقط ، بل أصبح يؤدي وظائف أخرى ، وفي مجالات متعددة ، وتتلخص أهداف النظام الضريبي في النقاط التالية:

1- Abdelkader bouderbail , **la fiscalité a la porté de tout**, 3^{ème} édition, alger, 1987, p_p :31_32.

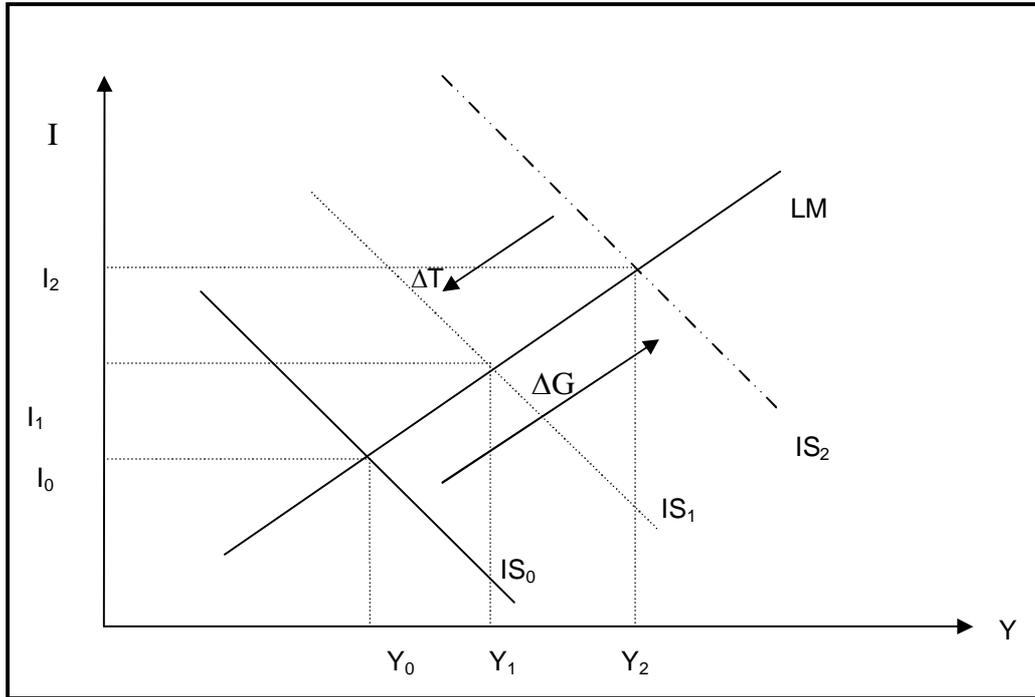
2 - قحطان السيوطي ، "اقتصاديات المالية العامة" ، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر ، الطبعة الأولى ، سوريا ، 1989 ، ص: 161 .

3- Gervais more , **la fiscalité des entreprises**, 9^{ème} édition , Collection fiscabanque , paris, France, sans année de publication , p:12.

أولاً - الهدف المالي:

يعتبر هذا الهدف ، الهدف التقليدي للنظام الضريبي ، والمتمثل أساساً في توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة ، وحسب النظرية الكلاسيكية فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة من خلال تغذية صناديق الخزينة العمومية ، وقد ناد أنصار هذه النظرية بتحقيق شرطين أساسيين في فرض الضرائب وهما حيادية الضريبة ووفرة حصيلتها¹. ولتوضيح دور الضرائب في تمويل النفقات العامة على الناتج الداخلي الخام وسعر الفائدة نعتمد على منحنى (IS-LM)^{*} ، وذلك كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (1.1): دور الضرائب في تمويل الإنفاق العام.



المصدر: عزوز علي ، "الضغط الضريبي وأثره على النمو الاقتصادي-دراسة حالة الجزائر خلال الفترة: (1994-2004) مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الشلف ، 2007 ، ص:13.

إن الزيادة في حجم النفقات العامة تؤدي إلى انتقال منحنى IS من الوضع IS₀ إلى IS₂ ويرتفع معه الدخل التوازني من Y₀ إلى Y₂ ، وسعر الفائدة التوازني من I₀ إلى I₂ ، ولكن تمويل النفقات العامة بمختلف أنواعها يكون عن طريق رفع حصيلة الضرائب إما بسن ضرائب جديدة أو برفع المعدلات الضريبية وبالتالي

¹ - ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 39.

* - IS-LM : منحنى التوازن العام في السوقين ، الحقيقي والنقدي ، حيث يشير الحرف "I" إلى منحنى الاستثمار ، والحرف "S" إلى منحنى الادخار ، والحرف "L" إلى منحنى الطلب على النقود ، والحرف "M" إلى منحنى عرض النقود.

فإن منحنى IS سوف ينحدر إلى الأسفل من الوضع IS₂ إلى IS₁ ، وينخفض معه الدخل التوازني من Y₂ إلى Y₁ ، وكذا سعر الفائدة من الوضع I₂ إلى I₁ .

ثانياً - الهدف الاقتصادي: ويشمل بلوغ عدة أهداف جزئية أخرى ، تتمثل في:

1- تحقيق النمو الاقتصادي:

يعتبر النمو الاقتصادي من بين الأهداف الهامة التي تسعى الدولة لتحقيقها ، لهذا تقوم الدولة بدور المحرك لإنعاش النمو الاقتصادي وتحسين المستوى المعيشي للمواطنين ، وذلك من خلال تخفيف العبء الضريبي المفروض على المكلفين بالضريبة ، حيث أن خفض الضرائب بمقدار ΔT_x يحدث زيادة في الدخل بمقدار ΔY وذلك وفقاً للعلاقة التالية¹:

$$\Delta Y = \frac{c}{1-c} \Delta T_x$$

حيث أن:

ΔY : التغير في الدخل

ΔT_x : التغير في الضرائب

C : الميل الحدي للاستهلاك.

إن القانون السابق يوضح أن تخفيض الضرائب بمقدار ΔT_x يؤدي إلى مضاعفة الدخل بمقدار $\frac{c}{1-c}$ ،

وتعبر هذه القيمة الأخيرة عن قيمة المضاعف الضريبي.

وعلى هذا الأساس تشكل الضريبة أداة لتحقيق النمو الاقتصادي ، وذلك من خلال وسائل عديدة كالإعفاء الضريبي أو التخفيض الضريبي ، الذي يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح لدى الأفراد والمؤسسات ، وبالتالي زيادة حجم المدخرات ، ومن ثم حجم الاستثمار الذي يرفع من معدلات النمو الاقتصادية.

2- تحقيق الاستقرار الاقتصادي:

تشهد الحياة الاقتصادية تقلبات عديدة على شكل دورات اقتصادية من فترة رواج إلى فترة انكماش يترتب عنها ارتفاع في معدلات البطالة أو ارتفاع في المستوى العام للأسعار حسب كل حالة ، مما يؤثر سلباً على معدل النمو الاقتصادي ، وتلعب الضريبة كأداة من أدوات السياسة المالية دوراً هاماً في تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال التخفيف من حدة الأزمات الاقتصادية ، وهذا عن طريق:

1.2- رفع معدلات الضريبة وفرض ضرائب جديدة في حالة وجود فجوات تضخمية ، الأمر الذي يؤدي

إلى انخفاض دخل الأفراد ، وبالتالي انخفاض الطلب الكلي ومن ثم انخفاض معدلات التضخم.

¹ - ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 41.

2.2- تخفيض المعدلات الضريبية ، والتوسع في تقديم الحوافز الضريبية الملائمة في حالة الانكماش الاقتصادي مما يؤدي إلى ارتفاع الدخل القومي نتيجة لارتفاع حجم الاستثمار الناتج عن تقديم الحوافز الضريبية¹.

3- حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية:

يمكن أن تكون الضريبة أداة لحماية المنتج الوطني²، فسن ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات يمكن أن يكبح عملية الاستيراد ، وبالتالي تشجيع المنتج الوطني.

4- تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار:

تستعمل الدولة الضريبة كأداة لتوجيه عوامل الإنتاج نحو القطاعات والجهات غير المرغوب فيها أو المراد ترقيةها ، وهذا عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية أو ما يعرف بسياسة التحريض الضريبي* ، حيث أنه من المعروف أن عوامل الإنتاج تنتقل أين تنخفض التكاليف وخاصة التكاليف الضريبية.

5- المساهمة في توفير مناصب الشغل:

تستخدم الضريبة كوسيلة من وسائل تحقيق الشغل وامتصاص البطالة ، حيث أثبت الواقع الاقتصادي أنه في ظل تزايد حدة البطالة تعمل الحكومة على خفض الضرائب على المؤسسات التي تمتاز بكثافة عنصر العمل ، وهذا ما تجسد فعليا في السياسة الضريبية في الجزائر ، حيث أنه في إطار تشجيع المؤسسات الاقتصادية على خلق وتوفير مناصب عمل ، تم تخفيض ضريبة الدفع الجزائي VF (**versement forfaitaire**) تدريجيا إلى أن تم إلغاؤه نهائيا في إطار قانون المالية لسنة 2006.

ثالثا- الهدف الاجتماعي:

لا يخفى على أحد ما لنشاط الحكومة من أثر كبير في تكييف نمط توزيع الدخل عن طريق إحداث تغييرات في أنواع ونسب الإنفاق ، ففي الضرائب مثلا يمكن العمل على زيادة نسبة الدخل التي تؤول إلى الأفراد في شرائح الدخل الدنيا وذلك بتخفيض الضريبة المفروضة عليهم، كما يمكن من جهة أخرى العمل على إنقاص الدخل النسبي لأولئك الأفراد ذوي شرائح الدخل العليا ، هذا ومن المعروف أن الحكومات قامت أساسا لتوفير الحماية العامة لكافة المواطنين وهذا يعني مساهمتها بالإنتاج عن طريق توفير وتهيئة الظروف المناسبة له³.

1 - سيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشاوي ، النظم الضريبية (مدخل تحليلي تطبيقي) ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، الطبعة الأولى ، بدون سنة ، الإسكندرية ، مصر ، ص: 138.

2 - ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 51.

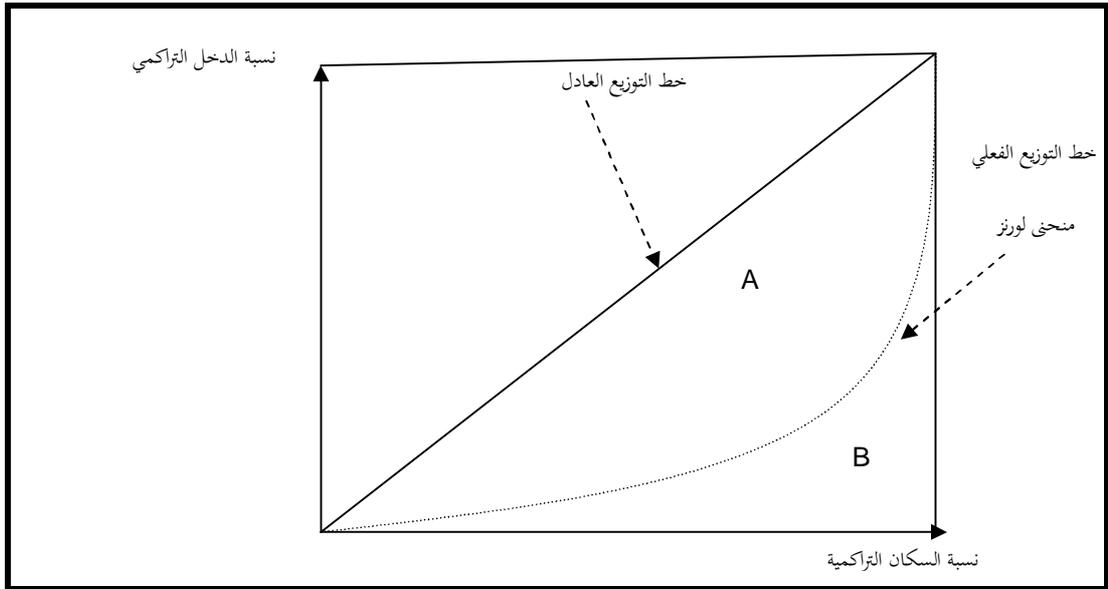
* - التحريض الضريبي : سياسة ضريبية تستعملها الدولة في شكل تقديم إعفاءات مؤقتة أو دائمة في مجالات وأماكن معينة يراد ترقيةها.

3 - حامد داود الطححة ، "ضريبة الدخل" ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، من الموقع الشبكي:

تعتبر عدالة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع أحد الأهداف الهامة التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها¹ ، وهذا من خلال الضرائب المفروضة على دخول الأفراد سواء في صورتها الإجمالية أو الصافية ويتوقف ذلك على شكل ونوع الضريبة المفروضة ، وما إذا كانت نسبة ثابتة من الوعاء أو تصاعديّة متدرجة ، فتطبيق نظام الضريبة التصاعديّة بالشرائح من شأنه أن يخفف من درجة تركّز الثروة لدى الأغنياء ويعيد التوازن النسبي في توزيع الدخل بين الأفراد ، الأمر الذي يؤدي إلى تصحيح الهيكل الاجتماعي وتحقيق التكافل والتضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

وتتحقق عدالة توزيع الدخل الوطني عندما تتساوى نسب السكان التراكمية مع نسب ما يحصلون عليه من دخل ، فيحصل 1% من السكان مثلاً على 1% من الدخل ، و50% من السكان على 50% من الدخل ، وهذا ما يعرف بمنحنى الخط العادل لتوزيع الدخل أو منحنى لورنز².

الشكل رقم (2.1): منحنى لورنز (Lorrenz) لعدالة توزيع الدخل الوطني.



المصدر: حامد عبد المجيد دراز ، سيد عبد العزيز عثمان ، "مبادئ المالية العامة - الجزء الثاني" ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر ، 2002، ص:161.

يمثل الشكل السابق منحنى لورنز (LORRENZ) ، والذي يعكس لنا التوزيع الفعلي للدخل القومي في مجتمع من المجتمعات، ويمكننا من مقارنة موقع هذا المنحنى مع موقع الخط العادل ، وبالتالي اكتشاف درجة التفاوت في توزيع الدخل الوطني عن طريق حساب ما يسمى "بمعامل جيني" (Coefficient de génie)

¹ - سيد عبد العزيز عثمان - شكري رجب العشماوي ، "النظم الضريبية (مدخل تحليلي تطبيقي)" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 147.

² - حامد عبد المجيد دراز ، سيد عبد العزيز عثمان ، "مبادئ المالية العامة - الجزء الثاني" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 160.

الذي يساوي: $G = \frac{A}{A+B}$ ، ويمثل المساحة الفاصلة بين الخط العادل وخط التوزيع الفعلي ، وتنحصر قيمة هذا المعامل بين الصفر والواحد ، فكلما انخفضت قيمته كلما انخفضت حد التفاوت في توزيع الدخل واقترب التوزيع الفعلي من التوزيع العادل والعكس صحيح.

وينقسم توزيع الدخل عن طريق الضغط الضريبي إلى رأسي وأفقي ، أما الرأسي فيعني التغير في الدخل الوطني الذي يحصل عليه الأفراد في فئات الدخل المختلفة عن طريق سياسة مالية معينة مما يؤدي إلى تقليص الفوارق أو اتساعها ، أما التوزيع الأفقي فيعني التمييز بين عناصر الدخل حسب المصدر والنوع ، كالتفرقة بين دخل العمل ودخل الملكية ، وفي هذا الإطار تلجأ الدولة إلى تخفيف عبء الضريبة على دخول العمل المكتسبة ، وزيادتها للدخول الناجمة عن الملكية ، وهذا ما يطلق عليه بالعدالة عن طريق الضريبة¹.

رابعاً - الهدف السياسي:

يمكن أن تكون الضريبة أداة لتحقيق بعض الأهداف السياسية وخاصة في فترات الانتخابات ، حيث أن التوسع في منح الإعفاءات الضريبية من شأنه أن يدعم مركز السلطة ويجذب العديد من الأصوات لها ، وهذا خاصة في الدول الرأسمالية المتقدمة ، كما أن فرض رسوم جمركية مانعة على منتجات بعض الدول أو تخفيضها أو إلغائها على منتجات دول أخرى يعتبر استعمالاً للنظام الضريبي لتحقيق أغراض سياسية.

خامساً - الهدف البيئي:

تعتبر الضرائب البيئية من أهم الوسائل والسياسات المتاحة أمام صانعي السياسات بغية الحد من التلوث وخفض انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون والغازات الأخرى المسببة للاحتباس الحراري ، باعتبارها من الأدوات الاقتصادية الأكثر فعالية التي تسمح بالتأثير على سلوك الملوّثين عن طريق محددات مالية ذات مرونة كبيرة وتكاليف أقل².

وتمثل الحماية البيئية حقوق نقدية مقتطعة من طرف الحكومة إزاء استخدام البيئة عن كل نشاط يغير المحيط ، و يعتبر التلوث نشاطاً يغير سلبي البيئة ، و تهدف الحماية البيئية بالأساس إلى تعديل السلوكيات في اتجاه حماية البيئة ، وتشمل على الأدوات التالية³:

- الضرائب والرسوم على الانبعاثات ، وتفرض مباشرة على كمية ونوعية الانبعاثات الملوثة، والضرائب على النفايات، وينتشر هذا النوع بكثرة في بعض الدول مثل فرنسا، حيث أحدثت ضرائب على انبعاثات أكسيد الكبريت، وفي السويد على انبعاثات أكسيد الأزوت ، ومثل هذه الرسوم ممكن أن يستوجب تكاليف إدارية،

¹ - رجراج أحمد ، "النظام الضريبي الجزائري - تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة" ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003-2004 ، ص: 32.

² - كوش عاشور - عزوز علي ، "إشكالية الحماية البيئية في الجزائر"، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول: الخدمة العمومية والتنمية المستدامة ، جامعة باتنة ، 02-03 ديسمبر 2006 ، ص: 04.

3- Christophe heckly, *la politique fiscale dans les pays industrialisés*, dunod, paris, France, 1999, p: 88.

ويفترض نظام لقياس الإنبعاثات حسب المصادر المختلفة للتلوث، ويمكن حاليا قياس بدقة إنبعاثات المواد العضوية في الماء أو إنبعاثات أكسيد الكبريت في الجو عن طريق معامل الطاقة الحرارية. و قد اقترح الاقتصادي الانجليزي "بيجو" في سنة 1932 فرض ضرائب على الأنشطة التي تسبب آثار خارجية سلبية، وكذلك منح إعانات للأنشطة التي تؤدي إلى آثار خارجية ايجابية ، وتسمى بالرسوم البيجوفية "taxes Pigouviennes" نسبة إلى صاحبها ، وهي مثبتة ومحددة عند مستوى مساوي للتكلفة الاجتماعية للتلوث، هذه الرسوم تسمح بتعديل الأنشطة الملوثة إلى مستوى أقصى للأرباح الجماعية الصافية، إلا أن تحديد أي رسم يتطلب معرفة جيدة لوظائف مكافحة التلوث، والتقييم النقدي لتكلفته الاجتماعية.

- الضرائب غير المباشرة على مدخلات الإنتاج، أو السلع الاستهلاكية التي يمكن أن يؤدي استخدامها إلى تعريض البيئة للدمار (كرسوم الإنتاج المفروضة على البنزين مثلا)، وهذه الضرائب لا توجد لها تكاليف إدارية مرتفعة، وتكون عادة محتواة ضمن سعر التكلفة أو المنتج ، مثلا حقوق رسم الإنتاج أو الرسم على القيمة المضافة، ويمكن أن ترفع الدولة هذه الرسوم على السلع والخدمات المضرّة بالبيئة، وتخفيضها على المنتجات الأقل إضرارا بها.

- يمكن كذلك للحكومات استعمال رسوم غير تحريضية مخصصة لتمويل النفقات العمومية وتخصص لحماية البيئة، وتستعمل لتغطية تكاليف الخدمة وجمع ومعالجة النفايات ، وتستعمل غالبا من طرف الجماعات المحلية بغرض جمع ومعالجة النفايات الصلبة والمياه الملوثة، هدفها الأساسي جلب إيرادات وليس لديها وظيفة تحريضية.

المبحث الثاني: محددات النظام لضريبي.

تتحدد معالم النظام الضريبي وفقا لمعطيات ومؤشرات عديدة ، ترتبط مع النظام الضريبي ضمن علاقات مباشرة وغير مباشرة ، ومن أهمها:

المطلب الأول: العلاقة بين النظام الضريبي والنظام السياسي.

للنظام السياسي السائد في بلد ما تأثير كبير على الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها ، وعلى الصور الفنية التي يتضمنها بالإضافة إلى تأثيره على طريقة العمل التي يعمل بها النظام الضريبي ، وتبعا لذلك فقد اختلف النظام الضريبي من دولة لأخرى ولنفس الدولة من فترة زمنية لأخرى وفقا لاختلاف النظم والظروف السياسية التي تمر بها الدولة ، فإذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي حيث تتعدد الأحزاب السياسية ، وتزداد فرص مشاركة أفراد الشعب في اتخاذ القرار وتظهر العديد من جماعات الضغط السياسي بمختلف الاتجاهات (نقابات عمالية ، أحزاب سياسية ، كتكتلات اقتصادية ، نقابات مهنية)

فمن المتوقع في مثل هذه الظروف أن يتم صياغة وتصميم النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع ، ومن المتوقع أن تزداد أهمية الاعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات النظام الضريبي حيث يتم تفضيل نوع معين من الضرائب على حساب نوع آخر ، نظرا لكون أن هذا النوع يمكن أن يساهم أكثر من غيره في تحقيق الهدف ، ولكن وجود الاعتبارات الموضوعية في ظل الأنظمة الديمقراطية عند اختيار وتحديد هيكل النظام الضريبي لا يعني إهمال الاعتبارات الشخصية ، حيث أن جماعات الضغط السياسي (اللوبيات) قد يرتبط وجودها ببعض المصالح الاقتصادية فمن المحتمل أن تحاول هذه الجماعات ذات النفوذ الاقتصادي التأثير على القرار السياسي بما يسمح بتحقيق مصالح اقتصادية لها ، عن طريق الحصول على العديد من الإعفاءات والمزايا الضريبية¹.

كما تلعب الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخرى تأثيرا كبيرا على صياغة وبناء الهيكل الضريبي لها ، حيث يتم تصميم النظام الضريبي بما يسمح بتحقيق الأهداف السياسية للدولة ، فرغبة الدولة في الانضمام إلى كتلة اقتصادي أو حلف سياسي أو عسكري يتجسد من خلال التوسع في منح الامتيازات الضريبية والمعاملات التفضيلية الممنوحة لدول الكتلة الاقتصادي أو الحلف السياسي.

المطلب الثاني: العلاقة بين النظام الضريبي والعوامل الاجتماعية.

تلعب العديد من العوامل الاجتماعية دور كبير في رسم معالم النظام الضريبي المطبق في دولة أو إقليم معين ، ومن بين هذه العوامل نجد:

أولا-الهيكل السكاني: يؤثر الهيكل السكاني لمجتمع ما على تكوين النظام الضريبي ، وهذا لكون أن المجتمعات التي تكون تركيبها البشرية مكونة من أفراد في سن العمل تكون أقدر على خلق الدخول والثروات ، ومن ثم تشكل من الناحية الضريبية كأوعية ضريبية قادرة على تحمل الأعباء الضريبية ، على عكس المجتمعات التي تكون غالبية أفرادها مشكل من الأفراد والشيوخ ، لكون أن هذه الشريحة تستهلك من الدخل الوطني أكثر مما تضيفه² ، وعادة ما يتم تقسيم السكان إلى ثلاث (03) فئات رئيسية:

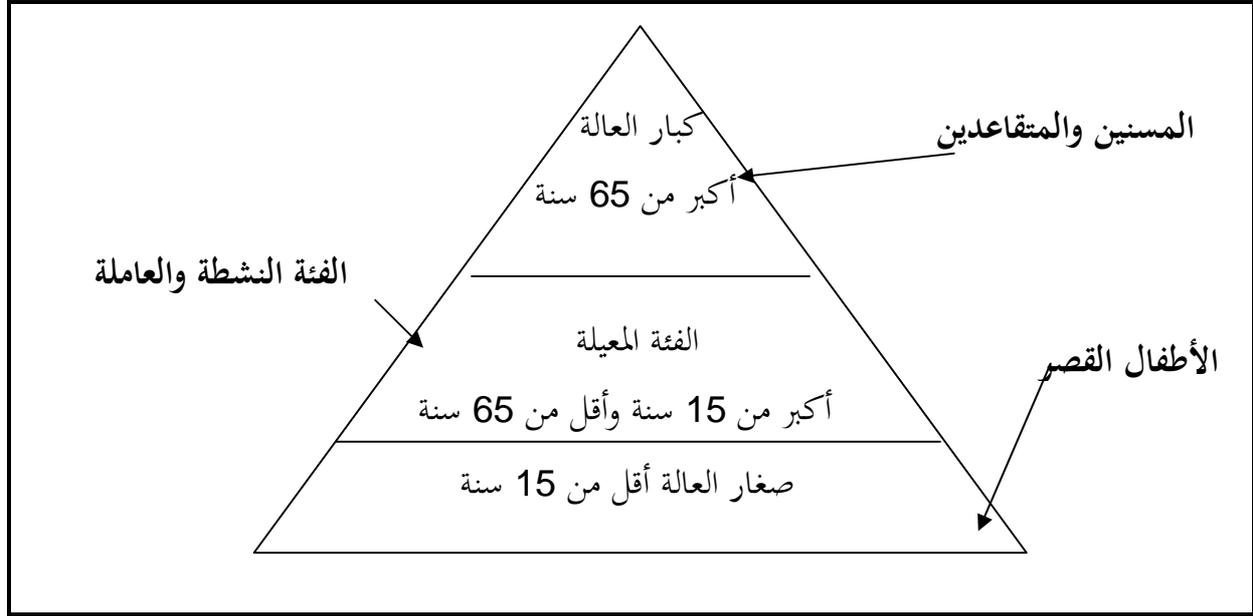
- الفئة الأولى : أقل من خمس عشرة (15) سنة ، ويدعون بصغار العالة.
- الفئة الثانية : أكبر من خمسة عشرة (15) سنة وأقل من خمسة وستون (65) سنة ، وتمثل الفئة القادرة على العمل ، وتدعى بالفئة المعيلة.
- الفئة الثالثة : أكبر من خمسة وستون سنة(65)، وتمثل فئة المتقاعدين والمسنين ، وتدعى بكبار العالة.

¹ - سيد عبد العزيز عثمان - شكري رجب العشاوي ، "النظم الضريبية -مدخل تحليلي وتطبيقي- " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص:27-31.

² - يونس أحمد البطريق ، "النظم الضريبية" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 101.

وتمثل الفئتان الأولى والثالثة حجم الإعالة في المجتمع* .

الشكل رقم (3.1): الهرم السكاني في المجتمع .



المصدر: طاهر حيدر حردان ، "مبادئ الاقتصاد" ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ص: 49.

ثانيا-درجة الوعي الضريبي: يمثل الوعي الضريبي الحالة النفسية التي يعيشها المكلف أثناء قيامه بواجبه الضريبي اتجاه وطنه ، ومن المؤكد أن درجة الوعي الضريبي لها تأثير مباشر على النظام الضريبي السائد في مجتمع ما ، حيث تتوفر شروط وعناصر الوعي الضريبي لدى الأفراد ومسيري الشركات من جهة ومستخدمي الإدارات الضريبية من جهة أخرى تزداد معها الحصيلة الضريبية ، وهو ما ينعكس بالإيجاب على فعالية النظام الضريبي.

وتتمثل عناصر الوعي الضريبي في شروط أربعة (04) :

1- فهم القصد من دفع الضريبة: يجب على المكلفين بدفع الضريبة أن يعوا ويفهموا جيدا المغزى من أداء واجباتهم اتجاه الحكومة ، حيث أنها لا تشكل عقوبة لهم أو معوق لتطور نشاطاتهم الاستثمارية وإنما هي في حقيقة الأمر مجرد وسيلة لإعادة توزيع الدخل ، وتوفير الأموال الضرورية للحكومة بهدف توفير المنشآت الأساسية وصيانتها.

2- الاقتناع بالزامية الضريبة: إن اقتناع المكلفين بإجبارية الضريبة هو واجب ملقى على عاتق الحكومات في إطار عمليات التحسيس والتوعية ، كما أن كسب الحكومة لثقة وود الشعب يجعل من الأفراد يفتنعون بواجب دفع الضريبة.

* - عبء الإعالة = (عدد أفراد الفئة الأولى + عدد أفراد الفئة الثالثة / عدد أفراد الفئة الثانية) × 100 .

3- المبادرة إلى تسديد الضريبة: إذا علم المكلفين بإجبارية الضريبة ، وبأن حكومتهم تصرف أموال الحماية بطريقة رشيدة وعقلانية ، فلا شك أنهم سيسارعون إلى قباضات الضرائب لدفع مستحقاتهم الضريبية.

4- عدم السعي إلى التهرب من دفعها: إذا كان النظام الضريبي يتميز بالبساطة وعدم التعقيد ، ومعدل الضغط الضريبي مقبول فإن المكلفين لا يفكرون في التهرب من دفع الضرائب ، وعلى هذا الأساس فإن التهرب الضريبي يتوقف على خصائص النظام الضريبي من جهة ومستوى الضغط الضريبي وضمير المكلفين من جهة أخرى ، ويتناسب الوعي الضريبي طردياً مع الشعور والإحساس الوطني بتحمل جزء من المسؤولية الوطنية من خلال المساهمة في تحمل قسط من أعباء الدولة ، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي لأفراد مجتمع ما من أبرز الأسباب المؤدية إلى ارتفاع مستوى التهرب الضريبي ، وذلك بسبب انتشار بعض الاعتقادات الخاطئة عن النظرة إلى الضرائب ، والتي يمكن إبرازها فيما يلي:

- النظرة للضرائب على أساس أنها اقتطاع مالي من دخول الأفراد دون مقابل ، وبالتالي فهم ينظرون إليها أنها أداة تعسف وتعدي على دخول وثروات الأفراد.
- انتشار فكرة أن عدم دفع الضرائب ، إنما تمثل وسيلة للتحكم في الأعباء والتكاليف غير الضرورية فالمتهرب كما يعتقد هؤلاء هو سارق شريف لأنه يسرق شخصاً معنوياً وهو الحكومة* ، وبالتالي فهو لا يسرق أشخاصاً طبيعيين ، وقد تم إجراء استطلاع للرأي في فرنسا بخصوص نظرة الفرنسيين للمتهربين من دفع الضرائب** ، وقد أعطى استطلاع الرأي النتائج التالية:

جدول رقم (1.1) : نتائج استطلاع الرأي حول نظرة الفرنسيين إلى التهرب الضريبي.

| نتيجة الاستطلاع | نظرة الفرنسيين للمتهربين من دفع الضرائب |
|-----------------|---|
| 04% | شخص سارق |
| 01% | شخص خائن لوطنه |
| 18% | شخص في مقام المخالف لنظام المرور |
| 53% | رجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله |
| 24% | شخص عادي |
| 100% | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مؤلف: ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 157.

* - فكرة خاطئة سائدة في أذهان بعض المكلفين مفادها " أن سرقة الدولة لاتعد سرقة " .

** - لمزيد من التوضيح بخصوص نتائج استطلاع الرأي ، يمكن الرجوع إلى:

صباح نعوش ، "الضرائب في الدول العربية" ، المركز الثقافي العربي ، بيروت ، لبنان ، 1987.

يبين الجدول السابق نتائج استطلاع الرأي لعينة مقبولة إلى حد ما من الفرنسيين حول نظرتهم إلى التهرب الضريبي ، حيث يبين أن النسبة الأكبر من الإجابات (53%) تعتقد أن التهرب الضريبي فرصة لرجال الأعمال قصد تعظيم أرباحهم ، في حين حوالي 23% من الإجابات كانت تنظر للمكلف المتهرب على أساس أنه رجل منحرف في سلوكه .

- الاعتقاد الديني السائد في أوساط المجتمعات الإسلامية حول عدم شرعية الضرائب لعدم ارتكازها على دلائل شرعية ، بعكس الزكاة التي تمثل ركنا من أركان الإسلام.
- ضعف المستوى الخلقى و التعليمي ، بما يحفز الأفراد على التهرب من أداء واجباتهم الضريبية.
- الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان البعض خاصة لدى الدول التي تعرضت للاستعمار ، من خلال النظر إلى الضرائب على أساس أنها وسيلة اغتصاب وإفقار للشعوب ، فمثلا في الجزائر قامت قوات الاحتلال آنذاك بفرض ضرائب عقارية متنوعة وعالية المعدلات لإجبار الفلاحين على التنازل على أراضيهم لصالح المعمرين.

المطلب الثالث: العلاقة بين النظام الضريبي وهيكل النظام الاقتصادي.

يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي السائد في بلد ما على اختيار النظام الضريبي الملائم ، إذ تختلف الاقتصاديات من حيث ارتكازها على بعض القطاعات التي تعتبر كقطاعات محركة للاقتصاد كحال القطاع النفطي في الجزائر ، كما أن القطاعات الاقتصادية لا تعرف نفس درجة النمو في كل الاقتصاديات ، وهذا الوضع هو الذي يدفع السلطات الحكومية على الارتكاز على بعض قطاعات النشاط لتحقيق أكبر عائد ضريبي ، كما أن ضعف بعض قطاعات النشاط يدفع بالسلطات إلى البحث عن تنشيطها وترقيتها باستخدام الضريبة¹.

¹ - عبد المجيد قدي ، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية" ، مرجع سبق ذكره ، ص:147.

جدول رقم (2.1) : تطور هيكل الاقتصاد الجزائري خلال الفترة (2000-2007)

| 2007 | 2006 | 2005 | 2004 | 2003 | 2002 | 2001 | 2000 | |
|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--|
| 9389,6 | 8463,5 | 7543,9 | 6135,9 | 5247,5 | 4521,8 | 4227,1 | 4123,5 | الناتج المحلي الخام 10/PIB ⁹ دج |
| %3 | %2 | %5,1 | %8,2 | %6,9 | %4,9 | %2,1 | %2,2 | معدل نمو PIB (%) |
| 5232,1 | 4578,2 | 4191,1 | 3816,1 | 3378,6 | 3044,7 | 2783,1 | 2507,2 | الناتج المحلي الخام خارج المحروقات /PIBHH 10 ⁹ دج |
| %6,3 | %5,6 | %4,7 | %6,2 | %6 | %5,4 | %4,6 | %1,2 | م. نمو PIBHH (%) |
| 4156,5 | 3885,3 | 3352,8 | 2319,8 | 1868,9 | 1477,1 | 1444 | 1616,3 | الناتج المحلي الخام للمحروقات PIBH |
| %6,98 | %15,8 | %44,5 | %24,1 | %26,1 | %2,29 | %-10,6 | - | معدل نمو PIBH (%) |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مصادر مختلفة.

يبين الجدول أعلاه مدى ارتباط الناتج المحلي الخام الإجمالي (PIB) بالناتج المحلي الخام لقطاع المحروقات (PIBH)¹ ، فأى ارتفاع في أسعار المحروقات في الأسواق الدولية يؤدي إلى ارتفاع في الناتج المحلي الخام للقطاع والعكس صحيح ، وبالتالي فإن الزيادة في الناتج المحلي الخام لقطاع المحروقات سوف تصاحبها زيادة في الناتج المحلي الإجمالي ، وهذا ما تبينه معدلات النمو الخاصة بالمؤشرين والمحسوبة أعلاه.

ويبين الجدول الخاص بتطور الهيكل الضريبي الخاص بالنظام الضريبي الجزائري ، بأن الجباية البترولية تساهم بنسبة كبيرة تفوق 50% من إجمالي الإيرادات الجبائية (الجباية البترولية + الجباية العادية) ، كما يعكس الجدول الوارد أسفله مدى ارتباط الجباية البترولية بالتطور الذي يعرفه نمو الناتج المحلي الخام لقطاع المحروقات ، هذا

1- P.F.H.H: Pression fiscale hors hydrocarbures

الأخير بدوره مرتبط مباشرة بأسعار المحروقات ، وهو ما يعطي صورة واضحة على مدى اعتماد النظام الضريبي الجزائري على عائد القطاع النفطي.

جدول رقم (3.1): تطور هيكل النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2007-2000)

| 2007 | 2006 | 2005 | 2004 | 2003 | 2002 | 2001 | 2000 | |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|---|
| 973 | 916 | 899 | 862,2 | 836,1 | 916,4 | 840,6 | 720 | الجبائية البترولية 10 ⁹ دج |
| %55,8 | %56,1 | %58,2 | %59,9 | %61,6 | %65,7 | %67,5 | %66,5 | الجبائية البترولية/الإجمالي الجبائية(%) |
| %6,22 | %1,89 | %4,26 | %3,12 | %8,7- | %9,1 | %16,7 | - | معدل نمو الجبائية البترولية (%) |
| 768,4 | 714,3 | 645,2 | 576,2 | 520,9 | 478,2 | 404,2 | 362,4 | الجبائية العادية 10 ⁹ دج |
| %44,1 | %43,8 | %41,7 | %40,6 | %38,3 | %34,2 | %32,4 | %33,4 | الجبائية العادية (%) |
| %7,5 | %10,7 | %11,9 | %10,6 | %8,9 | %18,3 | %11,5 | - | معدل نمو الجبائية العادية (%) |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مصادر مختلفة.

المطلب الرابع: النظام الضريبي ودرجة التقدم الاقتصادي والاجتماعي.

تلعب الحالة التي يعرفها الاقتصاد دورا بارزا في تحديد معالم النظام الضريبي ، ذلك أن البيئة التي يطبق فيها هذا النظام تؤثر على تصميمه وبنيته ، فمرحلة النمو الاقتصادي التي يمر بها أي مجتمع من المجتمعات سوف تنعكس دون أدنى شك على النظام الضريبي السائد ، ومدى الأهمية النسبية التي تتمتع بها كل ضريبة داخل هذا النظام.

وقد نال موضوع دراسة العلاقة المحتملة بين النظام الضريبي ومستوى التقدم الاقتصادي اهتمام العديد من الكتاب والباحثين الاقتصاديين من أمثال " مسجراف " (Musgrave) ، و " هنريكس " (Hinricks) و " جوود " (Goode) ، حيث بينت دراسة "هنريكس" أنه خلال المراحل الأولى للتنمية الاقتصادية يتميز النظام الضريبي فيها بسيادة الضرائب غير المباشرة ، ومع الاستمرار في عملية التنمية الاقتصادية والوصول إلى مرحلة

مرتفعة من النمو الاقتصادي تنعكس الأهمية النسبية السابقة للضرائب غير المباشرة ، وتصبح الغلبة للضرائب المباشرة داخل الهيكل الضريبي¹.

أولاً - خصائص النظم الضريبية في الدول المتقدمة.

لقد انعكس الاختلاف في درجة التقدم الاقتصادي بين الدول المتقدمة من جهة ، والتباين في درجة التخلف بين الدول المتخلفة والنامية من جهة أخرى على الهياكل الضريبية السائدة في هذه الدول ، ويعود هذا التباين في شكل الاقتطاعات الضريبية وصورها المختلفة إلى جملة من الأسباب المتشعبة ، نذكر منها²:

- الاختلاف في الحاجة للتمويل الحكومي بغرض الاستخدام العام.
 - الاختلاف في البيئة الضريبية التي تعمل فيها الضرائب لتحقيق أهدافها المختلفة.
 - الاختلاف في تحديد مدلول العدالة الضريبية.
 - الاختلاف في شكل ونطاق الوسائل المستخدمة لتعديل التوازن بين القطاعات.
- و سنقوم في هذا المبحث بتقسيم صور الهيكل الضريبي إلى مجموعتين أساسيتين ، الهياكل الضريبية في الدول المتقدمة ، والهياكل الضريبية في الدول العربية قصد إظهار خصائص النظم الضريبية في كل مجموعة .
- وتتميز الهياكل الضريبية في الدول المتقدمة بالخصائص والمميزات التالية:

1- ارتفاع الحصيلة الضريبية: تتميز الدول المتقدمة بارتفاع معدل الاقتطاع الضريبي ، وتعتبر الحصيلة الضريبية لديها من أهم الإيرادات العامة ، وهذا بفضل ما تتميز الهياكل الاقتصادية فيها من ارتفاع في الدخل حيث بلغ الناتج المحلي الإجمالي في الولايات المتحدة مثلاً "10857.2" مليار دولار و في اليابان "4300.9" مليار دولار سنة 2003، و بلغ في فرنسا "1744.4" مليار دولار و في ألمانيا "2403.1" مليار دولار ، كما ساعد كل من اتساع السوق في هذه الدول على توسيع مجال التداول الخاضع للاقتطاع ، ونمو الوعي الضريبي ، وكفاءة الإدارة الضريبية على زيادة معدلات الاقتطاعات فيها .

إن الجدول التالي يبين تطور معدلات الضغط الضريبي بمفهومها الضيق ، أي نسبة الضرائب المحصلة في ميزانية الدولة والجماعات الإقليمية والمحلية إلى الناتج المحلي الخام:

¹ - سيد عبد العزيز عثمان - شكري رجب العشماوي ، "النظم الضريبية -مدخل تحليلي وتطبيقي" ، مرجع سبق ذكره ، ص:32.

² - يونس أحمد البطريق ، "النظم الضريبية" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 171.

جدول رقم (4.1) : تطور معدل الضغط الضريبي في بعض البلدان الصناعية (2004-2009) .

الوحدة: (%)

| السنة | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|--------------|------|------|------|------|------|------|
| البلد | | | | | | |
| فرنسا | 43,5 | 43,9 | 44 | 43,5 | 43,2 | 41,9 |
| ألمانيا | 34,8 | 34,8 | 35,4 | 36 | 37 | 37 |
| الدانمارك | 49 | 50,8 | 49,6 | 49 | 48,2 | 48,2 |
| إيطاليا | 41 | 40,8 | 42,3 | 43,4 | 43,3 | 43,5 |
| إنجلترا | 34,8 | 35,7 | 36,5 | 36,2 | 35,7 | 34,3 |
| الو.م.أ | 25,7 | 27,1 | 27,9 | 27,9 | 26,1 | 24 |
| اليابان | 26,3 | 27,4 | 28 | 28,3 | 28,1 | - |
| متوسط * OCDE | 34,6 | 35,2 | 35,4 | 35,4 | 34,8 | - |

المصدر: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على الموقع:

www.oecd.org/dataoecd, page consultée le: 15/05/2010.

من خلال الجدول يمكننا القول بأن معدل الضغط الضريبي السائد في هذه الدول مرتفع نسبيا مقارنة بما ورد في أدبيات الضريبة المثلى التي تحدث عنها الاقتصادي الأسترالي "كولين كلارك" ، وغيره من رواد اقتصاديات العرض ، ويعود ذلك بالأساس إلى ضخامة البنية الاقتصادية لهذه الدول ، التي تعرف ارتفاعا قويا في حجم ونوع الإنتاج وانخفاضاً في معدلات البطالة الشيء الذي ساهم في زيادة الاقتطاعات الإجبارية في معظم بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مما أدى إلى ثقل الضغط الضريبي .

2- ارتفاع حصيلة الضرائب المباشرة و تدني أهمية الضرائب غير المباشرة من مجموع الإيرادات الضريبية: يتميز الهيكل الضريبي في الدول المتقدمة بسيطرة الضرائب المباشرة المفروضة على مداخيل الأفراد و المؤسسات ، و ذلك نتيجة لتنوع مصادر الدخل كنتيجة لتنوع النشاط الاقتصادي في هذه الدول ، كما أن الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين (IRG) أكثر ارتفاعاً من تلك المفروضة على أرباح الشركات (IBS) نظراً لكثرة المكلفين في الأولى و ارتفاع مداخيلهم و أيضاً لكون أن السعر الهامشي لضريبة

* - منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (Organisation du coopération et du développement économique) : منظمة حكومية تضم 30

دولة من أكبر الدول الصناعية (دول الاتحاد الأوروبي + الولايات المتحدة + كندا + اليابان + كوريا الجنوبية) .

** - تحدث " كولين كلارك " عن حجم اقتطاع ضريبي أمثل يساوي 25 % من إجمالي الناتج المحلي الخام .

الدخل على الأشخاص الطبيعيين التي تعتمد على نظام التصاعدية بالشرائح في أغلب الأقطار أكبر من سعر الضريبة على الشركات التي أصبحت تميل إلى الانخفاض بسبب المنافسة الضريبية* الشرسة بين الدول ، من خلال المبالغة في منح الإعفاءات والتخفيضات الضريبية قصد استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة ، حيث أن انتشار الإعفاءات الضريبية أصبح مدعاة للقلق في الواقع العملي لأنها تتسبب في إيجاد ديناميكية تغذي فيها الإعفاءات بعضها البعض ، مما قد يؤدي إلى ظهور ما يمكن تسميته بزحف الإعفاءات " Exemption creep "1 .

وبالمقابل يتميز الهيكل الضريبي في الدول المتقدمة بتدني أهمية الضرائب غير المباشرة ، خاصة إذا استثنينا حصيلة ضريبة القيمة المضافة (TVA) مقارنة بالضرائب المباشرة و ذلك راجع لأسباب عديدة أهمها انخفاض الضرائب على التجارة الخارجية خاصة على السلع الأولية المستوردة ، والجدول التالي يوضح الأهمية النسبية لأهم أنواع الضرائب والاقطاعات الاجتماعية في بعض المناطق والدول المتقدمة ، والذي نستنتج منه الانخفاض النسبي في أهمية الضرائب غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة واقطاعات الضمان الاجتماعي ، حيث تشكل الضرائب غير المباشرة من الضرائب على الاستهلاك ، والتي تمثل ضريبة القيمة المضافة فيها أهم حصيلة جبائية.

جدول رقم (5.1): الأهمية النسبية لعناصر الهيكل الضريبي وشبه الضريبي في الدول الصناعية الكبرى لسنة 2009 .

الوحدة: (%)

| النوع | الدول | الو.م.أ | اليابان | فرنسا | الدانمارك | ألمانيا |
|---------------------------------|-------|---------|---------|-------|-----------|---------|
| الضريبة على المداخيل والأرباح | 40,9 | 49,5 | 20,8 | 61,3 | 28,8 | |
| الضريبة على الاستهلاك | 18,5 | 32,6 | 24,9 | 31,9 | 29,6 | |
| الضرائب على الملكية وضرائب أخرى | 13,6 | 17,4 | 08,1 | 03,9 | 02,3 | |
| الضمان الاجتماعي | 26,9 | - | 39,2 | 02 | 38,8 | |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الموقع الشبكي:

www.oecd.org/dataoecd, page consultée le: 15/05/2010.

* - نظرا لشدة المنافسة في تقديم الحوافز الضريبية خاصة في دول أوروبا الشرقية التي غيرت من نمط نظامها الاقتصادي ، ظهر مصطلح ضريبي جديد ، هو ما يعرف باسم " التجانس الضريبي " (Harmonisation fiscale) الذي يعني عملية توحيد المعدلات الضريبية و التماثل في الإجراءات الإدارية بما في ذلك القواعد والتشريعات الضريبية حتى لا تتضرر الدول من عملية هروب رؤوس الأموال والاستثمارات المباشرة من أراضيها.

1 - ضريبة القيمة المضافة (التجارب والقضايا)، مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية ، 15-16 مارس 2005، روما، على الموقع: -www.itdweb.org/VATConference/ Documents/ITD , (Page consultée le : 12/05/2010).

إن الجدول السابق يبين أن غالبية الإيرادات الجبائية في الدول المتقدمة (ما يزيد عن 80%) يأتي من ثلاث (03) مصادر رئيسية ، تمثل ضرائب الدخل و الضرائب على السلع والخدمات والاشتراكات الاجتماعية (اقتطاعات الضمان الاجتماعي) ، في حين أن باقي الاقتطاعات الأخرى فإنها تبدو ضئيلة إلى حد ما¹.

3- البحث عن أكبر حياض للضريبة: حسب التفكير الرأسمالي فإن الهدف الوحيد للضريبة هو ضمان تمويل الإنفاق العام و الدولة لا يمكنها عن طريق التدخل الضريبي المفرط أن تشوه خيارات الأعوان الاقتصاديين، و لكون الضريبة على القيمة المضافة* (TVA) أكثر حياض قامت الدول بتبني هذه الضريبة سعيا إلى تحقيق أكبر حياض وشفافية ، و ذلك برفع أسعارها مع اعتماد أسعار منخفضة على السلع الأساسية². والجدول التالي يوضح تعميم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العديد من الدول الصناعية المتقدمة ، وتشهد معدلاتها انسجاما وتقاربا إلى حد ما خاصة لدى دول غرب أوروبا ، في حين تشهد المعدلات المطبقة في الدول الأسكندنافية ارتفاعا نسبيا مقارنة بمثيلاتها في دول غرب أوروبا ووسطها.

جدول رقم (6.1): معدلات الضريبة على القيمة المضافة وسنوات تطبيقها في بعض دول الإتحاد الأوربي.

| السنة ، البلد | السنة تطبيق الضريبة | المعدل العادي في نهاية 1980 % | المعدل العادي في نهاية 1993 % | المعدل العادي في نهاية ماي 2001 % |
|--------------------------|------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|---|
| الدانمارك | 1967 | 22 | 25 | 25 |
| فرنسا | 1968 | 17.6 | 18.6 | 19.6 |
| ألمانيا | 1968 | 13 | 15 | 16 |
| انجلترا | 1973 | 15 | 17.5 | 17.5 |
| السويد | 1989 | 23.5 | 25 | 25 |
| إيطاليا | 1991 | 14 | 19 | 20 |
| بلجيكا | 1995 | 16 | 19.5 | 21 |
| متوسط 11 دولة أوروبية | // | 17.5 | 19.4 | 19.8 |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الموقع الشبكي:

www.oecd.org/dataoecd/4/43/2496863.pdf, page consultée le: 15/05/2010.

¹ - عيساوي ليلي - حمداوي الطاوس ، "تنسيق السياسة الجبائية وتحديات المحيط الاقتصادي العالمي الجديد" ، الملتقى الوطني الأول حول " السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة " ، جامعة البليدة ، 11-12 ماي 2003 ، ص:133.

* - ضريبة القيمة المضافة (TVA) : نشأت فكرة الضريبة ذاتها لأول مرة في كتابات رجل الأعمال الألماني " فون سيمانز " في عشرينات القرن الماضي وتم تطبيقها لأول مرة في فرنسا سنة 1948 ، لتنتشر بعد ذلك في معظم بلدان العالم حيث تطبق حاليا في 136 بلد.

² - وسيلة طالب ، "الضغط الضريبي والفعالية الضريبية" ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة البليدة ، 2005 ، صص: 51_53.

4- مرونة الهيكل الضريبي: يكون النظام الضريبي مرنا إذا أدى الارتفاع في الدخل الوطني إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية بنفس النسبة أو أكثر، و يكون النظام الضريبي غير مرنا إذا كانت نسبة الزيادة في الحصيلة أقل من تلك الحاصلة في الدخل الوطني.

فالضرائب في الدول المتقدمة يمكنها على العموم أن توفر حصيلة تتناسب مع التغيرات الحاصلة في الدخل الوطني إيجابا مما يسمح بالقول بأن الأنظمة الضريبية للبلدان المتقدمة مرنة ، وهذا ما يدل على أن معامل المرونة (E t/y) في هذه البلدان يفوق في أغلب الأحوال الواحد الصحيح (علما بأن معامل المرونة هو حاصل قسمة التغير في الإيرادات الضريبية على التغير في الناتج المحلي الخام) و هذا يتوقف على عدة أسباب ترجع بالدرجة الأولى إلى كفاءة الإدارة الضريبية (خاصة من جانب التحصيل) و ارتفاع الوعي الضريبي و انخفاض نسبة التهرب الضريبي.

إن تحليل بنية الضغط الضريبي في عينة من الدول المتقدمة يمكن عرضه من خلال الجدول التالي ، الذي يوضح الأهمية النسبية لثقل الاقتطاعات الضريبية :

جدول رقم (7.1) : حجم وهيكل الضغط الضريبي في بعض دول الإتحاد الأوربي لسنة 2009 .

الوحدة: (%)

| البلد | السنة | الضغط الضريبي الإجمالي | الضغط الضريبي للضرائب المباشرة | الضغط الضريبي للضرائب غير المباشرة | معدل الاشتراكات الاجتماعية (يحسب بالعلاقة التالية: مجموع الاشتراكات الاجتماعية/الأجر الخام) |
|------------|-------|------------------------|--------------------------------|------------------------------------|---|
| فرنسا | | 41,9 | 89,5 | 10,5 | 13,7 |
| ألمانيا | | 37 | 89 | 11 | 20,6 |
| الدانمارك | | 48,2 | 84,7 | 15,3 | 10,3 |
| السويد | | 46,4 | 86,5 | 13,5 | 07 |
| إنجلترا | | 34,3 | 90 | 10 | 09,1 |
| سويسرا | | 30,3 | 93,7 | 06,3 | 11,1 |
| متوسط OCDE | | 34,8 | 89,2 | 10,8 | 10,2 |

Source: la politique fiscale dans l'union européenne, rapport de la commission européenne, disponible sur le site web:http://ec.europa.eu/comm/publications/booklets/move/17/txt_fr.pdf (Page consultée le : 15/05/2010).

إن الجدول أعلاه يبين إلى حد ما معدلات الضغط الضريبي ، حيث أنها تتميز بالارتفاع في دول الشمال (الدول لاسكندنافية) حيث يقترب المعدل المتوسط إلى حدود 53.5 % وهذا يرجع بالدرجة الأولى

إلى تدني إن لم نقل انعدام التهرب الضريبي بسبب انضباط الأفراد والشركات في دفع مستحقاتهم الضريبية وفي أوقاتها المحددة من جهة ، وانخفاض حجم الاقتصاد الموازي من جهة أخرى.

وفي المقابل يبلغ متوسط الضغط الضريبي في الدول الصناعية بغرب أوروبا خاصة في ألمانيا وفرنسا حدود 44 % والأمر ذاته بالنسبة لدول جنوب أوروبا الأقل تطورا (البرتغال وإسبانيا) ، التي يبلغ المتوسط فيها نسبة 35%.

إن النتيجة الأساسية التي نخرج بها من خلال هذا العرض ، هي أن استخدام الضرائب في معظم الدول المتقدمة كأداة اقتصادية بالدرجة الأولى أكثر من استخدامها كمورد مالي ، على عكس ما هو عليه الحال في معظم إن لم نقل كل الدول النامية خاصة غير النفطية منها.

ثانيا - خصائص النظم الضريبية في الدول النامية:

تتميز الهياكل الضريبية بالدول النامية على العموم بالمميزات التالية:

1.2 - انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي: تعاني الدول النامية من انخفاض معدل الاقتطاع

الضريبي، حيث أن معدل الاقتطاع الضريبي يتناسب ومستوى التقدم الاقتصادي ، ففي الوقت الذي يصل فيه هذا المعدل في الدول المتطورة اقتصاديا إلى أكثر من ثلث الناتج المحلي الخام ، ينخفض هذا المعدل في الدول النامية والمتخلفة إلى مادون العشر نظرا لما يفرضه الهيكل الاقتصادي في هذه الدول من قيود على الهيكل الضريبي ، ويعود هذا الانخفاض للأسباب التالية¹:

- انخفاض دخول غالبية السكان عن الحد الأدنى للإخضاع الضريبي أو عن مستوى المعيشة ، مما يحد من القدرة على الدفع .

- ازدياد أهمية بعض القطاعات الخاصة بالمحروقات ، أو القطاع الزراعي لبعض الدول .

- ضآلة الحصيلة الضريبية المتعلقة بالأجور رغم السهولة النسبية في تحديد وعائها .

- افتقار الدول النامية إلى أجهزة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والخبرة .

2 . 2 - ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة: تعتمد حصيلة الضرائب بالدول النامية على

الضرائب غير المباشرة، وهو ما يعكس ضعف دور الضرائب المباشرة.

إن تدني دور الضرائب المباشرة بالدول النامية، يعود إلى انخفاض مداخيل الأفراد وأرباح الشركات وشيوع ظاهرة الاستهلاك غير السوقي (المداخيل غير النقدية).

كما أن الاعتماد على الضرائب غير المباشرة يعود لسهولة تحصيلها وعدم إحساس الممول بها لأنها تذوب في السعر ويصعب التملص منها. بالإضافة إلى ذلك فإن طبيعة البنيان السياسي في البلدان النامية

¹ - يونس أحمد البطريق ، "النظم الضريبية" ، مرجع سبق ذكره ، صص: 192_194.

الذي يستلزم تفضيل الضرائب غير المباشرة وذلك محاباة لذوي الدخول الثروات العالية. وأن هذه القوة في النفوذ السياسي لأصحاب الثروات الضخمة والمداخيل المرتفعة سواء من الوطنيين، أو الأجانب أصحاب الاستثمارات بالبلدان المختلفة، تعارض أي اتجاه من شأنه فرض ضرائب مباشرة.

ولما كان هذا القطاع من النشاط الاقتصادي يتميز بإتباعه للأساليب الفنية الحديثة للإنتاج التي تؤدي إلى ارتفاع مستوى إنتاجيته، فإنه يشكل مجالا هاما من الاستقطاع الضريبي، بحيث تصبح الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم الإتاوات المفروضة على القطاع الخارجي في مثل هذه الدول، تحتل مكانا هاما في الإيرادات العامة لميزانية الدولة¹.

3.2 - عدم مرونة النظام الضريبي: تتميز الأنظمة الضريبية في معظم البلدان النامية بأنها غير مرنة

أي عدم استجابة الحصيلة الضريبية لتغير هيكل النشاط الاقتصادي ، فقد بلغ معامل مرونة الهياكل الضريبية بالدول العربية خلال سنة 2001 مثلا : حوالي " 0.28 " ، وهي قيمة تقل عن الواحد بكثير ، وهذا دليل على جمود هذه الأنظمة والضعف الشديد لمرونتها وهذه نتيجة حتمية لاختلال و تدني مستوى الاقتطاع الضريبي بها.

4.2- المعالجة غير الكافية لقضية العدالة الضريبية :

تتميز النظم الضريبية في الدول النامية² بكونه مقتصر على فئة معينة دون الفئات الأخرى و هذا معارض لمبدأ العدالة الضريبية ، بسبب ما يفرزه من عدم التكافؤ في توزيع الدخل ، حيث أن الحل المثالي لتعبئة إيرادات ضريبية مرتفعة في مثل هذا الموقف هو إخضاع الأثرياء لضرائب أكبر مما يخضع له الفقراء ، حيث نجد في هذه الدول فئتين:

- فئة تتحمل عبئا ضريبيا ضعيفا و تشكل أكبر نسبة و تتكون من أصحاب الثروات وذوي النفوذ السياسي و الاجتماعي، و تجار التجزئة خارج مجال الاقتطاع (السوق الموازية).
- فئة أخرى و التي تتحمل عبئا ضريبيا كبيرا و تشمل طبقة الأجراء الذين لا يمكنهم التهرب من دفع الضريبة، لاقتطاعها من المنبع .

1 - حميد بوزيدة ، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة: 1992-2004" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 24.

2 - لمزيد من التوضيح حول السياسة الضريبية في الدول النامية ، أنظر الموقع:

المبحث الثالث: إشكالية البحث عن فعالية النظام الضريبي.

تعتبر الفعالية الضريبية إحدى المؤشرات الهامة التي يتم من خلالها الحكم على مدى نجاح أو فشل النظام الضريبي ومن ثم السياسة الضريبية المنتهجة من قبل أي دولة ، وهذا باعتبار أن السياسة الضريبية جزء من السياسة المالية ، وبالتالي فإن فعاليتها تؤثر على الفعالية الاقتصادية للدولة ، ويرتكز قياس الفعالية الضريبية على قياس الأداء الكلي للنظام الضريبي ، ومعرفة مدى التقدم المحقق ، وذلك طبقا لمجموعة من المعايير التي تتلاءم مع طبيعة النشاط محل القياس¹.

المطلب الأول: مفهوم فعالية النظام الضريبي وطرق قياسها.

أولاً - تعريف الفعالية الضريبية: يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها ، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي² ، بحيث يراعي المشرع الضريبي الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال إعفاء الأفراد ذوي الدخل المنخفض ، واختلاف المعاملة الضريبية للأفراد حسب الوضع المالي والاجتماعي وذلك من أجل تحقيق التضامن الاجتماعي ، ونتيجة لتعارض أهداف النظام الضريبي يتعين على المشرع الضريبي مراعاة المصالح الثلاثة التالية:

- **مصلحة الدولة:** تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة ، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.
- **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد المنتظرة من استثماراته.
- **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عن فرض الضريبة ، مثل استخدام الحصيلة الضريبية في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة ، أي تحقيق رفاهية المجتمع.

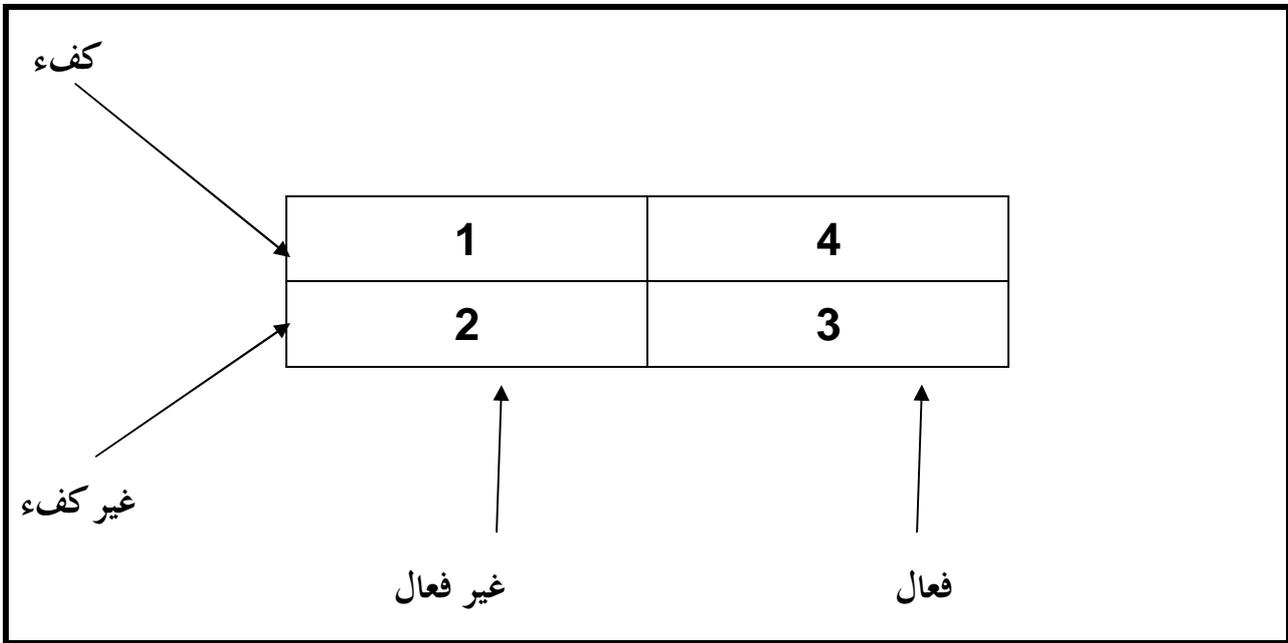
1 - ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، مرجع سبق ذكره ، ص:72.

2 - ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية النهب" ، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص:111.

وإذا كانت الفعالية تعبر عن القدرة على تحقيق الأهداف فالكفاءة تعبر عن مدى حسن استخدام الموارد المتاحة الأمر الذي يوجد تلازم بين الفعالية والكفاءة، بما أن الاستخدام الجيد للموارد يساهم في تحقيق الأهداف.

ولتمييز مفهوم كفاءة الإدارة الضريبية يجب أن نفرق بين مصطلحي الكفاءة والفعالية، فالفعالية* هي محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للإدارة أو المنظمة، وترتبط أساساً بمدى تحقيق المنظمة لأهدافها، بينما الكفاءة فإنه مفهوم يقتصر على استخدام الموارد المتاحة للمنظمة، فهو مرتبط بعنصر التكلفة ومدى الرشد في استخدام الموارد، ورغم اختلافهما في المعنى إلا أنهما متلازمان، ويمكن صياغة العلاقة بين الكفاءة والفعالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (4.1): نموذج العلاقة بين الكفاءة والفعالية الضريبية .



المصدر: كمال رزق - بوعلام رحون، "تقييم السياسة الجبائية في الجزائر"، مداخلة في الملتقى الدولي حول السياسات الاقتصادية الكلية (29 - 30) نوفمبر 2004، جامعة تلمسان، ص: 04.

ويشير النموذج أعلاه، إلى العلاقة الترابطية بين الكفاءة والفعالية، التي تختصر في أربعة (04) حالات رئيسية:

- تشير الحالة الأولى (رقم 01) إلى وجود رشد في استخدام الموارد، ولكن لسبب ما خارج سيطرة الإدارة أو تحت سيطرتها ولم يتم التحكم فيه، لم تستطع تحقيق أهدافها.
- تشير الحالة الثانية (رقم 02) عدم وجود رشد في استخدام الموارد وعدم تحقق الأهداف في نفس الوقت.

* - يتم قياس الفعالية الضريبية من الناحية المالية، وفقا للعلاقة التالية: الفعالية المالية الضريبية = حجم الضرائب الفعلية / حجم الضرائب التقديرية.

- الحالة الثالثة (رقم 03) تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها المسطرة لكن مع وجود إسراف في استخدام الموارد.
- الحالة الرابعة (04) وتمثل الوضع الأمثل ، بتمكن المنظمة من تحقيق أهدافها وبأقل التكاليف ، أي مع الرشد في استخدام الموارد¹.

ثانيا- مداخل قياس الفعالية الضريبية:

توجد العديد من الطرق المعتمدة في قياس فعالية النظم الضريبية ، منها ما هو كمي ومنها ما هو وظيفي:

1-مدخل الأهداف :

قياس الفعالية الضريبية يتم بناء على مدى تحقيق الأهداف التي بررت فرض الضريبة ، حيث على النظام الضريبي (كمجموعة متكاملة من الضرائب المفروضة) تبرير وجوده كعنصر من عناصر السياسة الاقتصادية الكلية، وغالبا ما يكون للنظام الضريبي أكثر من هدف ، فكيف يمكن تحقيق التكامل بين الأهداف المختلفة؟ وأمام هذا التساؤل يمكن أن نتطرق إلى المداخل الفرعية لمدخل الأهداف كمايلي²:

1.1- مدخل الهدف السائد: ويقصد به الهدف الرسمي المعلن من طرف الحكومة عند فرض الضريبة

مثل حجم الحصيلة الضريبية الواجب تحقيقها ، أو عدد المشاريع المراد الوصول إليها في حالة تقديم الحوافز الضريبية.

2.1- مدخل تعدد الأهداف: غالبا ما تسعى الحكومة عند فرض الضرائب إلى تحقيق أكثر من

هدف كتحقيق أقصى حصيلة ممكنة مع أكبر قدر من العدالة الضريبية و كذا تمتين الثقة بين الإدارة والمكلف ، إلا أن تحقيق الكثير من الأهداف ليس بالأمر السهل ، لذل يتطلب الأمر تعيين الأهداف الأكثر أهمية دون إهمال بقية الأهداف.

3.1-مدخل الأهداف الوسيطة: يعتمد هذا المدخل على استخدام مؤشرات ترتبط مباشرة بالمقياس

العام للفعالية كمعدل التنفيذ أو تكلفة التحصيل .

¹ - ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 75.

² - وسيلة طالب ، "الضغط الضريبي والفعالية الضريبية" ، مرجع سبق ذكره ، ص:

- 4.1- مدخل الأهداف المرحلية:** يعتمد هذا المدخل على وجود أهداف قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل يعمل على تحقيقها ، وعليه فقياس الفعالية يعتمد على مدى تحقيقه لهذه الأهداف المرحلية ، واعتمادا على هذا المدخل نجد الضرائب المفروضة تهدف إلى تحقيق جملة من الوظائف يمكن إيجازها في¹:
- أ- الوظيفة المالية: تتمثل في تحقيق أكبر إيراد مالي ممكن.
- ب- الوظيفة التصحيحية: حيث تقوم الضريبة بتصحيح الإختلالات الناتجة عن عمل الاقتصاد عبر قوى السوق ، وقد يكمن الاختلال في:
- نمط استخدام الموارد مما يوجد مناطق أقل تطورا، أو إهمال قطاع حيوي للنشاط الاقتصادي.
 - نتائج استخدام الموارد كالتوزيع غير العادل للدخل بين شرائح المجتمع
- ج- الوظيفة التنموية: عن طريق تمويل الاستثمارات التي تحقق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

2- مدخل الموارد :

يقوم هذا المدخل على فرضيتين أساسيتين هما :

- 1.2- النظام الضريبي نظام مفتوح يطبق في بيئة اقتصادية يؤثر فيها ويتأثر بها ، حيث أن فرض الضرائب يؤثر على كل من الاستهلاك ، الادخار ، الاستثمار والعمالة بالإضافة إلى أن درجة التقدم الاقتصادي والتقاليد الاجتماعية وغيرها من الظروف لها أثر على بنية النظام الضريبي.
- 2.2- تتوقف فعالية النظام الضريبي على مدى قدرته على توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والسياسة والاجتماعية المحيطة به، بمعنى قدرته على التكيف و تقلبات البيئة المطبق فيها وإمكانية ضمانه للموارد المادية و الكفاءة البشرية التي تكفل بدورها الاستغلال الأمثل لما تم تحقيقه، غير أن الاستخدام الأمثل للموارد قد لا يتوقف دائما على العنصر البشري في النظام الضريبي بل قد يعود إلى التشريع الضريبي ذاته وسلوك المكلفين.

3- المدخل المالي:

يستند هذا المدخل على استخدام بعض المؤشرات الكمية مثل النسب المالية ، كنمو الحصيلة الضريبية والوصفية كرضا المكلفين وزيادة ثقتهم في الإدارة للحكم على فعالية الضريبة ، ومن بين المؤشرات الكمية المستعملة نذكر:

¹ - محمد دويدار ، "في نظرية الضريبة والنظام الضريبي" ، الدار الجامعية ، لبنان ، 1999 ، ص: 123.

$$\frac{\text{الحصيلة الضريبية}}{\text{مجموع النفقات العامة}} = \text{معدل تغطية النفقات العامة}$$

إن هذا المؤشر يعبر عن الإمكانيات المتاحة للحكومة لتمويل الانفاق العام ، أي أنه يجيب عن التساؤل التالي: هل الاقتطاعات الضريبية المحصلة فعليا قادرة على تمويل ميزانية الدولة ؟

إن الإمكانيات المتاحة أمام الدولة لتمويل الانفاق العام تنحصر في ثلاث طرق أو موارد أساسية ، موارد سيادية (الضرائب والرسوم وغيرها) ، موارد ائتمانية (الاقتراض) ، وموارد اقتصادية (امتلاك الدولة لمشاريع اقتصادية عامة) ، ولكن تبقى الضرائب والرسوم أفضل وأكبر هذه الطرق في تمويل الانفاق العمومي ، وعليه فإنه كلما اقترب معدل تغطية الانفاق العام من الواحد يكون ذلك دليلا على فعالية النظام الضريبي المطبق في دولة ما.

$$\frac{\text{الحصيلة الضريبية الفعلية}}{\text{الحصيلة الضريبية المقدرة}} = \text{معدل التنفيذ}$$

يعبر مؤشر معدل التنفيذ عن الفعالية المالية للنظام الضريبي ، حيث كلما اقتربت الحصيلة الضريبية الفعلية من الحصيلة الضريبية المقدرة كلما دل ذلك على صحة وجدارة النظام الضريبي من الناحية المالية أو النقدية ، وفي هذه الحالة يكون معدل التنفيذ مساو للواحد (معدل التنفيذ = 1) ، كما أنه إذا تجاوزت الحصيلة الفعلية الحصيلة المقدرة (معدل التنفيذ أكبر من 1) ، فهذا يفسر من الناحية الإيجابية بكفاءة الإدارة الضريبية وحسن تعاملها مع الأوعية الضريبية ، أما من الناحية السلبية فيدل على عدم التقدير الجيد للحصيلة الضريبية المتوقعة . أما إذا كانت الحصيلة الضريبية الحقيقية أو الفعلية أقل من الحصيلة الضريبية المتوقعة (معدل التنفيذ أصغر من 1 وأكبر من 0) فهذا يدل على عدم فعالية النظام الضريبي وعدم قدرته على التحصيل إما نتيجة ضعف الإدارة الضريبية أو قصور في النظام الضريبي ، أو نتيجة التهرب الضريبي .

ويجب مقارنة معدل التنفيذ مع معدلات السنوات السابقة حتى تتمكن من متابعة تطور الفعالية الضريبية.

المطلب الثاني : معوقات فعالية النظام الضريبي:

على اعتبار أن الضرائب هي اقتطاعات إجبارية لجزء من دخول الأفراد وتحويله إلى القطاع العام لتحقيق أهداف مالية ، اقتصادية واجتماعية حسب قواعد يسترشد بها واضعي النظام الضريبي ، وعليه فإنه أثناء تطبيق قواعد النظام الضريبي ، قد تصطدم العملية بمعوقات تحول دون تحقيق أهدافه ، ومن هذه المعوقات:

أولاً - جمود الأنظمة الضريبية:

يؤدي بقاء نظام ضريبي معين في دولة معينة لفترة طويلة نسبياً إلى خلق تقاليد فنية وإدارية ترتبط بطبيعة الأوعية الضريبية التي يضمها هذا النظام من جهة ، وبإجراءات تقديرها وربطها وتحصيلها وتنظيم إدارتها من جهة أخرى ، وتؤدي هذه التقاليد بدورها إلى ارتباط كل من المكلفين والإدارة الضريبية بها على وضع يجعل من تغييرها سواء بفرض ضرائب جديدة أو إلغاء أو تعديل ضرائب قائمة أمراً يلقي كل معارضة من الجانبين¹.

وينشأ الجمود الضريبي نتيجة لما يمكن تسميته بظاهرة الاعتياد الضريبي التي تفسر ببطء الإجراءات الضريبية ، وترجع أسبابه إلى عاملين أساسيين:

1- التقاليد الفنية: تتمثل التقاليد الفنية في الاستمرار في إخضاع نفس العناصر المشكلة لأوعية الضرائب المفروضة بشكل يجعل من الصعوبة بمكان المساس بها ، لما قد يثيره ذلك من معارضة قد تؤدي للتراجع عن إجراء أي تعديل أو إصلاح ضريبي.

2- التقاليد الإدارية: يحول جمود التقاليد التي تسيطر على الإدارة الضريبية دون سلامة ودقة تنفيذ أي تعديلات قد تطرأ على أحكام القوانين الضريبية، على وضع يحد من الإصلاحات الضريبية التي ترمي إلى زيادة فعالية وكفاءة النظام الضريبي.

ثانياً - ارتفاع مستوى الضغط الضريبي:

يعبر الضغط الضريبي حسابياً عن العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب على حجم الثروة المنتجة المعبر عنها بالنتائج الوطني الخام (Le PNB)^{*}، أو الناتج الداخلي الخام (Le PIB) .
ويحسب الضغط الضريبي بالعلاقة التالية:

¹ - يونس أحمد البطريق ، "النظم الضريبية" ، مرجع سبق ذكره ، ص - ص: 153-157.

* - الناتج الوطني الخام (Le PNB) : أحد أهم المجمعات الاقتصادية الكلية المستخدمة في قياس ثروة الأمة ، يحسب على أساس معيار الجنسية ، على عكس الناتج الداخلي الخام (Le PIB) الذي يأخذ بعين الاعتبار معيار الإقامة.

$$\text{معدل الضغط الضريبي} = \frac{\text{مجموع الضرائب (مباشرة + غير مباشرة)}}{\text{الناتج الداخلي الخام}} \times 100$$

إن العلاقة بين الاقتطاعات الضريبية والدخل علاقة مباشرة وذات تأثير كبير ، لكون أن مستوى هذه الاقتطاعات لا يجوز أن يتعدى الحدود الواجب مراعاتها كي لا تعرقل نشاطات الأفراد ، ومن ثم نشاط الاقتصاد الوطني ، ذلك أن الزيادة في حجم الاقتطاعات تؤدي إلى التقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه المكلف مما يغير من سلوكاته تجاه الضريبة.

ثالثا - التهرب والغش الضريبي:

التهرب من الضرائب يعني إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش و مخالفة القانون، و قد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة و ذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المواد الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح ، و أيضا قد يكون التهرب بمناسبة تحصيل الضريبة و ذلك كما لو قام الممول بإخفاء ثروته ، وعليه فإن التهرب الضريبي ينقص من الحصيلة الضريبية التي يمكننا الاعتماد عليها في تمويل النفقات العامة ، مما يؤدي إلى التأثير المباشر على فعالية النظام الضريبي.

وتعود أسباب هذه الظاهرة لعدة عوامل (الخلقية ، الفنية و السياسية) نذكر بعضها منها:

- 1- عيوب في التشريع الضريبي حيث نجد في تعدد الضرائب و تعقيد التشريعات الضريبية، و نقص في التشريع و عدم صياغته بشكل محكم يساعد المكلف من إيجاد ثغرات ينفذ منها للتخلص من دفع الضريبة.
- 2- قصور الإدارة الضريبية في مراقبة الممولين المتهربين و عدم وجود كفاءة لدى الموظفين بالإدارة الضريبية.
- 3- ضعف المستوى الخلقى و عدم تنمية الشعور بالواجب بدفع الضريبة لدى الأفراد.
- 4- سوء توجيه النفقات العامة للدولة يخلق شعورا بالضييق لدى الأفراد و بالتالي يحاولون التهرب من الضرائب.

- 5- عدم فرض العقوبات الكافية يخلق لدى الممولين شعورا بالاستهانة بالضرائب.

رابعا - الازدواج الضريبي:

يقصد بالازدواج الضريبي دفع المكلف للضريبة أكثر من مرة سواء تعدد دفعها مرتين، أو ثلاثة، أو أربعة، وأن هذه الظاهرة لا تتحقق إلا إذا توافرت الشروط التالية¹:

- وحدة الممول (وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة).
- وحدة الوعاء، أو المادة الخاضعة للضريبة.

1 - حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005 ص: 56.

- وحدة الضرائب المفروضة، أي من نفس النوع.

- وحدة المدة التي يدفع عنها الممول الضريبة.

ويؤثر الازدواج الضريبي على فعالية النظام الضريبي ، ذلك أنه يخلق نوعاً من عدم الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، ويعمل على بعث الرغبة للتهرب الضريبي ، مما يساهم في ضرب مصداقية النظام الضريبي.

خامساً - الفساد الاقتصادي والضريبي:

تعاني مختلف الدول سواء المتقدمة أو النامية من وجود نشاطات خفية وغير شرعية ، والتي لا تخضع لأي نوع من الضرائب ، وتعكس هذه النشاطات المرتبطة بمظاهر الفساد انحراف الآليات الاقتصادية ، والتي ترجع للأسباب التالية¹:

- الاستهتار بهيبة الدولة.

- تفاقم ظواهر اللاتكافؤ الاقتصادي.

- انخفاض خطير في مستوى المعيشة لدى فئات واسعة من السكان.

وترتبط ظاهرة الفساد بالبعد الأخلاقي المنحرف ، وتشكل إحدى العقبات الكبيرة التي تعرقل فعالية النظام الضريبي ، حيث أنها تشجع التهرب الضريبي ، وتفسد الحوافز الضريبية ، وتعمل على توزيع الحصيلة الضريبية لصالح غير المستحقين لها ، مما تؤدي في النهاية إلى شلل في أركان وأسس النظام الضريبي القائم. ومن أهم مظاهر الفساد الاقتصادي نجد : البيروقراطية ، المحسوبية ، الرشوة ، استغلال النفوذ ، استخدام المنصب والوظيفة العامة لتحقيق أغراض خاصة.

المطلب الثالث: محددات تصميم النظام الضريبي الجيد.

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد²:

أولاً - مؤشرات فيتو تانزي للنظام الضريبي الجيد:

يحدد فيتو تانزي (Vito tanzi) مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال:

1- مؤشرات التركيز: يقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تحصل إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفاذي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

¹ - ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، مرجع سبق ذكره ، صص: 150_151.

² - عبد المجيد قدي ، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية" ، مرجع سبق ذكره ، صص: 165_167.

2- مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد ، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل ، هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعياً لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه أثر على مرودية النظام الضريبي.

3- مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً ، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات ، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبي ، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

4- مؤشر تأخرات التحصيل : ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها ، لأن التأخر في الدفع يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم ، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

5- مؤشر التحديد: ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة ، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى ، فمثلاً يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

6- مؤشر الموضوعية: ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزامهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها ، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين (Certitude) ، الذي يقضي حسب آدم سميث (Adam Smith)¹ بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض، أو تهكم، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحاً ومعلومًا للممول، أو لأي شخص آخر ، وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.

¹ _ آدم سميث (Adam Smith) : اقتصادي ليبرالي اسكتلندي ولد عام 1723 من عائلة ثرية ، درس بجامعة "غلاسكو" ثم انتقل إلى أكسفورد، أول كتاب ألفه هو "نظرية العواطف الأخلاقية" ، أما عن أشهر كتاب له فهو "ثروة الأمم" الذي بدأ العمل فيه بمدينة تولوز بفرنسا توفي عام 1790.

7- مؤشر التنفيذ: ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية ، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ ، فضلا عن مدى عقلانية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

8- مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة ، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن ، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.

ثانيا - مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة:

يرى حمدي أحمد العناني أن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين:

1- الأسلوب الأول: وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي، وهذه المعايير هي:

- العدالة.
- الوضوح.
- الملاءمة في الدفع.
- الاقتصاد في نفقة التحصيل.
- المحافظة على كفاءة جهاز السوق.
- عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.

2- الأسلوب الثاني: من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهية العامة للمجتمع ، حتى وإن كان

تطبيق هذا الأسلوب صعبا بالنظر إلى كون نظرية الرفاهية لم تتطور وتبين بالشكل الكافي ، إلا أنه بالرغم من ذلك لا بد من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهية ، تتمثل فيما يلي:

- توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار.
- تحقيق أعلى مستوى معيشة.
- توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل.
- النمو الاقتصادي.
- العدالة في توزيع الدخل.

المبحث الرابع: النظام الضريبي ومعطيات البيئة الدولية.

تعمل النظم الضريبية في ظل بيئة دولية تحكمها مجموعة من العوامل والمؤثرات الاقتصادية ، الاجتماعية والسياسية التي تؤثر وتتأثر بها ، وهي كلها نتائج العولمة الاقتصادية والمالية التي أصبحت تمثل المحدد الأساسي لتوجهات الدول والهيئات الدولية ، وفي ظل هذه الأوضاع برزت العديد من العوامل التي أصبحت تمثل تحديات لواقع النظم الضريبية.

المطلب الأول: العولمة المالية وتأثيرها على النظم الضريبية.

أولاً - تعريف العولمة المالية وعوامل ظهورها:

المقصود بالعولمة (Mondialisation) إزالة الحواجز والحدود والقيود التي تحول دون أن يكون العالم بمثابة القرية الواحدة أو الوحدة الواحدة ثقافياً ، وإعلامياً وسياسياً واقتصادياً.

وتمثل العولمة الاقتصادية (Mondialisation économique) الزيادة في التجارة الدولية وفي الروابط المالية التي يدعمها التحرير الاقتصادي ، والتغيرات التكنولوجية. أما العولمة المالية (Mondialisation financière) فتشكل الناتج الأساسي لعمليات التحرير المالي والتحول إلى ما يسمى بالاندماج المالي ، مما أدى إلى تكامل وارتباط الأسواق المالية المحلية بالعالم الخارجي من خلال إلغاء القيود على حركة رؤوس الأموال عبر حدود الأسواق العالمية¹.

ويمكن ملاحظة العولمة المالية في ضوء مجالين هما²:

1- تطور حجم المعاملات عبر الحدود في الأسهم والسندات في الدول الصناعية المتقدمة ، حيث تشير البيانات إلى أن المعاملات الخارجية في الأسهم والسندات كانت تمثل أقل من 10% من الناتج المحلي الخام في هذه الدول سنة 1980 ، بينما وصلت إلى ما يزيد عن 100% في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ، وألمانيا سنة 1996 ، وعلى ما يزيد 200% في فرنسا وإيطاليا وكندا في نفس العام.

2- تطور تداول النقد الأجنبي على الصعيد العالمي ، حيث تشير الإحصائيات إلى أن متوسط حجم التعامل اليومي في أسواق الصرف الأجنبي قد ارتفع من 200 مليار دولار أمريكي في منتصف الثمانينات إلى حوالي 1200 مليار دولار عام 1995 ، وهو ما يزيد عن 84% من الاحتياطيات الدولية لجميع بلدان العالم في نفس العام.

ومن العوامل التي ساعدت على تطور العولمة المالية نجد³:

1 - عبد الحميد عبد المطلب ، "العولمة واقتصاديات البنوك" ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2001 ، ص:33.

2 - رمزي زكي ، "العولمة المالية" ، الطبعة الأولى دار المستقبل العربي ، القاهرة ، مصر ، 1999 ، صص: 80_81.

3 - عبد الرحيم عبد الجبار احمد عبده ، "الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية" ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2006 ، ص:84.

- 1- إزالة القيود على حركة رؤوس الأموال.
- 2- اندماج بعض الدول النامية في الأسواق المالية.
- 3- تطور أسواق السندات الدولية.
- 4- تطور وسائل الوقاية من المخاطر.
- 5- زيادة أهمية تدفق رؤوس الأموال ذات الاستثمار المباشر.
- 6- التطور التكنولوجي وانخفاض تكاليف النقل والاتصالات.

ثانياً - أثر العولمة على النظم الضريبية:

تؤثر العولمة وما يصاحبها من اندماج دولي ، إلى جانب التقدم التكنولوجي السريع على قدرة الدول في تحصيل الضرائب وعلى توزيع الأعباء ، ومن المرجح أن يزيد تأثير العولمة بمرور الوقت على إيرادات الضرائب ، وقد بدأ أثر العولمة في الظهور بشكل أكثر حدة مع تحرير أسواق المال وزيادة اندماج الاقتصاديات. واليوم تحصل معظم الدول الصناعية على إيرادات من الضرائب أكثر مما كانت تحصل عليه قبل عقدين أو ثلاثة عقود ، ورغم ذلك وبعد إمعان النظر نكتشف وجود مجموعة من العوامل والمشاكل التي تؤثر على أساس النظم الضريبية وعلى البنيان الضريبي للدول ، فقد تصل العولمة في المستقبل إلى طرق جديدة مبتكرة لاستخدام التكنولوجيا والمعرفة في زيادة إيرادات الضرائب ، ولكن هذا لا يقلل من الحاجة إلى تقييم الكيفية التي يرجح أن تؤثر بها التطورات الراهنة في النظام الضريبي من خلال¹:

- 1- التجارة والمعاملات الالكترونية: شهدت التجارة الالكترونية نمواً سريعاً للغاية خلال السنوات الأخيرة ، وهناك تغييرات عديدة ناجمة عن التجارة الالكترونية سوف تواجه مصلحة الضرائب بتحديات خطيرة تتمثل في التحول من المعاملات الورقية التي تسمح لمصلحة الضرائب بتعقب آثار هذه المعاملات (الفواتير) إلى المعاملات الافتراضية (الرقمية) التي تترك آثاراً أقل يصعب تحديدها.
- 2- نمو التجارة العالمية: تعتبر التجارة العالمية محركاً للنمو الاقتصادي ، بحيث تسعى الدول لدعم وترقية الصادرات للرفع من معدلات النمو الاقتصادي ، ويترجم ذلك باستعمال مختلف الأدوات الضريبية لتحقيق هذا الهدف ، مما يطرح إشكالية اللااستقرار في الأنظمة الضريبية.
- 3- نمو الاستثمارات الأجنبية: أصبحت الاستثمارات الأجنبية اليوم البديل التمويلي للمديونية ، مما يجبر الدول على تهيئة المناخ الاستثماري الذي يجمع بين عدة عوامل من أهمها التكلفة الضريبية ،

¹ - فيتو تانزي ، "العولمة وبنية الضرائب" ، مجلة التمويل والتنمية ، المجلد 38 ، العدد 01 ، 2001 ، صص: 34_37.

وهذا ما يجعل الدولة تلجأ لاستعمال نظامها الضريبي (الحوافز الضريبية) كمدخل لجذب واستقطاب المزيد من المشاريع الاستثمارية ، مما يطرح إشكالية مدى إنتاجية النفقات الجبائية.

المطلب الثاني: موقع النظام الضريبي في ظل الاتجاه المتزايد نحو تشكيل التكتلات الاقتصادية والاندماج في الهيئات الدولية.

يعتبر تشكيل التكتلات الاقتصادية والتجمعات الإقليمية رافدا من روافد العولمة ، وعاملا مساعدا على خلق الأسواق الكبيرة ، ومثل هذا الاتجاه يدفع بالدول إلى تنسيق سياساتها الضريبية¹ ، حيث أن العولمة كرس مفهوم ودرجة التنافسية ، وبالتالي لم تصبح الدول بمفردها قادرة على مواجهة تحديات الطرف الجديد مما أدى إلى إقامة التكتلات الاقتصادية وهذا يستدعي استعمال النظام الضريبي كأداة للاندماج الاقتصادي ، وهذا عن طريق استحداث تنسيق ضريبي بين مختلف الدول المنخرطة في تكتل اقتصادي واحد².

إن رغبة الدول في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC) وإمضاءها لاتفاقيات شراكة إقليمية من شأنه أن يؤثر على الإيرادات الجمركية التي تتطلب التفكيك عن طريق التخفيض أو الإلغاء ، وبالتالي يتطلب الأمر إيجاد مصادر ضريبية أخرى لتعويضها ، وهذا ما يطرح في الغالب حتمية تعديل وإصلاح النظام الضريبي. فاتفاقية الشراكة الأوروبية المتوسطية المبرمة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي مثلا تنطلق من مبدأ تفكيك التعريفات الجمركية على عدة مراحل تمتد إلى 12 سنة ، ومثل هذا التفكيك الجمركي يؤدي إلى انخفاض في الإيرادات الجمركية بالنظر إلى الحجم الكبير للتعامل الجزائري مع الاتحاد الأوروبي الذي يتجاوز نسبة 65% من التجارة الخارجية للجزائر ، ولأهمية حاصل الجمارك ضمن الإيرادات العادية للميزانية فهي تمثل أزيد من 2.5% من الناتج المحلي الخام ، ومثل هذا الوضع يطرح أمام النظام الضريبي مشكلة كيفية تعويض النقص الحاصل في الإيرادات³.

المطلب الثالث: النظام الضريبي والتحديات التكنولوجية.

أصبحت البيئة منذ مؤتمر "ستوكهولم" عنصرا مهما من عناصر السياسة الاقتصادية ، خاصة بعد ظهور مشكلة طبقة الأوزون ومشاكل الاحتباس الحراري (ارتفاع درجة حرارة الأرض) ، وقد تم عقد الكثير من الارتباطات بين المظاهر البيئية وبعض المتغيرات الاقتصادية كاستنزاف الموارد الطبيعية وظاهرة التلوث ، واستنزاف الأرض والإنتاج الغذائي ، وبهذا أصبحت البيئة اهتماما عالميا من خلال المنظمات الدولية .

¹ - عبد المجيد قدي ، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة ، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البلدة ، 20-21 ماي 2002 ، ص:12.

² - ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، "مرجع سبق ذكره" ، ص:82.

³ - عبد المجيد قدي ، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة ، "مرجع سبق ذكره" ، صص:15_16.

وقد سعت الدول إلى اعتماد الكثير من الآليات لحماية البيئة ، ومن بين هذه الآليات أداة الضريبة التي اعتمدها الكثير من الدول عن طريق فرض رسوم وضرائب على الأنشطة الملوثة أو التي تشكل خطرا على البيئة¹.

وبعد التوقيع على اتفاقية "كيوتو" سنة 1997 المتعلقة بالحد من الانبعاثات الغازية المسببة للاحتباس الحراري التي وقعت عليها أكثر من 200 دولة أصبح لزاما على الدول خاصة الصناعية منها اتخاذ التدابير اللازمة لتخفيض مستوى التلوث باستعمال كل الوسائل المتاحة ، ومن بينها الوسائل والأدوات الاقتصادية² وهذا ما يطرح تحدي آخر أمام النظم الضريبية متعلق بحماية البيئة.

¹ - عبد المجيد قدي ، "النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة" ، مرجع سبق ذكره ، ص_ص:13_14.

² - أحمد باشي ، "دور الجباية في محاربة التلوث البيئي" ، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة ، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر ، العدد 09 ، 2003 ، ص: 131.

خلاصة الفصل:

- تركز عملية بناء النظم الضريبية على مبدأ السيادة الضريبية القطرية ، وهذا ما يؤدي في النهاية إلى اختلاف وتباين كبير بين الهياكل الضريبية للدول ، وبالتالي تبرز إشكاليات عديدة في عملية التنسيق الضريبي.
- يعتبر النظام الضريبي أحد أدوات السياسة المالية التي هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة ، وبالتالي يجب أن يتفق مع الاتجاهات الاقتصادية ، أي أن النظام الضريبي يستخدم ويوظف لتحقيق أهداف اقتصادية وسياسية واجتماعية وبيئية.
- إن تحليل واقع النظم الضريبية في الدول المتقدمة يشير إلى جودتها وفعاليتها ، نتيجة لارتفاع مستوى التحصيل الضريبي من جهة ، وقدرتها على تحقيق باقي الأهداف من جهة أخرى.
- تتميز النظم الضريبية في الدول النامية بالضعف وعدم الفعالية لأنها لا تحقق أهدافها المرجوة منها ، فتلك الدول تستخدم النظام الضريبي كأداة لجمع أكبر قدر ممكن من الإيرادات دون النظر إلى وظيفته باعتباره أداة مالية واقتصادية مهمة.
- أصبحت النظم الضريبية تعمل في ظل بيئة دولية تحكمها العديد من العوامل والمؤثرات الاقتصادية ، والاجتماعية ، والسياسية التي تؤثر وتتأثر بها ، وأصبحت هذه العوامل في مجملها تشكل تحديات ومشاكل لعمل الأنظمة الضريبية على المستوى الدولي ، وهذا ما سنتطرق له في الفصل الثاني من خلال تحليل هذه الظواهر على المستوى الدولي.

الفصل الثاني:

التحديات الدولية لأنظمة الضريبية.

الفصل الثاني: التحديات الدولية للأنظمة الضريبية.

تمهيد:

لقد كان لسياسات الانفتاح الاقتصادي وما صاحبها من تطور تكنولوجي ، وحركية واسعة في مجال تدفق السلع والخدمات ، وعوامل الإنتاج والمعلومات بين الدول تأثيرا كبيرا على واقع النظم الضريبية لجميع الدول على اختلاف درجة تطورها ومستويات معيشتها ، بحيث أصبحت هذه النظم الضريبية غير قادرة على مسايرة هذه التغيرات ، مما أدى إلى انكماش في العوائد الضريبية نتيجة المشاكل الجبائية التي ظهرت وانتشرت بصورة سريعة ، وهذا ما ولد فكرة ضرورة تجميع القوى وتنسيق الجهود لمواجهتها من خلال أدوات ومدخل عديدة ، سواء بإبرام الاتفاقيات الثنائية أو متعددة الأطراف ، أو بإرساء قواعد القانون الجبائي الدولي ، أو عن طريق التنسيق الضريبي الذي يعتبر من أهم الأدوات المستعملة لمحاربة العديد من المشاكل الجبائية الدولية.

يهدف هذا الفصل إلى محاولة الوقوف على أهم التحديات الضريبية التي أفرزتها العولمة وسياسات الانفتاح الاقتصادي المنتهجة من قبل العديد من الدول ، وهذا من خلال تشخيص هذه الظواهر الضريبية ، وتحديد أسباب بروزها وانتشارها ، وآثارها على هياكل النظم الضريبية.

يحتوي هذا الفصل على المحاور التالية:

- التهرب الضريبي الدولي.
- الازدواج الضريبي الدولي.
- التحديات الضريبية الحديثة.

المبحث الأول: التهرب الضريبي الدولي.

لقد ظهرت ظاهرة التهرب الضريبي* في بادئ الأمر على المستوى الداخلي ، ولهذا فقد كانت التشريعات الضريبية الوطنية سبابة لاكتشافها وإدراك مدى خطورتها على الاقتصاد الوطني ، ومن ثم فقد حاولت العديد من الدول إصدار قوانين ولوائح تسعى لكبح الظاهرة من أجل سد المنافذ التي يستعملها المكلفون للإفلات من أداء المستحقات الضريبية . ومع انتشار عمليات التبادل الدولي وحرية انتقال عوامل الإنتاج ورؤوس الأموال بين الدول انتقلت معها ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي وأصبحت أكثر انتشارا وتعقيدا.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي الدولي وتمييزه عن بعض الظواهر الضريبية المشابهة.

إن محاولة تحديد تعريف دقيق وواضح للتهرب الضريبي على المستوى الدولي تميزه بعض الصعوبات نظرا لما قد يختلط بهذا المفهوم من ظواهر ضريبية** مشابهة تجعل من العسير التمييز بينها ، وعليه فإن وضع مفهوم شامل ومميز لظاهرة التهرب الضريبي الدولي تتطلب ضبط بعض المصطلحات التي قد يثير استعمالها بعض الغموض واللبس ، ومن أمثل ذلك التهرب الضريبي الداخلي ، الغش الضريبي ، التجنب الضريبي ، التهريب الضريبي ، الانعكاس الضريبي .

أولا - التهرب الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الداخلي:

إن عملية تحديد مفهوم التهرب الضريبي على المستوى الدولي تتطلب التفرقة بين التهرب الضريبي على المستوى الداخلي والتهرب الضريبي على المستوى الدولي . فالتهرب الضريبي على المستوى الداخلي (الوطني) يمثل ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً¹ دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة إما بشكل جزئي أو بشكل كلي² . أما التهرب الضريبي الدولي فهو ذو معنى اقتصادي ، بمعنى أن له تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية ، يستوي في ذلك أن تكون الوسيلة مشروعة أو غير مشروعة، فالذي يؤخذ في الاعتبار في هذا المقام ليست الوسيلة بل الأثر المترتب عليها. فالتهرب الضريبي الدولي يعتبر صورة من صور التهرب الضريبي بصفة عامة ، وأن ما يميزه أنه ذو صفة دولية ، فهو عابر للحدود الإقليمية للدولة ، إذ أن المكلف يحاول أن يخفف من العبء الضريبي مستخدماً في ذلك كافة الطرق والوسائل

* - يطلق على هذا المصطلح باللغة الإنكليزية: Tax avoidance.

** - الظاهرة الضريبية: هي عبارة عن سلوك أو تصرف ضريبي صادر عن شخص طبيعي أو معنوي (مكلف ضريبي) ، له علاقة مباشرة مع التشريع الضريبي.

1 - ناصر مراد ، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر" ، دار قرطبة ، الجزائر، 2004، ص: 06.

2 - جادو محمد نجيب، "ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية و الاقتصادية" ، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2004، ص: 22.

المشروعة وغير المشروعة ، فقد يقوم بتحويل أرباحه خارج إقليم الدولة المقيم بها ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة ، أو قد يقوم باستثمار أمواله خارج الدولة التي يقيم بها لكي يتمتع ببعض الحوافز والإعفاءات الضريبية التي يقرها القانون الضريبي في البلد المضيف¹.

إن الجدول التالي يلخص أهم الفروقات الموجودة بين ظاهرتي التهرب الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الداخلي:

جدول رقم (2-1): أوجه الاختلاف بين التهرب الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الداخلي.

| التهرب الضريبي الوطني (الداخلي) | التهرب الضريبي الدولي (الخارجي) |
|--|--|
| يحدث داخل إقليم الدولة | يحدث خارج إقليم الدولة |
| ذو مفهوم ثنائي (قانوني ومالي) | ذو مفهوم أحادي (مالي) |
| النصوص التشريعية الخاصة بالظاهرة قائمة على مبدأ السيادة الضريبية | إسقاط مبدأ السيادة الضريبية في النصوص القانونية للظاهرة |
| كثرة النصوص والآليات المنظمة لمواجهة الظاهرة | نقص التشريعات و الآليات التي تنظم كيفية مواجهة الظاهرة |
| يمكن التخفيف من آثاره من خلال سن التشريعات والقوانين الضريبية الوطنية في إطار السيادة الضريبية | لا يمكن السيطرة عليه إلا في حدود ضيقة (الاتفاقيات الخاصة بمحاربة التهرب الضريبي) |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مؤلف: سوزى عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 20-24.

¹ - عدلي سوزى ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص ص: 19-21.

* - يطلق على هذا المصطلح باللغة الفرنسية: Fraude fiscale.

ثانيا - التهرب الضريبي الدولي والغش الضريبي:

لقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه التمييز بين مصطلحي التهرب الضريبي والغش الضريبي*، وتنحصر الفكرة في ثلاث (03) اتجاهات رئيسية:

الاتجاه الأول: ويمثله M. Rosier، والذي يعتقد أن التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي، فالتهرب الضريبي هو الجنس والغش الضريبي هو النوع، فالغش الضريبي وفقا لهذا الاتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي¹، وهي حالة التهرب من دفع الضريبة عن طريق مخالفة القواعد والتشريعات الجبائية، فالغش الضريبي إذن يعتبر جريمة تتحقق من خلال لجوء المكلف إلى وسائل غير مشروعة تؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العامة.

الاتجاه الثاني: ويمثله كل من M.A.Piatier و M.Letouge، ومحتواه أن التهرب الضريبي يعتبر الشكل الدولي للغش الضريبي، فالغش الضريبي وفقا لهذا الاتجاه هو الجنس والتهرب الضريبي هو النوع، وهذا خلافا للاتجاه الأول، فحسب أصحاب هذا الاتجاه هناك نوعين من الغش غش على الصعيد الداخلي، وغش على المستوى الدولي، وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي.

الاتجاه الثالث: ويمثله المفكر الاقتصادي M.Gaudement*، ومضمونه أن التمييز بين المصطلحين يقوم على أساس فكرة الشرعية فالتهرب الضريبي يكون قانونيا وشرعيا، أما الغش الضريبي فهو تصرف غير قانوني وغير شرعي.

ثالثا - التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

إن التجنب الضريبي هو عملية التخلص من الدين الضريبي بصفة كلية أو بصفة جزئية دون مخالفة قواعد القانون الجبائي الدولي كأن تفرض الدولة ضريبة على تصرف معين (عملية بيع أو شراء) لكن المكلف الضريبي يتصرف تصرفا سلبيا حتى لا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة**، وهذا عن طريق الإمتناع عن ذلك التصرف.

وتظهر التفرقة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي بصورة كاملة من حيث مشروعية التصرف الضريبي، حيث أن كلاهما تصرف مشروع غير أن الأول يكون بتحقيق الواقعة الضريبية، وذلك بواسطة الاستفادة من الثغرات والنقائص الموجودة في القانون الضريبي بينما الثاني فهو تصرف دون حدوث الواقعة الضريبية².

¹ - محمد خالد المهاني، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص ص: 226-227.

* - M.Gaudement: قانوني، ومؤرخ في القانون والجبائية، فرنسي الأصل، ولد سنة 1908 بديجون، وتوفي سنة 2001 بباريس، حصل على الدكتوراه من جامعة قرونوبل، عمل كمحاضر بجامعة ستراسبورغ بفرنسا.

** - الواقعة المنشئة للضريبة (Le fait générateur): تمثل الحدث الذي بمجرد حدوثه أو وقوعه تكون الضريبة واجبة السداد للخزينة العمومية.

² - سوزى عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

رابعاً - التهرب الضريبي والتهريب الضريبي:

لتحديد مفهوم التهرب الضريبي يجب ربطه بوظيفة الإدارة الجمركية ، حيث أنه تصرف مخالف لقانون الجمارك ، وهذا للإفلات من سداد الضرائب والرسوم الجمركية أو تخفيف عبئها.

ووفقاً لقانون الجمارك الجزائري فإن التهرب الضريبي هو كل تحايل أو تغليط من طرف شخص ما عند قيامه بعمليات الاستيراد والتصدير للسلع عبر المكاتب الجمركية مع الإدلاء بتصريح لا ينطبق مع السلع المقدمة، وبالتالي فهو مخالفة للقوانين والتنظيمات في الميدان الجمركي ، بمعنى استخدام كل الطرق غير المشروعة التي يلجأ إليها الأشخاص للحصول على امتيازات تجارية مخالفة لمبادئ المنافسة التجارية النزيهة وتحقيق مكاسب مالية من خلال عمليات التهرب الضريبي¹.

خامساً - التهرب الضريبي والانعكاس الضريبي:

رغم أن كل من التهرب الضريبي والانعكاس الضريبي يشيران إلى سعي المكلف لعدم دفع ما يترتب عليه من ديون ضريبية ، إلا أن ظاهرة الانعكاس الضريبي تمثل محاولة المكلف استرداد مبلغ الضريبة المدفوع للخزينة العمومية من مكلف آخر ، حيث أثبتت تجارب العديد من الدول أن كل مكلف يعمل جاهداً على التخلص من العبء الضريبي بكافة السبل ، فالضريبة التي تصيب العامل تدفعه إلى المطالبة بزيادة أجرته لكي ينقل العبء الضريبي إلى رب العمل ، والمستورد ينقل الضريبة الجمركية للمستهلك عن طريق السعر².

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي الدولي.

تؤكد الدراسات المالية والجبائية التي أجريت على التشريعات الضريبية أن هناك عوامل وأسباب كثيرة تؤدي إلى بروز ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها عبر مختلف دول العالم لدرجة أنه أصبح في بعض الدول يشكل القاعدة ، وأصبح الالتزام الضريبي هو الاستثناء³.

ويمكن حصر الأسباب الدافعة لوجود وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي بصورة عامة في أربعة (04) مجموعات رئيسية:

أولاً - الأسباب الاقتصادية: تلعب الأسباب الاقتصادية دوراً بارزاً في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها ، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي الذي هو بدوره جزء من النظام الاقتصادي للدولة ، وهذا يدل

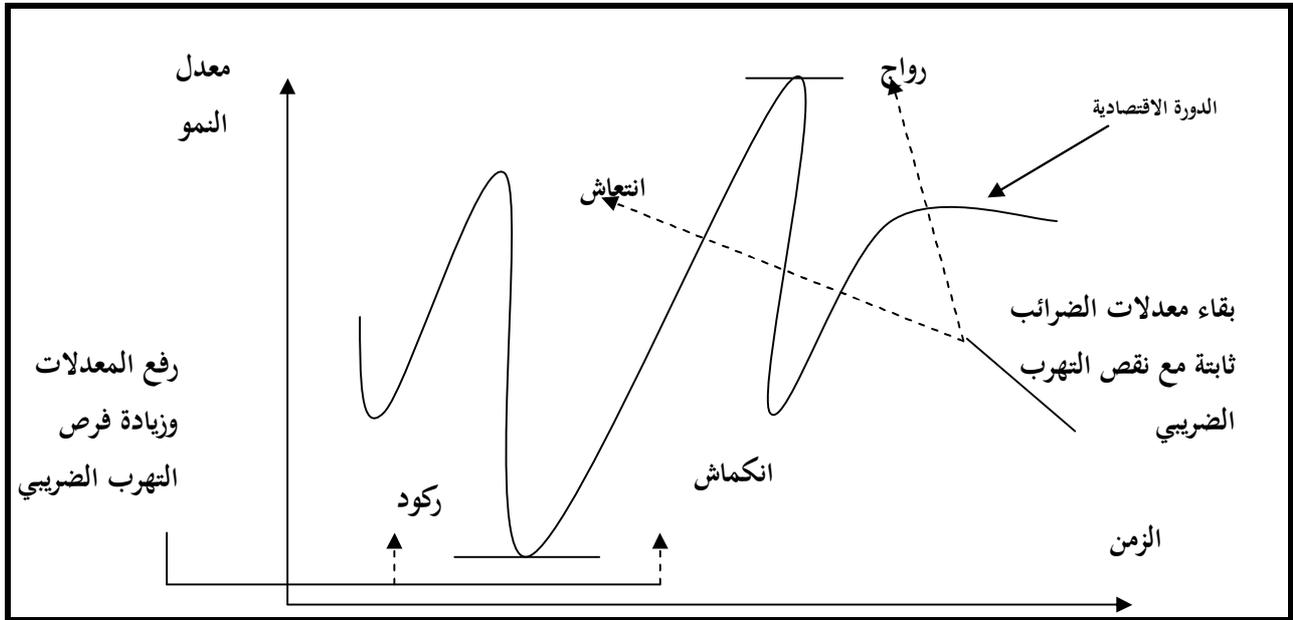
¹ - القانون رقم: 07/79 المؤرخ في: 21/07/1979 المتضمن قانون الجمارك الجزائري.

² - محمد خالد المهاني ، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 42.

³ - موسى أحمد جمال ، "نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي" ، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية" ، العدد: 18 ، كلية الحقوق ، جامعة المنصورة ، مصر، 1995، ص: 37.

على أن النظام الضريبي يتأثر بكل العوامل الاقتصادية الأخرى ، حيث أن الحالة الاقتصادية للدولة سواء كانت حالة انتعاش أو حالة كساد تؤثر في وجود وحجم ظاهرة التهرب الضريبي ، ففي حالة الرخاء والانتعاش الاقتصادي للدولة تزداد حركية البيع والشراء وعمليات الاستيراد والتصدير وينتج عن ذلك زيادة في دخول الأفراد والمؤسسات من جهة ، وزيادة فرص نقل العبء الضريبي من جهة أخرى ، وبالتالي فإن المكلفون لن يشعروا بثقل العبء الضريبي ، ومن ثم فإنهم لن يلجؤوا للتهرب من سداد ضرائبهم خشية المساءلة القانونية. أما في حالة الكساد والركود الاقتصادي فيحدث العكس ، حيث أنه في هذه الحالة تلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضرائب القائمة ، وفرض ضرائب جديدة تحت الحاجة الماسة لتمويل الإنفاق العمومي ، كما أن المقدرة الضريبية للمكلفين تكون ضعيفة نظرا لصعوبة الأوضاع الاقتصادية مما يسبب ضغطا كبيرا على المكلفين ، وبالتالي تزداد فرص التهرب الضريبي¹ ، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (1.2): فرص التهرب الضريبي في ظل الدورات الاقتصادية.



المصدر: من إعداد الطالب.

كما أن ظاهرة الاقتصاد الخفي أو الاقتصاد الموازي تعد من أهم الأسباب الاقتصادية لبروز ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث أنه من بين الآثار الضارة الناجمة عن الاقتصاد الموازي أن الدخول والأرباح التي تدخل في دائرة الاقتصاد الخفي لا تسدد عنها ضرائب مما يخلق فقدان كبير في الإيرادات العامة للدولة.

إن الجدول التالي يبين الاقتصاد الموازي كنسبة من إجمالي الناتج المحلي الخام (PIB) لبعض الدول والمناطق في العالم:

¹ - محمد خالد المهاني ، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته" ، مرجع سبق ذكره ، ص:176.

جدول رقم (2.2): الاقتصاد الموازي كنسبة من إجمالي الناتج المحلي الخام (PIB) لبعض الدول والمناطق في العالم سنة 2005.

| القطاع الموازي | البلد أو المنطقة |
|----------------------|----------------------------|
| الناتج الداخلي الخام | |
| %26.7 | دول المغرب العربي |
| %37.2 | إفريقيا شبه الصحراوية |
| %16 | الدول الإسكندنافية |
| %9.5 | الولايات المتحدة الأمريكية |
| %40 | أمريكا الجنوبية |
| %13 | ألمانيا |
| %16.9 | إيطاليا |
| %07 | النمسا |
| %6.7 | سويسرا |
| %18 | فرنسا |

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على التقرير 24 للمجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي ، ص:

12، منشور على الموقع: www.cnes.dz

ثانيا- الأسباب التشريعية: تلعب القوانين والتشريعات الضريبية دورا مهما في وجود وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي على أساس أن كثرة التشريعات الضريبية وتعقدتها يحدث إرباكا لدى العديد من المكلفين الملزمين بدفع الضرائب ، ويؤثر كذلك على النواحي الاستثمارية في البلد بسبب وجود الثغرات القانونية في النصوص الضريبية وعلى هذا الأساس فإن مراعاة المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) * عند وضع وتطوير القوانين والتشريعات الضريبية يؤدي إلى الثبات النسبي لمثل هذه التشريعات دون الحاجة إلى تعديلها بشكل مستمر نظرا لاستنادها لأسس ومعايير دولية متفق عليها².

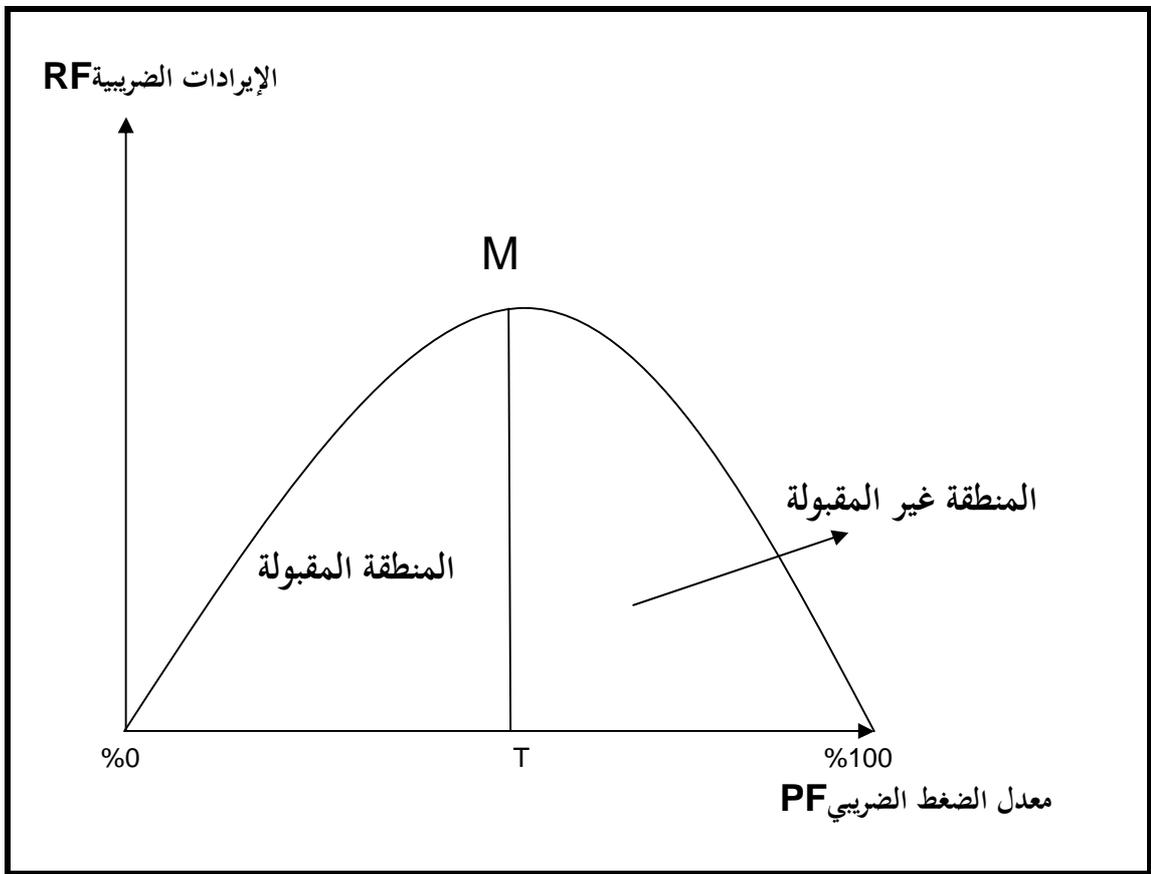
* IAS/IFRS :

International accounting standard/ International financial reporting standard

² - هيثم ممدوح حمدان العبادي ، "مدى موازنة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية " ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان ، الأردن ، 2003 ، ص: 07.

ثالثاً- الأسباب النفسية والسلوكية: تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منها معظم دول العالم رغم أن حجمها يختلف من بلد لآخر حيث أن هناك مجموعة من العوامل النفسية التي تحكم سلوك المكلفين متعلقة أساساً بالعبء النفسي للضريبة أو ضعف الوعي الضريبي. والعبء النفسي للضريبة تحكمه معدلات الضغط الضريبي السائدة في اقتصاد ما ، فالتهرب الضريبي يختلف بالنسبة لكل ضريبة حسب ارتفاع معدلاتها فالضرائب ذات المعدلات العالية تدفع المكلفين للتهرب منها ، وقد تطرق المفكر الاقتصادي الأمريكي آرثر لافر (Arthur laffer) إلى فكرة العلاقة التي تربط مستويات الضغط الضريبي مع الحصيلة الضريبية المتوقعة في منحنى يحمل اسمه.

الشكل رقم (2.2): منحنى لافر.



المصدر: http://perso.wanadoo.fr/claude.beck/courbe_de_Laffer.htm تاريخ تفحص الموقع: 2010/07/12

وأساس هذا المنحنى هو كيفية تحديد معدل الضريبة الأمثل T عند نقطة الانعطاف M قصد الحصول على الإيراد الأمثل المرغوب فيه ويبين هذا المنحنى أن مستوى النشاط الاقتصادي يتغير مع تغير مستوى الضغط الضريبي حتى يصل إلى مستوى ضغط ضريبي أمثل ، حيث أن زيادة معدلات الضرائب يؤدي إلى

زيادة الحصيلة الضريبية إلى غاية النقطة M ، وفوق هذا الحد فإن الاستمرار في رفع معدلات الضرائب يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية¹ من خلال عمليات التهرب الضريبي وفقدان الحافز والرغبة في العمل.

رابعا- الأسباب الفنية والإدارية: تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ للنظام الضريبي ، وعليه كلما كانت الأجهزة الإدارية المكلفة بمراقبة وتحصيل الديون الضريبية ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهلت عملية التهرب الضريبي ، ويعود ضعف كفاءة الإدارة الضريبية إلى عوامل عديدة من نقص في الإمكانيات والوسائل وضعف الوعي الضريبي وعدم فعالية التشريعات المتعلقة بمحاربة الفساد الضريبي وغيرها.

المطلب الثالث: آليات وطرق التهرب الضريبي الدولي.

إن عمليات التهرب الضريبي الدولي تتم في غالب الأمر بواسطة الشركات دولية النشاط ، الأمر الذي دفع بالعديد من الباحثين الاقتصاديين إلى اعتبار أن التهرب الضريبي الدولي مرادف للتهرب الضريبي للشركات دولية النشاط ، على اعتبار أن هذه الشركات تمثل النموذج الواضح للتهرب الضريبي على المستوى الدولي نظرا لطبيعة نشاطها وفروعها المتعددة في دول عديدة.

أولا- الشركات دولية النشاط :

1- مفهومها : يطلق على الشركات دولية النشاط مصطلح الشركات متعددة الجنسيات

(sociétés multi nationales) و قد أثارت هذه التسمية الكثير من الجد حول تحديد مضمونها فهل يجب النظر إليها من ناحية الموضوع أم من ناحية الشكل ؟

فهناك من يرى ضرورة النظر إليها من حيث الموضوع بحيث يطلق عليها مصطلح دولية النشاط على اعتبار أن المجال الطبيعي لممارسة النشاط الاقتصادي هو المجال الدولي دون التقيد بإقليم دولة معينة ، و هناك من يرى ضرورة النظر إليها من حيث الشكل و بالتالي يطلق على هذه الشركات مصطلح متعددة الجنسيات نظرا لكونها لا تحمل جنسية واحدة بل أكثر من جنسية .

إن وصف هذه الشركات بأنها متعددة الجنسيات غير مطابق للواقع لأن ذلك يعني بأنها شركات بلا دولة ، أي لا توجد خلفها دولة تحميها في الأوقات الحرجة عندما تتناقض مصالحها مع المصالح الوطنية للدولة التي تمارس فيها النشاط الاقتصادي².

1 - حميد بوزيدة ، "جباية المؤسسات" ، مرجع سبق ذكره ، ص:80.

2 - يوسف أحمد الشحات، "الشركات الدولية النشاط و نقل التكنولوجيا إلى البلدان المتخلفة"، دار الشافعي للطباعة ، مصر، 1991 ، ص: 53.

فالشركات دولية النشاط رغم تعدد المصطلحات* التي تطلق عليها ، من شركات متعددة الجنسيات (sociétés multinationales) ، إلى الشركات عابرة القوميات (sociétés transnationales) ، أو الشركات متخطية الأوطان ، أو الشركات الكونية ، أو الشركات فوق القومية (sociétés supranationales) ، إلا أنها في الواقع عبارة عن شركات اقتصادية ضخمة سواء من حيث حجمها الفعلي أو مجال نشاطها أو حجم رأس مالها ، أو امتدادها في المكان ، فهي تقوم بإنتاج و تسويق منتجاتها في عدة دول سواء إنتاجا سلعيا أو خدمات مقدمة ، و تمارس هذه الشركات نشاطها في عدة دول عن طريق شركاتها الوليدة ، و عليه كلما زاد عدد الشركات الوليدة كلما كانت الرقابة على الشركة الأم أكثر تعقيدا¹.

2- خصائص الشركات دولية النشاط : تتميز الشركات دولية النشاط بجملة من الخصائص أهمها :

1.2- الطبيعة الاحتكارية : تعتمد الشركات دولية النشاط على الميزة الاحتكارية التي تمتلكها في توجيه استثماراتها ، و تحاول الاستفادة من هذه الميزة لأكثر فترة ممكنة حتى تتمكن من استرداد نفقات البحث و التطوير التي أنفقتها لاكتساب هذه الميزة².

و في ظل السوق الاحتكارية ، تخضع السوق لسيطرة عدد قليل من المشروعات الكبيرة ، و العمل في مثل هذه الأسواق يمكن الشركات من تحقيق معدلات ربح مرتفعة بالمقارنة مع ما يمكن تحقيقه في أسواق المنافسة ، و هذا الطابع الاحتكاري للسوق الذي تعمل فيه هذه المشروعات يزيد من قوتها الاقتصادية ، و من قدرتها على السيطرة ، خاصة و أنها تستخدم في إنتاجها أحدث أساليب التكنولوجيا و الفنية حيث تسيطر على كل جديد في هذا المجال مما يدعم طبعها الاحتكاري³.

2.2- الطبيعة الدولية و الانتشار الجغرافي لأنشطتها : يمتد نشاط الشركة دولية النشاط ليشمل الدول المتقدمة و الدول المتخلفة على حد سواء ، فهو لا يقتصر على دولة بالذات دون غيرها ، فالطبيعة الدولية تجعلها تستفيد من التباين بين الدول سواء في الثروات الطبيعية أو الموارد البشرية أو الموارد الاقتصادية ، كما يجعلها تستفيد على وجه الخصوص من اختلاف الأنظمة القانونية و ما لها من ثغرات توظفها لتحقيق مصالحها الخاصة بغض النظر عن الأضرار التي قد تلحق بالدولة⁴.

* - نحن نميل لمصطلح الشركات دولية النشاط (sociétés d'une activités internationales) نظرا لموضوعيته و كثرة استعماله في الدراسات الضريبية.

1 - سوزى عدلي ناشد ، "ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 62_63 .

2 - عادل المهدي ، "عولمة النظام الاقتصادي العالمي و منظمة التجارة العالمية" ، الدار المصرية اللبنانية ، الطبعة الثانية ، مصر 2004 ، ص: 21.

3 - عيسى حسام محمد ، " نقل التكنولوجيا _ دراسة في الآليات القانونية للتبعية الدولية " ، دار المستقبل العربي ، الإسكندرية ، مصر ، 1987 ،

ص : 34

4 - سوزى عدلي ناشد ، " ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية " مرجع سبق ذكره ، ص : 67.

3.2- السيطرة المركزية للشركة الأم على فروعها : إن نجاح الشركات دولية النشاط لا يقاس بما تحققه الشركة الأم بمفردها من أرباح أو بما تحققه الشركات الوليدة أو الفرعية على حدى ، بل بما تحققه الشركة الأم والشركات الوليدة مجتمعة من أرباح ، و تكون للشركة الأم السيطرة على جميع فروعها و وحداتها ، و لها سلطة اتخاذ القرارات الإستراتيجية الهامة .

3- هيكل الشركات دولية النشاط : إن الشركات دولية النشاط هي عبارة عن مجموعة من الشركات الوليدة أو التابعة التي تزاو كل منها نشاطا إنتاجيا في دول مختلفة و تتمتع كل منها بجنسية مختلفة ، و التي تخضع لسيطرة شركة واحدة هي الشركة الأم التي تقوم بإدارة هذه الشركات الوليدة كلها في إطار إستراتيجية عالمية واحدة¹ .

من هذا التعريف السابق يتبين أن هذه الشركات متشكلة من هيكلين :

1.3- الشركة الأم (la sociétés mère) : تمارس الشركة الأم نشاطها في أكثر من دولة عن طريق شركاتها الوليدة أو التابعة ، و عادة ما يكون المركز الرئيسي لها في إحدى الدول الصناعية الكبرى نظرا لضخامة المشاريع التي تديرها و ما يتطلب ذلك من رؤوس أموال و أساليب تكنولوجية حديثة ، و كلها عناصر لا تتوفر إلا في الدول الصناعية ، و تمارس الشركة الأم سيطرتها و رقابتها على الشركات الوليدة في الدول المختلفة دون أن تخالف مبدأ السيادة الضريبية* (**souvrainité fiscale**) لكل دولة ، ويتم تكوين الشركة الأم وفقا للقوانين الداخلية للدولة الموجودة بها.

2.3- الشركات الوليدة (les sociétés filiales) : إن الشركة الوليدة** من الناحية القانونية لها استقلالها ، فهي ذات شخصية قانونية مستقلة عن الشركة الأم و تخضع للقوانين الداخلية للدولة الكائنة بها أما من الناحية الاقتصادية فهي تابعة للشركة الأم ، و عادة ما تكون الشركة الوليدة في دولة مختلفة عن دولة الشركة الأم.

و يتم تكوين الشركات دولية النشاط بإحدى الوسائل الثلاث الآتية :

أ- الاندماج (la fusion) : يتم الاندماج الدولي عادة في صورتين إما بصورة الضم أو الامتصاص (absorbation) حيث يتم حل إحدى الشركتين و إلحاقها بالشركة الأخرى (**A=A+B**) ، أو بصورة المزج

¹ - سوزي عدلي ناشد " ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية " مرجع سبق ذكره ، صص: 68_69.

* - السيادة الضريبية : تعني السلطة المطلقة للدولة في سن القوانين و التشريعات الضريبية على إقليمها.

** _ هناك فرق بين الشركة الوليدة (filiale) و الفرع (succursale) فالفرع جزء لا يتجزأ عن الشركة الأم فليس له شخصية قانونية مستقلة عن الشركة الأم على عكس الشركة الوليدة التي تتمتع باستقلالية الشخصية القانونية و الذمة المالية.

أو الاندماج (C=A+B) حيث يتم إنشاء شركة جديدة تضم الشركتين سوياً ، و يكون لها شخصية قانونية مستقلة و منفصلة عن الشركات المنحلة و ذات ذمة مالية منفصلة.

ب- تكوين شركة جديدة : تقوم الشركة الأم بتكوين شركة وليدة جديدة على المستوى الدولي ، إما عن طريق مساهمتها في رأسمال هذه الشركة ، أو عن طريق تكوين شركة جديدة مملوكة لها بالكامل ، و ذلك في حدود ما تسمح به القوانين الداخلية للبلد المضيف .

ج- السيطرة على شركة قائمة بالفعل : تفضل الشركة الأم في أغلب الأحوال السيطرة على شركة قائمة لكي تخلص نفسها من عبء تكوين شركة جديدة و ما تحتاجه من رؤوس أموال ضخمة و كوادرات بشرية و تجهيزات التي تتطلب وقتاً كبيراً لتجسيدها ، و لهذا فهي تبحث عن شركة قائمة بالفعل في البلد المضيف و تمارس نشاطها بصفة عادية.

إن الهدف الرئيسي للشركات دولية النشاط هو تعظيم أرباحها الكلية و بالتالي فهي تحاول استخدام وسائل و أساليب فنية متنوعة من أجل الحد مما تدفعه من ضرائب للدول المضيفة ، و كل هذه الأساليب تقوم على استغلال الاختلافات بين النظم الضريبية للدول المضيفة من حيث معدلات الضرائب المفروضة على دخول الشركات ، أو من حيث الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدولة للشركات العاملة على أراضيها.

جدول رقم (2-3): مقارنة معدلات الضرائب في مناطق مختلفة من العالم سنة: 2005.

| الدولة | ضريبة الشركات | الدولة | ضريبة الشركات |
|-----------|---------------|----------------|---------------|
| مصر | 40% | كوريا الجنوبية | 28% |
| المغرب | 35% | تايلاند | 30% |
| تركيا | 30% | ماليزيا | 28% |
| أندونيسيا | 30% | الفيليبين | 32% |

المصدر: عبد القادر عزوز، "الشركات متعددة الجنسيات وأثرها على اقتصاديات الدول النامية"، أطروحة الدكتوراه في العلاقات الدولية، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2007، ص: 157.

و تلجأ الشركات دولية النشاط في عمليات التهرب الضريبي للعديد من الوسائل و الآليات التي يمكن حصرها في ثلاث (03) صور رئيسية :

ثانيا - المنشأة الثابتة كآلية للتهرب الضريبي الدولي : إن فكرة المنشأة الثابتة* غير محددة على نحو دقيق في الفقه الضريبي ، و لم يرد لها تعريف واحد و محدد سواء في القوانين الضريبية الداخلية أو في المعاهدات الضريبية الدولية ، وهذا من شأنه أن يساعد و بقدر كبير على وجود التهرب الضريبي باعتبار أن المنشأة الثابتة بمثابة ضابط إسناد جبائي تعتمد عليه الدول في إخضاع أرباح المؤسسات التي تعد من قبيل المنشأة الثابتة للضريبة في الدولة المضيفة ، إلا أن الشركات دولية النشاط قد تستغل هذه الفكرة من أجل تحقيق أعلى ربح ممكن بأقل عبء ضريبي ، حيث تحاول هذه الشركات توزيع نشاطها الإنتاجي و التسويقي على عدة دول ، و ذلك بقصد التخلص من أكبر عبء ضريبي ممكن ، و الاستفادة من التباين في النظم الضريبية و التشريعات الجبائية المختلفة ، و هذا عن طريق إنشاء منشأة ثابتة للشركة في دولة تعفي نشاط المنشأة من الضرائب ، أو عن طريق إضفاء صفة الأعمال التحضيرية أو التمهيدية للمنشأة كالأعمال المساعدة في البيع ، الإشراف على الشركات الوليدة ،

وهذه الأعمال تنتفي عنها صفة المنشأة الثابتة و بالتالي لا تخضع للضريبة .

و يشترط توافر ثلاث (03) عناصر للقول بوجود منشأة ثابتة¹:

- تنظيم مادي ثابت لمزاولة الأعمال .

- تمتع هذا التنظيم بقدر من الاستقلال .

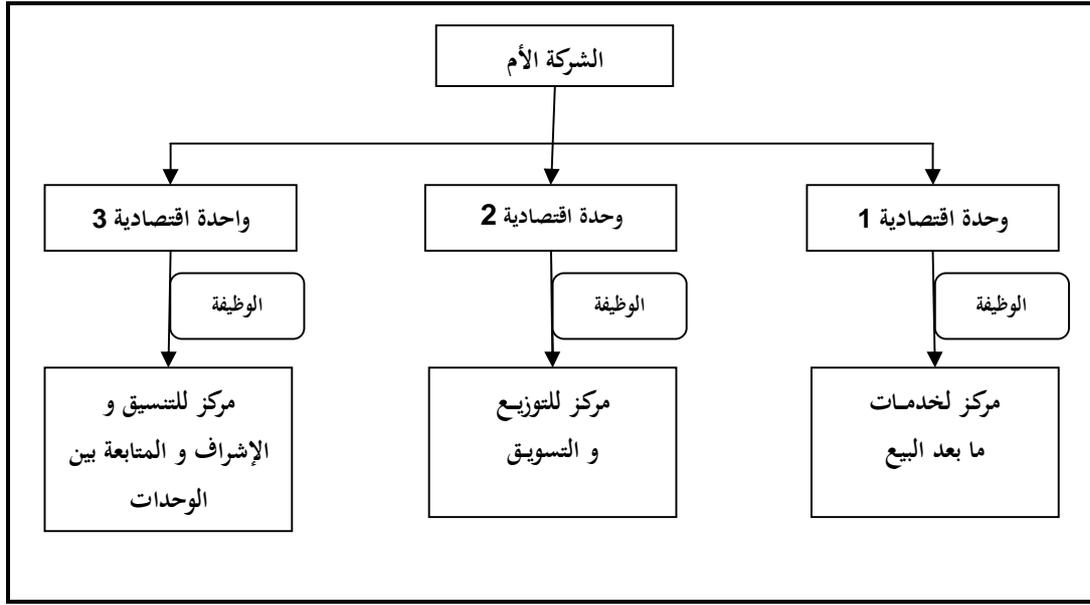
- مزاولة التنظيم لنشاط محقق لربح أو مساهم في تحقيقه .

و تقوم الشركة الأم بإنشاء وحدات اقتصادية (entités économiques) في مناطق مختلفة تقوم كل منها بأنشطة متعددة تخدم بها الشركة الأم بحيث أن كل منهم لو أخذ منفردا لا يمثل منشأة ثابتة ، بينما لو نظر إلى هذه الوحدات الاقتصادية مجتمعة لاعتبرت منشأة ثابتة ، فهذا نوع من التحايل الضريبي و يمكن توضيح ذلك في المخطط التالي :

*- تعددت محاولات تعريف المنشأة الثابتة (institution fixe) فهناك من يرى بأنها تلك الوحدة أو المنظمة التي تمارس نشاطا بصورة مباشرة في تحقيق الربح اعتمادا على مبدأ مصدر الدخل ، و هناك من يرى بأنها كافة المنشآت التابعة لاقتصاد ما اعتمادا على مبدأ التبعية الاقتصادية .

¹ - عبد المولى السيد ، "الضرائب و المعاملات الدولية" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، 1997 ، ص : 58.

مخطط رقم (2-1): التهرب الضريبي الدولي و فق آلية المنشأة الثابتة.



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على مؤلف : سوزى عدلي ناشد "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على الدول النامية" مرجع سبق ذكره ص-ص:124-125.

يبين المخطط السابق طريقة التهرب الضريبي عن طريق تأسيس وحدات و شركات وليدة منتشرة في مختلف دول العالم ، فالوحدات الثلاث المشار إليها أعلاه (الخدمات،التوزيع،التنسيق) إذا أخذت بشكل منفرد لا تعتبر منشأة ثابتة ، و بالتالي فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع للضريبة ، و بالتالي يمكن للشركة الأم تخفيف الأعباء الضريبية.

كما تستطيع هذه الشركات تحقيق عمليات التهرب الضريبي بالاستفادة من قواعد القانون الجبائي الدولي عن طريق ظاهرة تسوق المعاهدات (treaty shopping) و التي يقصد بها البحث عن أفضل بين دولتين تعطي أفضل امتيازات ضريبية لأجل الاستثمار في إحدى الدولتين¹.

ثالثا- السعر التحويلي كآلية للتهرب الضريبي الدولي :

يعد السعر التحويلي أسهل و أفضل آليات التهرب الضريبي الدولي التي قد تتبناها الشركات دولية النشاط ، و أسعار التحويل (Transfer prices) هي تلك الأسعار الموضوعة من قبل الشركة على مبيعاتها داخل

¹- Groppeint et Kostail Kristina, **the direct foreign investment and the incomes of the companies :taxes coordination or taxable competition** , finance and development , VOL ,38 , N :01 ,juin , 2001 P :12.

المجموعة ، سواء أكانت مبيعات السلع الوسيطة من الشركة الأم إلى الشركات الوليدة ، أو مبيعات السلع النهائية من الشركات الوليدة إلى الشركة الأم¹.

و تستخدم أسعار التحويل من قبل الشركات دولية النشاط لنقل الأرباح إلى البلد الذي تكون فيه أسعار الضرائب منخفضة ، فأسعار التحويل هي أسعار داخلية بين الشركات الوليدة و الشركة الأم، أو بين الشركات الوليدة بعضها البعض ، و بالتالي فإنها لا تخضع لمعايير ثابتة بشأن تحديد أسعار أي سلعة ، و بالتالي تعتبر كأداة في يد هذه الشركات تستخدم للتهرب الضريبي ، و هذا عن طريق الاستفادة من التباين في الأنظمة الضريبية لمختلف الدول.

و تقوم آلية السعر التحويلي وفقا لما يلي²:

إذا كانت الضرائب على أرباح الشركات مرتفعة في الدولة الأم عنه في الدولة المضيفة ، و كانت الشركة الأم تصدر إلى الشركة التابعة لها فإنها في هذه الحالة تسعر صادراتها إلى فرعها في الدولة المضيفة بسعر أقل من السعر الفعلي (مدعية عدم تحقيق أرباح) ناقلة بذلك الأرباح من الشركة الأم إلى الشركة التابعة لها ، و بهذا تقلل من العبء الضريبي الكلي للشركة ، و ترفع السعر في الحالة العكسية ، أي إذا كانت الضرائب على أرباح الشركات مرتفعة في الدولة المضيفة.

و يستخدم السعر التحويلي للتهرب من الضرائب الجمركية على الواردات فكلما كانت مستويات هذه الضرائب مرتفعة في الدولة المستوردة كلما لجأت الشركات لتسعير السلعة بسعر أدنى من الواقع لتجنب دفع الضريبة . كما قد يستخدم السعر التحويلي كأداة للتهرب من القيود التي تفرضها الدولة المضيفة على مقدرا الأرباح التي تحولها الفروع إلى الشركة الأم ، فعندما ترغب هذه الشركات في أن تعيد أرباحها من الشركة التابعة إلى الشركة الأم تلجأ لتسعير الصادرات من الشركة التابعة إلى الأم بسعر أدنى من الواقع أو العكس أي بسعر أعلى من الواقع ، و تكون الأرباح بذلك قد تحولت فعلا من الشركة التابعة إلى الشركة الأم ، و تلجأ الشركات دولية النشاط لآلية السعر التحويلي لأسباب متعددة ، أهمها الحد من الأعباء الضريبية³.

رابعا- الملاجئ الضريبية كآلية للتهرب الضريبي الدولي :

1-تعريفها: إن مفهوم الملجأ الضريبي مرتبط بالنظام الضريبي لدولة ما ، أو إقليم معين ، و قد أطلق على هذه المناطق عدة مصطلحات ، كالفقه الأنجلوسكسوني يسميها الملجأ الضريبي (Tax heaven) و الفقه

¹ - يونس أحمد البطريق ، "السياسات الدولية في المالية العامة" ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1998 ، ص : 35.

² - محمد أحمد البطريق ، "التهرب الضريبي و أساليب مكافحته" مرجع سبق ذكره ، ص:128.

³ - عبد القادر عزوز ، "الشركات متعددة الجنسيات و آثارها على اقتصاديات الدول النامية" ، رسالة دكتوراه في العلاقات الاقتصادية الدولية ، كلية الاقتصاد ، جامعة حلب ، 2007 ، ص : 121.

الاقتصادي الفرانكفوني يدعوها بالجنات الضريبية (paradis fiscaux) و الملجأ الضريبي (Refuge fiscale) ، كما تدعى في دول أخرى بمصطلح الواحة الضريبية (oasis fiscale) و كذلك مصطلح العطللة الضريبية (vacance fiscale) .

و يتم تعريف الملاجئ الضريبية بأنها دول أو أقاليم تمنح للمستثمرين سواء كانوا شركات أو أفراد عدة مزايا بالإضافة طبعاً إلى أنها لا تفرض ضرائب أو تفرضها بمعدلات منخفضة جداً¹.

كما تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) الملاجئ الضريبية على أنها نظام يعني من تأدية الضرائب ، أو نظام ضريبي متساهل ، حيث تفرض ضرائب بسيطة على العائدات المالية أو على العائدات الناتجة من نشاط الخدمات ، أو ينظر إليه كمكان يوفر لغير المقيمين فيه إمكانية التهرب من دفع الضريبة العائدة إلى محل إقامتهم ، بالإضافة إلى ذلك يتمتع النظام المذكور بإحدى الميزات الثلاث: قلة الشفافية ، أو رفض الإفصاح عن المعلومات اللازمة للسلطات الخارجية ، أو إمكانية إنشاء مؤسسات وهمية².

و تؤكد الدراسات التي أجريت على الملاجئ الضريبية أن هذه الأخيرة قد حققت نمواً في متوسط الناتج المحلي الخام (PIB) بنسبة 3.3% سنوياً ، و ذلك خلال الفترة بين بداية الثمانينيات و أواخر التسعينيات من القرن الماضي ، في حين أن المتوسط العالمي لنمو الناتج المحلي الخام لا يتجاوز 1.4% سنوياً عن الفترة ذاتها. و يمكن ملاحظة وجود زيادة كبيرة في عدد الشركات الأم و الشركات الوليدة المنشأة في الملاجئ الضريبية ، و ذلك يبين تعاضم حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة في تلك الدول ، و الجدولين التاليين يوضح ذلك:

جدول رقم (2-4): بيان نشاط الملاجئ الضريبية.

| متوسط سعر الضريبة | عدد الشركات الأم | عدد الشركات الوليدة | |
|-------------------|------------------|---------------------|---------------------------|
| 03.1% | 276 | 3053 | جميع دول الملاجئ الضريبية |
| 02.13% | 148 | 2042 | الملاجئ السبعة الكبار |

المصدر: محمد خالد المهاني ، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته" ، مرجع سبق ذكره ، ص:119.

¹ - محمد خالد المهاني ، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته" ، مرجع سبق ذكره ، ص:115.

² - جاد خليفة ، "الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني" ، مجلة بحوث اقتصادية عربية ، العدد 52 ، خريف 2010 ، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية ، القاهرة ، مصر ، ص:113.

جدول رقم (2-5): عدد الشركات المعلن عنها في بعض الملاجئ الضريبية في نهاية القرن الماضي.

| عدد الشركات | البلد | عدد الشركات | البلد |
|-------------|-------------|-------------|-----------|
| 91 | لوكسمبورغ | 555 | هونغ كونغ |
| 40 | جزر الأنتيل | 484 | سنغافورة |
| 67 | بربادوس | 467 | سويسرا |
| 27 | ليبيريا | 316 | برمودا |
| — | — | 98 | بنما |

المصدر: محمد خالد المهاني ، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته" ، مرجع سبق ذكره ، ص:119.

2- أنواعها :

و تصنف الملاجئ الضريبية عادة إلى صنفين :

1.2- الملاجئ الضريبية العامة: و هي الأكثر انتشارا ، حيث أنها أقاليم ذات تشريعات ضريبية و

استثمارية جذابة ، و تطبق على الجميع و بشكل عام كإمارة موناكو في فرنسا ، و سويسرا مثلا.

2.2- الملاجئ الضريبية الخاصة : و هي عبارة عن دول و أقاليم تمنح أنظمة ضريبية خاصة لأنواع معينة

من الشركات فقط ، مثل لكسمبورغ التي تقدم نظاما ضريبيا خاصا للشركات القابضة.

3- خصائصها :

تمتاز الجناات الضريبية بخصائص معينة ، توفر جوا من الثقة الضريبية للمكلفين ، و تشكل مجتمعة مناخا

مناسبا لهم ، و من أهم هذه الخصائص نجد¹ :

1.3 _ معدل ضريبة منخفض أو معدوم في بعض الحالات.

2.3 _ استقرار سياسي و اقتصادي و اجتماعي.

¹ -فريد ياسعيد و الحاج ، " دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية مع دراسة البعد الدولي للإصلاح الضريبي في الجزائر خلال الفترة : 1992-2004" ، مذكرة ماجستير ، علوم اقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص : 87.

3.3- منظمة تشريعية محفزة و مستقرة.

4.3- استقرار العملة الوطنية و قوتها.

5.3- اتصالات و مواصلا حديثة و متطورة.

6.3- سرية التعاملات البنكية و المعاملات التجارية.

7.3- الموقع الجغرافي المتميز (استراتيجي على المستوى العالمي).

و قد برعت الشركات دولية النشاط منذ عقود من الزمن في استغلال الملاجئ الضريبية أحسن استغلال ، و ذلك بهدف التهرب من تسديد ضرائبها على المستوى الدولي ، و يبرز هذا من خلال استفادة تلك الشركات من خصائص الملاجئ الضريبية سواء أكانت دولا ذات سيادة أو أقاليم تابعة لدول ، و أهم تلك الخصائص هي انعدام الضريبة أو فرضها بأسعار منخفضة في تلك الملاجئ ، وفي حقيقة الأمر يمكن لهذه الشركات استغلال الملاجئ الضريبية في تحقيق عمليات التهرب الضريبي من خلال اتباع أحد الأسلوبين التاليين¹:

أ- لجوء الشركة إلى نقل مقرها الرئيسي بشكل اسمي فقط إلى ملجأ ضريبي مع الإبقاء على إدارتها الفعلية و أنشطتها الرئيسية في الدولة الأم ، و يدعى هذا الأسلوب بأسلوب الشركة الساترة (société) ، فشركة "سيمنز" الألمانية الرائدة في إنتاج الأجهزة الالكترونية استطاعت أن تخفض ضرائبها المدفوعة إلى 100 مليون مارك ألماني سنة 1995 من خلال نقل مقرها الرئيسي خارج ألمانيا².

ب- لجوء الشركة الأم لإنشاء شركات وليدة تابعة لها في ملجأ ضريبي بهدف الاستفادة من أكبر قدر من المزايا و الإعفاءات الضريبية ، حيث تقوم الشركة الأم بجعل نفقاتها الإنتاجية تبلغ أعلى مستوياتها في الدولة ذات المعدلات المرتفعة ، في حين يحصل العكس للشركات الوليدة في الملاجئ الضريبية حيث تكون نفقاتها الإنتاجية في أدنى مستوياتها .

إن الجدول التالي يوضح حجم التهرب الضريبي في بعض الدول المتطورة:

¹ - محمد خالد المهديني ، "التهرب الضريبي و أساليب مكافحته" ، مرجع سابق، صص:122_123.

² - عباس عدنان علي ، " فح العولمة...الاعتداء على الديمقراطية و الرفاهية" ، مجلة عالم المعرفة ، العدد: 238 ، الكويت ، صص:

جدول رقم (2-6): حجم التهرب الضريبي في بعض الدول والمناطق سنة 2007.

| التهرب الضريبي كنسبة في الناتج المحلي الخام | البلد أو المنطقة |
|---|----------------------------|
| 10% | الولايات المتحدة الأمريكية |
| 16% | دول الإتحاد الأوروبي |
| 04% | فنلندا |
| 35% | اليونان |

المصدر: صحيفة "الاقتصادية"، دمشق، العدد 48، جوان 2007.

المبحث الثاني: الازدواج الضريبي الدولي.

تمارس كل دولة سيادتها الضريبية على إقليمها الوطني، و لكن قد تتعدى نطاقها و وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي (le double imposition international) و ينعكس الازدواج الضريبي سلبا على النشاط الاقتصادي نظرا لزيادة العبء الضريبي نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو رأس المال للضريبة، و تتسبب هذه الظاهرة في عرقلة انتقال رؤوس الأموال و اليد العاملة و المبادلات التجارية الدولية مما يضر مصالح الدول.

المطلب الأول: مفهوم الازدواج الضريبي و أنواعه.

أولا - تعريف الازدواج الضريبي:

يعرف الازدواج الضريبي لدى العديد من مختصي المالية العامة بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها. ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية و قد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي¹.

و يترجم الازدواج الضريبي في القانون الدولي لخضوع نفس الدخل أو الربح لضريبتين او عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول.

¹ - محمد عباس حرزي، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، صص: 329_330.

و مما هو جدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف مضبوط و متفق عليه لوصف الظاهرة إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبي بصفة عامة بأنه : فرض نفس الضريبة على نفس المكلف أكثر من مرة ، و على نفس المادة الخاضعة للضريبة ، و خلال نفس المدة.

ثانيا - أنواع الازدواج الضريبي.

يمكن تصنيف ظاهرة الازدواج الضريبي في عدة أنواع تتعدد بتعدد المعايير و الزوايا التي ينظر من خلالها للظاهرة:

1- حسب معايير إقليمية القوانين (من حيث المكان) : حسب هذا المعيار فإن الازدواج الضريبي إما أن يكون داخليا أو خارجيا :

1.1- الازدواج الضريبي الداخلي : يتحقق الازدواج الضريبي داخليا عندما تتوافر عناصره داخل الحدود الإقليمية للدولة ، و هذا إذا كانت السلطات المالية التي تفرض الضرائب على الوعاء تابعة لدولة واحدة ، أو بعبارة أخرى فإن الازدواج الضريبي الداخلي هو ذلك الازدواج الذي يتحقق داخل إقليم الدولة الجغرافي و السياسي و ذلك بتطبيق كل من السلطات المالية التابعة لهذه الدولة ضريبة واحدة على نفس الشخص و على نفس الوعاء ، و عن نفس المدة الزمنية¹.

و يظهر هذا الازدواج بشكل واضح في الدول الاتحادية ، حيث توجد سلطة الاتحاد و سلطة الدول الداخلة في الاتحاد ، إذ تقوم الحكومة الفدرالية بفرض ضريبة من الضرائب ، و تقوم إحدى الولايات بفرض الضريبة نفسها على المال نفسه العائد لشخص مقيم فيها .

2.1- الازدواج الضريبي الدولي : ينتج عندما تقوم الهيئات الجبائية التابعة لدولتين أو أكثر بتحصيل ضريبة من طبيعة واحدة من نفس المكلف و على نفس المادة الخاضعة للضريبة ، و خلال نفس الفترة الزمنية² ، و مثال ذلك قد يقيم شخص مكلف في الجزائر و يمتلك أسهما و سندات في تونس ، فتقوم إدارة الضرائب في الجزائر بفرض الضريبة على هذه الأسهم و السندات بصفتها دولة الموطن (التبعية الاجتماعية) ، و كذلك تقوم الإدارة الضريبية التونسية بفرض الضريبة على الأسهم و السندات بصفتها دولة المصدر (التبعية الاقتصادية) ، و هكذا يتحقق الازدواج الضريبي ، و يظهر جليا في الشركات دولية النشاط التي تمتد نشاطها لأكثر من دولة.

¹ - ناصر زين العابدين ، " علم المالية العامة " ، دار النهضة العربية ، مصر ، بدون تاريخ ، ص : 307.

² - Jean Pierre Jernevic , **Droit fiscal international** , économica , paris, France , 1985 , page :20.

2- حسب معيار قصد المشرع :

1.2- الازدواج المقصود : و هو الازدواج الضريبي الذي تتجه نية المشرع لإحداثه ، و ذلك عندما تعمد السلطة الضريبية لفرض أكثر من ضريبة على نفس الوعاء ، من أجل زيادة الحصيلة الضريبية لمواجهة الزيادة المستمرة في الإنفاق أو زيادة عدالة توزيع العبء الضريبي بين المكلفين . و تلجأ الدولة عادة إلى هذا النوع من الازدواج في النطاق الداخلي لتحقيق أغراض مالية و اقتصادية و اجتماعية ، أو لتأمين إيرادات الوحدات الإدارية المحلية¹.

و عليه فإن الازدواج الداخلي يكون ازدواجا مقصودا و له أهداف معينة تتمثل في الحد من ارتفاع الدخل و زيادة إيرادات الدولة مثلا .

2.2- الازدواج غير المقصود : و هو الازدواج الذي لا تتجه نية المشرع لإحداثه ، و قد يكون سببه إما لاختلاف الأسس التي تقوم عليها التشريعات الضريبية في الدول المختلفة ، إما كنتيجة لممارسات هيئات مختلفة لسلطاتها في فرض الضرائب على الإقليم نفسه كما يحدث في الدول الاتحادية ، و يكون الازدواج الضريبي الدولي في معظم الأحيان غير مقصود ، و يحدث نتيجة اتجاه كل دولة إلى تنظيم تشريعاتها الضريبية بالشكل الذي يحقق مصالحها ، كما يمكن أن يكون الازدواج الضريبي الدولي مقصودا في بعض الحالات ، و هذا لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية و السياسية مثل الحد من توظيف رؤوس الأموال الوطنية بالخارج أو الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية ، أو في مجال تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض ضرائب على رعايا الدول الأجنبية².

3- حسب معيار طبيعة الازدواج :

1.3- الازدواج الضريبي القانوني : يتحقق هذا الازدواج عندما تقوم الهيئات الجبائية داخل الدولة ، أو لدولتين أو أكثر بفرض ضريبة من طبيعة واحدة على نفس المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا بخصوص نفس الفترة الزمنية³ ، حيث يعتبر هذا المكلف إما مقيما في كلتا الدولتين و هنا يكون من حق الدولتين أن تفرض ضريبة عليه فيتعرض للازدواج الضريبي ، أو انه مقيم في دولة و يمارس نشاطه في دولة لأخرى ، فيتعرض للازدواج الضريبي أيضا من طرف الدولتين ، دولة الموطن و دولة المصدر⁴.

¹ - محمد خالد المهاني ، " تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي و علاقتهما بالتطورات الاقتصادية " ، منشورات مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و الاجتماعية ، مج 12 ، العدد 1 ، ص: 02.

² - محمد خالد المهاني، " التهرب الضريبي و أساليب مكافحته " ، مرجع سبق ذكره ، ص: 390.

³ - Bernard Castagnède , solimon totédano , **fiscalité internationale de l'entreprise** , PUF ,Pris ; France , 1987 , p :08.

⁴ - Chartani Oualid , **l'impact de la révolution technologique dans le domaine des télécommunications sur le droit fiscal international** , mémoire de fin d'étude de 3^{ème} cycle spécialisé en finances publiques , institut d'économie douanière et fiscale (IEDF) Kolea , Blida , 2000 , p : 35.

2.3- الازدواج الضريبي الاقتصادي : ينتج الازدواج الضريبي الاقتصادي في حالة ما إذا تعرض شخصين مختلفين لفرض الضريبة من طبيعة واحدة بخصوص نفس الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة ، و هذا خلال نفس الفترة الزمنية* ، و يمكن ملاحظة ذلك في العلاقات التي تربط الشركة الأم و فروعها الوليدة ، فيما يتعلق بالضريبة أو أرباح الشركات ، فقد يكون المؤسسة ما شركات وليدة في دول لأخرى ، فتوم الدولة الموجود بها كل شركة وليدة بفرض ضريبة على أرباح هذا الفرع ، و في نفس الوقت تقوم الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة¹ ، فمن الناحية القانونية لا يتحقق الازدواج الضريبي لانفصال شخصية الشركة الأم عن شخصية الشركة الوليدة أو الفرع، أما من الناحية الاقتصادية فإن الازدواج الضريبي يتحقق لأن مطرح الضريبة أو مصدرها واحد.

المطلب الثاني : أركان الازدواج الضريبي .

يشترط لوجود الازدواج الضريبي توافر الشروط الأربعة (04) التالية :

أولاً - وحدة المكلف بالضريبة : يشترط لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون المكلف نفسه الذي يتحمل الضريبة أكثر من مرة ، و بالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً بالنسبة للشخص الطبيعي ، إلا أن الآراء قد تختلف في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص المعنويين (الشركات) الذين يتميزون بشخصية قانونية و مالية مستقلة عن شخصية الشركاء ، ففي حالة فرض الضريبة على أرباح إحدى شركات المساهمة باعتبارها شخصاً معنوياً منفصلاً عن شخصية مساهميها ثم فرضت الضريبة على توزيعات هذه الشركة لمساهميها ، لا تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي من الناحية القانونية رغم وحدة المال الخاضع للضريبة و هو ربح الشركة ، و في الوقت نفسه يتحقق الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية نظراً لتحمل المساهمين عبء الضريبتين عند تحقيق الربح و عند توزيعه².

ثانياً - وحدة الضريبة المفروضة : أي أن تكون الضريبة التي تفرض على المكلف في المرة الأولى هي الضريبة نفسها التي تفرض على المكلف في المرة الثانية ، و هذا يعني أن المكلف يدفع أكثر من ضريبة على مطرح أو وعاء المال نفسه الخاضع للضريبة ، على الرغم من أن الواقعة المنشئة للضريبة هي نفسها و تحققت لمرة واحدة فقط ، أما إذا تحققت تلك الواقعة أكثر من مرة و تكرر تبعاً لذلك فرض الضريبة على المكلف أكثر من مرة أيضاً فإن الأمر لن يتعلق بازدواج ضريبي و إنما تسمى هذه الظاهرة بتكرار الضريبة³ ، و مثال ذلك الضرائب

* - تعريف مقدم من قبل منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) .

¹ - محمد عباس محززي ، " اقتصاديات المالية العامة " ، مرجع سبق ذكره ، ص: 338 .

² - يونس أحمد بطريق ، " اقتصاديات المالية العامة " ، الدار الجمعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1985 ، صص: 212-214 .

³ - سالم الشوابكة ، " الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل و طرائق تجنبه " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 21 ، العدد 02 ، 2005 ، ص: 58.

الجمركية فهي تفرض عند عبور البضاعة حدود الدولة الواحدة ، فإذا عبرت البضاعة نفسها حدود ثلاث أو أربع دول فرضت عليها الضريبة الجمركية في كل دولة ، و بالتالي لا يمكن القول أننا في حالة ازدواج ضريبي على الرغم من وحدة الوعاء الضريبي ووحدة الضريبة نفسها كون الواقعة المنشئة للضريبة تكررت عند عبور السلعة لإقليم كل دولة .

ونظرا لصعوبة تحديد الضرائب المتشابهة أو الضرائب من نفس النوع فقد لجأت الاتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي إلى تحديد الضرائب التي تعد من نوع واحد ، كما يجب الإشارة إلى كون أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر ، وجهة نظر قانونية و وجهة نظر اقتصادية ، فوجهة النظر القانونية تأخذ بالتنظيم الفني و القانوني للضريبة ، فالضرائب المختلفة في تنظيمها الفني و القانوني لا تعتبر متشابهة و بالتالي فهي لا تحقق الازدواج الضريبي ، أما وجهة النظر الاقتصادية فتأخذ بالنتيجة النهائية أي بالعبء الضريبي الذي يكون على نفس المادة الخاضعة للضريبة¹.

ثالثا- وحدة المادة الخاضعة للضريبة : يقصد بوحدة المادة الخاضعة للضريبة في حالة الازدواج الضريبي أن يكون المال الخاضع للضريبة هو نفسه في الضريبتين ، و من ثم فاختلاف المال الخاضع للضريبة يؤدي إلى انتفاء الازدواج الضريبي ن فلو فرضنا أن المكلف دفع الضريبة من دخله إلى السلطة المركزية ، و في نفس الوقت قام بدفع الضريبة على الدخل نفسه إلى هيئة محلية ، ففي هذه الحالة نكون أمام الازدواج الضريبي ، أما لو قام المكلف بدفع ضريبة عن عقار يملكه و مرة أخرى عن دخله من نشاط تجاري ، و مرة أخرى عن دخله أو أجرته كموظف ، فهنا تكون المادة الخاضعة للضريبة مختلفة و بالتالي لا يتحقق الازدواج الضريبي².

رابعا- وحدة المدة المفروض عنها الضريبة : حتى تحصل ظاهرة الازدواج الضريبي لا بد من أن تكون المدة نفسها التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة ، أما إذا فرضت الضريبة مثلا على دخل المكلف في دورة ما ثم فرضت مرة أخرى في دورة ثانية فلن يكون هناك ازدواج ضريبي . و يرى فقهاء المالية العامة أن شرط وحدة المدة ليس شرطا مستقلا لأن تخلفه يعني بالضرورة وحدة المال الخاضع للضريبة و هو ما يؤدي إلى ظاهرة الازدواج الضريبي .

المطلب الثالث : أسباب الازدواج الضريبي .

تعود أسباب الازدواج الضريبي الداخلي إلى تعدد السلطات المالية داخل الدولة ، و كذا في رغبة الدولة إلى تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية و مالية ، بينما أسباب الازدواج الضريبي الدولي فإنها تنحصر في النقاط التالية ، و يكفي توفر سبب واحد لظهور الازدواج الضريبي الدولي :

1 - سوزى عدلي ناشد ، " الوجيز في المالية العامة " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 ، ص : 227.

2 - سالم الشوابكة ، " الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل و طرائق تجنبه " ، مرجع سبق ذكره ، ص : 59.

أولاً - اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي: يمكن إرجاع تطبيق القانون الضريبي إلى ثلاثة (03) مبادئ هي مبدأ التبعية السياسية ، و مبدأ التبعية الاجتماعية ، و مبدأ التبعية الاقتصادية . و ينطوي مبدأ التبعية السياسية إلى إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بغض النظر عن محل إقامتهم ، و ذلك بالنسبة لجميع أموالهم و دخولهم بصرف النظر عن موقعها و مصدرها (ضابط الجنسية) . بينما ينطوي مبدأ التبعية الاقتصادية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص المكلفين (ضابط المصدر).

أما مبدأ التبعية الاجتماعية فيقرر حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر دخولهم (ضابط الموطن)¹ .

و مما لا شك فيه أن اختلاف الضوابط المحددة للاختصاص الضريبي يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة بالنسبة للمكلف نفسه أو المادة الخاضعة للضريبة نفسها .

ثانياً - تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي: قد ينشأ الازدواج الضريبي في حالة تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي التي تقدرها دولتان أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة ، و كمثل على ذلك فإن ضريبة الدخل تفرض في كل دولة على المقيمين بالنسبة لمجموع دخولهم بغض النظر عن مصدرها ، و على غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تتحقق في إقليم الدولة ، و بالرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي إلا أن تعددها و تنوعها قد يؤدي إلى بروز ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الموطن نتيجة خضوعها في الوقت نفسه لكل من ضريبة دولة الموطن ، و ضريبة دولة المصدر بالنسبة للشخص المقيم .

ثالثاً - اختلاف التنظيم الفني للضرائب: إن تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول يشكل سبباً هاماً لبروز ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي ، و يظهر ذلك بحكم أن بعض تأخذ بالنظام الشخصي الكلي في تأسيس ضرائب الدخل (الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على الدخل الإجمالي) و بعض الدول بالنظام النوعي (الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية ، الضريبة على المداخيل الفلاحية ، الضريبة على المداخيل العقارية ...) ، و تأخذ بعض الدول بنظام خاص مركب من النظامين السابقين ، و هذا التباين بين الدول يولد ازدواجاً ضريبياً حيث يخضع الوعاء الواحد إلى ضريبة نوعية في بلد المصدر ، و كضريبة عامة في بلد الموطن .

رابعاً - اختلاف تفسير المصطلحات الضريبية: إن اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية المستخدمة في مجال الاختصاص الضريبي يعد عاملاً أساسياً في إحداث الازدواج الضريبي ، فقد يكون تشابه الاصطلاحات

¹ - محمد خالد المهدي ، "التهرب الضريبي و أساليب مكافحته" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 387.

هو من قبيل التماثل الخادع الذي يحول دون تسوية فعلية لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي ، و التي تتحقق بقبول أغلب الدول لمفاهيم موحدة لهذه الاصطلاحات تلتزم بها كل من الإدارة الضريبية و دوائر القضاء¹ .

المطلب الرابع: آثار الازدواج الضريبي الدولي .

ينتج عن الازدواج الضريبي بعض الآثار السلبية التي تضر بمصلحة اقتصاد الدولة أو بالعدالة الضريبية بين الأفراد ، و تتجلى هذه الآثار في النواحي الاجتماعية و الاقتصادية و المالية .

أولاً- الآثار الاجتماعية : ينال الازدواج الضريبي من العدالة الضريبية التي تعتبر أحد الأركان الأساسية في الضريبة و يكون ذلك بتحميل المكلف أكثر من طاقته ، و يجعل المساواة في التضحية شعارا نظريا² .

ثانيا- الآثار الاقتصادية : يؤدي الازدواج الضريبي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي وتقلي حوافز الأفراد على الرغبة في العمل و الإنتاج ، كما أنه سيؤدي إلى عرقلة انتقال رؤوس الأموال و اليد العاملة و المبادلات التجارية ، و العلاقات الاقتصادية الدولية ، كما يضر بمصالح كل من البلدان المتقدمة و النامية على حد سواء ، فالبلدان المتقدمة لن توظف مدخراتها الوطنية في استثمارات خارجية ، و البلدان النامية لن تستطيع الحصول على الأموال اللازمة و الضرورية لتمويل مشروعاتها للقيام بعملية التنمية³ .

ثالثا- الآثار المالية : تتمثل ظاهرة الازدواج الضريبي في فرض ضريبتين أو أكثر من النوع نفسه على الوعاء نفسه ، فذلك يؤدي من الناحية العملية إلى تكرار إجراءات تحقق و تحصيل الضريبة مما يدفع بالعديد من المكلفين إلى التهرب من الضريبة ، و بالتالي فإن ذلك يؤثر بصفة سلبية على الحصيلة الضريبية المتوقعة ، و لهذا يمكن القول بأن الازدواج الضريبي سواء أكان داخليا أو خارجيا (دوليا) مقصود أو غير مقصود تنتج عنه آثار عديدة يمكن تجنبها ، فبالنسبة للازدواج الضريبي الداخلي فإنه يعتبر عائقا للاستثمارات التي تخضع للإيرادات المحققة عنها لأكثر من ضريبة ، أم الازدواج الضريبي الدولي فإنه يعرقل حركة التجارة و حرية انتقال رؤوس الأموال من دولة لأخرى⁴ .

و إذا كان الازدواج الضريبي الداخلي يمكن معالجته عن طريق التشريع الضريبي الداخلي للدولة ، فإن الازدواج الضريبي الدولي لا يمكن تجنبه إلا بإبرام الاتفاقيات الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي ، و من هنا تنبته العديد من الدول إلى معالجة مسألة الازدواج الضريبي في ظل اقتصاد عالمي أصبح العالم فيه قرية واحدة لما للضرائب من أهمية في التأثير على عملية الاستثمار و التبادل التجاري بين الدول.

1 - محمد خالد المهاني، "التهرب الضريبي و أساليب مكافحته" ، "مرجع سبق ذكره" ، ص : 388 .

2 - سالم الشوابكة ، " الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل و طرائق تجنبه "، مرجع سبق ذكره ، ص : 64 .

3 - محمد خالد المهاني، "تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات الاقتصادية الدولية"، مرجع سبق ذكره ، ص : 04.

4 - سالم الشوابكة ، " الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل و طرائق تجنبه " ، مرجع سبق ذكره ، ص : 65.

المبحث الثالث : التحديات الضريبية الحديثة .

شهد العالم خلال العقد الأخير من القرن العشرين ثورة حقيقية في تقنية المعلومات و الاتصالات أثرت بدرجة كبيرة على مختلف أوجه النشاط الاقتصادي و الاجتماعي ، و أدت إلى ظهور و نمو العولمة القائمة على تحرير التجارة و إزالة القيود الجمركية و الحدود الاقتصادية للدولة ، و تحولت معها الأسواق المحلية إلى سوق عالمية مفتوحة ، مما يزيد في الاعتماد على شبكة الاتصالات في دعم التجارة العالمية ، و في ظل كل ذلك برزت العديد من القضايا الجبائية التي أثرت سلبا على واقع النظم الضريبية لمختلف الدول ، حيث أصبحت النظم الضريبية لغالبية الدول عاجزة عن مسايرتها ، و من أهم هذه التحديات :

- التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية .

- التنافس الضريبي بين الدول .

المطلب الأول : إشكالية جباية المعاملات في التجارة الالكترونية :

أولا - مفهوم التجارة الالكترونية و خصائصها :

1- مفهوم التجارة الالكترونية : يطلق مصطلح التجارة الالكترونية* (E-Commerce) على مجموعة العمليات التجارية التي تتم عبر شبكة الانترنت ، و تشمل التجارة الالكترونية نطاق واسع من التكنولوجيات فاعتمدت التجارة الالكترونية بمفهومها المحدود على تبادل البيانات الكترونيا لتيسير الاتصال بين الأطراف و اختزال العمليات الورقية ، و تمثل التجارة الالكترونية نتيجة مباشرة لاستثمار الطاقات الذهنية و القدرات الفكرية للعنصر البشري ، حيث يتم إعداد صفحات عبر شبكة الانترنت تعرض فيها المؤسسات و الشركات المختلفة منتجاتها من سلع و خدمات ، و تستخدم فنون العرض الحركي التي تتيحها تقنيات الحاسوب و الوسائط الأخرى بحيث تحدد خصائص المنتجات و مزاياها و تتيح للمشتري فرصة استعراض استخدامات و مزايا السلعة حيث يتم الاتصال بين البائع و المشتري عبر شبكة الانترنت باستخدام البريد الالكتروني لإتمام الصفقات التجارية و خصم أو تحويل النقود المطلوبة¹ . و من التعريفات المقبولة في شأن التجارة الالكترونية ما ورد بالمشروع النموذجي لقانون التجارة الالكترونية الموحد الصادر عن لجنة القانون التجاري الدولي في الأمم

* - التجارة الالكترونية (commerce électronique) تعرفها المنظمة العالمية للتجارة (OMC) على أنها مجموعة متكاملة من عمليات عقد الصفقات و تأسيس الروابط التجارية و توزيع و تسويق و بيع المنتجات عبر وسائل الكترونية.

¹ - سهير الطنملي ، "الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية و ضوابط المراجعة الالكترونية لعملياتها" ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، العدد 03 ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، مصر ، 2004 ، صص : 240-241 .

المتحدة حيث عرفها بأنها: تبادل المعلومات الالكترونية بين جهازي كمبيوتر للبيانات باستخدام نظام متفق عليه لإعداد المعلومات¹

2- خصائص التجارة الالكترونية : تتعدد خصائص التجارة الالكترونية و التي تميزها عن التجارة التقليدية ، و من بين أهم تلك الخصائص نجد² :

1.2- سرعة و سهولة الاتصالات لعقد و إبرام الصفقات بالشكل الذي يوفر الوقت و التكلفة ، فقد توصلت إحدى الدراسات إلى أن شراء المنشآت و المواد اللازمة للإنتاج عبر شبكة الانترنت يحقق وفورات في تكلفة الشراء تتراوح ما بين 20% بالنسبة للفحم و 40% بالنسبة للمكونات الالكترونية مقارنة بتكلفتها عن طريق التجارة التقليدية .

2.2- تيسير الحصول على المعلومات اللازمة للنفذ إلى الأسواق بالشكل الذي يوفر سوقا أرحب أمام المستهلك يمكنه من الحصول على أجود السلع و الخدمات بأقل الأسعار .

3.2- تمتاز بقدر من الشفافية ، و تمكن مؤسسات الأعمال من الحصول على معلومات وافية من عملائهم و شركائهم المنافسين لهم ، كما تدعم إتاحة الفرص للمنشآت الصغيرة لمنافسة المنشآت الكبيرة عن طريق تسويق منتجاتها عالميا .

4.2- تستخدم آليات مبتكرة لانجاز الصفقات تختلف عن مثلتها في التجارة التقليدية ، حيث تحل الفواتير و السجلات الالكترونية (E-invoice) و النقود الالكترونية (E-Mony) محل الفواتير و النقود العادية .

5.2 - عدم إمكانية تحديد الهوية ، إذا لا يرى طرفي التعاملات التجارية الالكترونية كل منها الآخر ، و نتيجة لذلك فقد يجد البائعون صعوبة في استكمال الملفات الجبائية التي تطلبها الإدارة الضريبية .

ثانيا- الإشكاليات الضريبية للتجارة الالكترونية :

مع تزايد حجم التجارة الالكترونية العالمية ، و في ظل العلاقة بين هيكل النظام الضريبي من جهة و التكنولوجيا الحديثة من جهة أخرى ، فإن الإدارة الضريبية تواجه العديد من الصعوبات التي من شأنها التأثير على إمكانية الاستمرار في جباية الضرائب في عالم يتسم بمرونة انتقال كل من الشركات و الأفراد و الأصول ، و من بين هذه الصعوبات نجد :

1- صعوبة تحديد هوية المكلفين : يتطلب تحديد الموقف الضريبي للمكلف ، و تقدير الضريبة و تحصيلها أن تطلع الإدارة الضريبية على البيانات الضرورية التي توافق تطبيق الضريبة على الدخل أو الضريبة على

¹ - البنك الأهلي المصري ، النشرة الاقتصادية ، العدد الرابع ، المجلد 52 ، 1999 ، ص:10.

² - سهير الطنملي ، " الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية و ضوابط المراجعة الالكترونية لعملياتها " ، مرجع سبق ذكره ، ص : 244 .

المبيعات و من بين أهم هذه البيانات اسم المكلف ، عنوان منشأته ، محل إقامته إلى جانب بيانات أساسية عن حجم الصفقات التي أبرمها ، و بيانات عن المتعاملين خلال الدورة الضريبية¹.

و قد أدت إمكانية انتقال المكلفين عبر المواقع لممارسة نشاط التجارة الالكترونية عبر الانترنت دون الحاجة للانتقال إلى بلد المستهلك إلى صعوبة التعرف على هوية المكلفين لتطبيق قوانين الضرائب و إمكانية الوقوف على محل إقامتهم الحقيقي مما يحد من قدرة الإدارة الضريبية على حصر الأنشطة و الجهات الخاضعة للضريبة .

2- استخدام النقود الالكترونية : يرى بعض الاقتصاديين أن النقود الالكترونية* سوف تحل مرور الزمن محل النقود الحقيقية في المعاملات التجارية ، حيث ستحتوي الرقائق أو الشرائح الموجودة في البطاقات الالكترونية على أرصدة أموال الأفراد و سوف تستخدم في دفع المستحقات و تسوية الحسابات ، الأمر الذي سوف يزيد من الصعوبات التي تواجهها الإدارة الضريبية² ، زيادة على ذلك فإن المدفوعات الالكترونية تنفذ بدون تسجيل محاسبي ، و بالتالي تمتح مجال واسع للتهرب الضريبي ، و منه فإن العمليات التي تتم تسويتها عن طريق النقود الالكترونية لا تترك آثار محاسبية .

3- عدم القدرة على الاطلاع و الفحص الضريبي : من بين الصعوبات التي تفرضها التطورات التكنولوجية عدم قدرة الإدارة الضريبية على الاطلاع نتيجة الإمكانات التي تتوافر بالمنشأة في تغيير بياناتها أو إخفائها بالطرق الالكترونية ، كما توفر التقنية التكنولوجية نوعا جديدا من الوثائق و أدلة الإثبات التي تثير العديد من المشكلات القانونية تتعلق بمدى جواز الاعتماد على هذه المخرجات كأدلة إثبات ضريبية .

4- صعوبة جباية و تحصيل الضرائب : بسبب صعوبة متابعة هذه الصفقات المبرمة الكترونيا دون تسجيلها في دفاتر المكلفين ، كما يستحيل على الإدارة الضريبية اقتفاء أثر المنتجات الرقمية من برامج و صور و أغاني و غيرها من السلع غير المنظورة .

ثالثا- الحلول المقترحة للمعاملة الضريبية للتجارة الالكترونية :

في ظل التزايد المستمر لحجم الأعمال الالكترونية، شرعت العديد من الدول في صياغة تشريعات جديدة تواكب هذا النوع من التعاملات و اقترحوا في هذا المجال بعض الحلول الممكنة منها :

¹ - سهير الظنلي ، " الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية و ضوابط المراجعة الالكترونية لعملياتها "، مرجع سبق ذكره ، ص : 269 .

* - النقود الالكترونية (monnaie électronique) و تسمى كذلك بالنقود الرقمية أو العملة الرقمية (devise digitale) و هي عبارة عن قيمة نقدية مخزنة على وسيلة الكترونية مدفوعة مقدما و غير مرتبطة بحساب بنكي و تحظى بقبول واسع من غير من قام بإصدارها و تستعمل كأداة للدفع لتحقيق أغراض مختلفة .

² - فيتو تانزي ، "العولمة و النمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب" ، مجلة التمويل و التنمية ، صندوق النقد الدولي ، المجلد 38 ، العدد 1 ، 2001 ، ص: 35 .

1- تطبيق ضريبة البيت* (BIT- TAX) : تعتبر ضريبة البيت أحد الحلول المقترحة لتنظيم التعاملات التي تنطوي على انتقال الكتروني للبيانات ، و يتم تحصيل الضريبة على أساس كمية البيتس (bits) الرقمية التي يمكن استخدامها ، و يتطلب ذلك وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة التي تقوم بنقل المعلومات (كمبيوتر ، فاكس و غيرها) خاصة بقياس البيانات على أساس البيتس .

و يمكن اعتبار ضريبة البيت من بين أفضل الحلول المقترحة لفرض ضريبة على انتقال السلع و الخدمات الالكترونية عبر الانترنت ، حيث أن هذه السلع يتم تحويلها إلى كمية من البيتس و تتم عملية انتقالها عبر الانترنت ، و بالتالي فإن ضريبة البيت سوف تتمكن من حصر العدد الفعلي من البيتس الذي تم نقله و تقوم بفرض ضريبة عليه .

و قد وجهت لهذه الفكرة العديد من الانتقادات ، حيث أن تعميم تطبيق هذه الضريبة تواجه العديد من المشاكل ، حيث أن تحديد قيمة الضريبة وفقا لكمية البيتس المنتقلة قد ينطوي على نوع من الخداع ، فقد تكون السلعة أو الخدمة المنقولة من عدد صغير من البيتس و بالتالي تكون قيمة الضريبة منخفضة في حين أن قيمتها الحقيقية أو ثمنها يكون مرتفعا¹ و العكس صحيح ، و بالتالي فإن الاعتماد على حجم الملف الالكتروني و كثافته في تحديد قيمة الضريبة قد يكون مغلطا للإدارة الضريبية .

2- تطبيق ضريبة الاستهلاك : يهدف هذا المقترح إلى التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض ضريبة على الاستهلاك و الملكية حيث كل منهما منخفض المرونة و يصعب إخفاؤه ، و تساعد هذه الضريبة في جمع الضرائب من المتهربين من دفعها ، حتى أولئك الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الانترنت لأنهم يقومون بإنفاق هذه الدخول بأي حال من الأحوال ، و هناك فكرة أخرى مطروحة للنقاش و هي إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الانترنت (ISP) ، بمعنى أن تقوم هذه الشركات بحاسبة عملائها على التعاملات التي يقومون بها عبر الانترنت أي تفرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة ثم تقوم بتحويل هذه الضريبة إلى الحكومة ، أي أنها وسيط بين الحكومة و المستهلكين ، و تثير هذه الفكرة العديد من القضايا المتعلقة بطرق تتبع المعاملات الالكترونية للعملاء و مدى تناقض ذلك مع قوانين السرية و الأمن² .

* - ضريبة البيت (BIT TAX) : ظهرت سنة 1994 و تحسب على أساس كثافة التحويل الالكتروني للمعلومات من خلال عدد البيتس المستعملة.

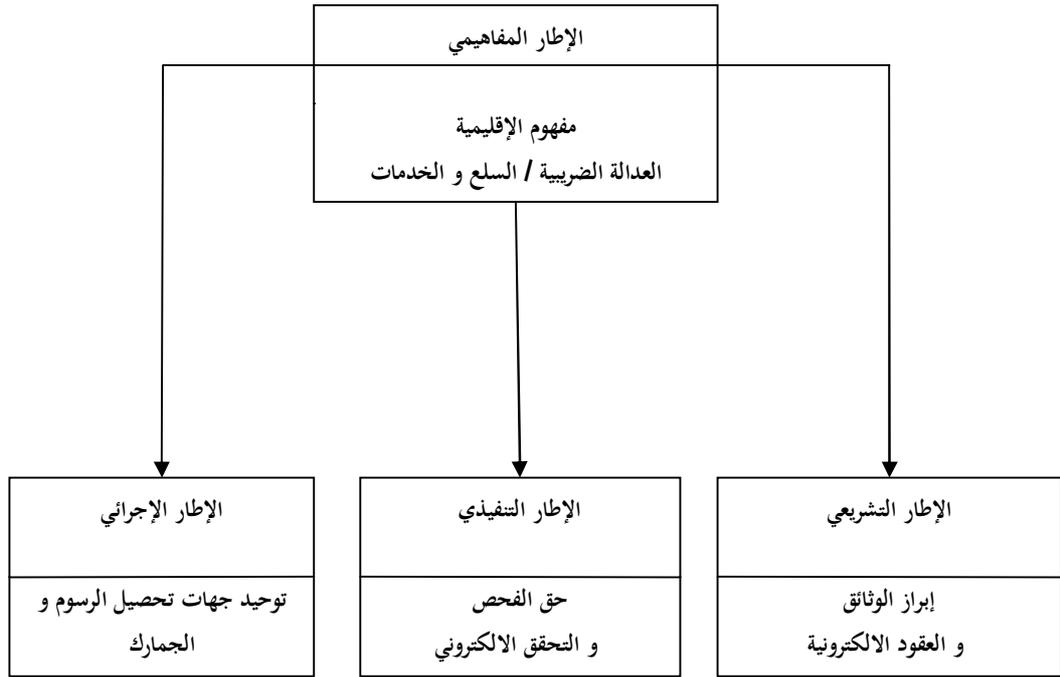
¹ - رأفت رضوان آخرون ، "الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية" ، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية ، المجلد 2 ، العدد 2 ، 2000 ، الكويت ، صص: 25_26 .

² - سيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، "اقتصاديات الضرائب سياسات-نظم-قضايا" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص: 603 .

3- الإطار العام لفرض الضرائب على المعاملات الإلكترونية :

نظرا للتحديات الكبيرة التي خلقتها التجارة الإلكترونية على واقع النظم الضريبية من حيث عملية التحصيل ، برزت الحاجة لوجود إطار عام متكامل يحقق الأهداف المنشودة للنظام الضريبي ، و الشكل التالي يوضح الإطار المقترح الذي يتضمن أربعة (04) محاور رئيسية :

مخطط رقم (2-2): الإطار العام لتطبيق الضرائب على المعاملات الإلكترونية.



المصدر : رأفت رضوان و آخرون ، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية ، "مرجع سبق ذكره" ، ص : 27

1.3- الإطار المفاهيمي : مما لا شك فيه أن العديد من المفاهيم السائدة في عالم الضرائب تحتاج إلى

إعادة مراجعة بصفة تحقق تناسق هذه المفاهيم مع المتغيرات التكنولوجية و يشمل ذلك على سبيل المثال¹ :

- مفهوم الإقليمية : و يقصد بها امتداد مفهوم الوجود ليشمل مقر المعلومات على شبكة الانترنت و لا تحصر فقط على مفهوم الوجود المادي .

- مفهوم العدالة الضريبية : و يقصد بها اتساع مفهوم العدالة الضريبية على المستوى العالمي بصورة تضمن تقليل حركة الأفراد و الشركات من جانب ، و من جانب آخر عدم وجود اختلال في أسعار السلع و الخدمات .

¹ - سيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، "اقتصاديات الضرائب سياسات-نظم-قضايا" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 606-609.

- مفهوم السلع و الخدمات : في إطار تزايد السلع المادية و تحول بعض هذه السلع إلى خدمات ، فإن هذه المفاهيم تحتاج إلى إعادة صياغة بدون التمييز بين الأنشطة التجارية على أساس السلعة المتداولة ، حيث يمكن تغيير بعض أشكال السلع من الصورة المادية إلى الصورة الالكترونية مثل الصور الفوتوغرافية يمكن تسليمها كصورة ورقية و يمكن تسليمها كملف رقمي .

2.3- الإطار التشريعي : مهما حاولنا تطبيق أساليب القياس فإن قضية إقرار العقود و المستندات الالكترونية هي الأساس في ضبط معطيات التجارة الالكترونية ، و بالتالي فإن الإطار التشريعي يحتاج إلى إعادة صياغة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي :

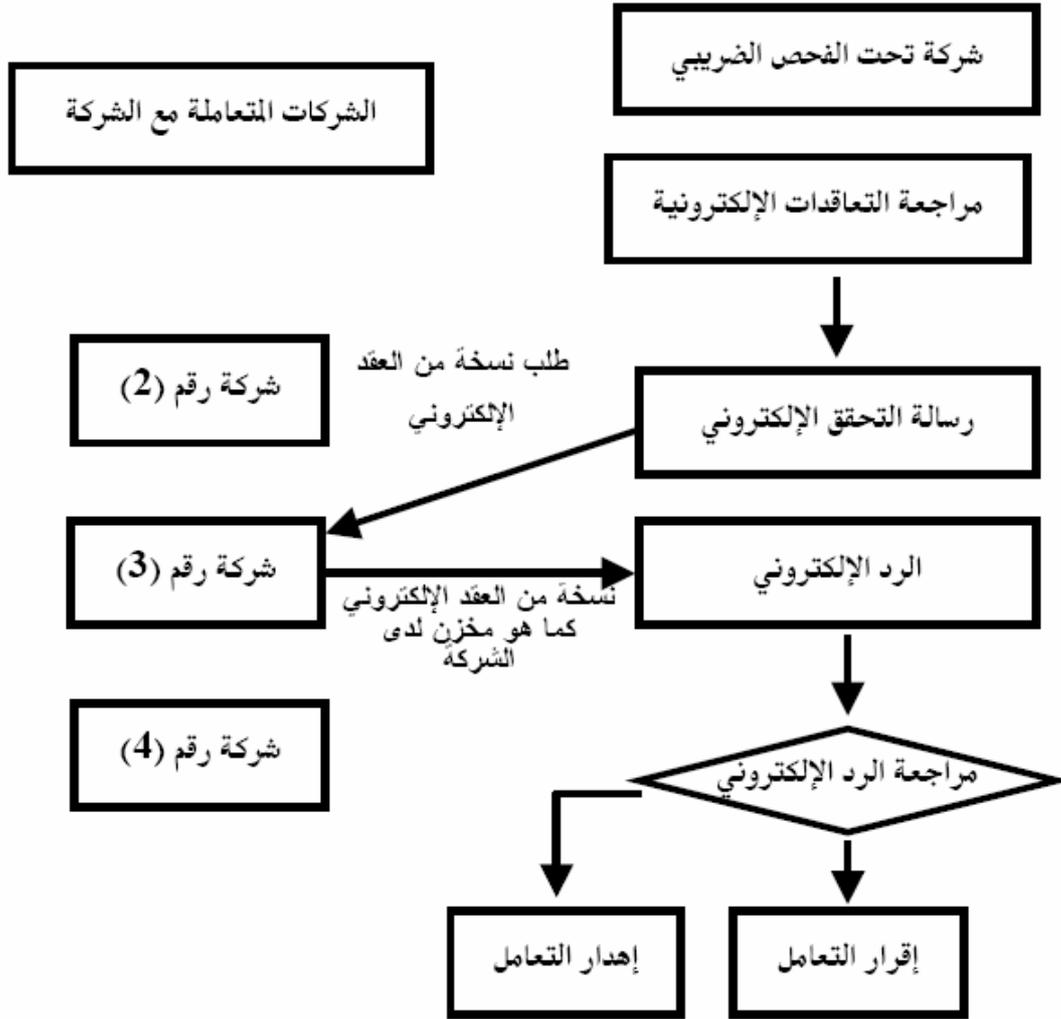
- إقرار التوقيعات الالكترونية : إن نظم التجارة الالكترونية و ما تشهده من تطور تجعل التوقيعات الالكترونية أكثر صعوبة في التزوير من النظم الورقية ، و هو ما يتطلب وجود آليات تشريعية تقرر هذه التوقيعات الالكترونية .

- العقود الالكترونية : تساهم هذه التعاقدات الالكترونية بضمان درجة سرية مناسبة في الرفع من مستوى الثبات و التحقق ، و بالتالي يمكن أن تكون مرجعية كاملة دون الحاجة لأي إثباتات أخرى .

- التشريعات الخاصة بتأمين الموارد التكنولوجية : على اعتبار أن التجارة الالكترونية تقوم على أساس وسائل و معدات رقمية ، يتطلب الأمر حماية هذه الوسائل مثل كلمة السر ، قواعد البيانات و غيرها .

3.3- الإطار التنفيذي : يعتمد النظام الضريبي في المقام الأول على قيام الإدارة الضريبية بمراجعة القيود الدفترية الواردة في ميزانية المؤسسات و الشركات و حساب الأرباح و الخسائر على الوثائق الأصلية و ذلك للتحقق من صحة ما ورد من بيانات ، و عليه فإن التحول إلى نظام القيد الالكتروني و العقود الالكترونية يتيح الفرصة للمكلفين بتعديل هذه العقود ، و بالتالي يحتم الأمر ضرورة اقتراح نظام للتحقق الالكتروني من العقود بين إدارة الشركة و الإدارة الضريبية من جهة ، و الإدارة الضريبية و مختلف الشركات التي تتعامل مع الشركة محل الفحص الضريبي ، و يتطلب ذلك تجهيزات خاصة و ربطها بالانترنت ، و الشكل التالي يبين نظام الفحص الضريبي عن طريق التحقق الالكتروني :

مخطط رقم (2-3): نظام الفحص الضريبي عن طريق التحقق الإلكتروني.



المصدر: رأفت رضوان و لآخرون ، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية ، "مرجع سبق ذكره" ، ص : 27

4.3- الإطار الإجرائي : تعمل العديد من الدول على تقسيم النشاطات المرتبطة بتحصيل الضرائب و الرسوم بين عدة هياكل إدارية ، كإدارة الضرائب ، إدارة الجمارك و غيرها ، و لكن تشابك الأنشطة و تداخلها أدى إلى توكيل بعض الإدارات لتحل محل إدارات أخرى فمثلا تقوم مصالح الجمارك بتحصيل الرسم على القيمة المضافة و ضريبة المبيعات على الواردات عند عبورها للخط الجمركي .

و مع دخول التجارة الإلكترونية و إمكانية دخول السلع غير المادية دون العبور عبر المنافذ الجمركية فإننا نكون أمام أحد الحلين لهذه المشكلة¹ :

¹ - سيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، "اقتصاديات الضرائب (سياسات -نظم-قضايا)" ، مرجع سبق ذكره ، ص : 610 .

- إعفاء هذه السلع و الخدمات من الضرائب و الرسوم الجمركية ، و هو ما يخل بمبدأ العدالة و المساواة الضريبية .

- عندما يكون طرفي التعامل التجاري الالكتروني ينتميان لبلدين مختلفين (مصدر و مستورد) و تكون طبيعة الصفقة تجارة غير منظورة ، فإن هذا الشكل يخلق تحديا نوعيا أمام النظم الضريبية نظرا لصعوبة ضبطه و مراقبته ، و في هذا المجال هناك اقتراح ثاني بفرض رسوم جمركية عن طريق مراقبة انسياب السلع و الخدمات عبر المنافذ الجمركية للدولة ، أو عبر مؤسسات الرقابة و الإشراف على استقبال و بث الانترنت ، إلا أن هذا المقترح يصطدم بالضغط العالمي لتحرير التجارة و إزالة القيود الجمركية¹ .

المطلب الثاني : المنافسة الضريبية بين الدول .

إن سياسة الانفتاح الاقتصادي المنتهجة من قبل العديد من الدول أدت إلى زيادة حجم رؤوس الأموال المتدفقة بين الدول ، الأمر الذي خلق فرصا لقيام تنافس ضريبي بين الدول الحريضة على جذب الاستثمارات و مما لا شك فيه أن هذا التنافس الضريبي له أضرار عديدة على السياسات المالية و الضريبية للدول .

أولاً- تعريف المنافسة الضريبية الضارة (CONCURRENT FISCAL) : (DOMAGEABLE)

لتحديد مفهوم المنافسة الجبائية المضرة على المستوى الدولي ، لابد النظر إليها من منظور داخلي ، فالدولة إذا ما أرادت ترقية منطقة معينة مثل المناطق النائية أو الجبلية فإنها سوف تلجأ إلى إعفاء الاستثمارات المنجزة في هذه المنطقة من الضرائب لفترة دائمة أو مؤقتة ، و مما لا شك فيه أن رجال الأعمال المحليين سوف يقدمون على الاستثمار في هذه المنطقة مستفيدين من الامتيازات الجبائية المعروضة عليهم ، و هكذا فإن الدولة قد ضحت بجزء من إيراداتها الضريبية في سبيل ترقية هذه المنطقة .

نفس الشيء يقع على المستوى الدولي عندما تقوم مجموعة من الدول بمنح امتيازات جبائية بهدف تغيير مجرى الاستثمارات الأجنبية المباشرة* نحوها.

و على هذا الأساس يمكن القول بأن المنافسة الجبائية المضرة تعني تسابق الدول في منح المزيد من الامتيازات الجبائية لرؤوس الأموال الأجنبية بهدف جذب الاستثمارات الأجنبية نحوها ، مما يلحق أضرارا كبيرة

¹ - لطيف زبود ، " تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية" ، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية ، جامعة اللاذقية ، سوريا ، المجلد 27 ، العدد 03 ، 20056 ، ص : 30.

* - الاستثمار الأجنبي المباشر (IDE) : هو كل حيازة جديدة من حصص الملكية داخل مؤسسة أجنبية ، شرط أن يحصل غير المقيمين على حصة هامة في هذه المؤسسة ، تختلف من بلد لآخر ، و يكفي حيازة 10% من رأسمال المؤسسة ليكون الاستثمار مباشرا .

بحصيلة الضرائب للدول الأصلية لهذه الاستثمارات التي كانت هذه الاستثمارات تستخدمها مقرا عاديا لها ، و كذا لحصيلة الضرائب للدول المستفيدة من هذه الاستثمارات لأنها ضحت بجزء من إيراداتها الضريبية في سبيل الحصول على هذه الاستثمارات¹ .

فالمنافسة الضريبية إذا 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 ، و تتشابه سياسة المنافسة الضريبية مع سياسة الحماية أو الدعم التي تقوم بها الدولة لحماية أو دعم صادراتها دن مراعاة السياسات المضادة التي تقوم بها مجموعة من الدول لصالح وارداتها أو صادراتها بما يحقق المصلحة المشتركة لها جميعا² .

ثانيا - العلاقة بين الضرائب و الاستثمار الأجنبي المباشر :

يلعب النظام الضريبي السائد في دولة ما دورا بارزا في مسار تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة ، فإذا كان العبء الضريبي أو معدل الضغط الضريبي لدولة ما مرتفعا مقارنة بدول أخرى في نفس المنطقة الاقتصادية فإن وعاء الضريبة قد ينتقل إلى الدول ذات النظام الضريبي الأقل إرهاقا و تكلفة منسحبا من الدولة التي يتميز نظامها الضريبي بالثقل ، و عليه يمكن للنظام الضريبي أن يلعب دورا رئيسيا في قرارات الشركات بشأن المكان الذي تعلن فيه أرباحها ، و الواقع الاقتصادي يبين بأن الشركات دولية النشاط تنفق مبالغ معتبرة في عمليات التخطيط الضريبي و هذا بغرض تقليل الالتزامات الضريبية إلى أدنى حد ممكن ، حيث يمكنها التهرب من الضرائب المحلية بالكامل عن طريق الاستثمار في الخارج ، و هذا ما يؤكد وجود رابطة قوية بين حجم الاستثمار الأجنبي المباشر و النظام الضريبي السائد في دولة ما .

وتقوم مجلة فوربس "Forbes"^{*} الاقتصادية سنويا بدراسة حول المقارنة الدولية لمعدلات الضغط الضريبي (PFI) في العديد من الدول و الأقاليم و يعتبر معدل الضغط الضريبي الدولي مؤشرا يستعمل للمقارنة الدولية بين الدولة المضيفة للاستثمار الأجنبي المباشر ، و الدولة التي يحمل المشروع أو المستثمر جنسيتها ، و يحسب هذا المؤشر وفقا للعلاقة التالية³ :

¹ - Ghedjati Nora ; « Approche sur la concurrence fiscale dommageable » , mémoire de fin d'étude de 3^{ème} cycle en finances publiques ,IEDF,Kolea ,2003, p : 74.

² - عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده ، "الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية" أطروحة الدكتوراه في المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2006 ، ص : 106.

^{*} - **FORBES** : مجلة اقتصادية أمريكية تأسست سنة 1917 من طرف Bertie Charly Forbes ، مقرها الرئيسي في الشارع 05 بنيويورك (الولايات المتحدة الأمريكية).

³ - عزوز علي، "الضغط الضريبي و أثره على النمو الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر خلال الفترة: 1994-2004" ،مرجع سبق ذكره ،صص 132_134.

$$PFI = T - EF / Y - YE$$

حيث تمثل المتغيرات السابقة:

PFI : معدل الضغط الضريبي الدولي.

T : معدل الاقتطاع الضريبي و شبه الضريبي للدولة.

EF : حجم الإعفاءات الضريبية و المزايا الممنوحة.

Y : الدخل المتوقع الحصول عليه من المشروع.

YE : حصة الدخل المعفى من الضرائب.

و تتم المقارنة بين معد الضغط الضريبي في الدولة المضيفة "A" و معدل الضغط الضريبي المحلي في الدولة "B" ، حيث أن المستثمر يفضل التوجه للاستثمار في الدولة التي يقل فيها معدل الضغط الضريبي عنه في الدولة الأم أو مكان الاستثمار الحالي.

و تتم هذه الدراسة السنوية التي تجرئها مجلة "فوربس" من خلال مؤشر خاص يدعى بمؤشر البؤس أو الألم الضريبي و الذي يتم على أساس جملة من المعطيات الضريبية المتكونة أساسا من جمع أقصى معدل لضريبة الدخل و ضريبة الأرباح الخاصة بالشركات و ضريبة الثروة و ضريبة القيمة المضافة و رسوم اشتراكات الضمان الاجتماعي ، و يبين هذا المؤشر ثقل عملية الاقتطاع الضريبي على الشركات و الأفراد ، و بالتالي يمكن من ترتيب تنازلي لثقل النظام الضريبي و قساوته على الاستثمار ، و قد أعطت إحدى الدراسات التي أجريت سنة "2003" النتائج الموضحة في الجدول التالي :

جدول رقم : (2-7) : نتائج دراسة مجلة "فوربس" حول المقارنة الدولية للنظم الضريبية من خلال مؤشر البؤس الضريبي سنة: 2003 .

| الرتبة | البلد | درجة المؤشر |
|--------|---|-------------|
| 1 | فرنسا | 179.4 |
| 2 | بلجيكا | 153.1 |
| 3 | السويد | 149.8 |
| 4 | إيطاليا | 145 |
| 5 | الصين | 145 |
| 6 | النمسا | 144 |
| 7 | النرويج | 139.7 |
| 8 | اليونان | 136.9 |
| 9 | سلوفاكيا | 136.8 |
| 10 | فنلندا | 135.5 |
| 11 | متوسط الدول 10 المنظمة للاتحاد الأوروبي ابتداء من ماي* 2004 . | 115 |

المصدر : دراسة بعنوان "فرنسا بلد البؤس الضريبي" ، بدون مؤلف ، منشورة على الموقع الإلكتروني: www.libres.org/francais/actualite/archives/actualite-0603/fiscalite_ar_2403.htm

ثالثا- آثار المنافسة الضريبية :

إن الإجراءات الضريبية التي تتخذها الحكومات من جانب أحادي تحدث آثارا سلبية عديدة على النظم الضريبية لدول أخرى ، و هذا رغم ما توفره للدولة التي تصدر هذه الإجراءات من استقطاب لرؤوس الأموال و انتعاش اقتصادية محتمل ن حيث أنها في الحقيقة عبارة عن سرقة للأوعية الضريبية لهذه الدول .

و من أهم الآثار السلبية المحتملة للمنافسة الضريبية بين الدول نجد :

1- تدمير تكامل و عدالة الهياكل الضريبية ، حيث أن السلطات الضريبية الوطنية تكون عاجزة عن فرض ضرائب على رؤوس الأموال سريعة الحركة ، و ينتج عن ذلك إعادة توزيع العبء الضريبي من رؤوس الأموال القابلة للانتقال إلى رؤوس الأموال الأقل قدرة الانتقال ، أو من الشركات المتعددة القوميات إلى الشركات

* تمثل الدول 10 المنظمة للاتحاد الأوروبي ابتداء من (2004/05/01) الدول التالية : بولونيا ، المجر ، جمهورية التشيك ، سلوفينيا ، لتوانيا ، قبرص ، سلوفاكيا ، مالطا ، استونيا ، لتونيا .

الوطنية ، و هذا فإن الأقل قدرة مطلوب منه أن يدفع أكثر ، و هذا إخلال بمبادئ و أسس العدالة الضريبية¹.

2- التأثير على السيادة الضريبية للدولة ، حيث أن انتهاج سياسة ضريبية توسعية قد يؤدي إلى هروب الاستثمارات الأجنبية إلى دول أخرى ذات أنظمة ضريبية مفضلة و ضغط ضريبي منخفض ، مما يكلفها خسارة مالية ناتجة عن فقدان المنافع التي كانت تقدمها هذه الاستثمارات من خدمات و مناصب عمل ، و ضياع جزء من الإيرادات الضريبية التي كانت تدفع من هذه الاستثمارات ، و على هذا الأساس فإن اصدر أي إجراء ضريبي من قبل دولة ما يكون بالأخذ بعين الاعتبار واقع هذه الاستثمارات الأجنبية و الامتيازات التي تقدمها للدولة.

3- إلحاق أضرار وخيمة على البلد الأصلي حيث أن المستثمرين بإمكانهم استغلال أموالهم في دول ذات أنظمة ضريبية مفضلة لتقليل الضغط الضريبي الذي يقع على عاتقهم في بلدهم الأصلي فهؤلاء المكلفون هم في الحقيقية راجحون بدون مقابل بحيث يستمتعون بالنفقات العامة في بلدهم الأصلي دون أن يساهموا في تمويلها².

4- إفساد الهيكل الجبائي للدول المتنافسة ضريبيا ، حيث أن قدرة الشركات دولية النشاط على التهرب الضريبي له تداعياته الكبيرة على الهيكل الضريبي للدول ، نظرا لما قد يحدثه التهرب الضريبي من عجز في الميزانية أو خفض في النفقات العامة .

المطلب الثالث : تحديات النمل الأبيض الضريبي .

لقد أحدثت العولمة و التطور التكنولوجي السريع الذي يعرفه عالمنا اليوم مشاكل ضريبية عديدة تتعلق أساسا بقدرة الأنظمة الضريبية على تحصيل الإيرادات الضريبية من الأوعية الضريبية ، مما أدى إلى إلحاق أضرار عديدة في بنية الضرائب للعديد من الدول ، و قد جمع الأكاديمي و الباحث الجبائي "فيتو تانزي"^{*} مختلف العوامل التي أثرت على مردودية النظام الضريبي و أطلق عليها مصطلح النمل الأبيض الضريبي ، و تتلخص في العوامل التالية :

¹ - زينب حروب - كريستيا كوستيال ، "الاستثمار الأجنبي المباشر و إيرادات ضرائب الشركات" ، مجلة التمويل و التنمية ، صندوق النقد الدولي ، المجلد: 38 ، العدد 02 ، جويلية 2001 ، ص : 10 .

²-Ghedjati Nora , « Approche sur la concurrence fiscale dommageable » , op-cit , p : 54.

* - فيتو تانزي "VITO TANZI": اقتصادي و جبائي أمريكي ، اشتغل كمدير لإدارة الشؤون الضريبية بصندوق النقد الدولي حتى تقاعده عام 2001 و يعمل حاليا كمستشار جبائي للعديد من المؤسسات .

- التجارة و التعاملات الالكترونية.
- استخدام النقود الالكترونية .
- المراكز المالية خارج الحدود .
- المشتقات المصرفية .
- التعاملات التجارية داخل الشركات.
- العجز عن فرض ضرائب على رأس المال المالي .
- نمو الأنشطة الأجنبية.
- التسوق من الخارج.

و قد تطرقنا من قبل بالشرح لبعض هذه العوامل ، و فيما يلي سنتطرق بالتفصيل للعوامل الأخرى :

أولاً- المراكز المالية خارج الحدود : تعتبر المراكز المالية خارج الحدود و الملاذات الضريبية من بين أهم الأسباب المؤثرة على النظم الضريبية للدول ، حيث أن أهميتها قد ازدادت مثل قنوات الاستثمارات المالية ، و مما حفز نموها تدفق المعلومات الرقمية التي أسهمت في تحرك الأموال و المعلومات بسهولة و بتكلفة يسيرة و في الوقت الحقيقي ، و كذا الترتيبات التنظيمية التي وضعتها العديد من الدول ،

و تقدر الودائع في هذه المراكز بما يتجاوز خمسة (05) تريليونات دولار ، و ليس معروفا ما يتم الإبلاغ عنه من الأرباح المحققة على هذه المبالغ للسلطات الضريبية ، و ترى الأمم المتحدة أن هذه الهيئات غالبا ما تستخدم في غسيل الأموال و التهرب من الضرائب¹ .

ثانياً- المشتقات المصرفية و صناديق التحوط و الحماية : التحدي الآخر الذي يواجه النظم الضريبية هو نمو الوسائل المالية و الوكلاء الماليين الجدد لتوجيه المدخرات ، مثل المشتقات المصرفية و صناديق التحوط و الحماية ، و يعمل الكثير من هذه الصناديق في مراكز مالية خارج الحدود ، و هي لا تخضع إلا لقدر ضئيل من التنظيم أو لا تخضع لأي تنظيم على الإطلاق ، و يبرز الكثير من نفس المشكلات التي سبق ذكرها فيما يتعلق بالتجارة الالكترونية في مجال استثمارات صناديق التحوط* و الحماية لكن على نطاق أوسع ، و فيما يتعلق بالأرباح الناتجة عن الوسائل المصرفية المشتقة توجد بالمثل مشكلات ضخمة في تحديد المستفيدين هل الأفراد أم المعاملات ، و من التحديات التي تنشأ عن استخدام الوسائل المالية المعقدة مثل المشتقات المصرفية

¹ - فيتو تانزي ، "العولمة و النمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب "، مجلة التمويل والتنمية ، المجلد 38 ، العدد 1 ، مارس 2001 ، ص : 35
* التحوط (Hedging) : هو الاحتماء من المخاطر ، فهو عبارة عن تقنية تستعملها البنوك و المؤسسات لحماية نفسها من أثر التغيرات الممكن حدوثها في الأسعار ، أي البيع المستقبلي بسعر حالي متفق عليه .

إمكانية استخدامها في مخططات التهرب الضريبي و ذلك عن طريق استغلال نقاط الغموض و عدم التجانس في معاملتها ضريبيا .

ثالثا- التسوق من الخارج : من بين التحديات التي تواجهها النظم الضريبية هو الزيادة الهائلة في السفر للخارج مما يسمح للمسافرين بالتسوق في أماكن تنخفض فيها الضرائب على المبيعات ، و قد لجأت العديد من الدول إلى تخفيض الضرائب إلى المبيعات المتعلقة بالسلع الكمالية لجذب المستثمرين الأجانب ، و ذلك من شأنه التقليل من درجة الحرية المتاحة للدولة لفرض الضرائب غير المباشرة على المنتجات التي يسهل نقلها و هناك أعداد كبيرة من الأفراد الذين يعبرون الحدود فقط بغرض شراء بعض السلع مثل السجائر و المشروبات الكحولية و السيارات من بلدان تكون فيها الضرائب منخفضة .

رابعا- العجز عن فرض ضرائب على رأس المال المالي : التحدي الآخر الذي يواجهه النظم الضريبية هو تزايد عجز الدول أو عزوفها في الغالب عن فرض ضرائب على رأس المال المالي أو على دخل الأفراد من ذوي المهارات العالية ، و مع نمو كفاءة و تكامل سوق المال الدولية صار من الصعب على الدول فرض ضرائب على رأس المال سريع الحركة أو الأفراد من ذوي المهارات الرفيعة بمعدلات أعلى كثيرا عما يفرض في الخارج ، إذ أن ارتفاع معدلات الضرائب في بلد ما سيكون حافزا لدافعي الضرائب لنقل أموالهم للخارج إلى دول أخرى تتميز بنظام ضريبي مخفف أو منعدم ، و قد باتت هذه المشكلة رئيسية دون حل لدول الاتحاد الأوروبي¹ .

¹ - فيتو تانزي ، "العولمة و النمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب" ، مرجع سبق ذكره ، ص 35_36 .

خلاصة الفصل :

في ضوء المستجدات الاقتصادية المحلية ، الإقليمية و الدولية ، و في عالم اقتصادي مفتوح يتوافق مع عصر الاتصالات و شبكة المعلومات و كثافة العمليات التجارية و الاستثمارية برزت العديد من المشاكل و التحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية ، فعلى اعتبار أن الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية و الاقتصادية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراض مالية و اقتصادية و اجتماعية ، و يمكن استخدامها كأداة لتحفيز المستثمرين و تشجيعهم على الاستثمار داخل حدودها ، و هذا يكون له تأثير بالغ على عمليات الاستثمار و التبادل التجاري البيئي و الإقليمي و الدولي.

- تعود مشكلة الازدواج الضريبي الدولي إلى خرق الدول لمبدأ السيادة الضريبية عن طريق توسيع اختصاصاتها الضريبية للرفع من مستوى التحصيل الضريبي المرغوب فيه ، و هذا يؤثر على الأوعية الضريبية بحكم أنه يمس بمبدأ العدالة و المساواة الضريبية ، و لهذا نرى بضرورة التصدي للظاهرة بمختلف الطرق و الوسائل .

- إن التهرب الضريبي الدولي هو نتاج التمييز الواضح و المستقر بين الدول المتقدمة و الدول النامية حيث أن أغلب التشريعات الداخلية للدول المتقدمة قد تفتنت لخطورة الظاهرة و مدى تأثيرها السلبي على اقتصادياتها ، فحاولت أن تعالجها بسن قوانين داخلية و إبرام معاهدات دولية ، بينما تبقى الدول النامية تحت ضغط الحاجة الملحة للاستثمارات الأجنبية و لذلك تلجأ للتضحية بإيراداتها الضريبية في سبيل تنمية اقتصادياتها .

- تمثل التجارة الالكترونية ، الجنات الضريبية ، التنافس الضريبي تحديات كبيرة أمام الإدارات الضريبية لمختلف الدول و هذا في إيجاد ضوابط للإخضاع الضريبي للتعاملات الرقمية من جهة و في صياغة إطار تشريعي يحكم و ينظم هذه التعاملات من جهة أخرى . وإذا كان الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي قد وجدا بعض الحلول لمعالجتهما ، و هذا بإبرام الاتفاقيات الثنائية و المتعددة الأطراف ، فإن التنافس الضريبي لا يزال يهدد بنية الأنظمة الضريبية ، و تزيد حدة هذه الآثار بالنسبة للدول المنتمة لتكتل اقتصادي معين. و لهذا فإن التنسيق الضريبي يمثل أداة هامة لتنظيم و محاربة هذه الظاهرة الخطيرة ، و هذا ما نتطرق له في الفصل الموالي .

الفصل الثالث:

المناهج و الميكانيزمات التطبيقية
لنظرية التنسيق الضريبي.

الفصل الثالث: المناهج والميكانيزمات التطبيقية لنظرية

التنسيق الضريبي.

تمهيد:

تسعى العديد من الدول نحو تحقيق التكامل الاقتصادي و هذا للاستفادة من مزايا هذا التكامل من تحرير انتقال السلع و الخدمات ، و عوامل الإنتاج ، زيادة على تنسيق المعايير التقنية و التعاون في السياسات الاقتصادية التي تعمل على إحداث التنمية الاقتصادية و تحقيق الرفاهية للدول الأعضاء في هذا التكامل ، و لتجسيد ذلك يتطلب الأمر إحداث تنسيق ضريبي بين هذه الدول. و مع تزايد التجارب الدولية في التكامل الاقتصادي الدولي ازدادت الحاجة لإعداد الدراسات و المناقشات حول عملية تنسيق الأنظمة الضريبية سواء على المستوى الأكاديمي أو السياسي .

إن عملية التنسيق الضريبي تتطلب توفير مناخ اقتصادي ملائم و تشريع مستقر و متشابه إلى حد ما خاصة في المجال الضريبي ، و هذا لن يتحقق إلا بوضع الآليات و الأسس التطبيقية لعملية التنسيق الضريبي بشكل يعمل على تماثل و تلاقي المصالح الضريبية و ليس تعارضها.

يهدف هذا الفصل إلى الوقوف على الأسس النظرية المتعلقة بالتنسيق الضريبي مع تحديد الآليات التي تكفل نجاحه و استمراره ، و التطرق إلى الأساليب المختلفة التي يمكن الاستعانة بها في تحقيق أهداف التنسيق الضريبي في إطار التكتلات الاقتصادية.

يحتوي هذا الفصل على المحاور التالية :

- الإطار العام لنظرية التنسيق الضريبي.
- آثار التنسيق الضريبي و دوره في الحد من المشاكل الضريبية الدولية.
- تقنيات التنسيق الضريبي و طرق تنفيذه.

المبحث الأول : الإطار العام لنظرية التنسيق الضريبي.

تتبع الحاجة للتنسيق الضريبي من اختلاف وجهات النظر بشأن كيفية تحقيق الأهداف الجماعية ، أو كيفية عمل الدول بانسجام و توافق ، حيث غالبا ما تفسر الدول الأهداف المتشابهة بطرق مختلفة ، و من هنا تظهر أهمية التنسيق الضريبي في تقريب أوجه الخلاف في النظم الضريبية ، و اعتباره مدخلا مهما من مداخل التكامل الاقتصادي.

المطلب الأول : مفهوم التنسيق و تمييزه عن بعض المصطلحات المشابهة .

أولا - مفهوم التنسيق (coordination): إن التنسيق هو إيجاد نوع من التوافق بين الجهود الفردية أو جهود الجماعات المختلفة في التنظيم و منع التعارض بينها¹ .

كما يشير التنسيق إلى تلك الجهود التي يتم بمقتضاها تحقيق التوحيد و الانسجام بين ما تمارسه المنظمة من أنشطة و أعمال وصولا لإنجاز الأهداف.

و يمكن تعريف التنسيق على مستوى المنظمة على أنه تلك العملية التي تحقق التكامل و التناغم بين جهود الأفراد و الجماعات و العاملين في المنظمة بهدف تحقيق فاعليتها أي تحقيق أهدافها² .

ثانيا - التنسيق و التعاون (coopération) : يلاحظ أن التنسيق أوسع معنى و أكثر شمولاً ، فهو يتضمن فكرة التعاون ، و على هذا فالتعاون بما يعنيه من رغبة الأفراد في مساعدة بعضهم طواعية لا قسرا ، لا يحل محل التنسيق ، و التعاون بطبيعته عمل اختياري من جانب أفراد المنظمة ، بينما التنسيق لا يمكن أن يكون كذلك فهو عمل من الأعمال التي يقوم بها المدير التنفيذي كواجب من واجباته ، أي أنه عمل إجباري لا اختياري.

و أخيرا يمكن القول بأن التعاون نمط هام من عناصر التنسيق و لكنه ليس بديلا عنه.

ثالثا - التنسيق و التوجيه (orientation) : إن عملية التوجيه تعني التأثير في سلوك الآخرين بما يؤدي إلى تحقيق النتائج المرغوبة بينما التنسيق هو عملية إيجاد نوع من التوافق بين الجهود الفردية و منع التعارض بينها.

رابعا - التنسيق و التكامل (intégration): إن فقه و أدبيات التنظيم و الإدارة قد أظهرت تطابقا بين مصطلحي التنسيق و التكامل حيث يمكن استخدامها بالتوازي ، فالتكامل يستهدف وحدة المشروع ككل ، و هذا يتطلب أن تحقق الإدارة لكل جزئية من جزئيات المشروع الإمكانيات التي تساعد على تحقيق أهداف الخطة الفرعية الموضوعة لها في إطار الخطة الكلية ، الأمر الذي ينبغي معه على الإدارة أن تنسق

¹ - متولي سيد المتولي ، " أصول الإدارة - مدخل وظيفي - " ، بدون ناشر ، مصر ، 1992 ، ص: 345.

² - محمد الصيرفي ، " التنسيق الإداري " ، دار الوفاء ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص: 07.

باستمرار بين مجموع هذه الخطط الفرعية ، أي بين أوجه النشاط المختلف بحيث لا يختلف أي نشاط من الأنشطة عن المعدل المستهدف و الذي ينبغي إنجازها¹ .

من خلال استعراضنا لمختلف وجهات النظر السابقة يمكننا القول أن :

- وظيفة التنسيق ليست غاية في حد ذاتها و لكنها وسيلة لتحقيق التناغم و الانسجام بين جهود الدول لغايات تحقيق الأهداف المنشودة بكفاءة و فعالية .

- إن جميع وجهات النظر أو التعريفات السابقة تدور حول فكرة التكامل و الأداء الجماعي بغية تحقيق الأهداف المشتركة و ضمان وحدة العمل.

المطلب الثاني : التنسيق الضريبي (مفهومه أصنافه و أهدافه).

أولاً - تعريف التنسيق الضريبي: يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم و التشريعات الضريبية ، بحيث تصبح متناغمة و متناسقة و متقاربة في مختلف المجالات الضريبية ، و من أهمها: قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة و أحوال و شروط منح الإعفاءات الضريبية ، و معدلات و أسعار الضريبة ، و ذلك بهدف ضمان حياد الضريبة تجاه التجارة الدولية لدول التكامل ، و منع المعوقات التي تحول دون الانتقال الحر للأشخاص و السلع و الخدمات و رأس المال بين الدول الأعضاء² .

وعليه فإن التنسيق الضريبي يمثل مجموعة من القواعد و الاتفاقيات و التعاقدات التي ترم بين عدد من الدول فيما بينهم أو بين عدد من الدول و مجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية و الحوافز الضريبية التي تمنح لدول و مستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد ، و تهدف تلك الاتفاقيات أساساً إلى تنمية الاستثمارات المشتركة و التجارة البينية لصالح الأطراف المعنية³ .

كما يعرف الجبائي و المفكر الاقتصادي "يونس أحمد البطريق" التنسيق الاقتصادي على أنه مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى تخليص الضريبة من آثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية و المالية الدولية و محاولة خلق ظروف مشابها لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة و تتمتع فيه السلع و رؤوس الأموال و الأفراد بحرية الانتقال ، مما يساعد على تحقيق التخصيص الأمثل للموارد⁴ .

و من التعريفات السابقة نستنتج أن التنسيق الضريبي يتضمن ما يلي :

1 - محمد الصيرفي ، "التنسيق الإداري" ، مرجع سبق ذكره ، صص: 15_16.

2 - رمضان صديق محمد ، "نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية" ، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية ، المجلد الخامس ، العدد الأول ، ديسمبر 2002 ، الكويت ، ص: 15.

3 - فريد النجار ، "الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي" ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 ، ص: 81.

4 - يونس أحمد البطريق ، "السياسات الدولية في المالية العامة" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 233.

- تعديلا جزئيا و تدريجيا للأنظمة الضريبية الوطنية المختلفة و ذلك في ضوء اختلاف الهياكل و الأعباء الضريبية ، و اختلاف توزيع هذه الأعباء بين ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة .
 - يهدف التنسيق الضريبي إلى العمل على تساوي الأعباء الضريبية بين الدول الأعضاء ، و على تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين و تجنب الازدواج الضريبي.
 - إزالة كافة الحواجز و العقبات التي يمكن أن تحد من المنافسة بين الدول.
- ثانيا- أنواع التنسيق الضريبي : يمكن تصنيف التنسيق الضريبي وفقا لمعايير مختلفة ، و تتمثل في المعايير التالية :

1- معيار الزمن : يصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى :

- 1.1- تنسيق ضريبي مؤقت و يكون لفترة زمنية محددة 03 أو 05 أو 10 سنوات على أقصى تقدير.
- 2.1- تنسيق ضريبي دائم و يكون لفترات طويلة نسبيا تفوق 10 سنوات.

2- معيار قواعد و بنود التنسيق : و يشمل التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار نوعين :

- 1.2- التنسيق الضريبي ذو البنود الثابتة : و يمثل الاتفاقية الموقعة بين عدد من الدول لتقريب الأنظمة الضريبية و إزالة جوانب الاختلاف بينها و تكون مواد و قواعد التعاقد ثابتة غير قابلة للتغيير أو الإلغاء على الأقل خلال التعاقد.
- 2.2- التنسيق الضريبي ذو البنود المتغيرة أو المتحركة : و يمثل ذلك التنسيق الضريبي الذي تكون مواده و قواعده قابلة لإعادة الصياغة وفقا للأحداث الاقتصادية ، حيث يتم سنويا التفاوض على بنود الاتفاقية بين الأطراف المتعاقدة.

3- معيار شكل الاتفاقية: يمكن تقسيم التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى :

- 2.2- التنسيق الضريبي الثنائي: و يكون بين طرفين فقط يمثلان الأطراف المتعاقدة .
- 3.2- التنسيق الضريبي متعدد الأطراف: و يكون بين 03 أو أكثر من 03 أطراف مثل التنسيق الضريبي لدول الاتحاد الأوروبي ، أو التنسيق الضريبي لدول النافتا* .

* - النافتا:NAFTA: اتفاقية التجارة الحرة لشمال أمريكا North american free trade agreement

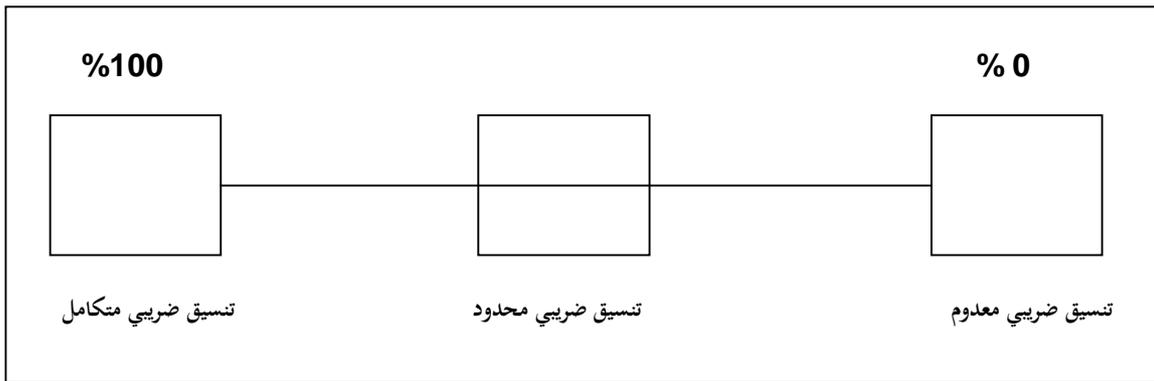
4- معيار الإطار المحدد لعملية التنسيق الضريبي : و يصنف إلى نوعين حسب التعديلات التي تطرأ على المعاملات الضريبية :

1.4- التنسيق الضريبي محدود النطاق (جزئي) : و هو ذلك التنسيق الذي يتم التركيز فيه على ضريبة محددة أو إجراء جزئي لمعاملة ضريبية محددة من أجل تحقيق هدف محدد ، مثال ذلك إذا كان الغرض من التنسيق زيادة حجم الاستثمارات فإن التركيز بهذه الحالة يكون على منح مزايا و إعفاءات ضريبية للاستثمار الوافد ، كما يتم وضع اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي بما يساعد على زيادة الاستثمارات¹ .

2.4- التنسيق الضريبي الشامل (الكلي) : و يتم فيه وضع برنامج شامل يتضمن مجموعة من السياسات و الإجراءات التي من شأنها العمل على تنسيق مختلف المعاملات الضريبية و عادة ما تتضمن الضرائب بمختلف أنواعها ، زيادة على مواءمة السياسات المالية و النقدية بدرجات متعددة.

و يوضح المقياس التالي درجات التنسيق الضريبي (نطاق التنسيق الضريبي):

مخطط رقم (3-1) : مقياس نطاق التنسيق الضريبي.



المصدر : فريد النجار ، " الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي " ، مرجع سبق ذكره ، ص : 81.

5- معيار درجة التنسيق الضريبي : و يصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى صنفين :

1.5- التنسيق الضريبي الدولي : و يمثل محاولة تقريب و توحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول المنطوية تحت راية اقتصادية واحدة مثل دول الاتحاد الأوروبي.

¹ - ليس عساف الباكير ، "تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل مع دراسة تطبيقية مقارنة" ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، فرع المحاسبة ، جامعة دمشق ، 2001 ، ص ص : 16-17.

2.5- التنسيق الضريبي الوطني : و يشير إلى عملية التماثل الضريبي من أجل الوصول إلى هيكل ضريبي موحد داخل نظام فيدرالي كما هو حاصل في الولايات المتحدة الأمريكية و سويسرا¹ ، و يتم بين حكومات الولايات و المقاطعات المكونة لبلد واحد ، و التي تتمتع بنوع من الحرية و السيادة في سن القوانين الضريبية (اللامركزية الجبائية).

ثالثا- أهداف التنسيق الضريبي : زيادة على هدف التكامل الاقتصادي يهدف التنسيق الضريبي إلى تشجيع الاستثمارات المشتركة و تنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة ، و تشير تجارب الدول إلى توفر مخزون هائل من أدوات التنسيق الضريبي كما أن أهداف التنسيق الضريبي تختلف وفق الأفق الزمني في المدى القصير ، و المدى البعيد من جهة ، و مستوى العلاقات الاقتصادية بين الدول من جهة أخرى.

إن الجدول التالي يوضح أهداف التنسيق الضريبي مقسمة وفقا للأفق الزمني :

¹ - محمد عباس محرز ، " نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغاربي "، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد ، جامعة الجزائر ، 2005 ، ص: 96.

جدول رقم (3-1) : أهداف التنسيق الضريبي.

| في المدى البعيد | في المدى القصير |
|---|--|
| 1- التوجه نحو التكامل الاقتصادي. | 1- جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة. |
| 2- التنسيق في السياسات المالية و النقدية. | 2- تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال. |
| 3- زيادة حجم التجارة البينية. | 3- الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي. |
| 4- زيادة حجم الاستثمار المشترك. | 4- توفير قاعدة لبناء أسواق المال و البورصات المحلية. |
| 5- القضاء على التضخم. | 5- توفير فرص للمنافسة مع الدول الصناعية الكبرى. |
| 6- تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير الدولي. | 6- تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مشروعات مشتركة جديدة. |
| 7- جذب مزيد من الاستثمارات. | 7- تشجيع توطن رأس المال المحلي. |
| 8- استقرار مناخ الاستثمار. | 8- الاستفادة من مزايا مثلية من الدول الأعضاء في التنسيق. |
| 9- تحسين العائد على الاستثمار. | 9- تشجيع التجارة البينية. |
| 10- توظيف عوامل الإنتاج المحلية. | 10- تحسين مناخ الاستثمار. |
| 11- تحقيق مزايا الإنتاج الكبير. | 11- تشجيع مناطق التجارة الحرة. |
| 12- جذب تكنولوجيا متقدمة. | |
| 13- الاستخدام الأمثل للموارد. | |
| 14- زيادة حجم الائتمان الدولي و القضاء على البطالة. | |

المصدر : فريد النجار ، "الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 90.

المطلب الثالث: المفاضلة بين التنسيق الضريبي و المنافسة الضريبية ، التجانس الضريبي و

الإصلاح الضريبي.

أولاً- التنسيق الضريبي و المنافسة الضريبية : تسعى نظرية التنسيق الضريبي بين الدول إلى نزع الخلاف الموجود بين النظم و التشريعات الضريبية حتى تصبح متناسقة و متقاربة في مختلف المجالات الضريبية ، و بذلك فإن معنى التنسيق الضريبي معنى متقدم عن المنافسة الضريبية 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.

و تمثل سياسة المنافسة الضريبية سياسة الحماية أو الدعم التي تقوم بها الدولة لحماية أو دعم صادراتها ، دون مراعاة للسياسات المضادة التي تقوم بها مجموعة من الدول لصالح وارداتها أو صادراتها ، أو بما يحقق المصلحة المشتركة لها جميعا . و يفضل (Guimbert) اللجوء إلى أسلوب المنافسة الضريبية بين الدول عوضا عن أسلوب التنسيق الضريبي فيما بينها ، بدعوى أنها تمنح المستثمر الاختيار بين الحوافز المشجعة للاستثمار مما يجبر العديد من الحكومات على التخلي عن الكثير من القيود الإدارية و التشريعية التي تحول دون تدفق الاستثمارات ، و في بعض الأحيان يكون ارتفاع معدلات الضريبة في دولة ما مقبولا إذا كانت هذه الضرائب تمول مشاريع البنية التحتية التي تضمن حصول المؤسسات على الخدمات العمومية بكفاءة عالية و أسعار مقبولة مما يؤدي في النهاية إلى حصولها على أرباح صافية عالية بعد أداء الضريبة¹.

و رغم ذلك فإن أضرار المنافسة الضريبية أكبر من إيجابياتها ، حيث تتيح هذه المنافسة المجال أمام الشركات دولية النشاط للتخطيط الضريبي الدولي الذي يقوم على اختيار الدول التي تقدم أفضل المزايا الضريبية ، مما يشوه هيكل التجارة و الاستثمار العالمي ، كما يمكن أن تواجه الدول على المستوى الفردي مشكلات تتعلق بالتنسيق الضريبي الدولي نتيجة الخوف من آثاره السلبية الناجمة عن انخفاض حجم الإيرادات المحصلة.

ثانيا- التنسيق الضريبي و التجانس الضريبي : إن معنى التجانس الضريبي معنى متقدم عن التنسيق الضريبي ، فمفهوم التجانس الضريبي* يندرج في إطار توحيد السياسات الاقتصادية الوطنية من أجل تحقيق التكامل الاقتصادي و هذا لا يتم إلا بعد إحلال سوق مشتركة تجمع البلدان العضوة في الاتحاد ، أما عن تعريف التجانس الضريبي فقد تعددت آراء الخبراء في هذا الأمر فيعرفه البعض على أنه عملية توحيد المعدلات الضريبية أو تقييس المناهج ، المفاهيم و الممارسات الإدارية بما في ذلك القواعد و الاجراءات الضريبية ، كما يشير التجانس الضريبي إلى العمل على تماثل الهيكل الضريبي ، مثلا توحيد حصة الضرائب المباشرة بالنسبة

¹ - محمد عباس محرز ، " نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 108 .

* - التجانس الضريبي : Harmonisation fiscale .

لحصة الضرائب غير المباشرة لدى البلدان المعنية ، كما يمكن أن يتضمن التجانس الضريبي تماثل سياسة الموازنة بين الدول المعنية بالتكامل الاقتصادي بما في ذلك جانب النفقات¹.

و على هذا الأساس فإن التجانس الضريبي يستهدف تقليص الفروقات الضريبية الموجودة بين الدول أو المقاطعات من خلال سياسة تعاون ضريبي بين البلدان أو الحكومات الفيدرالية ، أي إنشاء نظام ضريبي موحد مع ترك هامش من الحرية تتمتع به كل سيادة ضريبية ، و عليه فإن التجانس الضريبي أو التماثل الضريبي يختلف مفهومه عن التنسيق الضريبي الذي يعبر عن ذلك المسار من التشاور الموجود بين دول عضو في كتلة إقليمي حول طرق تنظيم أنظمتها الضريبية بشكل منسجم و متقارب فيما بينها ، و بذلك يعتبر التنسيق الضريبي مستوى أدنى من مستوى التجانس الضريبي.

ثالثا- التنسيق الضريبي و الإصلاح الضريبي: يختلف مفهوم التنسيق الضريبي (coordination fiscale) عن مفهوم الإصلاح الضريبي (réforme fiscale) ، حيث يفترض الأول إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة بحسب مستوى و أهداف علاقاتها المتكاملة مع غيرها من الدول بعد التشاور مع هذه الدول ، بينما يعني الإصلاح الضريبي إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة دون اشتراط الرجوع إلى غيرها من الدول التي تشكل معها كتلة اقتصادية واحدة² . حيث تعرف اقتصاديات الدول في العادة من فترة لأخرى موجة من الإصلاحات في المجال الضريبي لا يمكن تجاهلها ، و هذا بحكم أن الأنظمة الضريبية تعمل في بيئة اقتصادية منفتحة على العالم . و تهدف عمليات الإصلاح الضريبي في اتجاه³:

- 1- توسيع الأوعية الضريبية و تخفيض المعدلات بما يعمل على زيادة المردودية المالية و يقلص من محاولات التهرب الضريبي.
- 2- إدراج ضريبة القيمة المضافة ضمن الهياكل الضريبية لما تتمتع به من مزايا كثيرة.
- 3- تقليص الأهداف المراد تحقيقها عن طريق الضريبة حتى لا يقع هناك تعارض بين الأهداف في حد ذاتها.
- 4- تعزيز مصداقية النظام الضريبي باستقراره ، و هو ما من شأنه تدعيم قرارات المستثمرين على المدى الطويل.

1 - محمد عباس محرز ، "التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي" ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد : 02 ، ماي 2005 ، صص: 8_9.

2 - محمد عباس محرز ، " نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغاربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 96.

3 - عبد المجيد قدي ، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية-دراسة تحليلية تقييمية" مرجع سبق ذكره ، ص: 155.

و عليه يمكن القول بأن عملية التنسيق الضريبي بين الدول تتطلب منها القيام بجملة من الإصلاحات الضريبية الاستثنائية و هذا زيادة على الإصلاحات الضريبية العادية التي تصدر عن طريق التشريعات الضريبية و هذا حتى تسمح للأنظمة الضريبية بالتقارب و التناغم.

المبحث الثاني : دور التنسيق الضريبي في الحد من مشاكل الجباية الدولية.

تهدف الدول و التجمعات الاقتصادية من وراء تنظيمها للتنسيق الضريبي لتحقيق أهداف عديدة تتمثل أساسا في الوحدة الاقتصادية ، جذب الاستثمارات الدولية و تشجيع التجارة البينية ، كما يسعى التنسيق الضريبي للحد من الآثار السلبية للمشاكل الضريبية الدولية و خاصة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي . و يحدث التنسيق الضريبي آثارا اقتصادية متنوعة منها ما هو ايجابي و منها ما هو سلبي¹ :

المطلب الأول : الآثار الإيجابية للتنسيق الضريبي.

أولا- التقليل من التشوهات الاقتصادية : يساهم الاختلاف في القواعد الضريبية التي تطبقها الدول بإزادتها المنفردة في تشوه الاقتصاد العالمي ، حيث تؤثر هذه القواعد على قرارات المنتجين و المستهلكين ، بحيث لا تصبح الضريبة حيادية بالقدر المطلوب منها لضمان التبادل الحر للسلع و الخدمات و رأس المال ، ففي مجال الضريبة على القيمة المضافة* يؤدي اختيار الدول فرض الضريبة على السلع المستهلكة داخل أراضيها بأسعار مختلفة وفقا لنوع أو طبيعة السلعة إلى التأثير على التدفقات التجارية من و إلى هذه الدولة ، حيث تتأثر الأسعار الحدية للنقل عبر الدول ، و كذلك الحال عندما تفرض الدولة هذه الضريبة على السلع المنتجة فقط مما يعني خضوع الصادرات للضريبة و إعفاء الواردات منها .

و من المعلوم أن فرض ضريبة على مبيعات سلعة معينة دون مبيعات السلع الأخرى يؤدي إلى تغيرات في أسعار السوق بالنسبة للمستهلك مما يؤثر على قرارات شرائه ، و بالتالي على الرفاهية الاقتصادية لهذا المستهلك ، فبفرض أن الوضع الأمثل للرفاه الاقتصادي 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 ، و عليه فإن فرض الضريبة على مجموعة هذه السلع سيكون السبيل للاقتراب من الحجم الأمثل.

¹ - رمضان صديق محمد ، "نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية"، مرجع سبق ذكره ص_ص : 27_26.

* - الضريبة على القيمة المضافة (taxe sur la valeur ajoutée) : نشأت فكرة الضريبة ذاتها لأول مرة في كتابات رجل الأعمال الألماني "فون سيمانز" في عشرينيات القرن الماضي و تم تطبيقها لأول مرة في فرنسا سنة 1948 ، لتنتشر بعد ذلك في معظم بلدان العالم حيث تطبق حاليا في 136 بلدا.

و لا يختلف الحال في مجال الضرائب المباشرة على الدخل ، فالدولة قد تقصد فرض الضريبة على أساس مصدر الدخل ، و تخضع بالتالي الشركات التي تحقق دخلا 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 مقيمة فيها إذا كانت هذه الدول تطبق مبدأ عالمية الإيراد ، مما يعني تعرض هذه الشركات لازدواج ضريبي يزيد من تكلفة المنتجات ، و يؤثر بالتالي على القرار الاستثماري كما يؤثر على قرارات الادخار نتيجة سعي المدخرين للحصول على أكبر عوائد صافية على مدخراتهم بعد الضريبة.

و يتبين 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 موجودا ، مما يعني أن عدم وجود التنسيق الضريبي يؤدي إلى تخصيص غير كفؤ لموارد العالم نتيجة تباعد أو انحراف الأسعار الحدية للمنتجات البديلة ، و مع ذلك فإن الاختلاف في أسعار ضرائب الدخل و خاصة الضريبة على أرباح الشركات (IBS)* يمكن أن يكون مقبولا إذا كانت هذه الأسعار منخفضة و تعوض التشوه المتوقع على تخصيص الموارد. كما أن التنسيق الضريبي الذي يتمكن من تقليل التشوه الدولي في الاستهلاك قد يزيد من التشوه الداخلي للدولة في الحالة التي لم يتفق فيها الهيكل الضريبي الجديد مع أداء الدولة و أثر الرفاه الإجمالي ، و من ثم تتعرض الدولة العضو إلى خسائر تتطلب التدقيق في نوع التنسيق و مدها.

ثانيا- الحد من الآثار السلبية للعناصر الخارجية: لو فرضنا أن العالم يتكون من دولتين فقط و أن كلا 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 وفقا لظروف الاعتماد أو تبادل المنفعة بينهما ، و من ثم فإذا قامت الدولة الأولى بفرض ضرائب إنتاج بسعر يقل عن تلك التي تفرضها الدولة الثانية فإن ذلك سوف يجذب تسهيلات الإنتاج إليها ، و لربما 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.

و يمكن أن يؤدي تنافس الدولتين على تحسين ظروفهما الاقتصادية إلى مزيد من الاختلاف في مستوى أسعار الضرائب ، و العمل على تخفيضها إلى أكبر حد ممكن تفرضه المنافسة الضريبية ، لذا فإنه من الضروري أن تسعى هاتان الدولتان إلى تنسيق الضرائب في ما بينها للحد من الاختلاف في أسعار الضريبة ، و قد طالب شيباتا (CHIBATA) بتوحيد الضرائب بين الدول وفق شروط معينة باعتبار أن اختلاف الأسعار لا

* -الضريبة على أرباح الشركات : impôt sur les benefices des sociétés

يؤثر في تخصيص الموارد ، و لكنه يؤثر في نقل الدخل الحقيقي بين الدول الأعضاء ، و يمكن تجنب ذلك بتطبيق السعر العام للضريبة¹ .

و حتى إذا كانت أسعار الضرائب متماثلة ، فإن التنسيق الضريبي يساعد في تحسين الوضع الاقتصادي للدولتين و زيادة الرفاهية عن طريق التعاون في ما بينهما أو بعبارة أخرى عن طريق تنسيق سياساتها الضريبية للوصول إلى عائد مشترك و ليس 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 ، و مثال ذلك : توفير الوعاء الضريبي الملائم و القواعد القانونية الواضحة.

و لا 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 ، و في هذه الحالة فإن تكلفة منشآتها التجارية ستزيد بمقدار الضريبة على تلك الواردات الداخلة في الإنتاج ، و نظرا 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 ، و يعتمد مدى جدوى تصدير العبء الضريبي على مرونة الطلب و العرض للسلع محل المتاجرة أو على مدى إمكانية التأثير على الأسعار العالمية.

كما أن التأثيرات الخارجية في مجال الضريبة تبدو جلية على الشركات بالنظر لأثر السياسة الضريبية التي تطبقها دولة معينة على دولة أو دول أخرى ، فلو كان عبء ضريبة الشركات في هذه الدولة مرتفعا نسبيا 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 ضريبيا إلى الدولة الأقل² .

ثالثا- تخفيض التكلفة الإدارية: تستفيد الإدارات الضريبية في دول التجمع بالتنسيق الضريبي في تخفيض التكلفة الإدارية لمتابعة فرض و تحصيل 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 ، و يستفيد المكلف من هذا التنسيق فتقلل التكاليف الإدارية التي يتحملها إذا ما قام التنسيق الضريبي على تبسيط و توحيد النظم الضريبية في الدول الأعضاء مما يسهل عليه إمكانية الالتزام

1 - رمضان صديق محمد ، "نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية" ، مرجع سبق ذكره ص :28.

2 - محمد عباس محرز ، "نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص :124.

الضريبي بتكلفة أقل من التكلفة التي يتحملها في ظل تعدد و تنوع النظم و الإجراءات الضريبية للدول التي يرتبط نشاطه بها ، و من ناحية أخرى فإن تخفيض التكاليف ينعكس عموماً على تكلفة المنتجات ، مما يساعد على تخفيض أسعارها و زيادة قدرتها على التسويق في الخارج.

رابعاً- معالجة مشكلتي الازدواج و التهرب الضريبي الدوليين: في إطار العلاقات الاقتصادية العادية بين الدول تؤدي ممارسة كل دولة على حدى لحقوق سيادتها الجبائية التي قد تتعدى نطاق إقليمها إلى إثارة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي بما ينطوي عليه من زيادة العبء الضريبي نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب ، بحيث يؤدي الازدواج الضريبي إلى استنفاد الجانب الأكبر من أرباح الشركات التي يمتد نشاطها إلى أكثر من دولة مما يحول دون تحقيق التوزيع الجغرافي الأمثل للأنشطة الإنتاجية ، كما يؤدي هذا الازدواج إلى إخضاع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة للضرائب في الدولة محل الاستثمار علاوة على خضوعها للضرائب في دولة موطن المستثمر إلى فقدان هذه الأموال لصفاتها القائمة على سهولة الحركة و الانتقال ، و يشكل بالتالي عقبة رئيسية في سبيل تشجيع الاستثمارات الدولية و خاصة المشروعات المشتركة التي تحتل مكانة هامة في برامج التنمية الاقتصادية في كثير من الدول ، و لما كانت مشكلة الازدواج الضريبي تعود في الأصل إلى توسع الدول في اختصاصاتها الجبائية لغرض تحقيق المزيد من الإيرادات العامة ، فإن تسوية هذه المشكلة تحتاج إلى التنسيق بين هذه الاختصاصات الجبائية بما يقتضيه من قبول كل دولة التنازل عن بعض هذه الاختصاصات و التضحية بجزء من إيراداتها الجبائية¹ .

كما تلجأ الدول المبرمة لاتفاقية التنسيق الضريبي إلى إدراج في تشريعاتها الوطنية و كذا في اتفاقية التنسيق الضريبي قواعد و بنود تقضي بتقديم المعلومات المهمة ، و التي تفيد في القضاء على التهرب الضريبي الدولي أو التقليل من آثاره² .

كما يهدف التنسيق الضريبي إلى إلغاء العقوبات الجبائية في وجه المنافسة بشكل يسمح لدول التكتل الاقتصادي بإنشاء سوق موجه يعمل في نفس الشروط التي يعمل فيها السوق المحلي ، و ذلك عن طريق إلغاء التمييز الضريبي في معاملة المكلفين ، و السلع و الخدمات ، و هذا الإجراء من شأنه القضاء على المنافسة الضريبية الضارة بين الدول ، مادام أن كل المكلفين من شركات و أشخاص تخضع لنفس الالتزامات و تستفيد من نفس الإعفاءات ، و هذا من شأنه أن يفتح الطريق أمام المنافسة النزيهة التي تعود بالفائدة على جميع الأطراف لذلك نجد الدول تسعى إلى تقريب معدلات الضريبة و معدلات الضغط الضريبي* لأنه من شأن

1 - يونس أحمد البطريق، "السياسات الدولية في المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، صص: 231_232.

2 - عيسى اسماعين، "القانون الجبائي الدولي"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2005، ص: 120.

* - الضغط الضريبي: هو مؤشر لقياس حجم الإيرادات الضريبية التي تحصلها الدولة من إجمالي الثروة المنتجة في دولة ما والمعبر عنها بالنواتج المحلي الخام.

الاختلاف في هذه المعدلات أن يولد تأثيرات بإمكانها أن تؤثر على المنافسة الشرعية و السير الحسن للسوق¹.

المطلب الثاني : الآثار السلبية للتنسيق الضريبي.

يعتبر النقص المتوقع في الحصيلة الضريبية لبعض الدول الأعضاء من أهم الآثار السلبية للتنسيق الضريبي ، و التي تقلل من فرض نجاحه ما لم يتم تداركها ، فضلا عن عدم ملاءمة برنامج التنسيق للظروف الاقتصادية لبعض الدول مما ينتج عنه تشوها في هيكلها الإنتاجية و تتمثل أهم الآثار السلبية فيما يلي :

أولا- إعادة توزيع الإيرادات الضريبية : يترتب على التنسيق الضريبي تعديلا في التشريعات الضريبية الداخلية للدول الأعضاء في التجمع مما ينتج عنه زيادة في معدلات الضريبة لبعضها و تخفيضا في معدلات الضريبة لدى البعض الآخر ، فضلا عن تعديل قواعد الوعاء الضريبي و خاصة فيما يتعلق بالتكاليف و الأعباء المسموح بخصمها من الدخل الضريبي الأمر الذي يوفر إيرادات ضريبية أكثر مما كانت تحصله بعض الدول قبل التنسيق ، و يضع على البعض الآخر جزءا من حصيلتها الضريبية السابقة ، و يعني 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 ميزانيتها العامة ، مما يثير مخاوفها من جدوى هذا التنسيق ما لم تعوض عن هذه الخسائر.

و لتقدير الخسائر أو الأرباح الضريبية تتبع طرق متعددة ، منها مصفوفة التجارة البينية أو مقارنة الأوعية الضريبية قبل و بعد التنسيق ، و وفقا لدراسة تيودور (Théodore) التي أجراها داخل الاتحاد الأوربي باستخدام مصفوفة التجارة و التي أعطت النتائج التالية :

¹- jean pierre jernevic , **droit fiscal international** , economica , paris , France ; 1985 , p_p : 41_42.

جدول رقم (2-3): نسبة الأرباح و الخسائر الضريبية المتوقعة عن التنسيق الضريبي الأوربي في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA)

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

المصدر: رمضان صديق محمد ، "نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية" ، مرجع سبق ذكره ، ص :31.

و يبين الجدول السابق أنه نتيجة لتنسيق الضريبة على القيمة المضافة بين الدول الأعضاء فإن نصف هذه الدول ، و هي إيرلندا و بلجيكا و لوكسمبورغ و السويد و فنلندا و هولندا و ايطاليا و الدانمارك تحقق أرباحا ضريبية بينما يتعرض النصف الآخر منها و هي : اليونان و البرتغال و اسبانيا و بريطانيا و ألمانيا لخسائر ضريبية.

و لتعويض الدول الخاسرة فقد اقترح الاتحاد الأوروبي إعادة توزيع الإيرادات الضريبية بناء على تقارير شهرية تعدها الدول الأعضاء عن تعاملات التجارة البينية و الضرائب المستحقة لها ، و الأرباح و الخسائر الناتجة عنها و قد اعترضت بعض الدول على هذا الاقتراح بدعوى أنه يتطلب تكلفة إدارية عالمية لضبطه و تنفيذه¹ .

إن التخوف من الخلل في توزيع الإيرادات الضريبية بفعل التنسيق الضريبي يمكن أن يكون مؤقتا ، إذ يمكن أن تستفيد الدول التي خفضت معدلات الضريبة بزيادة تدفقات رأس المال و التبادل التجاري إليها عن ذي قبل مما ينتج عنه توسع في الأوعية الضريبية عن طريق زيادة عدد الممولين أو المكلفين فتزيد الحصيلة الضريبية على المدى الطويل ، و العكس صحيح بالنسبة للدول التي زادت من معدلاتها الضريبية مما يخلق في الأخير حالة من التوازن الاقتصادي و الضريبي ، و هذا ما يفسر اعتراض دولة الإمارات العربية المتحدة الزيادة في التعريفات الجمركية عند دخول مشروع منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، لما قد تفقدتها الزيادة من ميزة تتمتع بها بين دول الجوار في جذب النشاط التجاري بسبب التعريفات الجمركية المنخفضة التي تطبقها ، و مع ذلك يمكن تعويض الخسارة المتوقعة في الإيرادات الضريبية على المدى القصير من خلال إنشاء صندوق خاص لإعادة توزيع الإيرادات الضريبية تشرف عليه إدارة التكتل الإقليمي وفق شروط و معايير متفق عليها.

ثانيا- تشويه 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 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* ، و حتى لو وصلنا إلى تحديد النظام الضريبي الملائم لنجاح التنسيق فقد لا يكون هذا النظام ضروريا لبعض الدول ، ذلك لأن الغرض من الضريبة هو توفير مصدر لتمويل النفقات العامة ، وهذه النفقات العامة تختلف في أهميتها من دولة لأخرى ، و من ثم تختلف الأساليب الضريبية الملائمة لتمويلها مما يتعارض مع هدف التنسيق الضريبي ، و تزداد الصعوبة عندما تكون الدول الساعية إلى التكامل مختلفة في مستوى

¹ - رمضان صديق محمد ، "نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 30.

* - العبء الضريبي الاجمالي : يعرف العبء الضريبي على أنه تلك الآثار التي يحدثها فرض ضريبة معينة على أسعار السلع وعوامل الإنتاج ، ويحسب بالعلاقة التالية: العبء الضريبي = (الحصيلة الضريبية التي تحملها القطاع فعلا / عدد أفراد القطاع) .

التنمية الاقتصادية ، حيث تهتم الدول المتقدمة باحترام الملكية الخاصة و العمل على حيادية الضريبة ، بينما تهتم الدول النامية بالإيرادات الضريبية و رأس المال.

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 الخام (le PIB) يخصص معظمه للنفقات الاجتماعية و الصحية ، بينما تنفق الحكومات في الدول النامية ما نسبته 25.5% من الناتج المحلي الخام يخصص غالباً للخدمات الاقتصادية و الخدمات العامة و خدمات الدفاع و التعليم . 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 ، و يتضح ذلك جلياً من تبيان هيكل الضرائب في كل من الدول المتقدمة و الدول النامية ، إذ تتمثل الإيرادات الضريبية في الدول النامية في الضرائب المحلية على السلع و الخدمات حيث تمثل 5% من الناتج المحلي الخام و 30% من الإيرادات ، كما تمثل الضريبة الجمركية 5% من الناتج المحلي الخام ، بينما تتمثل الإيرادات الضريبية في الدول المتقدمة من ضرائب الدخل المباشرة و خاصة ضريبة الشركات التي تمثل 6% من الناتج المحلي الخام و أكثر من 20% من إجمالي الإيرادات و هذا ما يبينه الجدول التالي :

جدول رقم (3-3): الهيكل الضريبي في بعض الدول الصناعية الكبرى.

| متوسطة منظمة OCDE | متوسط الاتحاد الأوروبي | اليابان | الولايات المتحدة ¹ | الدول الضريبة |
|----------------------|---------------------------|---------|----------------------------------|---|
| 29% | 24% | 19% | 41% | الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين |
| 08% | 07% | 13% | 08% | الضريبة على الشركات |
| 24% | 29% | 20% | 16% | الضريبة على الاستهلاك |
| 39% | 40% | 48% | 27% | الضرائب على الملكية و ضرائب أخرى فيدرالية |

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على الموقع الشبكي التالي :

¹ _ (8 % الباقية تمثل ضرائب محلية).

www.oecd.org (page consulté le 17/10/2009)

إن الجدول أعلاه يبين أن غالبية الإيرادات الجبائية في الدول المتقدمة أي ما يزيد عن 80% يأتي من ثلاث (03) مصادر رئيسية تمثل ضرائب الدخل و الضرائب على السلع و الخدمات و اقتطاعات الضمان الاجتماعي ، في حين أن باقي الاقتطاعات الأخرى تبدو ضئيلة إلى حد ما¹ .

وعلى هذا الأساس فإن عملية توحيد السعر كأسلوب للتنسيق الضريبي لا تحقق الغاية منها إذا كانت الدول الأعضاء تختلف فيما بينها ، و لذا يفضل تبني الدول لفكرة الحد الأدنى لسعر الضريبة كأسلوب واقعي يراعي ظروف كل دولة بدلا من الاتجاه إلى توحيد الأسعار في جميع الدول الأعضاء بما يضمن تخفيض العبء الضريبي على المكلف من جهة ، و ضمان قدر من الإيرادات الضريبية للدولة الأخرى .

المبحث الثالث : تقنيات التنسيق الضريبي و طرق تنفيذه.

إن ممارسة الدول لسيادتها الضريبية يعطي للدولة الحرية في فرض ما تشاء من ضرائب على رعاياها ، و قد أدى الاختلاف و التباين في الأنظمة الضريبية بين الدول بالمكلفين ذوي النشاط الدولي إلى تحمل أعباء ضريبية لأكثر من مرة ، و إلى استغلالهم لهذا التباين لتهربهم من دفع الضرائب، و على هذا الأساس تظهر أهمية التنسيق الضريبي الذي يتطلب جملة من الأدوات و المتطلبات التي نستعرضها فيما بعد.

المطلب الأول : آليات التنسيق الضريبي .

إن توفر أجهزة و آليات لعملية التنسيق الضريبي يعد أمرا ضروريا و هذا لخلق ظروف مشابحة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد من جهة و الإسراع في تجسيده من جهة أخرى ، و تتمثل هذه الأجهزة في هياكل و مؤسسات ضريبية ، و خطط عمل و عقود قانونية هدفها الأساسي الترجمة العملية لمخطط التنسيق الضريبي بين الدول.

أولا- الاتفاقيات الضريبية الثنائية* : تعتبر الاتفاقية الدولية** إحدى أهم مصادر القانون الدولي ، و توجد عدة مصطلحات تطلق عليها منها المعاهدات الدولية ، المواثيق الدولية ، البروتوكولات ... الخ، وهي عقود

¹ - عيساوي ليلي ، حمداوي الطاوس ، "تنسيق السياسات الجبائية و تحديات المحيط الاقتصادي العالمي الجديد" ، الملتقى الوطني الأول حول "السياسة الجزائرية في الألفية الثالثة" ، جامعة البليدة ، 11-12 ماي 2003 ، ص:133.

*-الاتفاقية الضريبية الثنائية : convention fiscale bilatérale

** - تعرف الاتفاقية حسب قانون فيينا للمعاهدات الدولية لسنة 1969 بأنها : أعمال اتفق عليها شخصان أو أكثر من رعايا المجتمع الدولي و دونت في وثيقة واحدة أو أكثر أيا كانت التسمية التي تطلق عليها".

مبرمة بين دولتين من أجل إثراء تشريعاتها الوطنية وتهيئة الفرص لتبادل المصالح و تقديم التنازلات و الاستفادة من الامتيازات من أجل توطيد العلاقات بين الأطراف المتعاقدة .

و تعتبر الاتفاقية الضريبية الثنائية ذلك العقد الممضي بين دولتين يدور موضوعها حول أمور ضريبية أو جبائية بحيث تهدف هذه الاتفاقية أساسا إلى تفادي الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي ، و إرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب ، و بصفة عامة فإن الاتفاقية الضريبية تعبر عن إرادة كل طرف في السعي لإحقاق مبادئ العدالة و المساواة في فرض الضريبة من أجل تفادي الآثار السلبية لكل من الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي و العمل على تشجيع و ترقية الاستثمار¹ .

وتكون هذه الاتفاقية إما لفترة مؤقتة ، أي لفترة زمنية محددة ، أو قد تكون دائمة أو لفترات أطول، كما يمكن أن تكون بنود الاتفاقية ثابتة خلال فترة التعاقد أو متغيرة حسب الأحداث الاقتصادية ، حيث يتم التفاوض دوريا على بنود الاتفاقية الضريبية² .

ويكون التنسيق الضريبي إما ضمن اتفاقية عامة كاتفاق اقتصادي أو اتفاق تجاري ، حيث يتم معالجة التنسيق الضريبي في مثل هذه الاتفاقيات على إبراز بعض البنود ضمن الاتفاقية من أجل تحقيق غرض محدد³ أو ضمن اتفاقية خاصة بالجانب الضريبي مثل الاتفاقية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي عن طريق منح تسهيلات للمستثمرين بإعفائهم من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية لفترة قادمة لمعالجة مشكل الازدواج الضريبي الدولي.

و تمر الاتفاقية الضريبية كغيرها من الاتفاقيات بأربعة (04) مراحل أساسية :

1- مرحلة المفاوضات : تبدأ عملية إبرام أي اتفاقية بالمفاوضات ، و المقصود بالمفاوضات هي إجراء دولي يتم فيه التعبير عن وجهات النظر بين الأطراف اتجاه مسائل معينة بقصد الوصول إلى اتفاق دولي فهي تعتبر إحدى الطرق الدبلوماسية التي تجري عن طريق اتصال مباشر بين الطرفين للوصول إلى حل تقره الأطراف المشاركة في المفاوضات.

و يقوم بهذه المفاوضات ممثلي الدولتين بشرط أن يكون هؤلاء الممثلين مفوضين تفويضا رسميا للقيام بمهامهم ، ففي الجزائر مثلا تجري هذه المفاوضات من طرف ممثلين عن وزارة الخارجية بالتعاون مع وزارة المالية و بالاستعانة بخبراء في الاقتصاد⁴ .

1 - عيسى اسماعين ، " القانون الجبائي الدولي " ، مرجع سبق ذكره ، ص :102.

2 - فريد النجار، "الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي" ، مرجع سبق ذكره ، ص : 81.

3 - لميس عساف الباكير ، " تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل مع دراسة تطبيقية مقارنة " ، مرجع سبق ذكره ، ص :18.

4- Bensahli Mohamed , support du séminaire sur l'approche du droit fiscal international, expérience algérienne , Alger, 1986 ,p_ p : 74_75.

2- الصياغة و التحرير : إذا أدت المفاوضات إلى اتفاق حول جهات النظر للأطراف المتعاقدة ، تبدأ مرحلة تسجيل ما اتفق عليه في مستند مكتوب ، و ذلك بعد أن يتم تحديد اللغة الواجب استعمالها في تحرير الاتفاقية ، فإذا كانت الدول المتفاوضة تتكلم لغة واحدة ففي هذه الحالة لا تبرز أي صعوبة إذ تستعمل هذه اللغة المشتركة في تحرير الاتفاقية كما هو الحال بالنسبة للاتفاقيات التي تبرم بين الدول العربية ، أما إذا كانت الدول المتفاوضة تتكلم لغات مختلفة فحينئذ يتم تحرير الاتفاقية بلغة واحدة تختارها الدول المتفاوضة ، ثم تترجم بجميع لغات الدول المشاركة فيها¹ .

و يتضمن نص الاتفاقية عادة ثلاثة (03) محاور رئيسية :

- المقدمة و التي تبين الأسباب و الدوافع التي أدت إلى عقد الاتفاقية و أسماء الدول المشاركة في الاتفاقية .
- المتن و المحتوى و تبين بعض الأحكام المتفق عليها ، و حقوق و التزامات كل منها ، و غالبا ما تقسم هذه الأحكام إلى أبواب و فصول و مواد ، تصاغ كل مادة منها في فقرة أو فقرات بحسب طبيعة الحكم الذي تنص عليه .
- الأحكام الختامية و تبين تاريخ سريان مفعول الاتفاقية و مدتها و بين إجراءات تعديلها أو إبطالها عند الضرورة² .

3- التوقيع و التصديق : بعد الانتهاء من تحرير نص الاتفاقية يوقع عليها ممثلو الدول المتعاقدة لكي يثبتوا ما تم الاتفاق عليه فيما بينهم و يتم التوقيع بأسماء المفوضين كاملة أو بالأحرف الأولى للأسماء و في ختام هذه المرحلة يعتبر النص محررا بصفة نهائية ، و لا يستطيع أحد ممن اشتركوا في المفاوضات أن يطلب تعديله ، لأن التوقيع في القانون الدولي يحمل معنى إقرار نص الاتفاقية .

و إن التوقيع على نص الاتفاقية لا يكفي لكي تكسب أحكامها صفة الإلزام بمبادئها ، بل لابد من إجراء آخر بعد التوقيع ، و هو التصديق الذي يعتبر كإجراء قانوني خاص تعلن بواسطته الدولة رسميا قبولها لتنفيذ بنود الاتفاقية المبرمة³ ، و يهدف التصديق لتحقيق هدفين أساسيين هما :

- عرض نص الاتفاقية بعد التوقيع عليها على السلطة التشريعية.

- جعل الاتفاقية ملزمة بين أطرافها بمجرد التصديق عليها.

¹ - عيسى اسماعين ، " القانون الجبائي الدولي " ، مرجع سبق ذكره ، ص: 103.

² - Cokri sekrafi , **L'élaboration des conventions fiscales internationales et le traitement des redevances en tunisie** , mémoire de 3 eme cycle en fiscalité, IEDF , koléa ,algerie ,2008,P-P :18-20 .

³ - Ben Sahli Mohamed , **support du séminaire sur l'approche du droit fiscal international , expérience algérienne** , Op-cit , page : 78_80.

4- النشر و التسجيل : قبل دخول الاتفاقية حيز التنفيذ تأتي مرحلة النشر في الجريدة الرسمية لإعلام الهيئات و المواطنين داخل الدولة بوجود الاتفاقية ، كما نص ميثاق الأمم المتحدة في مادته 102 على تسجيل الاتفاقيات الدولية في أمانة الهيئة ، و تقوم حاليا هذه الأمانة بنشر الاتفاقيات الدولية التي تم تسجيلها في مجموعة خاصة تعرف بالمعاهدات المسجلة في الأمم المتحدة ، إلا أن الاتفاقيات غير المسجلة لا تعتبر باطلة ، و إنما لا يمكن الاحتجاج بها أمام هيئة الأمم المتحدة أو أحد فروعها¹ .

ثانيا- الاتفاقيات الضريبية الجماعية* (متعددة الأطراف) :

و هي عبارة عن معاهدات بين أكثر من دولتين تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة ، فتحدد الأسس الكفيلة لتجنب الازدواج الضريبي الدولي عن مواطني و مؤسسات الدول المتعاقدة من جهة ، و محاربة التهرب و الغش الضريبي من جهة أخرى ، و تعد هذه الاتفاقيات إحدى الآليات التي يمكن استخدامها لتحقيق عملية التنسيق الضريبي.

و في إطار الجهود الدولية الخاصة بإبرام المعاهدات الضريبية الدولية سواء الثنائية أو متعددة الأطراف ، فقد أصدر المجلس الاقتصادي و الاجتماعي التابع للأمم المتحدة القرار رقم :1273 المؤرخ في : 04 أوت 1967 و المتضمن إنشاء مجموعة عمل تتكون من خبراء و مديري الضرائب تعينهم حكومات كل من الدول المتقدمة و الدول النامية يمثلون مختلف المناطق و النظم الضريبية و هذا لاكتشاف الطرق و الوسائل لتسهيل إبرام المعاهدات الضريبية بين الدول ، و قد وضعت هذه المجموعة سنة 1979 نموذجا للاتفاقية يتضمن المبادئ الأساسية المتعلقة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي بين الدول المتقدمة و الدول النامية ، عرف هذا النموذج باسم نموذج الأمم المتحدة ، و قد وافق عليه المجلس الاقتصادي و الاجتماعي في 22 أبريل 1980 ، و تمثل اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية حلا وسطا بين مبدأ المصدر و مبدأ الإقامة² ، كما تشكل دليلا يسترشد به عند الدخول في مفاوضات لإبرام الاتفاقيات الدولية في المجال الضريبي.

و بصفة عامة لا توجد نصوص ثابتة تتبعها كل الدول في صياغة اتفاقياتها ، و إنما قد تختلف صياغة بعض البنود من اتفاقية لأخرى ، و ذلك وفقا لاعتبارات عديدة منها التشريع الضريبي الداخلي للدول المتعاقدة و طبيعة و حجم العلاقات الاقتصادية بينها ، و لكن هناك أسس و أحكام عامة تشترك فيها غالبية الاتفاقيات تتمثل فيما يلي :

¹ - عطية عصام ، " القانون الدولي العام " ، الطبعة الثانية ، مطبعة جامعة بغداد ، العراق ، 1980 ، ص : 97.

* -الاتفاقية الضريبية الجماعية : convention fiscale multilatérale .

² - محمد خالد المهاني ، " التهرب الضريبي و أساليب مكافحته " ، مرجع سبق ذكره ، ص: 410.

- إعفاء الإيراد من الضريبة في إحدى الدول المتعاقدة : يعطى الحق في فرض الضريبة فقط للدولة التي ينشأ فيها الإيراد ، بصرف النظر عن بلد المستفيد أو محل الإقامة ، أي إتباع مبدأ التبعية الاقتصادية فالبلد الذي يحقق فيه الإيراد يكون له الحق وحده في فرض الضريبة على ذلك الإيراد ، و تتحمل الإعفاء دولة التبعية السياسية ، فإذا كان لشخص ما نشاطات في عدة دول فإنها تخضع للضريبة في كل دولة بمقدار الإيراد المحقق فيها فقط ، و تدعى هذه الطريقة بنظام الإعفاء (EXCEPTION SYSTEM) .

2- خصم الضريبة الأجنبية : عندما تحتفظ دولة الموطن بحقها في فرض الضريبة على رعاياها مهما كانت إقامتهم ، و مهما كان مصدر إيراداتهم ، أي سواء كانت مستمدة منها أم من دول أخرى ، ففي هذه الحالة تخصم دولة الموطن من ضريبتها مقدار الضريبة التي تحصلها الدولة الأخرى عن الإيراد المستمد منها و الخاضع للضريبة فيها ، و تدعى هذه الطريقة بنظام خصم الضريبة الأجنبية (TAX CREDIT SYSTEM).

3- خفض أسعار الضرائب : بموجب هذه الطريقة تقدر كل من الدولتين المتعاقدين تحديد معدل الضريبة المفروض على رعايا الدولة الأخرى ، و يكون هذا المعدل أقل من معدلات الضريبة العادية المفروضة بمقتضى القانون الضريبي للدولتين ، و بذلك يكون للدولة التي نشأ فيها الإيراد و الدولة المستفيدة به الحق في فرض الضريبة على ذلك الإيراد بمعدل يتفق عليه الطرفان¹ ، و تدعى هذه الطريقة بنظام السعر الضريبي المخفف (FLAT RATE TAX SYSTEM).

ثالثا- منطقة التجارة الحرة* : تعتبر منطقة التجارة الحرة من ضمن الأجهزة و الآليات التي تعمل على إعفاء منتجات دول هذه المنطقة من الضرائب و الرسوم الجمركية ، و تختص منطقة التجارة الحرة بمعالجة الضرائب و الرسوم الجمركية فقط بالنسبة للتجارة البينية للدول الأعضاء ، و ترك الحرية لكل دولة في فرض الضرائب و الرسوم الجمركية المناسبة لها بالنسبة للدول غير الأعضاء².

و تنطوي منطقة التجارة الحرة على تحرير التجارة البينية بين الدول الأعضاء ، و لذلك تقتصر هذه المرحلة على السلع فقط ، و تصل الرسوم الجمركية في نهاية هذه المرحلة إلى الصفر.

رابعا- الاتحاد الجمركي :** يمثل خطوة متقدمة عن منطقة التجارة الحرة ، و يختص الاتحاد الجمركي بإعفاء منتجات الدول الأعضاء من الضرائب و الرسوم الأخرى ، و وضع تعريف جمركية موحدة بالنسبة للدول غير الأعضاء ، و هذا ما يعرف بالحداد الجمركي ، في مثل هذا الأمر تكمن البؤرة التطورية الأولى للعملية

1 - محمد خالد المهاني ، " التهرب الضريبي و أساليب مكافحته " ، مرجع سبق ذكره ، ص_ص : 411_412.

* - منطقة التجارة الحرة : zone de libre échange.

2 - حميد بوزيدة ، " النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة : 1992-2004 " ، مرجع سبق ذكره ، ص: 220.

** - الاتحاد الجمركي : l'union douanière .

4 - مهدي دخل الله ، " قمة مدريد اتفاق في السياسة و اختلاف في الاقتصاد " ، مجلة الاقتصاد ، العدد 310 ، نوفمبر ، 1989 ، ص: 05.

التكاملية حيث يؤدي التعامل الجماعي للمنطقة ككل مع الدول الأخرى إلى ظهور تحولات تخصيصية في اقتصاد كل عضو و في ترابط الأعضاء سوية ، و انفصالهم شيئاً فشيئاً عن الدول الأخرى¹.

خامساً- السوق المشتركة* : تختلف السوق المشتركة عن منطقة التجارة الحرة و الاتحاد الجمركي بأنها تتم بتنسيق مختلف أنواع الضرائب ، و قد يكون التنسيق جزئياً أو كلياً في السوق ، و يتفق الأعضاء عادة على حرية انتقال عوامل الإنتاج.

و يأتي مفهوم السوق المشتركة ليعبر عن درجة متقدمة من درجات التكامل الاقتصادي الإقليمي بين مجموعة من الدول التي استطاعت أن تقيم منطقة تجارة حرة فيما بينها ، ثم وصلت إلى إقامة اتحاد جمركي تجاه الدول غير الأعضاء في التكامل الاقتصادي² ، أي أن :

السوق المشتركة = منطقة التجارة الحرة + الاتحاد الجمركي + تنسيق و توحيد السياسات
و على هذا الأساس يصبح لدينا :

منطقة التجارة الحرة = تنسيق الضرائب و الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء.

الاتحاد الجمركي = تنسيق الضرائب و الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء من جهة + تنسيق الضرائب و الرسوم الجمركية مع الدول غير الأعضاء.

السوق المشتركة = تنسيق الضرائب و الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء + تنسيق الضرائب و الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء و غير الأعضاء + تنسيق مختلف أنواع الضرائب و الرسوم الأخرى.

سادساً- الإدارات و الأجهزة الضريبية : يقتضي التنسيق الضريبي بين الدول تعاوناً وثيقاً بين أجهزتها الضريبية ، و يأخذ هذا التعاون أشكالاً مختلفة أهمها تبادل المعلومات و الخبرات ، و تقريب التشريعات و المصطلحات و طريقة المعاملات.

و يعتبر التنسيق الضريبي من خلال التعاون بين الإدارات الضريبية أداة فعالة لمكافحة العديد من المشاكل و التحديات الضريبية الدولية ، خاصة مشكلة التهرب الضريبي و الازدواج الضريبي ، و ذلك نظراً للخدمات التي توفرها هذه الأجهزة ، خاصة توفير المعطيات التي تساعد الإدارة الضريبية على اكتشاف حالات التهرب.

و على الصعيد الدولي هناك العديد من المشاريع المتعلقة بالتعاون و التنسيق الضريبي الدولي التي تركز على مدخل الإدارة الضريبية ، نذكر منها¹ :

* -السوق المشتركة : le marché commun

² - عبد المطلب عبد الحميد ، " السوق العربية المشتركة - الواقع و المستقبل في الألفية الثالثة " ، مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، مصر ، 2002 ، صص : 25_26.

1- مشروع الاتفاق الثنائي الخاص بالتعاون الإداري في تحديد الوعاء الضريبي : يهدف هذا المشروع إلى تبادل المعلومات الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة بين الدول المتعاقدة ، مع احترام السيادة الضريبية للدولة في حدود إقليمها ، و قد نصت المادة الثالثة (03) من المشروع على أنه لا تلتزم أي من دولتي الاتفاق بإعطاء بعض المعلومات التي تحرم قوانينها تبادلها ، كما نصت المادة الرابعة (04) على انه يحق لأي دولة من دولتي الاتفاق في رفض إعطاء هذه المعلومات للدولة التي طلبتها إذا ما تعارض ذلك مع النظام العام أو المصلحة الوطنية .

2- مشروع الاتفاق الخاص بالتعاون الإداري في تحصيل الضرائب : يهدف هذا المشروع إلى تمكين الدول المتعاقدة من تحصيل ديونها الضريبية في إقليم الدولة الأخرى بشرط أن تكون مستحقة الأداء ، و أن يتم تحصيلها طبقا لقوانين الدولة المطلوب منها ذلك.

غير أن إبرام اتفاقات التعاون الإداري الدولي تواجه عدة صعوبات و عراقيل نذكر منها² :

- يؤدي تباين أسس و أهداف السياسات الضريبية للدول المختلفة إلى الحد من فرص التعاون الإداري بينها إذ لا يمكن إيجاد تعاون ضريبي سليم بين دول يختلف فيها المستوى الضريبي و الاقتصادي و السياسي.
- تسمح الاتفاقيات الخاصة بالتعاون الإداري بطلب معلومات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي ، مما يؤدي إلى إفشاء بعض الأسرار الاقتصادية كإفشاء سر مهني ، فضلا عن المعلومات الخاصة بالأرصدة النقدية و الأوراق المالية و الحسابات البنكية ، الأمر الذي لا يلقى قبولا من جانب كافة الدول.
- عدم تكافؤ المزايا المختلفة التي يمكن أن تحققها الدول المتعاقدة نتيجة قبول مبدأ التعاون الإداري ، إذ أن الدول التي تتمتع بنظم ضريبية سليمة و عادلة لا تشعر بحاجة ماسة لمكافحة التهرب الضريبي و الازدواج الضريبي ، التي يتيحها التعاون الإداري .

- عدم رضاه حكومات الدول الدستورية عن مبدأ التعاون الإداري الضريبي لما يتضمنه من أسس لا تتوافق و مظاهر الحياة الدستورية ، إذ ليس من المتوقع أن تقبل دولة دستورية تغلغل سلطات دولة أخرى داخل حدودها الإقليمية ، و تسخير هيئاتها لخدمة مصالح خزانة دولة أجنبية.

سابعاً- المعاهد الضريبية و دور البحث العلمي : تعمل المعاهد الضريبية و دور البحث العلمية على دراسة الضرائب في مختلف الدول الأعضاء ، و تعمل على تطويرها ، و إبراز نقاط التشابه و الاختلاف

¹ - ناصر مراد ، " التهرب و الغش الضريبي في الجزائر " ، دار قرطبة ، الطبعة الأولى ، الجزائر ، 2004 ، ص ص : 52-53.

² - يونس أحمد البطريق ، " اقتصاديات المالية العامة " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1985 ، ص : 245.

بينها ، و العمل على معالجتها بما يرضي الأطراف كافة¹ ، ففي الجزائر مثلا يوجد المعهد المغاربي للاقتصاد الجبائي و الجمركي (I.E.D.F)^{*} الذي قام طلبته بالعديد من البحوث و الدراسات الخاصة بالأنظمة الضريبية و الجمركية للدول المغاربية ، و هو ما سمح توفير قاعدة بيانات حول أوجه التشابه و الاختلاف بين هذه الأنظمة و استخلاص الدروس و الاستفادة منها في تحسين كفاءة الأجهزة الضريبية و تسهيل عملية التنسيق و التعاون الضريبي.

ثامنا - الصناديق التعويضية:

يتطلب تنسيق التشريعات و الأنظمة الضريبية إيجاد صندوق تعويضي تتكون موارده من مساهمات الدول الأعضاء التي تتحد عادة وفق نظرية القدرة على الدفع ، أو من خلال فرض رسم جمركي ، و يخصص هذا الرسم لصالح الصندوق التعويضي ، و الغرض من هذا الصندوق هو تعويض الدول التي تتضرر من تنسيق تشريعاتها و أنظمتها الضريبية.

تاسعا - الاتحاد الاقتصادي :** يعتبر الاتحاد الاقتصادي أحد الآليات المهمة في تحقيق التنسيق الضريبي بين الدول ، و يمثل الاتحاد الاقتصادي مرحلة متطورة في مسيرة التكامل الاقتصادي ، و هي مرحلة حاسمة في مسيرة التكامل حيث تنطوي ليس فقط على كل ملامح و جوانب السوق المشتركة و لكن تتضمن أيضا ما يسمى بتكامل السياسات (Policy intégration) ، حيث تسعى كل الدول مجتمعة إلى توحيد السياسات الاقتصادية سواء المالية و النقدية و الضريبية ، و هذا قصد تحقيق التنمية و الاستقرار الاقتصادي فيما بين الدول الأعضاء² ، و بالإضافة لذلك فإن مرحلة الاتحاد الاقتصادي تشهد بناء المؤسسات الاقتصادية ، و إنشاء سلطة عليا فوق القومية ، و في المجال الضريبي يمكن إنشاء السلطة الضريبية المركزية المخول لها الرقابة على الأنظمة الضريبية لدول الاتحاد الاقتصادي ، و هذا حتى لا يؤدي التنسيق الضريبي إلى فرض ضرائب عالية على ما كان عليه الوضع الفردي لكل دولة قبل عملية التنسيق ، و لترشيد الإجراءات الإدارية التي تعوق تنفيذ برامج التنسيق³ .

و على هذا الأساس يتطلب من الدول التي تهدف إلى تنسيق أنظمتها الضريبية أن تنشئ فيما بينها مجلسا أعلى للضرائب يقوم على تدارس المشاكل و الصعوبات الإدارية و التنظيمية التي تعيق أهداف التنسيق الضريبي ، و يعمل على تحسين الأداء الضريبي و تعبئة الموارد المالية بما يخدم الأهداف التنموية للدول

1 - حشيم مصطفى عبد الإله ، "التنسيق و التعاون العربي اتجاه الشراكة الأوروبية المتوسطية" ، مجلة السياسة ، مؤسسة الأهرام ، القاهرة ، العدد 148 ، 2000 ، ص : 10.

* I.E.D.F : institut de l'économie douanière et fiscale.

** - الاتحاد الاقتصادي : l'union économique

2 - عبد المطلب عبد الحميد ، "السوق العربية المشتركة-الواقع و المستقبل في الألفية الثالثة" ، مرجع سبق ذكره ، ص ص : 28-29.

3 - محمد عباس محرز ، "نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغاربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص : 113.

الأعضاء¹ ، و يفضل إخضاع هذا المجلس للجهة المشرفة على التكتل أو الاتحاد بحيث يكون له الصلاحية القانونية في وضع القرارات و التعليمات الملزمة ، و متابعة التشريعات الداخلية للدول بما يضمن تنفيذ التنسيق بشكل فعال.

عاشرا- الوحدة الاقتصادية : في ظل الوحدة الاقتصادية التامة تسهل عملية التنسيق الضريبي ، و هذا بسبب الربط الكامل بين الاقتصاديات ، و يتحول الاقتصاد المتكامل من متعدد الجنسيات إلى اقتصاد متكامل إقليمي متحد ، و تزول جميع الفوارق و الاختلافات في تشريعات الدول الأعضاء في جميع المجالات الاقتصادية و الاجتماعية و الضريبية ، و تزداد في ظلها عمليات التعاون و التكامل في مجال السياسات و النظم الضريبية.

المطلب الثاني : أساليب التنسيق الضريبي.

توجد العديد من الأساليب التي يمكن للتكتلات الاقتصادية ، و الدول الاستعانة بها من أجل تحقيق أهدافها المختلفة ، و هذا تبعا لنوع الضرائب المراد تنسيقها من جهة و مدة و هدف التنسيق من جهة أخرى.

أولا - أسلوب توحيد الضرائب (equalization approach):

يقتضي هذا الأسلوب توحيد التشريعات و النظم الضريبية في كل المعاملات الضريبية المتمثلة في المعدلات الضريبية ، و الواقعة المنشئة للضريبة ، و حساب طرق الاهتلاك و حساب المعالجة الضريبية للخسائر و طرق تحصيل الضريبة و المعاملات الضريبية للاستثمارات الوافدة في الدول الأعضاء كافة ، و هذا قصد التمهيد لتكوين نظام ضريبي موحد تطبقه جميع الدول المتعاقدة ، و يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى إرادة سياسية قوية ، تتنازل بموجبها كل دولة عن جزء من سيادتها لصالح التكتل الذي يصبح في الواقع سلطة أعلى (super national) من الدولة منفردة² ، و يتطلب ذلك التركيز على النقاط التالية :

1- المعدلات الضريبية : في ظل هذا الأسلوب يتم توحيد و تماثل سعر الضريبة المطبق على نفس النوع من مدونة الضرائب المتشابهة ، و هذا بتطبيق أسعار نسبية ثابتة ، تتناسب و قيمة الضريبة ، و العناصر الخاضعة لها ، أو بتطبيق أسعار ضريبية تصاعدية ترتفع معدلاتها بحسب زيادة قيمة هذه العناصر³ .

¹ - Robert Owen , Hans Peters ;optimal international tax coordination and economic integration : a game theoretic from work ; annual meeting of european economic association ; february 2000 , page : 32.

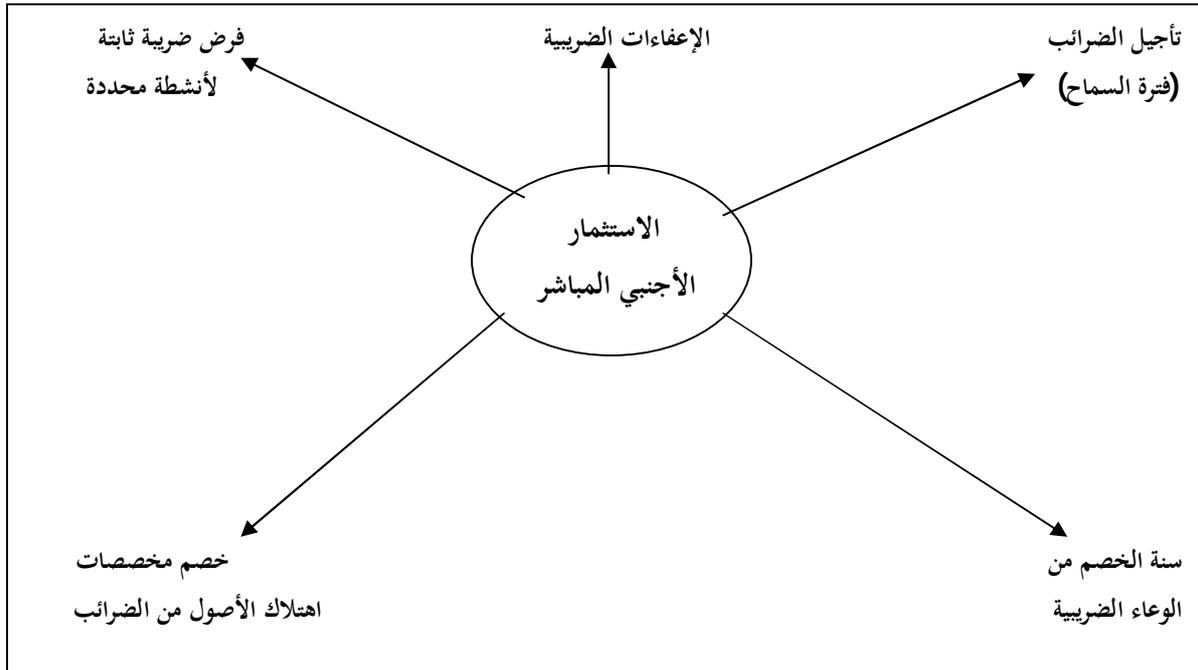
² - محمد صديق رمضان ، " نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية " ، مرجع سبق ذكره ، ص : 22.

³ - يونس أحمد البطريق ، " المالية العامة " ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، 1984 ، ص : 82.

2- الواقعة المنشئة للضريبة : تمثل الواقعة المنشئة للضريبة (le fait générateur) الحدث الذي بمجرد حدوثه أو وقوعه تصبح الضريبة واجبة السداد للخزينة العمومية ، و ينشأ الدين الضريبي على عاتق المكلف ، و يتطلب أسلوب توحيد الضرائب اعتماد نفس الأحداث و الظروف التي تؤدي إلى نشوء الدين الضريبي.

3- طرق حساب الاهتلاك : يؤثر نوع الاهتلاك المستخدم على كل من مقدار الضريبة التي يتحملها المستثمر ، و توقيت دفعها ، و نظرا لاختلاف طرق حساب الاهتلاك و تنوعها فإنه يمكن استعمال نمط الاهتلاك المعجل (accélération de dépréciation) كطريقة موحدة للدول التي تسعى لتجسيد عملية التنسيق الضريبي فيما بينها ، و يعتبر الاهتلاك المعجل كنموذج من الحوافز الضريبية التي تقدمها الدول و التكتلات لاستقطاب الاستثمارات ، و يعرف الاهتلاك المعجل على أنه كافة الطرق التي تؤدي إلى استهلاك قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية المقدرة¹ ، و يوضح الشكل التالي بأن الاهتلاك يمثل مزيجا من الحوافز الضريبية التي تقدمها الدول لأغراض عديدة :

الشكل رقم (3- 1): مزيج الحوافز الضريبية .



المصدر : فريد النجار ، " الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي "، مرجع سبق ذكره ، ص : 86.

¹ - سيد عبد العزيز عثمان - شكري رجب العشماوي ، " النظم الضريبية - مدخل تحليلي و تطبيقي -" ، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية ، الإسكندرية ، مصر ، بدون سنة نشر ، ص: 96_97.

و يمكن تطبيق الاهتلاك المعجل بثلاث (03) طرق أساسية¹ :

أ- **طريقة الاهتلاك الحر (free dépréciation)**: وفقا لهذه الطريقة يتضمن التشريع الضريبي نصوصا تسمح للمستثمر باختيار عدد السنوات التي يسمح خلالها باهتلاك التكلفة التاريخية للأصل ، بالإضافة إلى تحديد مقدار قسط الاهتلاك السنوي ، و الذي يتم خصمه من وعاء الضريبة ، بشرط ألا يزيد مجموع الأقساط عن التكلفة التاريخية للأصل ، و تمثل هذه الطريقة أقصى درجات المرونة في حساب أقساط الاهتلاك.

ب- **طريقة القسط المبدئي (initial allowance)** : وفقا لهذه الطريقة يتم حساب أقساط الاهتلاك العادية للأصول الرأسمالية الجديدة ، و تضاف نسبة معينة من تكلفة هذه الأصول كقسط مبدئي إلى قسط الاهتلاك العادي في السنة الأولى ، و يتم حساب قيمة القسط المبدئي و العادي ضمن بنود التكاليف التي يتم خصمها من إيرادات المستثمر للوصول إلى وعاء الضريبة .

ج- **طريقة الاهتلاك الفوري** : يتم خصم قيمة التكلفة التاريخية للأصل بالكامل في سنة الشراء.

4- **المعالجة الضريبية للخسائر** : تعتبر المعاملة الضريبية للخسائر المحققة من الفرص الاستثمارية المختلفة أحد الوسائل الهامة التي يمكن استخدامها في عمليات التنسيق الضريبي ، و هذا من خلال توحيدها و تشابها بين الدول التي تسعى لإقامة تنسيق يمهّد لبناء كتلة اقتصادي ، و تختلف فعالية و تأثير نصوص السماح بترحيل الخسائر كحافز ضريبي على قرار الاستثمار باختلاف نمط و اتجاه ترحيل الخسائر (إلى الأمام - إلى الخلف - أو كليهما).

ورغم ما يوفره أسلوب توحيد الضرائب من نتائج جيدة في مجال التنسيق الضريبي ، إلا أنه يعاب عليه تجاهله للأهداف الخاصة بفرض الضريبة لكل دولة ، مما قد ينشأ عن التنسيق الفوري و الشامل تعارض بين السياسة الضريبية للدولة و السياسة الضريبية للدول الأعضاء ككل².

ثانيا- **الأسلوب المتدرج في المعاملات الضريبية (defferential approach)** :

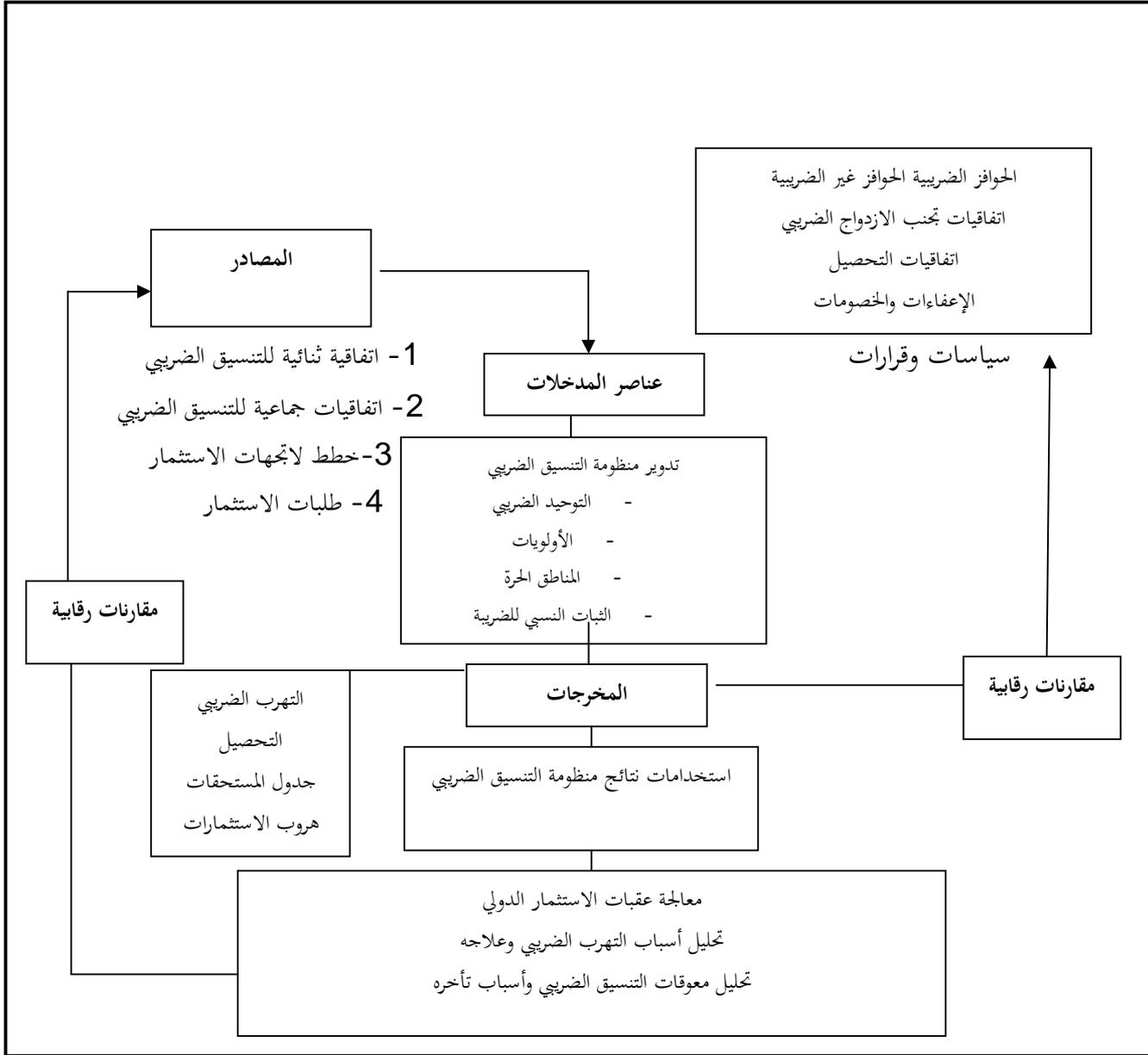
قد تختار الدول الأعضاء إتباع سياسة الخطوة بخطوة في تنسيق التشريعات و النظم الضريبية فيما بينها ، بحيث يمكن إزالة الخلافات أو الاختلافات بين هذه النظم بالتدرج و على مراحل زمنية مسطرة وفقا لظروف كل دولة على حدا ، أو أن تتفق الدول الأعضاء على نمط أو نموذج معين من التنسيق يتم تطبيقه وفق برنامج زمني يتم العمل به خلال فترة معينة.

1 - سيد عبد العزيز عثمان - شكري رجب العشماوي ، "النظم الضريبية -مدخل تحليلي و تطبيقي" ، مرجع سبق ذكره ، ص_ص: 97_99.

2- محمد عباس محززي ، " نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغاربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 116.

إن المخطط التالي يبين منظومة التنسيق الضريبي وفق هذا الأسلوب :

مخطط رقم (2-3): منظومة التنسيق الضريبي وفق أسلوب التدرج في المعاملات الضريبية (THS)*



المصدر: فريد النجار، "الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص: 89.

و يمتاز أسلوب المعاملة التفضيلية في التنسيق الضريبي بالواقعية في التعامل مع التنسيق الضريبي لتجنب الصدمة التي يمكن أن يحدثها التغيير الشامل للنظام الضريبي لكل دولة على اقتصادياتها، حتى يكون المجتمع الضريبي مهيبًا للتعامل مع النظام الجديد بصورة أفضل.

* T.H.S : Tax Harmonisation System

ثالثاً - الأسلوب النمطي (standards approach) : في ظل هذا الأسلوب تتبع الدول نخط أو نموذج ضريبي معين يتميز بالتماثل في أشكال الضرائب و أنواعها دون معدلاتها و طرق فرضها و تحصيلها ، و يطبق هذا النموذج في كافة الدول الأعضاء في التكتل الاقتصادي ، و عادة ما تستخدم الأساليب الثلاثة السابقة في تنسيق الضرائب المباشرة أما بالنسبة لتنسيق الضرائب غير المباشرة فيتحذ في تنسيقها أساليب أخرى¹ .

رابعاً - التنسيق وفق مبدأ الإقليمية (origin approach): يعرف مبدأ الإقليمية بمبدأ دولة المصدر ، حيث يكون للدولة المصدرة للسلعة وفق هذا المبدأ الحق في فرض الضريبة على هذه السلعة بغض النظر عن جنسية القائم بالتصدير و طناً كان أم أجنبياً ، و بغض النظر عن المكان الذي تستقر فيه السلعة أو الخدمة المصدرة بصورة نهائية ، و بعبارة أخرى فإن السيادة الضريبية للدولة مرتبطة بالسلعة ، فتكون هذه الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المبيعات أو الضريبة و الجمركية على تلك السلعة ، و لا تمتد سيادة الدولة الضريبية على السلع و الخدمات التي تتم في الخارج كما لا يكون لشخص القائم بعملية التصدير أو الاستيراد أي اعتبار في تحديد هذه السيادة².

و يستند هذا المبدأ إلى المكان الذي توجد فيه السلعة أو الخدمة محل التعامل ، حيث يمثل أهمية كبرى في إنجاز عملية بيعها ، و من ثم يكون للدولة التي تعد مصدراً لهذه السلعة أو الخدمة الحق في فرض الضرائب عليها دون اعتبار لمكان الاستهلاك النهائي لهذه السلعة.

و يترتب على الأخذ بهذا المبدأ جعل المنتجين محايدين إزاء الأسواق المحلية و الأجنبية (تنتج الحيادية) ، و أن تكون الأسعار الحدية للسلع البديلة متكافئة عبر الدول (الكفاءة في الاستهلاك العالمي) ، و في نفس الوقت تختلف الأسعار الحدية للتحويل عبر الدول (عدم كفاءة الإنتاج).

ويعاب على هذا المبدأ استناده إلى افتراض عدم قدرة المستهلك على تجاوز حدود دولته لشراء السلع من الدولة التي يكون فيها السعر أقل بعد الضريبة ، و عدم قدرة المنتج على نقل وسائل الإنتاج إلى الدولة التي يكون فيها السعر أعلى بعد الضريبة ، و هو فرض غير واقعي ، و هذا المبدأ يتجاهل أهمية اختلاف الأسعار في اختيار السلع ، و من أجل تجنب عدم الكفاءة لكل من الإنتاج و الاستهلاك و النقل الدولي للموارد من الدول مرتفعة الضريبة إلى الدولة منخفضة الضريبة فإنه يتوجب تشجيع التنسيق الضريبي الذي يعمل على

¹ - سعيدي يحي ، "التنسيق الضريبي و دوره في تفعيل أداء التكتلات الإقليمية" ، مجلة علوم إنسانية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، العدد 34 ، 2007 ، ص: 10.

² - سيد عبد العزيز عثمان -شكري رجب العشماوي ، "اقتصاديات الضرائب (سياسات -نظم -قضايا معاصرة)" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص ص: 617-618.

تعديل الأسعار الضريبية بين الدول مما يضمن الكفاءة بغض النظر عن المبدأ الضريبي المطبق ، و هذا يمكننا من الحصول على حياد دولي للنظم الضريبية¹.

خامسا - التنسيق وفق أسلوب وجهة الضريبة (destination approach) : و يقوم هذا الأسلوب على مبدأ دولة المقصد ، أي الدولة التي يتم فيها استهلاك السلعة أو تقديم الخدمة ، حيث أنها هي صاحبة الاختصاص بفرض الضريبة عليها ، بغض النظر عن الدولة التي تأتي منها السلعة أو الخدمة أو تكون مصدرا لها.

و يستند هذا المبدأ إلى اعتبارين هما : المنفعة التي تعود على المستهلك و متطلبات المنافسة ، حيث يؤدي استيراد السلعة أو الخدمة و دخولها الدولة إلى حصول المستهلك على منفعة منها مما يوجب عليه أن يتحمل عبء الضريبة في الدولة المستوردة كنوع من المساهمة في نفقاتها العامة كما أن اختلاف أسعار الضرائب غير المباشرة على السلع و الخدمات يؤدي إلى خلق سوق غير تنافسية لانتقال هذه السلع و الخدمات ، إذ تنخفض أرباح المشروعات في الدول التي تعاني معدلات ضريبية عالية و تزيد من تكلفة مبيعاتها من التصدير إلى الخارج بالمقارنة بالدول الأخرى التي لا تضع صادراتها لهذه الضريبة أو تخضع لها و لكن بسعر أقل يتطلب توفير مناخ عادل من المنافسة في السوق الدولية أي إعفاء السلع و الخدمات في دولة التصدير و إقرار حق الدولة المستوردة التي يوجد فيها المستهلك النهائي في فرض الضريبة²، كما يترتب على تطبيق هذا الأسلوب جعل المستهلكين داخل كل دولة محايدين إزاء شراء سلع منتجة محليا أو مستوردة (الحيادية من وجهة نظر المستهلك) ، و أن تتكافأ الأسعار الحدية للتحويل عبر الدول (الكفاءة في الإنتاج العالمي) ، و لكن الأسعار الحدية للسلع البديلة تختلف فيما بين الدول مما ينتج عنه عدم كفاءة في الاستهلاك .

إن الجدول التالي يلخص لنا المقارنة بين التنسيق وفق المبدأين الآخرين:

¹ - محمد صديق رمضان ، " نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية" ، مرجع سبق ذكره ، ص : 24 .

² - رضا حسن محمد ، " تجربة التنسيق الضريبي الأوربي و مدى إمكانية الاستفادة منها على المستوى العربي" ، الإدارة المركزية لمركز المعلومات و التوثيق ، وزارة المالية ، مصر ، دراسة منشورة على الموقع التالي :

جدول رقم (3-4): المقارنة بين التنسيق الضريبي وفق مبدأ الإقليمية و مبدأ الوجهة.

| الأسعار الحدية للتحويل عبر الدول | الأسعار الحدية للبيع البديلة | الحياد الضريبي | الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة | السيادة الضريبية | |
|--|---------------------------------------|-----------------------|---|-------------------------------------|--|
| عدم كفاءة الإنتاج | الكفاءة في الاستهلاك العالمي | الحيادية الإنتاج | الدولة التي يقع فيها إنتاج السلعة | مرتبطة بالسلعة أو الخدمة | التنسيق الضريبي وفق مبدأ الإقليمية |
| عدم كفاءة الاستهلاك | الكفاءة في الإنتاج العالمي | الحيادية الاستهلاك | الدولة التي يقع فيها استهلاك السلعة | مرتبطة بمسار و وجهة السلعة | التنسيق الضريبي وفق مبدأ الوجهة |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مؤلف : محمد صديق رمضان ، "نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية "، مرجع سبق ذكره ، ص_ص : 25_23.

المطلب الثالث:متطلبات نجاح التنسيق الضريبي.

يتطلب نجاح التنسيق الضريبي جملة من الشروط و المبادئ التي يترتب عنها تحسين اقتصاديات التنسيق الضريبي بمزيد من الاستثمارات المشتركة و زيادة حجم التجارة البينية بما يخدم المصالح المشتركة للدول الأعضاء.

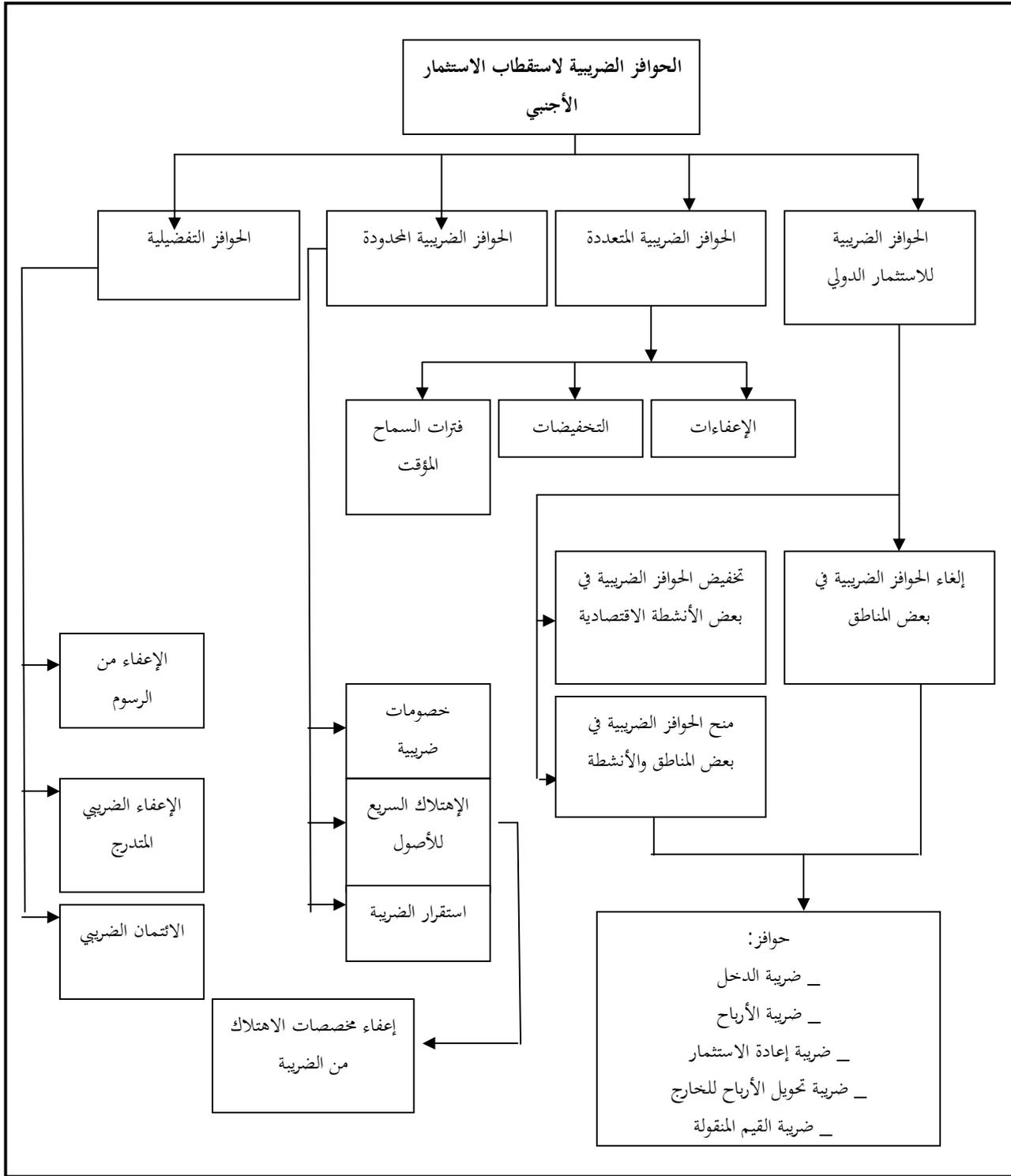
أولاً - التنسيق الضريبي الفعال (تعريفه و مبادئه):

يتم التمييز بين التنسيق الضريبي الفعال و التنسيق الضريبي غير الفعال من حيث درجة تحقيق أهدافه ، فيعتبر التنسيق الضريبي فعالا إذا حقق أكبر قدر من أهدافه خلال سنة مالية محددة ، و إذا فشل التنسيق الضريبي في الوصول إلى الأهداف المنشودة فسوف يعتبر تنسيقا غير فعال . و فيما يلي عدد من المبادئ العامة الواجب الاسترشاد بها عند الحكم على فعالية التنسيق الضريبي¹ :

¹ - فريد النجار ، "الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي" ، مرجع سبق ذكره ، ص_ص : 111_113.

- 1- مبدأ المساواة و العدالة (*équité et égalité*) و يعني المعاملة الضريبية المتماثلة أو المتشابهة بين الدول المتعاقدة كالمعاملة بالمثل بالنسبة للحوافز الضريبية المقدمة لاستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر.
 - 2- مبدأ الوضوح أو اليقين (*certitude*): و يعني أن تكون النصوص الضريبية الخاصة بعملية التنسيق واضحة و جلية من حيث الصياغة اللغوية و من حيث المحتوى أو المضمون ، حتى لا تفسر النصوص لأغراض قطرية.
 - 3- مبدأ استقرار التنسيق الضريبي (*stabilité*): و يعني اعتماد الدول على التنسيق الضريبي ذو البنود الثابتة و المستقرة ، حتى لا تمل الدول من عملية التفاوض حول إصدار بنود جديدة.
 - 4- مبدأ تطبيق الحوافز الضريبية بصفة منتظمة (*réglementation*) : و يعني أن تكون الحوافز الضريبية محددة بدقة للمكلفين من جميع الجوانب.
- إن المخطط التالي يوضح هيكل الحوافز الضريبية المقدمة في إطار برنامج التنسيق الضريبي :

مخطط رقم (3-3): هيكل نماذج الحوافز الضريبية في برنامج التنسيق الضريبي.



المصدر: فريد النجار، "الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص: 84.

5- مبدأ استقرار أسعار الضريبة (stabilité du prix) : و يعني أن تكون المعدلات الضريبية لأنواع المختلفة للضرائب واضحة و مستقرة و غير قابلة للتغيير من حين لآخر ، إلا لظروف قاهرة.

- 6- مبدأ ملاءمة توقيت تحصيل الضرائب (commodité) : يجب أن تكون مواعيد تحصيل الضرائب متناسبة مع الحدث المنشأ لها ، حتى لا تثقل المكلفين عند دفعها.
- 7- مبدأ الاقتصاد في التحصيل (économisé) : و يعني انخفاض تكلفة التحصيل.
- 8- مبدأ التحديد المسبق للضرائب على الاستثمار و الأرباح و الدخل في اتفاقية التنسيق الضريبي.
- 9- مبدأ مرونة التنسيق الضريبي وفق التغيرات الاقتصادية (élasticité) : يجب أن تتبنى الدول المعنية بالتنسيق الضريبي أنظمة ضريبية تتلاءم مع نظامها السياسي و هيكلها الاقتصادي ، إذ تعكس طبيعة النظام الضريبي في دولة ما جميع التطورات الاقتصادية و الاجتماعية التي مرت بها سابقا و السائدة حاليا¹ ، لذا يجب على التنسيق الضريبي الفعال أن يكون وليد ظرفه و زمانه.
- 10- مبدأ المقاصة الضريبية بين الدول الأعضاء في اتفاقية التنسيق الضريبي (componation fiscale).
- 11- مبدأ تشجيع الاستثمارات البينية ، و الاستثمارات الخارجية.
- 12- مبدأ ضمان الحصيلة الضريبية (garantie du R.F) : أي يجب أن لا تؤثر اتفاقية التنسيق الضريبي على الإيرادات الضريبية في دولة ما بشكل واضح و كبير.
- 13- مبدأ تكافؤ الحوافز الضريبية بين الدول المعنية باتفاقية التنسيق الضريبي (équivalence).
- 14- مبدأ تكافؤ الضغط الضريبي بين الدول ، و هذا لحماية و ضمان الاستثمارات الأجنبية عن طريق التزام المستثمر بالقوانين و التشريعات الضريبية و مساندة الدول الأعضاء في اتفاقية التنسيق الضريبي .

ثانيا- شروط التنسيق الضريبي الفعال :

لنجاح التنسيق الضريبي يتطلب جملة من الشروط الواجب توفرها ، و من المعروف أن غياب تلك الشروط يحول التنسيق الضريبي لمجموعة من القوانين الجامدة التي تؤدي إلى غياب مرونة الأسواق المنافسة لرأس المال و تمنع الاستثمار الأجنبي ، فمثلا من المعروف أن طول الإجراءات في منح التراخيص و جمود القوانين و قصورها و التأخير في حسم المنازعات ، و عدم فعالية ضمانات الاستثمار يؤدي إلى توقف الاستثمارات الأجنبية البينية.

ويمكن تلخيص أهم الشروط الواجب توفرها لتحقيق التنسيق الضريبي الفعال في النقاط التالية² :

¹ - ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق" ، مرجع سبق ذكره ، ص : 94.

² - دراسة منشورة على الموقع الإلكتروني التالي :

- 1- تحديد الأهداف القصيرة ، المتوسطة و الطويلة الأجل بكل وضوح و شفافية.
- 2- بناء قاعدة بيانات للاستثمارات و التنسيق الضريبي.
- 3- إنشاء مراكز لدعم قرارات التنسيق الضريبي.
- 4- إنشاء شبكة اتصالات بين أطراف التنسيق الضريبي.
- 5- توفر مرونة في برنامج التنسيق الضريبي لمواكبة المتغيرات الدولية و المحلية المحيطة.
- 6- توفر نظام معلومات إدارية للتنسيق الضريبي ، و نظم معلومات للاستثمارات الدولية¹.
- 7- وجود نظام للتخطيط و البرمجة و الميزانيات التقديرية للتنسيق الضريبي* (PPBS).
- 8- تطبيق أدوات جديدة للاستثمارات المباشرة ، و الاستثمارات غير المباشرة في الأوراق المالية لتوسيع فرص الاستثمار و استخدام التنسيق الضريبي لضمان تدفقها.

ثالثا- نتائج التنسيق الضريبي الفعال : إن احترام مبادئ التنسيق الضريبي و توفير الشروط اللازمة لنجاحه من شأنه أن يحق نتائج إيجابية في مختلف المجالات أهمها² :

- 1- تراكم الاستثمارات و زيادة الكفاءة الاقتصادية.
- 2- زيادة حجم الإنتاج و توسيع نطاق السوق.
- 3- تحقيق التكامل الاقتصادي.
- 4- انتشار المنافسة الدافعة لتحسين الجودة.
- 5- تخفيض التكلفة المتوسطة و تخفيض تكلفة التمويل.
- 6- تخفيض المخاطر المالية.
- 7- توسيع نطاق الأسواق المالية و تحسين مناخ الاستثمار.
- 8- توظيف عوامل الإنتاج المحلي.
- 9- إقامة الصناعات المتوسطة و كبيرة الحجم.

¹ - محمد عباس محرز ، "التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 10.

* PPBS :planning , programming and budgeting system.

² - فريد النجار ، " النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي" ، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار العربية المشتركة ، جامعة الدول العربية ، القاهرة ، مصر ، 1995 ، ص: 46.

- 10- تكثيف الصناعات التصديرية.
- 11- تنمية التجارة الدولية البينية وتحسين المركز التجاري للدول.
- 12- زيادة فرص التوظيف و السيطرة على البطالة.
- 13- التحكم أكثر في التضخم و العجز الموازي.
- 14- توسيع نطاق القطاع الخاص و إنجاح مسار الخصخصة.
- 15- تسهيل التدفقات السريعة للاستثمارات الدولية.
- 16- ربط التنسيق الضريبي بالمصالح المشتركة بين الدول.

رابعاً- نموذج التنسيق الضريبي الأمثل :

أصبحت عملية إدارة الأجهزة الضريبية ، و حتمية الإصلاح الضريبي من القضايا الحساسة و الإستراتيجية في إدارة الاقتصاد الكلي في الدول النامية و الدول المتقدمة على حد سواء . فكلما زاد عدد الشركات و الاستثمارات الوافدة المباشرة و غير المباشرة ، كلما زادت الأهمية النسبية لدور الضرائب و أساليب إدارتها ، و تظهر أهمية التنسيق الضريبي في الاقتصاد الدولي اليوم للاعتبارات التالية¹ :

- 1- تزايد التشابكات الاقتصادية بين الدول العربية و الأجنبية.
- 2- التوسع في إنشاء فروع و مكاتب و وكالات للشركات الدولية في العديد من الدول.
- 3- تزايد عدد و حجم الاستثمارات المشتركة.
- 4- التوسع في الاتفاقيات الثنائية في الاستثمار و التجارة بين الدول.
- 5- التوسع في إنشاء التكتلات الاقتصادية.
- 6- الحرص على جذب المزيد من الاستثمارات الدولية.
- 7- التأكد من نجاح و تأثير الحوافز الضريبية.

وانطلاقاً من الأهمية القصوة للتنسيق الضريبي في إطار التكتلات الاقتصادية فإن عملية تحديد منظومة أو نموذج التنسيق الضريبي تتطلب جرد للتكاليف و المكاسب المراد تحقيقها من العملية ، لأن تكلفة و جهد و تشغيل منظومة التنسيق الضريبي سوف يحدد مدى النجاح في تحقيق الأهداف المنشودة من خلال أدوات فعالة

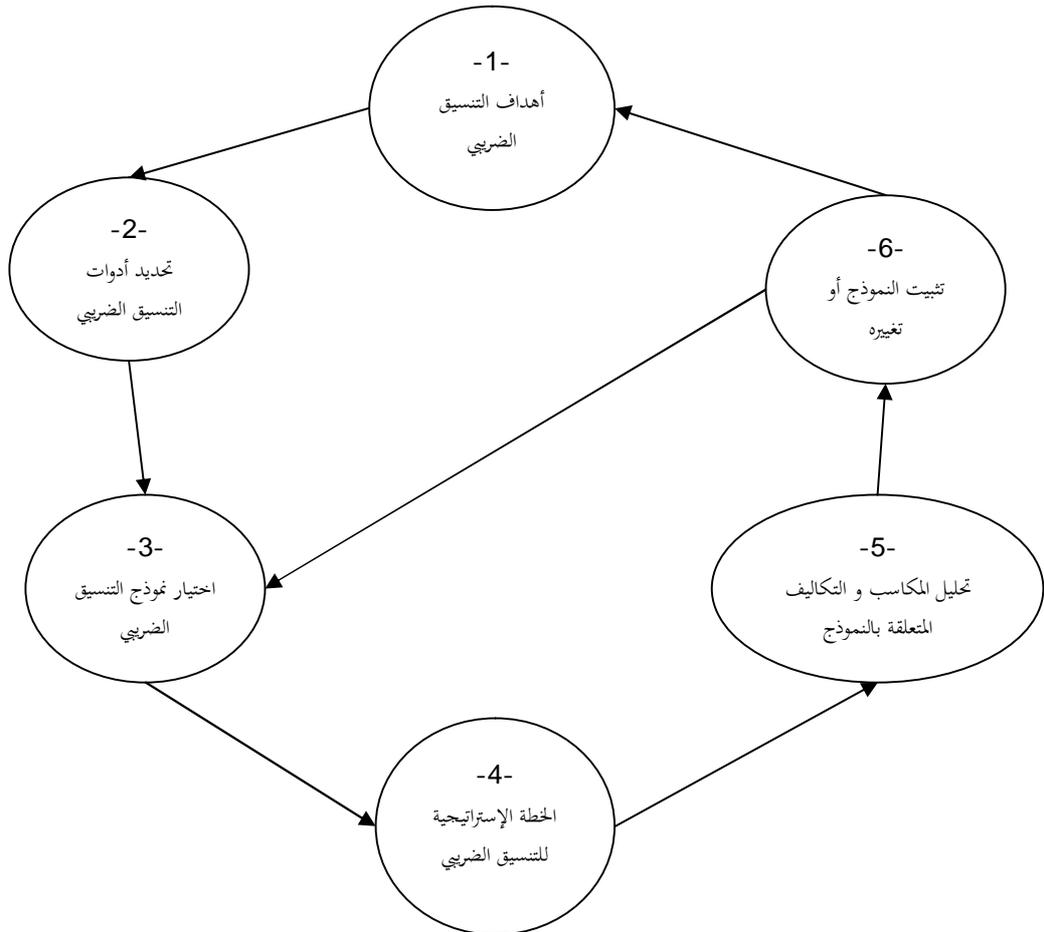
¹ - فريد النجار ، "الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي" ، مرجع سبق ذكره ، صص : 94_95.

للتسيق الضريبي ، فتركز بعض الدول على الأهداف فقط و السعي وراء سبل تحقيقها ، كما تسعى دول أخرى إلى تحقيق أكبر قدر من التنسيق و التفاعل بغض النظر عن الأهداف و النتائج ، و دول أخرى تبحث عن تحقيق أكبر عائد من التنسيق من خلال جذب المزيد من الاستثمارات الدولية.

و عليه فإن نموذج التنسيق الضريبي الأمثل يجب أن يحقق أكبر قدر ممكن من الوفورات الاقتصادية ، و تزيادا في حجم الاستثمارات الدولية للدول الأعضاء ، و يجب أن تكون تكلفة التنسيق الضريبي أقل من المكاسب التي يحققها خلال فترة محددة ، و هذا من خلال ترشيد تكلفة تنفيذ برامج التنسيق الضريبي و زيادة كفاءة الأجهزة المسؤولة عن تنفيذه¹.

إن المخطط التالي يبين كيف تتم عملية التخطيط الاستراتيجي للتنسيق الضريبي :

مخطط رقم (3-4): دائرية التخطيط الاستراتيجي للتنسيق الضريبي.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مؤلف: فريد النجار ، " الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي " ،

مرجع سبق ذكره ، ص: 131.

¹ - فريد النجار ، " الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي " ، مرجع سبق ذكره ، ص: 111.

خلاصة الفصل:

تلعب منظومة التنسيق الضريبي دورا أساسيا في تحديد مسار التدفقات الدولية للاستثمار الأجنبي و في تشجيع التجارة البينية ، و تفادي المشاكل الضريبية الدولية ، و بالتالي يشكل مدخلا مهما من مداخل التكامل الاقتصادي ، و يتطلب النجاح في تطبيق اتفاقية التنسيق الضريبي توفر منظومة ضريبية متطورة ، أي أن تخلف أجهزة الضرائب في دولة ما لا يساعد أبدا في نجاح عملية التنسيق الضريبي.

- يمثل التنسيق الضريبي إطارا متكاملا لفحص و تشخيص و علاج التشوهات الضريبية الدولية و القطرية ، و التنسيق الضريبي لا يعتبر هدفا نهائيا في حد ذاته و إنما هو وسيلة لجذب الاستثمارات و توزيعها توزيعا عادلا ، و أداة لتحقيق التكامل الاقتصادي.

- يحدث التنسيق الضريبي آثارا اقتصادية و مالية متنوعة منها ما هو إيجابي مثل الحد من الازدواج الضريبي ، و مكافحة الغش و التهرب الضريبي ، و منها ما هم سلبى مثل النقص في الإيرادات لبعض الدول.

- إن توفر الأجهزة و الآليات يعد أمرا ضروريا لتفعيل و تسهيل عمليات التنسيق الضريبي.

- إن التنسيق الضريبي الفعال و الناجح هو الذي يحقق أكبر قدر ممكن من الأهداف المسطرة له مع ترشيد تكلفة تنفيذه.

مما سبق نستنتج أن التنسيق الضريبي يعتبر آلية من بين أهم الآليات الفعالة لتحقيق التكامل الاقتصادي بين الدول ، و عليه فإننا سنعالج في الفصل الموالي واقع النظم الضريبية في البلاد العربية و المبررات التي تجعل من التنسيق الضريبي بينها أمرا ضروريا.

الفصل الرابع:

واقع الأنظمة الضريبية في الوطن
العربي و دوافع تنسيقها .

الفصل الرابع: واقع الأنظمة الضريبية في الوطن العربي

ودوافع تنسيقها.

تمهيد:

تعتبر الضريبة أداة هامة من أدوات السياسة المالية للدولة تستعملها تبعاً للظروف والحاجات الراهنة بهدف تنفيذ ميزانيتها السنوية وتحقيق أغراضها المختلفة الاقتصادية منها والاجتماعية والثقافية وغيرها ، ومن هنا أصبحت الهياكل المالية مرآة عاكسة للبنيان الاقتصادي والاجتماعي للدول ومقياساً لدرجة نموها.

تواجه معظم الدول العربية تحديات إقليمية ودولية عديدة فرضها واقعها الاقتصادي والاجتماعي ، تتمثل أساساً في تفاقم العجز في الموازنات العامة والاختلالات الهيكلية لاقتصادياتها ، زيادة عما يفرضه الاقتصاد العالمي من توجه نحو تحرير التجارة العالمية والميل نحو إنشاء التكتلات الاقتصادية ، حيث أن تخفيض ومن ثم إلغاء الرسوم الجمركية على الواردات سوف يكون له أثر بالغ على الإيرادات العامة للدول العربية ، الأمر الذي يدعو لإيجاد بديل ، وضمن هذا الإطار برزت الحاجة الملحة لإعادة النظر في السياسات الضريبية في البلدان العربية بما يهدف إلى دعم طاقتها الضريبية وتعميق دورها الاقتصادي والاجتماعي.

يهدف هذا الفصل إلى إبراز الأوضاع الضريبية السائدة في البلاد العربية ، وتبيان سماتها الأساسية المشتركة ومن ثم تحديد البدائل الممكنة للنظم الضريبية التي تساعد الدول العربية على تجسيد عملية التنسيق الضريبي وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمضي قدماً في عملية التكامل الاقتصادي العربي.

يحتوي هذا الفصل على المحاور التالية:

- واقع النظم الضريبية العربية.
- مبررات ودوافع إقامة تنسيق ضريبي عربي.

المبحث الأول: واقع الأنظمة الضريبية العربية.

لقد انعكس الاختلاف في درجة التقدم الاقتصادي بين الدول العربية على الهياكل الضريبية السائدة في هذه الدول ، ويعود هذا التباين في شكل الاقتطاعات الضريبية وصورها المختلفة إلى جملة من الأسباب المتشعبة ، نذكر منها¹:

- الاختلاف في الحاجة للتمويل الحكومي بغرض الاستخدام العام.
- الاختلاف في البيئة الضريبية التي تعمل فيها الضرائب لتحقيق أهدافها المختلفة.
- الاختلاف في تحديد مدلول العدالة الضريبية.
- الاختلاف في شكل ونطاق الوسائل المستخدمة لتعديل التوازن بين القطاعات.

المطلب الأول: خصائص ومميزات النظم الضريبية العربية.

إن التباين الواضح في مكونات الإيرادات العامة في البلدان العربية ، الناتج عن الاختلاف في درجة التقدم الاقتصادي من جهة ، ومدى توفر الموارد من جهة أخرى ، يجعل من دراسة النظم الضريبية في هذه الدول إلى ضرورة تقسيم دول المنطقة إلى مجموعتين رئيسيتين ، المجموعة الأولى وتضم البلدان النفطية وتشمل البلدان التي يشكل فيها إنتاج النفط والغاز وتصديرهما حجما كبيرا مقارنة بالقطاعات الاقتصادية الأخرى ، بحيث تعتبر الإيرادات النفطية هي المهيمنة ، والجدول التالي يوضح الضغط الضريبي في عينة من هذه المجموعة:

جدول رقم (1.4): معدل الضغط الضريبي العادي في عينة من البلدان العربية النفطية خلال الفترة

(2008 - 2002) الوحدة: (%)

| البلد | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | المتوسط |
|----------|------|------|------|------|------|------|------|---------|
| الإمارات | 2,54 | 2,06 | 2,50 | 1,34 | 1,29 | 1,91 | - | 1,94 |
| البحرين | 5,96 | 5,26 | 3,29 | 3,04 | 2,34 | 2,24 | - | 3,64 |
| ليبيا | 3,87 | 2,13 | 4,35 | 2,59 | 2,46 | 1,44 | 3,45 | 2,89 |
| عمان | 2,51 | 2,58 | 2,54 | 2,84 | 2,52 | 3,30 | 2,01 | 2,61 |
| قطر | - | - | 2,39 | 1,40 | 3,51 | 4,97 | 4,46 | 3,34 |
| الكويت | 0,95 | 0,96 | 1,07 | 0,98 | 0,83 | 0,88 | 0,89 | 0,93 |
| المتوسط | 3,11 | 2,59 | 2,69 | 2,03 | 2,15 | 2,45 | 2,70 | 2,08 |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات صندوق النقد العربي:

Disponible sur le site web:

<http://www.amf.org>, page consultée le: 12/05/2011.

¹ - يونس أحمد البطريق ، "النظم الضريبية" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 171.

يبين الجدول أعلاه تطور نسبة الإيرادات الضريبية العادية إلى حجم الناتج الداخلي الخام في بعض الدول العربية التي يشكل النفط المورد الأساسي لها ، حيث تمثل صادرات النفط في دول الشرق الأوسط والخليج المذكورة أعلاه بالإضافة إلى دول شمال إفريقيا فقط نصف الصادرات العالمية¹ ، وتمثل هذه الدول منطقة الخليج العربي على اعتبار أنها تحوز أكبر احتياطي عالمي من النفط* ، ونلاحظ من الجدول مدى انخفاض معدل الضغط الضريبي العادي نظرا لتركز النشاط الاقتصادي على النشاط الاستخراجي وضعف باقي القطاعات الاقتصادية الأخرى، حيث لم يتجاوز المعدل المتوسط خلال الفترة المدروسة نسبة 04 % ، وهي معدل دون المستوى العالمي .

وتضم مجموعة الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي كل من دول مجلس التعاون الخليجي الستة (06) وتشمل السعودية وقطر والكويت والإمارات والبحرين وسلطنة عمان ، بالإضافة إلى مجموعة الدول الأخرى والتي تضم كل من الجزائر ، السودان ، سوريا ، العراق ، ليبيا ، مصر واليمن ، أما مجموعة الدول العربية المصدرة الرئيسية للنفط والغاز فتضم كل من السعودية ، الإمارات ، قطر ، الجزائر ، العراق ، الكويت وليبيا.

إن الجدول التالي يبين تطور معدلات الضغط الضريبي في الدول العربية الأخرى المصدرة للنفط والغاز الطبيعي:

جدول رقم (2.4): معدل الضغط الضريبي للضرائب العادية في عينة من الدول النفطية الأخرى خلال الفترة (2002 - 2008) الوحدة: (%)

| البلد | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | المتوسط |
|---------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|---------|
| الجزائر | 10,67 | 9,99 | 9,44 | 8,46 | 8,46 | 8,24 | 8,14 | 9,05 |
| مصر | 13,64 | 13,76 | 13,83 | 21,13 | 15,82 | 15,35 | 15,30 | 15,54 |
| السودان | 4,28 | 4,62 | 6,11 | 5,84 | 5,95 | 6,48 | 5,94 | 5,60 |
| سوريا | 11,41 | 11,02 | 11,51 | 10,72 | 11,55 | 10,96 | 10,55 | 11,10 |
| اليمن | 7,03 | 6,77 | 9,05 | 8,29 | 6,45 | 6,67 | 5,75 | 7,14 |
| المتوسط | 9,40 | 6,59 | 9,98 | 10,88 | 9,64 | 9,54 | 9,13 | 9,68 |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات صندوق النقد العربي:

Disponible sur le site web:
http://www.amf.org, page consultée le: 12/05/2011.

¹ - Bright E .okogu , **Le Moyen-Orient restera maître de l' or noir;finance et développement** ,le - FMI,washinton, USA,mars 2003 , p : 34.

* - تحوي منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا على أكبر احتياطي عالمي من النفط المكتشف حيث بلغت النسبة 70% من الاحتياطي العالمي سنة 2001 ، كما بلغ حجم إنتاجها 35% من الإنتاج العالمي ، 95% من إنتاج منظمة " أوبك".

أما المجموعة الثانية فهي البلدان غير النفطية ، وهذه تحوي بعض البلدان التي تنتج النفط وتصدره ، إلا أن عائدات هذا الأخير لا تعتبر مسيطرة ضمن الإيرادات الحكومية ، وبعض الدول التي لا تنتج النفط وإنما تستورده ، والفرق الأساسي بين هاتين المجموعتين من البلدان هو أن المجموعة الثانية لديها قاعدة ضريبية متنوعة ، بينما لا يوجد لدى الأولى خارج القطاع النفطي ضرائب معتبرة¹ ، و يبين الجدول التالي معدل الضغط الضريبي في المجموعة الثانية من الدول:

جدول رقم (3.4): معدل الضغط الضريبي للضرائب العادية في عينة من الدول غير النفطية خلال الفترة (

2002 - 2008) الوحدة: (%)

| البلد | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | المتوسط |
|-----------|-------|--------|--------|--------|-------|-------|-------|---------|
| تونس | 26,65 | 26,14 | 25,82 | 26,02 | 25,78 | 26,19 | 27,74 | 26 , 33 |
| الأردن | 14,71 | 14 ,98 | 17,68 | 19,78 | 20,56 | 20,50 | 18,31 | 18,07 |
| لبنان | 14,16 | 14,86 | 15 ,73 | 14,76 | 14,55 | 14,78 | 16,08 | 14 ,98 |
| المغرب | 22,19 | 21,13 | 23,26 | 25 ,05 | 25,47 | 27,90 | 30,62 | 25 ,08 |
| موريتانيا | 15,23 | 14 ,62 | 14,92 | 15 ,40 | 13,39 | 14,78 | 12,57 | 14,41 |
| المتوسط | 18,58 | 18,34 | 19,48 | 20,02 | 19,95 | 20,83 | 21,06 | 19,77 |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات صندوق النقد العربي:

Disponible sur le site web:

<http://www.amf.org>, page consultée le: 12/05/2011.

يمثل الجدول أعلاه تطور معدلات الضغط الضريبي (نسبة الإيرادات الضريبية العادية إلى الناتج المحلي الخام) في مجموعة من الدول العربية غير النفطية ، وواضح من الجدول أن نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية العادية في الناتج المحلي الخام لهذه الدول نسبة لا بأس بها مقارنة بالمجموعة الأولى من الدول (أنظر الجدول رقم: (1.4)) وتبلغ أعلى نسبة في هذه المجموعة في تونس بسبب ازدهار النشاط السياحي وبعض القطاعات الخدمائية الأخرى ، أما أدنى نسبة فتسجل في السودان بسبب الطابع الزراعي من جهة وانتشار النشاطات الموازية من جهة أخرى.

¹ - عبد الرزاق الفارس ، "الحكومة والفقراء والإنفاق العام - دراسة لظاهرة عجز الموازنة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في البلدان العربية" ، الطبعة الثانية ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، لبنان ، 2001 ، ص: 88 .

وتشترك الهياكل الضريبية في الدول النامية عموماً ، والعربية خصوصاً في الخصائص التالية:

أولاً - انخفاض الاقتطاع الضريبي:

تعاني معظم الدول العربية من ضعف واضح في حصيلتها الضريبية ، و يمكن رد هذا الانخفاض إلى :

1- سيادة القطاع الزراعي المتخلف فمعظم العمالة في هذه الدول تشتغل عادة في مجال الزراعة أو في المشاريع الصغيرة غير الرسمية ، وبالتالي فإنهم نادراً ما يتقاضون أجور منتظمة وثابتة لكون أن إيراداتهم تتسم بالتقلب ، وكثيراً منهم يتقاضون أجورهم نقداً خارج السجلات المحاسبية مما يؤدي إلى صعوبة حساب وعاء ضريبة الدخل ، زيادة على ذلك فإن إنفاق العائلات على الاستهلاك يكون في أغلب الأحوال في الأسواق الموازية والدكاكين الصغيرة التي لا تملك سجلات محاسبية منتظمة ، وهو ما يؤدي في الأخير إلى نقص في الحصيلة الضريبية¹ ، بالإضافة إلى محدودية دخل القطاع الصناعي الذي لا يساهم في تمويل الدخل الوطني مما أدى إلى ضعف التحصيل الضريبي على أرباح الشركات.

2- انخفاض مستوى الدخل القومي و نصيب الفرد منه الأمر الذي يؤدي حتماً إلى انخفاض قيمة الاقتطاعات ، فالدول التي تكون فيها نسبة الضرائب إلى الدخل الوطني مرتفعة (ضغط ضريبي) هي الدول التي يرتفع فيها متوسط دخل الفرد السنوي على عكس الدول التي ينخفض فيها متوسط دخل الفرد ، غير أنه يتم استثناء من هذه القاعدة معظم الدول النفطية.

3- كثرة الإعفاءات الضريبية خصوصاً التي تهدف إلى تحفيز الاستثمارات الأجنبية أو الرغبة في تنمية قطاع معين كالقطاع الصناعي مثلاً.

4- ضعف الإدارة الضريبية وخاصة الهيئات المكلفة بالتحصيل مما يساعد على تفشي ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين.

5- اتساع نشاطات القطاع غير المنظم (الموازي) مما يجعل جانباً كبيراً من الدخل غير خاضعة للاقتطاع الضريبي .

ثانياً - اختلال الهيكل الضريبي :

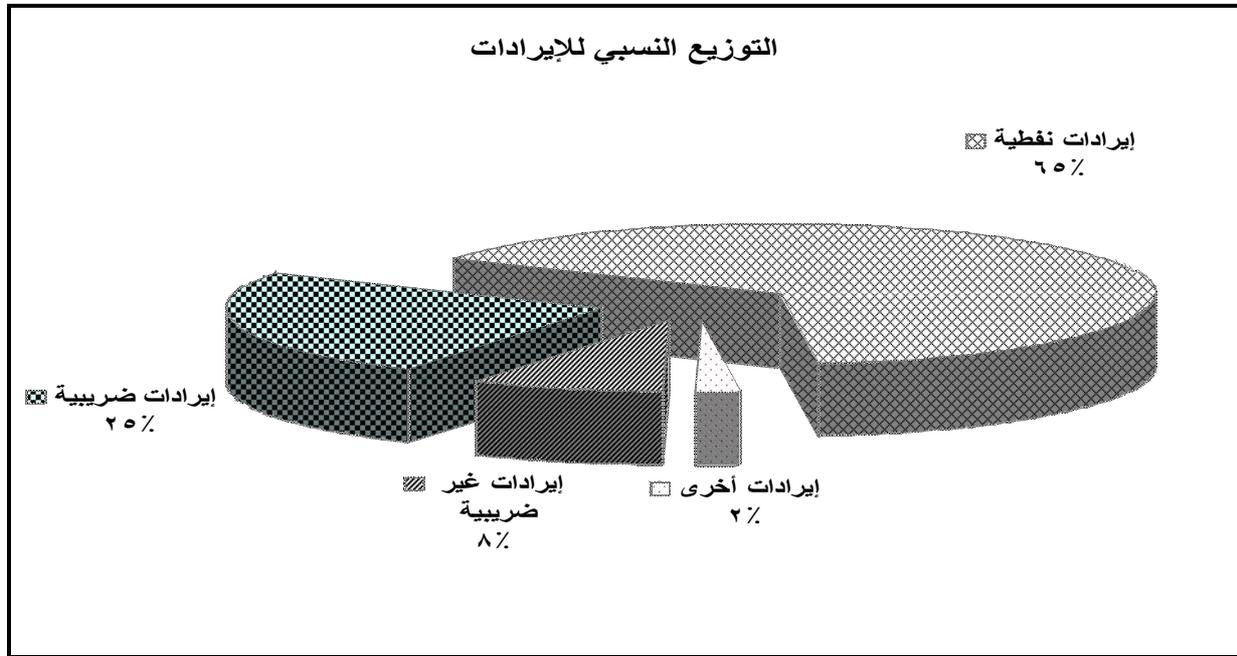
تعتمد الدول العربية على الضرائب غير المباشرة كالضرائب على السلع و الخدمات و على التجارة الخارجية دون الضرائب المباشرة و ذلك بعكس الدول الصناعية المتقدمة.

ويوضح الشكل الموالي أهمية الإيرادات المختلفة في ميزانيات الدول العربية ، وواضح من الشكل أهمية الإيرادات النفطية في حجم الإيرادات العامة بحكم النشاط الإنتاجي المتمركز على الصناعات الإستخراجية و المهيم على اقتصاديات المنطقة ، حيث أن ارتفاع العائدات النفطية قد أدى إلى زيادة كل من الدخل القومي

¹ - فيتو تانزي ، هاول زي ، "البلدان النامية والسياسة الضريبية" ، سلسلة قضايا اقتصادية ، العدد 27 ، صندوق النقد الدولي ، واشنطن ، الولايات المتحدة ، 2001 ، ص: 01 .

والضرائب المتحصل عليها من الشركات النفطية ، في حين أن الجباية العادية في الوطن العربي تتميز بالضآلة ، حيث لازالت دون الحدود العالمية لما هو سائد في الدول الصناعية الكبرى ، أو حتى الدول النامية الأخرى.

الشكل رقم (1.4) : هيكل الإيرادات في إجمالي الدول العربية* لسنة 2004.



المصدر: صندوق النقد العربي ، التقرير العربي الموحد لسنة 2005 ، الفصل السادس : التطورات المالية، أبو ظبي:

<http://www.amf.org.ae/vArabic/storage/other/ECONOMICdept/joint>

(تاريخ تفحص الموقع: 12-03-2009).

ثالثا - عدم مرونة الهيكل الضريبي :

تتصف الأنظمة الضريبية في معظم البلدان العربية بعدم المرونة أي عدم استجابة الحصيلة الضريبية لتغير

هيكل النشاط الاقتصادي، فقد بلغ معامل مرونة الهياكل الضريبية بالدول العربية خلال سنة 2001 حوالي " 0,28 " ، وهي قيمة تقل عن الواحد بكثير ، وهذا دليل على جمود هذه الأنظمة والضعف الشديد لمرونتها وهذه نتيجة حتمية لاحتلال و تدني مستوى الاقتطاع الضريبي بها¹ ، ورغم أن مرونة الهياكل الضريبية بالدول العربية قد عرفت تحسنا ملحوظا خلال السنوات الأخيرة إلا أن ذلك يبقى دون المستوى المطلوب ، والجدول التالي يبين المرونة الضريبية في بعض الدول العربية خلال سنة 2008:

* - ينبغي أخذ الدلائل التي يعطيها هذا المؤشر بشيء من الحذر ، وذلك للأهمية النسبية الكبيرة التي تلعبها البلدان النفطية.

¹ - وسيلة طالب ، "الضغط الضريبي والفعالية الضريبية" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 57 .

جدول رقم (4.4): معدلات المرونة الضريبية في عينة من الدول العربية خلال سنة (2008)

الوحدة: (مليون عملة محلية)

| المرونة الضريبية | الناتج المحلي الخام | | | الإيرادات الضريبية | | | البلد |
|------------------|---------------------|----------|---------|--------------------|--------|--------|---------|
| | 2007_2008 2008 | 2008 | 2007 | 2007_2008 2008 | 2008 | 2007 | |
| 0,51 | 0 ,1993 | 15059 | 12057 | 0,1036 | 2758 | 2472 | الأردن |
| 0,98 | 0,1691 | 896469 | 744788 | 0,1666 | 137195 | 114326 | مصر |
| 0,82 | 0,1722 | 2440000 | 2019810 | 0,1419 | 258048 | 221424 | سوريا |
| 0,73 | 0,3055 | 372384 | 258591 | 0,2259 | 16628 | 12871 | قطر |
| 0,96 | 0,1488 | 10933800 | 9306244 | 0,1433 | 895 | 767 | الجزائر |
| 0,80 | - | - | - | - | - | - | المتوسط |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات صندوق النقد العربي:

Disponible sur le site web:

<http://www.amf.org>, page consultée le: 12/05/2011.

رابعا - المعالجة غير الكافية لقضية العدالة الضريبية :

يكون الضغط الضريبي في الدول النامية¹ مقتصرًا على فئة معينة دون الفئات الأخرى و هذا معارض لمبدأ العدالة الضريبية ، بسبب ما يفرزه من عدم التكافؤ في توزيع الدخل ، حيث أن الحل المثالي لتعبئة إيرادات ضريبية مرتفعة في مثل هذا الموقف هو إخضاع الأثرياء لضرائب أكبر مما يخضع له الفقراء ، حيث نجد في هذه الدول فئتين:

- فئة تتحمل عبئا ضريبيا ضعيفا و تشكل أكبر نسبة و تتكون من أصحاب الثروات وذوي النفوذ السياسي و الاجتماعي، و تجار التجزئة خارج مجال الاقتطاع (السوق الموازية).
- فئة أخرى و التي تتحمل عبئا ضريبيا كبيرا و تشمل طبقة الأجراء الذين لا يمكنهم التهرب من دفع الضريبة، لاقتطاعها من المنبع.

¹ - لمزيد من التوضيح حول السياسة الضريبية في الدول النامية ، أنظر الموقع:

المطلب الثاني: هيكل الإيرادات العامة في البلدان العربية.أولاً- هيكل الإيرادات العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي:

1_ الإيرادات النفطية: تماوت أسعار النفط في الربع الأخير من سنة 2008 جراء الأزمة المالية ، حيث هبط سعر سلة خامات أوبك بنسبة 53,7% مما أدى إلى تراجع حاد في الإيرادات النفطية خلال تلك الفترة ، وقد كانت الإيرادات النفطية خلال الأشهر التسعة (09) الأولى من السنة قد نمت بشكل كبير مدفوعة بالارتفاع غير المسبوق في أسعار النفط الخام التي بلغت ذروتها في جوان من نفس السنة ، وبالتالي وصلت الإيرادات النفطية لمجملة سنة 2008 إلى مستوى قياسي بلغ 691,6 مليار دولار أي بنسبة نمو بلغت 57,8% ، وبعد قرار منظمة الدول المصدرة للنفط (OPEC) إحداث أكبر تخفيض في حصص الإنتاج اعتباراً من مطلع سنة 2009 نجم عنه تراجع في أسعار النفط الخام وعاد الاستقرار للسوق العالمية للنفط ، كما انخفض سعر سلة خامات أوبك بنسبة 35,3% سنة 2009 ليصل إلى 60,9 دولار للبرميل مقارنة بمتوسط بلغ 94,4 دولار للبرميل سنة 2008 ، ونجم عن هذين العاملين هبوط في الإيرادات النفطية للدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي بنسبة 44,7% سنة 2009 لتصل إلى حدود 382,3 مليار دولار ، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (5.4) : الإيرادات العامة العربية من القطاع النفطي

| المجموعة | القيمة (مليار دولار) | | | التغير السنوي (%) | | النسبة إلى إجمالي الإيرادات (%) | | |
|------------------------------|----------------------|-------|-------|-------------------|-------|---------------------------------|------|------|
| | 2007 | 2008 | 2009 | 2008 | 2009 | 2007 | 2008 | 2009 |
| دول مجلس التعاون | 304.9 | 489 | 261.8 | 60.4 | -46.5 | 81.5 | 85.6 | 78.4 |
| الدول النفطية الأخرى | 133.4 | 202.6 | 120.5 | 51.9 | -40.5 | 64.4 | 68.6 | 57.5 |
| إجمالي الدول العربية المصدرة | 438.3 | 691.6 | 382.3 | 57.8 | -44.7 | 75.4 | 79.8 | 70.3 |

المصدر: نبيل جورج دحدح ، "تداعيات الأزمة المالية العالمية على أوضاع المالية العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي" ، ندوة الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على قطاع النفط والغاز الطبيعي في الدول العربية ، منظمة الأقطار العربية المصدرة للبتروول ، دمشق ، سوريا ، 2010 ، ص:15.

2_ الإيرادات الضريبية: تأتي الإيرادات الضريبية بشكل عام كثاني أكبر مصدر للإيرادات العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي ، وقد نمت الإيرادات الضريبية في هذه الدول كمجموعة بنسبة 27,2% سنة 2008 ، ولكن مستواها انخفض بنسبة 0,6% سنة 2009 ليبلغ 85,9 مليار دولار وهذا بسبب الأزمة المالية العالمية ، ولكن هذا الانخفاض الطفيف لا يعكس بشكل كامل تداعيات الأزمة على الأنشطة الاقتصادية ، حيث أن جزءاً من الإيرادات الضريبية لا يتم تحصيله إلا في السنة اللاحقة ، وقد انخفضت هذه الإيرادات بشكل أكبر في دول مجلس التعاون الخليجي حيث تراجع بنسبة 13,3% سنة 2009 ، أما في الدول العربية الأخرى المصدرة للنفط والغاز الطبيعي ، فقد نمت الإيرادات الضريبية بنسبة 6,4% سنة 2009 ، ويعود هذا النمو إلى ارتفاع حصيلة هذه الإيرادات في كل من مصر والجزائر وليبيا وسوريا سنة 2009 عن مستواها سنة 2008.

وتجدر الإشارة إلى أن الحصة الأكبر من الإيرادات الضريبية للدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي سنة 2009 تعود إلى مجموعة الدول الأخرى المصدرة حيث بلغت حوالي 69,8% ، أما الحصة المقابلة للإيرادات الضريبية لدول مجلس التعاون الخليجي مجتمعة فقد بلغت نحو 30,2% في السنة ذاتها ، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (6.4) : الإيرادات الضريبية في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي

| المجموعة | القيمة (مليار دولار) | | | التغير السنوي (%) | | النسبة إلى إجمالي الإيرادات (%) | | |
|------------------------------|----------------------|------|------|-------------------|------|---------------------------------|------|------|
| | 2009 | 2008 | 2007 | 2009 | 2008 | 2009 | 2008 | 2007 |
| دول مجلس التعاون | 26 | 30 | 22.1 | -13.3 | 35.7 | 7.8 | 5.3 | 5.9 |
| الدول النفطية الأخرى | 60 | 56.4 | 45.8 | 6.4 | 23.1 | 28.6 | 19.1 | 22.1 |
| إجمالي الدول العربية المصدرة | 85.9 | 86.4 | 67.9 | -0.6 | 27.2 | 15.8 | 10 | 11.7 |

المصدر: نيبيل جورج دحدح ، "تداعيات الأزمة المالية العالمية على أوضاع المالية العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 19.

وشكل تراجع الأهمية النسبية للإيرادات النفطية في إجمالي الإيرادات العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز كمجموعة زيادة الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية في هذا الإجمالي ، حيث ارتفعت من 11,7%

سنة 2007 إلى 15,8% سنة 2009 ، وينطبق الوضع نفسه على دول مجلس التعاون الخليجي حيث ارتفعت مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة من 5,9% سنة 2007 إلى 7,8% سنة 2009 ، وازدادت هذه المساهمة للدول العربية الأخرى المصدرة للنفط والغاز الطبيعي من 22,1% إلى 28,6% خلال الفترة ذاتها.

وقد كان للأزمة المالية العالمية تأثير كبير على عناصر الإيرادات الضريبية في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي ، حيث تراجعت ضرائب الإنتاج والاستهلاك ومنها ضريبة المبيعات بمختلف أنواعها بما فيها ضريبة القيمة المضافة والمكوس بنسبة 1,9% سنة 2009 نتيجة تراجع الطلب المحلي على السلع والخدمات ، كما أدت الأزمة إلى تراجع حصيلة رسوم الاستيراد بنسبة 2,6% سنة 2009 بعد انخفاض قيمة الواردات السلعية في هذه الدول ، أما الضرائب على الدخل والأرباح فقد ارتفعت بنسبة 2,6% سنة 2009 ، حيث عكست هذه الضرائب الدخول والأرباح المحققة سنة 2008 ، وبالتالي من المتوقع أن تتراجع حصيلة ضريبة الدخل والأرباح في هذه الدول بشكل كبير سنة 2010 ، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (7.4) : الهيكل الضريبي في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي

| المجموعة | القيمة (مليار دولار) | | | التغير السنوي (%) | | النسبة إلى إجمالي الإيرادات (%) | | |
|--------------------------|----------------------|------|------|-------------------|------|---------------------------------|------|------|
| | 2009 | 2008 | 2007 | 2009 | 2008 | 2009 | 2008 | 2007 |
| ضرائب الدخل والأرباح | 35 | 34.1 | 25.3 | 2.6 | 34.8 | 40.7 | 39.4 | 37.3 |
| ضرائب الإنتاج والاستهلاك | 21.1 | 21.5 | 17.2 | -1.9 | 25 | 24.6 | 24.9 | 25.3 |
| رسوم الاستيراد | 14.7 | 15.1 | 13 | -2.6 | 16.2 | 17.1 | 17.5 | 19.1 |
| ضرائب ورسوم أخرى | 15 | 15.7 | 12.4 | -4.6 | 26.2 | 17.4 | 18.1 | 18.3 |
| الإيرادات الضريبية | 85.9 | 86.4 | 67.9 | -0.6 | 27.3 | 100 | 100 | 100 |

المصدر: نيل جورج دحدح ، "تداعيات الأزمة المالية العالمية على أوضاع المالية العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 17.

وفيما يتعلق بالأهمية النسبية لعناصر الإيرادات الضريبية فقد ارتفعت مساهمة الضرائب على الدخل والأرباح في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي كمجموعة إلى 40,7% سنة 2009 ، في حين تناقصت مساهمة العناصر الأخرى بشكل طفيف ، وقد بلغت مساهمة الضرائب على الإنتاج والاستهلاك في الإيرادات الضريبية لهذه الدول 24,6% سنة 2009 ، ومساهمة رسوم الاستيراد 17,1% ومساهمة الضرائب والرسوم الأخرى 17,4%.

وجاءت تداعيات الأزمة المالية لتؤثر على توجهات بعض هذه الدول في مجال سياسات الإصلاح الضريبي ، حيث قامت سوريا واليمن بتأجيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة ، وأجلت مصر تطبيق ضريبة الملكية على العقار وتوسعة شمول ضريبة القيمة المضافة ، حيث أن تطبيقها في مثل هذه الظروف سيؤدي إلى المزيد من التراجع في وتيرة النشاط الاقتصادي ، ومن جانب آخر استمرت دول أخرى في تطبيق إصلاحات ضريبية كانت مقررة مسبقا شملت إصلاح الإدارة الضريبية وزيادة التحصيل الضريبي ، ويبرز في هذا السياق أهمية تنوع مصادر الإيرادات العامة في ظل التقلبات في الإيرادات النفطية ، وخصوصا في دول مجلس التعاون الخليجي وليبيا التي تشكل الإيرادات الضريبية فيها بنسبة ضئيلة من الإيرادات العامة ، وقد سبق وأن قررت دول مجلس التعاون كمجموعة إحداث ضريبة القيمة المضافة ، حيث تعتمد تطبيقها في فترة لاحقة عندما تتوفر الظروف الاقتصادية المواتية.

ثانياً_ هيكل الإيرادات العامة في الدول العربية غير المصدرة للنفط والغاز الطبيعي:

1_ الإيرادات الضريبية : إن الإيرادات الضريبية في الدول العربية غير المصدرة للنفط تشكل المصدر الأساسي للإيرادات العامة حيث بلغت مساهمتها في الإيرادات العامة لهذه الدول مجتمعة نحو 82% سنة 2009 ، كما تجدر الإشارة إلى أن الجزائر تنفرد من بين الدول المصدرة الرئيسية للنفط والغاز الطبيعي في ارتفاع مساهمة الإيرادات الضريبية في إجمالي الإيرادات العامة فيها ، حيث تجاوزت هذه المساهمة 30% سنة 2009 ، أما في مصر فقد بلغت مساهمة الإيرادات الضريبية في إيراداتها العامة نسبة 64,9% في نفس السنة ، والجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم (8.4): الإيرادات الضريبية في الدول العربية غير المصدرة للنفط والغاز الطبيعي

| النسبة إلى إجمالي الإيرادات (%) | | | التغير السنوي (%) | | القيمة (مليار دولار) | | | المجموعة |
|---------------------------------|------|------|-------------------|------|----------------------|-------|-------|-----------------------------|
| 2009 | 2008 | 2007 | 2009 | 2008 | 2009 | 2008 | 2007 | |
| 82 | 80.8 | 79.5 | -4.9 | 26.8 | 42.7 | 44.9 | 35.4 | الدول غير المصدرة للنفط (1) |
| 21.6 | 14.2 | 16.5 | -2.1 | 27.1 | 128.6 | 131.3 | 103.3 | إجمالي الدول العربية (2) |
| --- | --- | --- | --- | --- | 33.2 | 34.19 | 34.26 | (1) |
| | | | | | | | | (2) |

المصدر: نيل جورج دحدح ، "تداعيات الأزمة المالية العالمية على أوضاع المالية العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي" ، مرجع سبق ذكره ، ص:41.

يلاحظ من الجدول أعلاه مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تشكيل الموازنات العامة للدول العربية غير النفطية ، وفي المقابل تعتبر الضرائب مصدرا ثانويا للموارد الحكومية في البلدان النفطية ، حيث ظلت مساهمتها أقل من العشر لفترة طويلة ، و تمثل الضرائب في الدول غير المصدرة للنفط في الغالب أكثر من 30% من إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول العربية ، بحيث أن ارتفاع العائدات النفطية في الدول العربية المصدرة للنفط أدى إلى زيادة كل من الدخل الوطني والضرائب المتحصل عليها من الشركات النفطية.

2_ الهيكل الضريبي: إن الإيرادات العامة في البلدان العربية غير النفطية ، تهمين عليها الإيرادات الضريبية فباستثناء بعض الدول مثل سوريا ، فإن الإيرادات الضريبية في هذه البلدان شكلت أكثر من نصف الإيرادات العامة ، وفي بعض البلدان مثل المغرب وتونس تشكل ما بين ثلاثة أرباع إلى أربعة أخماس موارد الميزانية الحكومية ، والجدول التالي يبين مكونات النظام الضريبي في المجموعة الثانية من البلدان العربية:

جدول رقم (9.4) : الهيكل الضريبي في الدول العربية غير المصدرة للنفط والغاز الطبيعي

| التغير السنوي (%) | | القيمة (مليار دولار) | | | المجموعة |
|-------------------|--------|----------------------|-------|-------|---------------------------|
| 2009 | 2008 | 2009 | 2008 | 2007 | |
| 23.74 | _8.95 | 11.83 | 9.56 | 10.5 | ضرائب الدخل والأرباح |
| 92.35 | 13.18 | 26.91 | 13.99 | 12.36 | ضرائب الإنتاج والاستهلاك |
| 84.48 | _77.43 | 1.07 | 0.58 | 2.57 | رسوم الاستيراد |
| _47.92 | _52.06 | 5.15 | 9.89 | 20.63 | ضرائب ورسوم أخرى |
| 32.15 | _26.13 | 44.96 | 34.02 | 46.06 | إجمالي الإيرادات الضريبية |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات صندوق النقد العربي:

Disponible sur le site web:

<http://www.amf.org>, page consultée le: 12/05/2011.

يلاحظ من الجدول أعلاه أن البلدان العربية تعتمد بدرجة كبيرة على الضرائب غير المباشرة (ضرائب الإنتاج والاستهلاك ورسوم الاستيراد) ، وذلك بسبب قدرتها على توفير حجم كبير من الإيرادات مقارنة بالضرائب المباشرة ، يضاف إلى ذلك أن الضرائب غير المباشرة غالبا ما تكون أكثر فاعلية من الضرائب المباشرة في الوصول إلى عدد أكبر من السكان ، كما أنها مقبولة سياسيا لأن توزيع أعبائها غير واضح ، والتكاليف الإدارية لجبايتها وإدارتها عادة ما تكون أقل ، بسبب قلة عدد الدافعين ، المصدرين والمستوردين ، وأصحاب المصانع والمؤسسات.

وتتباين الدول العربية من حيث الأهمية النسبية لكل من مكوبي الضرائب غير المباشرة ، ولا يوجد خط واضح يفصل بين البلدان النفطية والبلدان غير النفطية ، إذ أن هناك بلدانا في المجموعتين الأولى والثانية تعتمد بدرجة أكبر على ضرائب الاستهلاك ، بينما تعتمد بلدان أخرى على ضرائب التجارة الخارجية. والضرائب على الاستهلاك توصف عادة بأنها ذات أثر انحساري (Régressive) ، وذلك لأن الاستهلاك سينخفض كحصة في الدخل كلما ازداد هذا الأخير ، وفي معظم البلدان العربية ، فإن استهلاك السلع الكمالية والترفيه لا يزال في متناول عدد محدود من السكان ، ولذا فإن فرض الضرائب عليها لن يوفر الإيرادات اللازمة للموازنة.

المطلب الثالث: واقع الإصلاح الضريبي في عينة من الدول العربية

تتشابه الدول العربية في تراثها وثقافتها إلا أنها تختلف من حيث الأنظمة الاقتصادية المطبقة بها ، ففي دراسة قام بها مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) سنة 2003 تم تقسيم الدول العربية إلى ثلاث مجموعات اقتصادية كما يلي¹:

_ المجموعة الأولى : وهي مجموعة الدول التي قامت بعمليات الإصلاح الاقتصادي منذ منتصف الثمانينات ، وتشمل كل من مصر ، الأردن والمغرب ، وتعتبر هذه الدول من الدول الجاذبة والمستوردة لرأس المال ، وتمتاز هذه الدول بأنها قامت بإنشاء أسواق للأسهم لكي تكون أداة رئيسية للمساعدة في تطبيق برامج الخصخصة ، وأن تكون مصدرا من مصادر الاستثمار المتوسط والطويل الأجل.

_ المجموعة الثانية: وهي مجموعة الدول المصدرة للبترو ، وبصفة عامة تمثل مجموعة الدول الأعضاء في مجلس التعاون الخليجي (GCC) ، وهذه الدول نجحت في تحقيق استقرار في اقتصادياتها ويرجع ذلك إلى ارتفاع في أسعار البترول ، وتعتبر هذه الدول من الدول ذات الفائض في الدخل ، وبالتالي تعتبر من الدول المصدرة لرأس المال.

_ المجموعة الثالثة: وهي الدول التي لديها عدم استقرار اقتصادي والذي يرجع بالدرجة الأولى إلى عدم الاستقرار السياسي مثل العراق وفلسطين ، وأيضا الدول التي مازالت في بدايات الإصلاح الاقتصادي مثل لبنان ، سوريا والجزائر ، ليبيا واليمن. فأسواق المال بهذه الدول غير موجودة وإن وجدت فهي صغيرة.

وباعتمادنا على هذا التقسيم للدول العربية ، فإننا سنحاول عرض وتقييم للنظم الضريبية لعينة من الدول بحسب خصوصيات وطبيعة كل مجموعة.

أولا_ عرض النظم الضريبية للمجموعة الأولى:

1_ النظام الضريبي الأردني:نشأت الضريبة في الأردن مع نشأة الدولة الأردنية ، وقد كانت في بدايتها مبسطة ومستمدة من النظم العثمانية ، وفي سنة 1933 صدر أول قانون لضريبة الدخل الذي أخضع الرواتب والأجور لهذه الضريبة ولم يخضع غيرها لها ، ثم تطور هذا القانون وخضع لجملة من التعديلات والتغييرات ، ولقد سنت قوانين عديدة في الأردن بعضها يطبق من قبل السلطات المحلية (أمانة عمان والبلديات) ، وبعضها يطبق على مستوى الدولة ، ولعل أهم القوانين الضريبية المطبقة حاليا ما يلي²:

¹ _ محمد مصطفى سليمان ، "دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري"، الطبعة الثانية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2009 ، ص - ص: 249 _ 250.

² _ عطا الله محمد حسين ، "المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لشركات الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل سياسات الحوافز الضريبية" ، دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا ، جامعة عمان العربية ، 2008 ، ص: 64.

_ قانون ضريبة الدخل

_ قانون الضريبة العامة على المبيعات

_ قانون الجمارك

_ قانون الضريبة الإضافية

وتطبق هذه القوانين في معظمها على مستوى المملكة ، إلا أنه مع بداية سنة 2001 اعتبرت العقبة منطقة اقتصادية خاصة وطبقت عليها قوانين اقتصادية خاصة ، وبالتالي أنظمة ضريبية وجمركية مختلفة عن تلك التي تطبق في باقي أنحاء المملكة.

1.1_ ضريبة الدخل في الأردن (تطورها وأهدافها) : تعتبر ضريبة الدخل في الأردن إحدى الدوائر التحصيلية التابعة لوزارة المالية ، ولقد نشأت ضريبة الدخل في الأردن مع نشوء الاقتصاد والدولة الأردنية في بداية القرن الماضي نظرا لضآلة الموارد الاقتصادية في الأردن ولحاجة الحكومات الأردنية إلى إنفاق الكثير من الأموال لتوفير الخدمات للمواطنين لذلك سعت دائما إلى تحسين وزيادة فاعليتها ورفع مستوى كفاءتها ، حيث تعاضم دورها منذ فترة الثمانينات وخلال التسعينات حيث تطورت إيراداتها بشكل ملحوظ مقارنة بالضرائب الأخرى.

وتشمل الضرائب المباشرة في الأردن الضريبة على الدخل والأرباح ، وتمثل الضرائب المفروضة من قبل السلطات العامة لفترات منتظمة على الدخل الناجم عن التوظيف أو الملكية أو الربح الرأسمالي أو أي مصدر آخر ، وتخضع لذلك النوع من الضريبة دخل الشركات ودخل الأفراد بالإضافة إلى دخل الموظفين والمستخدمين ، كما تشمل أيضا ضريبة الخدمات الاجتماعية¹.

وتحسب الضريبة على الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب الجدول التصاعدي التالي:

¹ _ ضريبة الخدمات الاجتماعية: هي عبارة عن ضريبة إضافية على الدخل ، وقد طبقت بموجب المادة 03 من قانون ضريبة الخدمات الاجتماعية رقم: 15 لسنة 1954 وهي بنسبة 10% من قيمة الضريبة.

جدول رقم (10.4) : سلم الضريبة على الدخل في الأردن.

| المعدل | شريحة الدخل (دينار أردني) |
|--------|---------------------------|
| 5% | من 0 إلى 2000 |
| 10% | من 2001 إلى 4000 |
| 20% | من 4001 إلى 8000 |
| 25% | أكبر من 8000 |

المصدر: المادة 16 من قانون ضريبة الدخل رقم: 57 لسنة 1985 .

كما تستوفي الضريبة من الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي أو شركة على النحو التالي:

15% من الدخل المتأتي من المشاريع النشطة في القطاعات التالية: التعدين ، المستشفيات ، الصناعة ، النقل الفنادق ، المقاولات الإنشائية.

35% من الدخل الخاضع للضريبة المتأتي من قطاع البنوك والشركات المالية.

25% من الدخل الخاضع للضريبة المتأتي من قطاع: شركات التأمين ، الوساطة والصرافات ، الاتصالات ، الخدمات والشركات التجارية.

35% كضريبة نسبية ثابتة على أرباح فروع الشركات الأردنية العاملة خارج الأردن.

إن الجدول التالي يبين الأهمية النسبية لضريبة الدخل بالنسبة للنتائج المحلي الخام وإجمالي الإيرادات المحلية

خلال الفترة ما بين 2000 و 2005 :

جدول رقم (11.4) : الأهمية النسبية لضريبة الدخل في الأردن

الوحدة: مليون دينار أردني

| السنة | ضريبة الدخل (1) | الإيرادات المحلية (2) | الناتج المحلي الخام (3) | (1) / (2) | (1) / (3) | معدل نمو الناتج المحلي الخام | معدل نمو ضريبة الدخل |
|-------|-----------------|-----------------------|-------------------------|-----------|-----------|------------------------------|----------------------|
| 2001 | 195,4 | 1718,6 | 6311 | %11,3 | %3,09 | - | - |
| 2002 | 196,2 | 1754,1 | 6653 | %11,1 | %2,94 | %5 | %0,04 |
| 2003 | 195,4 | 1803 | 7350 | %10,8 | %2,65 | %5 | -%0,04 |
| 2004 | 223,8 | 2147,2 | 8081 | %10,4 | %2,76 | %9,95 | %14,5 |
| 2005 | 287,2 | 2561,8 | 9334,2 | %11,2 | %3,08 | %10 | %28,3 |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على إحصائيات البنك المركزي الأردني على الموقع الإلكتروني:

Disponible sur le site web:

[http:// www.cbj.gov.dz](http://www.cbj.gov.dz), page consultée le: 12/05/2011

2.1 _ الضريبة العامة على المبيعات: تعتبر الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة ، وتعرف الضرائب غير المباشرة على أنها الضرائب التي تفرض على الدخل بمناسبة استعماله أو إنفاقه ، أو على رأس المال بمناسبة انتقاله من شخص لآخر.

إن الأردن مثل العديد من الدول كانت تطبق هذه الضريبة على الإنتاج والمكوس ، وعلى اثر الأزمة الاقتصادية التي مرت بها المملكة مع نهاية سنة 1988 وضعت الحكومة برنامج تصحيح اقتصادي ، واتخذت قرار يقضي بإصلاح النظام الضريبي ، وبناء على توجيهات من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي تم اعتماد نظام الضريبة على القيمة المضافة باعتباره نظاما عصريا وحديثا مطبق في العديد من الدول ، وقد عرف المشرع الأردني الضريبة العامة على المبيعات في المادة 02 من القانون رقم 06 لسنة 1994 على أنها:

" الضريبة المفروضة على بيع أو استيراد أي سلعة أو خدمة بنسبة 16% من قيمة هذه السلعة أو بدل هذه الخدمة ، كما يمكن تطبيقها بطريقة نوعية ، وتسمى في هذه الحالة بالضريبة الخاصة"¹.

¹ _ حسام أبو علي الحجاوي ، "أصول محاسبة ضريبة المبيعات وتطبيقاتها في الأردن" ، وزارة المالية ، عمان ، الأردن ، 2004 ، ص: 13.

وتعتبر الضريبة العامة على المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة أحد المصادر الهامة والرئيسية في تغذية الخزينة الحكومية في الأردن بشكل عام ، حيث تشكل إيرادات الضريبة العامة على المبيعات ما نسبته : 25% من إجمالي الإيرادات المحصلة لفائدة الدولة وما نسبته: 4% من الناتج المحلي الخام.

إن الجدول التالي يوضح الأهمية النسبية لضريبة المبيعات بالنسبة للناتج المحلي الخام وإجمالي الإيرادات المحلية:

جدول رقم (12.4) : الأهمية النسبية لضريبة المبيعات في الأردن

الوحدة: مليون دينار أردني

| السنة | ضريبة المبيعات (1) | معدل النمو السنوي % | الإيرادات المحلية (2) | الناتج المحلي الخام (3) | معدل النمو الناتج المحلي الخام | (1) / (2) | (1) / (3) |
|-------|--------------------|---------------------|-----------------------|-------------------------|--------------------------------|-----------|-----------|
| 2001 | 502,7 | _ | 1718,6 | 6311 | _ | 29,2% | 7,96% |
| 2002 | 510,7 | 1,5% | 1754,1 | 6653 | 5% | 29,1% | 7,67% |
| 2003 | 596,3 | 16,8% | 1803 | 7350 | 5% | 33,4% | 8,11% |
| 2004 | 867 | 37,6% | 2147,2 | 8081 | 9,95% | 37,5% | 10,72% |
| 2005 | 1023,4 | 23,7% | 2561,8 | 9334,2 | 10% | 39,9% | 10,96% |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على إحصائيات البنك المركزي الأردني على الموقع الإلكتروني:

Disponible sur le site web:

[http:// www.cbj.gov.dz](http://www.cbj.gov.dz), page consultée le: 12/05/2011

2_ النظام الضريبي المصري: تطور النظام الضريبي المصري مع تطور الأوضاع السياسية للبلاد ، ففي القرن التاسع عشر (19) عندما كانت مصر مستعمرة من قبل الاحتلال البريطاني بعدما كانت تحت الخلافة العثمانية ، تشكل النظام الضريبي المصري ليعكس تلك السيطرة والهيمنة الأجنبية من خلال نظام الامتيازات الأجنبية ، وفي الحقيقة لم يكن هناك ما نسميه نظاما ضريبيا متكاملًا مبنيًا على أسس علمية قبل إلغاء هذه الامتيازات سنة 1937 ، وقد اتسم النظام الضريبي المصري بما يلي¹:

¹ _ المرسى السيد حجازي ، "النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2001 ، ص: 95.

- قلة الضرائب المباشرة فلم يكن سوى ضريبة على المباني وضريبة الأقطان الزراعية.
- ازدياد أهمية الضرائب غير المباشرة ومن أهمها الضرائب الجمركية.
- وجود نظام ضريبي غير عادل حيث اقتصر فرض الضريبة على المصريين دون الأجانب.
- عدم استخدام الضرائب كأداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية للمجتمع المصري ، ولجأت وزارة المالية لإعداد مجموعة من الإصلاحات ، حيث اتبعت أسلوب الإصلاح الضريبي الشامل بإعداد مجموعة متكاملة من التشريعات تعالج أوجه القصور في التشريعات السابقة ، وبذلك يتضمن هيكل النظام الضريبي المصري الحالي بعد إلغاء كل من ضريبة التركات ، ورسم الأيلولة العناصر الرئيسية التالية:

1.2_ الضريبة الموحدة على الدخل: هي عبارة عن ضريبة مباشرة على إجمالي الدخل المحقق خلال سنة مالية ، حيث أنها تسري على صافي الأرباح الإيرادية و الأرباح الرأسمالية ، كما تشمل كلا من إيرادات المهن التجارية وإيرادات الثروة العقارية ، ويعني ذلك أن المشرع المصري أخذ بنظرية الإثراء في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة ، وهي ضريبة سنوية السعر ونسبة الاستحقاق ، وتصاعديّة الشرائح ، ويحكم هذه الضريبة القانون رقم 91 لسنة 2005 ، والجدول التالي يبين أسعارها:

جدول رقم (13.4) : أسعار الضريبة الموحدة على الدخل في مصر.

الوحدة: جنيه مصري

| المعدل % | الشريحة |
|----------|--------------------|
| 0% | أقل أو يساوي 5000 |
| 10% | من 5001 إلى 20000 |
| 15% | من 20001 إلى 40000 |
| 20% | أكثر من 40000 |

المصدر: المادة 08 من القانون رقم 91 لسنة 2005 المتضمن الضريبة العامة على الدخل.

2.2_ الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة: هي ضريبة نوعية مباشرة فهي تسري على نوع معين من الإيرادات ، وهو إيرادات القيم المنقولة أو الإيراد الناتج عن الاستثمار في رأس المال البحث الذي لم يمتزج

بالعمل وكذلك على الإيرادات التي أخذت حكم ناتج رأس المال مثل مكافآت مجلس الإدارة في شركات المساهمة ، وهي تسري بسعر موحد هو: 32% من إجمالي الإيرادات ، حيث تحتجز الضريبة على القيم المنقولة عند المنبع ، فلا يدرج في وعاء الضريبة الموحدة سوى صافي الإيراد بعد خصم 32% الذي يمثل قيمة الضريبة المستحقة على القيم المنقولة¹.

3.2_ الضريبة على المرتبات: هي ضريبة نوعية مباشرة وتتميز عن الضريبة الموحدة بأنها تفرض على ناتج العمل فقط ، وهي تفرض على صافي الدخل التقديري ، وهي سنوية السعر حيث تفرض على الدخل السنوي وليس الشهري ، وهي ذات سعر تصاعدي ومنخفض مقارنة بأسعار الضريبة الموحدة على الدخل أو الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، وذلك بهدف تحقيق عدالة اجتماعية أكبر في توزيع الدخل ، ويفرض على الدخل بمعدل 20% إلى غاية 50000 جنيه الأولى ، ثم يصبح المعدل 32% إذا مازاد الدخل عن ذلك.

4.2_ الضريبة على أرباح الشركات: هي ضريبة مباشرة تسري على الأرباح التي تحققها شركات الأموال ، وجميع المؤسسات التي تمتلك محاسبة منتظمة ، وهي ضريبة سنوية وإقليمية حيث أنها تفرض بموجب مبدأ التبعية الاقتصادية ، فتخضع لها الشركات المصرية والأجنبية عن الأرباح التي تحققها من نشاطها في مصر وهي ذات سعر نسبي يقدر بمعدل 20% على شركات الأموال والشركات الصناعية وكذلك أرباح عمليات التصدير، أما شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجه فإن أرباحها تخضع لمعدل 40%².

5.2_ الضريبة العامة على المبيعات: هي ضريبة غير مباشرة حيث يقع عبؤها على المستهلك النهائي ، كما تعتبر ضريبة نوعية وقيمية حيث تفرض بصورة نوعية على السلع التي حصيلتها كبيرة كالمشروبات والدخان والمياه الغازية والشاي من سلع شائعة الاستعمال ، وضرائب قيمية على السلع الأخرى تتراوح بين الصفر (0) على الصادرات ، ومعدل 5% على السلع الضرورية ، و بين 5% و 10% بالنسبة لباقي السلع والخدمات.

6.2_ الضرائب الجمركية: هي ضرائب غير مباشرة على الإنفاق ، حيث يتحملها في النهاية المستهلك وتفرض على السلع المستوردة للاستهلاك المحلي ، وهي تحتل المرتبة الثالثة من حيث التحصيل بمعدل 20% من إجمالي الحصيلة الضريبية لمصر ، وهذا بعد الضريبة العامة على المبيعات والضريبة الموحدة على الدخل ، وتفرض هذه الضرائب بأسعار متعددة حسب منشأ السلعة ونوعها ووزنها ، ويحكم هذه الضريبة القانون رقم 11 لسنة 1991.

¹ _ أحلام علي الشيخ ، "نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة على الإيراد العام (حالات في التشريع الضريبي المقارن)" ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 1999 ، ص: 132

² _ المادة: 48 _ 49 من القانون رقم 91 لسنة 2005 المتضمن قانون الضريبة على الدخل.

7.2_ ضريبة الدمغة: هي أحد أنواع الضرائب على التداول ، وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على العقود والأوراق المحررة ، وبأسعار مختلفة حسب طبيعة العقد ومدته ، وينظم هذه الضريبة القانون رقم 111 لسنة 1980 ، وتنقسم قسمين ضريبة دمغة نوعية ، وضريبة دمغة نسبية.

8.2_ ضريبة الملاهي: ينظم هذه الضريبة القانون رقم 221 لسنة 1951 ، والمعدل بالقانون الصادر سنة 1999 ، وتفرض على أجر دخول المسارح ودور السينما وغيرها من الملاهي وأماكن الفرجة ، وتتراوح نسبتها بين 5% و 30%.

3_ النظام الضريبي المغربي: يخضع النظام الضريبي المغربي لتأثيرات الوسط الاجتماعي والاقتصادي والسياسي حيث تحدد درجة وعي المواطن ومدى تقبله للضريبة وأسلوب تعامله معها¹. وقد عرف النظام الضريبي المغربي إصلاحات عميقة منذ ثمانينيات القرن الماضي ، حيث كانت تهدف إلى بناء نظام ضريبي عصري وفعال ، وقد شملت هذه الإصلاحات ثلاث (03) محاور كبرى تتمثل في²:

- تأسيس الرسم على القيمة المضافة (TVA) سنة 1986 والذي عوض الرسم على المنتجات والخدمات.

- إدخال ضريبة الشركات (ISS) سنة 1988.

- إنشاء الضريبة العامة على الدخل (IGR) سنة 1990 والتي عوضت مختلف الضرائب التراكمية والمساهمة التكميلية.

1.3_ الضريبة العامة على الدخل: تطبق الضريبة العامة على الدخل على جميع الأشخاص الطبيعيين الذين تتوفر فيهم شروط الإقامة الجبائية في إقليم المملكة المغربية ، ويتكون الدخل العام الخاضع للضريبة من مجموع الدخل الصافية النوعية التالية³:

- دخول الأجراء.

- الدخل المهني.

- الدخل والمكاسب العقارية.

- الدخل ومكاسب رؤوس الأموال المنقولة.

¹ _ عبد السلام أديب ، "السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية_ دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000" ، الطبعة الأولى ، دار إفريقيا الشرق ، المغرب ، 1998 ، ص:72.

² 1_Mohamed madaghri alaoui ,La TVA expérience marocaine,acte du séminaire organise par la direction générale des impôts en collaboration avec FMI,kolea ,algerie,p :315 .

³ _ الموقع الإلكتروني لوزارة المالية والخصخصة المغربية على الموقع الإلكتروني:

- الدخول الزراعية (ابتداء من 01 جانفي 2011).

- الدخول المحققة من مصدر أجنبي مع مراعاة القواعد المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية المتعلقة بالازدواج الضريبي.

وتعتبر الضريبة العامة على الدخل بأنها ضريبة مباشرة تصريحية ، وتصاعديّة وهذا بهدف إعادة توزيع العبء الجبائي بصفة عادلة بين المكلفين حسب المقدرة التكليفية لكل شخص ، والجدول التالي يبين أسعار هذه الضريبة:

جدول رقم (14.4) : معدلات الضريبة العامة على الدخل في المغرب سنة 2012.

الوحدة: درهم مغربي

| المعدل % | الشريحة |
|----------|--------------------|
| 0% | أقل أو يساوي 20000 |
| 13% | من 20001 إلى 24000 |
| 21% | من 24001 إلى 36000 |
| 35% | من 36001 إلى 60000 |
| 44% | أكثر من 60000 |

المصدر: الموقع الإلكتروني لوزارة المالية والخصخصة المغربية: WWW.FINANCES.GOV.MA

2.3_ الضريبة على الشركات: دخلت الضريبة على الشركات حيز التنفيذ ابتداء من جانفي 1987 وقد جاءت هذه الضريبة لتعوض الضريبة على الأرباح المهنية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، وتطبق هذه الضريبة على مختلف الشركات والمؤسسات العمومية الاقتصادية والخاصة بصفة إجبارية ، مع ترك الحرية قائمة في الخضوع لهذه الضريبة بالنسبة لشركات الأشخاص¹.

ويتكون وعاء هذه الضريبة من الأرباح الصافية المحققة داخل المغرب ، أي أن المشرع المغربي أخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية ، كما يتم إعفاء الشركات الجديدة لمدة ثلاث (03) سنوات متتالية.

وتحسب الضريبة على الشركات بمعدل 35% من الربح الجبائي للشركة ، مع تطبيق بعض المعدلات الخاصة في بعض الأقاليم والمناطق مثل ولاية طنجة والساحل الأطلسي التي يطبق فيها معدل 17,5% ، وهذا باعتبارها منطقة دولية للتبادل الحر (منطقة حرة) ، كما يطبق معدل خاص بالأرباح التي تحققها البنوك وشركات التأمين يقدر بنسبة: 39,5% بالنسبة لأرباح قطاع المصارف والتأمين ، والجدول التالي يبين تطور معدلات الضريبة على الشركات في المملكة المغربية:

جدول رقم (15.4) : تطور معدلات الضريبة على الشركات في المغرب.

الوحدة: درهم مغربي

| المعدل % | الفترات |
|----------|---------------------|
| 48% | قبل الإصلاح الضريبي |
| 45% | سنة 1987 |
| 40% | سنة 1988 |
| 38% | سنة 1993 |
| 36% | سنة 1994 |
| 35% | سنة 1996 |
| 39,5% | |

المصدر: الموقع الإلكتروني لوزارة المالية والخصخصة المغربية: WWW.FINANCES.GOV.MA

3.3_ الضريبة على القيمة المضافة: دخل الرسم على القيمة المضافة حيز التنفيذ ابتداء من 01 أبريل 1986 ، وجاءت هذه الضريبة لتعويض الضريبة على الإنتاج وعلى الخدمات ، وهذا من أجل تبسيط النظام الضريبي وزيادة شفافيته ، وتطبق هذه الضريبة غير المباشرة على جميع العمليات الإنتاجية والخدماتية والتجارية ، ومعدلات متفاوتة مع صيغة القابلية للحصم أو استرداد الرسم المدفوع أثناء الشراء ، بحيث أن المستهلك

النهائي هو من يتحمل الضريبة في الأخير¹ ، مع اشتراط تقديم المكلف لإدارة الضرائب الفواتير والبيانات التجارية ، والجدول التالي يبين المعدلات المطبقة في المملكة المغربية حالياً:

جدول رقم (16.4) : معدلات الرسم على القيمة المضافة في المغرب منذ: 2004.

| نوع المعدل | النسبة % | طبيعة النشاط |
|--------------|----------|-----------------------------------|
| العادي | 20% | باقي القطاعات |
| المخفض | 14% | النقل، الكهرباء، الأشغال العمومية |
| المخفض الخاص | 10% | المطاعم ، الفنادق |
| المبسط | 7% | المنتجات الواسعة الاستهلاك |

المصدر: محمد عباس محززي ، "نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغربي" ، مرجع سبق ذكره، ص: 86

أولاً- عرض النظم الضريبية للمجموعة الثانية:

1_ النظام الضريبي الجزائري:

1.1- تعيين الضرائب الممولة لميزانية الدولة:

أ- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): من أجل تبسيط نظام الضرائب على الدخل ، والانتقال من نظام الضرائب على فروع الدخل التي تتميز بالتعقيد والتشابك إلى نظام الدخل الإجمالي الذي يبسط الإجراءات على المكلف ويقلص من تكاليف التحصيل على الإدارة الضريبية من جهة ، ويهدف التمييز بين الضرائب المفروضة على مداخل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين من جهة أخرى ، تم تأسيس ضريبة الدخل الإجمالي التي تفرض على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف ، وهي ضريبة سنوية و تصريحية ، يخضع اقتطاعها لسلم تصاعدي بالشرائح.

¹ القانون رقم: 1-85-347 المؤرخ في: 20 ديسمبر 1985 المتضمن تأسيس القانون رقم: 30-85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة (النشرة الرسمية رقم 3818 المؤرخة في: 01 جانفي 1986

* - I.R.G: Impôt sur le revenu global.

إن الجدول التالي يبين مختلف شرائح الدخل ومعدل الضريبة المطبق عليها ، وهو محين إلى غاية سنة

: 2013

جدول رقم (17.4) : السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي المطبق ابتداء من سنة 2008.

| معدل الضريبة | قسط الدخل الخاضع للضريبة |
|--------------|--------------------------|
| 0% | أقل من 120000 |
| 20% | من 120001 إلى 360000 |
| 30% | من 360001 إلى 1440000 |
| 35% | أكبر من 1440000 |

المصدر: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب الجزائرية على الموقع :

www.mfdgi.gov.dz,page consultée le :12_08_2011

ب- **الضريبة على أرباح الشركات (I.B.S):** تم تأسيس هذه الضريبة بموجب المادة "38" من قانون المالية لسنة 1991 ، وهي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح المحققة من قبل الشركات التي تكتسب الشخصية المعنوية أي شركات الأموال بمختلف أشكالها ، وتفرض عليها بصفة إجبارية ، أما شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية فتحضع لهذه الضريبة بصفة اختيارية ، وتفرض وفق معدل سنوي ثابت ومبين في أحكام قوانين المالية السنوية العادية والتكميلية، وهذا بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية**، والجدول التالي يبين تطور معدل هذا النوع من الضرائب:

جدول رقم (18.4) : تطور معدل الضريبة على أرباح الشركات بعد الإصلاح الضريبي.

| المعدل | 1992 | 1994 | 1995 | 1996 | 2011 |
|----------------|------|------|------|------|------|
| المعدل العادي | 42% | 38% | // | 30% | 25% |
| المعدل المنخفض | 05% | // | 33% | 15% | 19% |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على قوانين المالية السنوية.

وتحسب وفق العلاقة التالية:

الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي × المعدل

* - I.B.S: Impôt sur Les bénéfiques des sociétés.

** - لمزيد من التوضيح أنظر المادة "135" وما بعدها " من أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1992 .

الربح الجبائي: يمثل الربح المحاسبي معدل ومصحح وفقا للأحكام والتشريعات والقوانين الجبائية. المعدل: يوجد معدلين للضريبة ، 25% وهو المعدل العادي الذي يطبق على الأنشطة التجارية وقطاع الخدمات 19% ويطبق على قطاع البناء ، الأشغال العمومية والري ، السياحة ، والقطاع الانتاجي بصفة عامة.

ج- الضرائب على الإنفاق: وتتضمن هذه الضرائب مجموعة من الرسوم أهمها:

- الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)* الذي حل محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) ، وبمس الرسم على القيمة المضافة بمجالات واسعة الأمر الذي يمكنه من رفع مردودية الخزينة العمومية ، ويأتي اللجوء إلى الرسم على القيمة المضافة في سياق الانسجام مع الممارسات العالمية في المجال الضريبي من جهة ، ولكون أن الرسم على القيمة المضافة يمكن من تحقيق بعض الأهداف كإنعاش النمو الاقتصادي لكونه لا يمس الاستثمارات وبالتالي فإن تكاليف الاستثمار تنخفض بشكل محسوس ، ورفع تنافسية المؤسسات الجزائرية على مستوى الأسواق الخارجية بإعفاء المنتجات المصدرة من هذا الرسم ، وزيادة الشفافية لاعتماد الرسم أساسا على الفوترة .

إن الجدول التالي يبين تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة منذ استحداثها إلى غاية 2004:

جدول رقم (19.4) : تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر.

| قانون المالية لسنة 2001 | قانون المالية لسنة 1997 | قانون المالية لسنة 1995 | قانون المالية لسنة 1992 | قانون المالية / المعدل |
|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|------------------------|
| 7% | 7% | 7% | 7% | المعدل المنخفض الخاص |
| ملغى | 14% | 13% | 13% | المعدل المنخفض |
| 17% | 21% | 21% | 21% | المعدل العادي |
| // | // | ملغى | 40% | المعدل المرتفع |

المصدر: حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، "مرجع سبق ذكره" ، ص: 113.

* -T.V.A: Taxe sur La valeur ajoutée.

- الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC)* : و هو رسم نوعي يفرض على منتجات في الغالب ضارة بالصحة مثل الجعة، مواد التبغ والكبريت¹.

- الرسم النوعي الإضافي (TSA)** : فرض هذا الرسم بموجب المادة "99" من قانون المالية لسنة 1999 من أجل حماية السوق الوطنية ، ويطبق على المواد المحلية الصنع والمستوردة المحددة في المرسوم التنفيذي 267/95 المؤرخ في: 10/09/1995.

د- الضرائب على رأس المال: وهي ضرائب تفرض على حركة رؤوس الأموال ، وتمثل أساسا في:

_ الضرائب على التركات: تفرض على جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تنتقل للغير عن طريق الإرث أو الهبة أو الوصية أو الوقف.

_ رسوم التسجيل: وتمثل مجموع الرسوم الخاصة بعقود نقل الملكية بين الأشخاص.

_ حقوق الطابع: وتمثل مجموع الضرائب المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية والمحركات التي يمكن أن تقدم كدليل في عملية التقاضي.

هـ- الضرائب على التجارة الخارجية: ويكتسب هذا النوع من الضرائب أهمية كبيرة بالنظر إلى تأثيره المزدوج على الإيرادات العامة من جهة وعلى تدفق السلع والخدمات من وإلى الخارج، فضلا عن مساهمته في حماية الاقتصاد الوطني ، وتتكون هذه الضرائب أساسا من حقوق الجمارك التي تفرض على أساس قيمة السلع المستوردة، وفق تقدير من قبل مصالح الجمارك***.

2.1- تعيين الضرائب الممولة لميزانية الجماعات المحلية:

أ- الرسم على النشاط المهني (Taxe sur l'activité professionnelle): وهو رسم يفرض على رقم الأعمال و الإيرادات المهنية المحققة في الجزائر بمعدل 2%، وتوزع حصيلته على البلديات ، الولايات والصندوق المشترك للجماعات المحلية (FCCL) ، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (20.4) : توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني على مختلف الميزانيات.

| الحصص | الولاية | البلدية | الصندوق المشترك للجماعات المحلية | المجموع |
|--------|---------|---------|----------------------------------|---------|
| المعدل | 0.59% | 1.30% | 0.11% | 2% |

المصدر: خلاصي رضا ، النظام الجبائي الجزائري الحديث ، الجزء الأول، دار هومة ، الجزائر، 2005، ص: 173.

* - T.I.C: Taxe intérieure sur la consommation.

¹ - عبد المجيد قدي ، "النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة" ، مرجع سبق ذكره" ، ص ص : 03-04.

** -T.S.A: Taxe spécifique additionnel

*** - لمزيد من التوضيح حول الحقوق والتعريفات الجمركية أنظر: الأمر: 02/01 المؤرخ في: 2001/08/20 المتضمن تأسيس التعريفات الجمركية.

ويحسب وفق العلاقة التالية:

الرسم على النشاط المهني = (رقم الأعمال _ التخفيض الجبائي) × المعدل المطبق.

حيث تمنح تخفيضات بنسب مختلفة ، 30% لبائعي الجملة ، 50% و 75% لنشاطات أخرى محددة بموجب القانون ، مع الإشارة إلى أن نشاطات نقل المحروقات عبر الأنابيب تطبق عليها نسبة 3% كمعدل للرسم على النشاط المهني.

ب- **الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)***: وهو عبارة عن ضريبة مباشرة تم تأسيسها سنة 2007 وتفرض على تجار التجزئة (صغار المكلفين) الخاضعين سابقا للنظام الجزائي ، وتطبق بمعدلين، 5% بالنسبة لأنشطة التجارة و 12% بالنسبة لأنشطة الخدمات ، ويغذي جزء من هذه الضريبة الجماعات المحلية.

ج- **الرسوم العقارية (Les taxe foncières)**: ضرائب سنوية على الملكيات العقارية المبنية وغير المبنية على أساس القيمة الايجارية الجبائية السنوية حسب نوعية المناطق الموجودة فيها ومساحتها، وتوجه حصيلة هذه الضرائب بالكامل لصالح ميزانية البلديات، وتتراوح المعدلات في الغالب بين 5% و 10%¹ ، ويحسب وفقا للعلاقة التالية:

الرسم العقاري = القيمة الايجارية الجبائية × مساحة العقار × المعدل المطبق .

د- **رسم التطهير (La taxe d'assainissement)**: وهو رسم سنوي يحصل لفائدة البلديات مقابل خدمات رفع القمامة واستعمال شبكة تصريف المياه المستعملة ، يطبق على المحلات ذات الطابع السكني أو الصناعي أو التجاري أو الحرفي ، وتتحدد نسبته بحسب طبيعة المحل وحجم النفايات التي يولدها.

3.1- الفصل بين الجباية البترولية والجباية العادية:

إن من أهم أهداف الإصلاح الضريبي تقليص تبعية الميزانية العامة للمعطيات النفطية، إلا أن الإصلاح الضريبي لسنة 1992 لم يراجع الجباية البترولية نظرا للخصائص التالية²:

- إن مراجعة الجباية البترولية ترتبط بتطور تقنيات الاستكشاف والاستغلال في المجال النفطي.
- إن الجباية البترولية تخضع لقواعد وأعراف تتجاوز الدولة وترتبط بالقواعد العامة المنتهجة من قبل منظمة الدول المصدرة للنفط (OPEC) ، والممارسة الضريبية في الدول الصناعية على استهلاك الطاقة.
- إن أساس فرض الضرائب البترولية هو كونها مقابل الترخيص الممنوح من قبل الدولة لاستغلال باطن الأرض التي تعتبر ملكا للجماعة الوطنية، في حين أن أساس فرض الضرائب العادية هو المساهمة في الأعباء العامة للدولة دون مقابل مباشر.

* -I.F.U : L'impôt forfaitaire unique.

¹-Guettouche nacir , **la fraude fiscale en algerie – causes et conséquences**-, op-cit ,p:44.

² - عبد المجيد قدي ، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة ، "مرجع سبق ذكره" ، ص ص : 05-06.

ومن هنا فإن إصلاح الجباية البترولية في الجزائر ارتبط بإصلاح القوانين المتعلقة بالاستكشاف، الاستغلال والنقل عن طريق القنوات والتي تعود جذورها إلى القانون 14/86 المؤرخ في: 1986/08/19 المعدل والمتمم بالقانون 21/91 ، وتشكل الجباية البترولية من العنصرين التاليين:

أ- **الإتاوات:** وتخضع لها المحروقات والسوائل الغازية المستخرجة من الجيوب البرية أو البحرية، ويتم حسابها على أساس كمية المحروقات المستخلصة بعد عمليات المعالجة* ، وتقدر نسبتها بـ 20% قابلة للتخفيض.

ب- **الضرائب على الإنتاج:** في النشاط البترولي يتم التمييز بين نشاط الإنتاج وأنشطة النقل والتميع حيث تخضع الأنشطة الأخيرة إلى الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، أما نشاط الإنتاج فيخضع للضرائب البترولية المباشرة (IDP) والتي يقدر معدلها بـ 85% قابلة للتخفيض بحسب المناطق الإنتاجية.

يبين الجدول التالي توزيع الحصيلة الضريبية العائدة لميزانية الدولة بين الجباية البترولية والجباية العادية ، بحكم طبيعة الاقتصاد الجزائري الذي يقسم بحسب الأهمية إلى قطاعين ، قطاع المحروقات وباقي القطاعات:

جدول رقم (21.4) : هيكل الجباية العائدة لميزانية الدولة خلال الفترة (2008-2011).

الوحدة: 10⁹ دج.

| السنة | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|--|--------|--------|--------|--------|
| الجباية البترولية | 1715.4 | 1927 | 1501.7 | 1529.4 |
| الجباية العادية | 965.3 | 1146.6 | 1297.7 | 1527.1 |
| المجموع | 2902.4 | 3275.4 | 3074.6 | 3489.8 |
| نسبة الجباية العادية إلى مجموع الجباية % | 33.25 | 35 | 42.21 | 43.75 |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على إحصائيات وزارة المالية ، مديرية الضرائب.

كما هو مبين في الجدول أعلاه فإن الجباية البترولية تشكل خلال فترة الدراسة النسبة الأكبر من إجمالي العائدات الجبائية للدولة (أكثر من 50%) ، وتزداد هذه النسبة مع الارتفاع المسجل في أسعار المحروقات في الأسواق الدولية .

ومع شروع الجزائر في تطبيق الإصلاحات الضريبية في مطلع سنة "1992" سجل تحسن نسبي في عملية تحصيل الجباية العادية مقارنة بما سبق ، وتشكل مجمل الإيرادات العامة للدولة الجزائرية من الجباية البترولية بدرجة أكبر ، والجباية العادية المتأتية أساسا من ضريبة الدخل (IRG) وضريبة الشركات (IBS) بالنسبة للضرائب المباشرة ، ومن ضريبة القيمة المضافة (TVA) بالنسبة للضرائب غير المباشرة ، أما الإيرادات الأخرى المتأتية أساسا من أملاك الدومين العام فإنه تشكل نسبة ضئيلة ، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

* - لمزيد من التوضيح حول التقنيات العملية لفرض الإتاوة ، أنظر المرسوم التنفيذي رقم: 157/87 المؤرخ في: 1987/07/21.

جدول رقم (22.4): تطور بنية الإيرادات الجبائية في الجزائر للفترة (2008-2011).

الوحدة: 10⁹ دج.

| 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | |
|---------|---------|---------|--------|--------------------------|
| 684.71 | 561.68 | 462.13 | 331.55 | الضرائب المباشرة |
| 47.37 | 39.65 | 35.81 | 33.62 | حقوق التسجيل والطابع |
| 554.67 | 494.42 | 470.49 | 426.84 | الضرائب على الأعمال |
| 1.6 | 1.43 | 1.26 | 1.41 | الضرائب غير المباشرة |
| 222.37 | 181.87 | 170.23 | 164.88 | حقوق الجمارك |
| 16.37 | 18.9 | 6.99 | 6.99 | ضرائب أخرى |
| 1527.09 | 1297.94 | 1146.61 | 965.29 | مجموع الإيرادات الجبائية |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على إحصائيات وزارة المالية ، مديرية الضرائب على الموقع التالي:

www.mf.gov.dz

يوضح الجدول أعلاه البنية الهيكلية للنظام الجبائي الجزائري ، حيث نلاحظ بأنه يعتمد أساسا على العائدات المتأتية من الضرائب المباشرة ، والضرائب والرسوم على الأعمال حيث يبلغ متوسط الأولى خلال الفترة 40.68% بينما تبلغ الثانية في متوسط الفترة المذكورة أعلاه حوالي 39.91% ، وفي المقابل تتميز الاقتطاعات الأخرى بنسب ضئيلة ومتفاوتة حسب أهميتها ومعدلاتها وطرق تحصيلها.

2_ النظام الضريبي السوري: يتضمن النظام الضريبي السوري مجموعة من الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة التي تعود في أكثرها لفترات قديمة صدرت بموجب قوانين ومراسيم يفصل بينها أبعاد زمنية طويلة لدرجة أننا نلاحظ تداخل القديم مع الحديث ، والماضي مع الحاضر ، ويساعد هذا التداخل في عالم المال على زيادة حجم الحصيلة الضريبية.

1.2_ تطور النظام الضريبي السوري: لقد مر النظام الضريبي السوري بمراحل متعددة أهمها¹:

- **المرحلة الأولى:** لقد كانت هذه المرحلة قبل سنة 1949 ، وتميزت بوجود تشريعات وقرارات متباينة نظرا لرغبة المشرع في تحديد كافة المصادر التي تدر دخلا وإخضاعها للضريبة ، وذلك نظرا لحاجة الدولة الماسة للمال

- **المرحلة الثانية:** بدأت هذه المرحلة سنة 1949 وانتهت سنة 1963 ، وتميزت هذه المرحلة بصدور المرسوم التشريعي رقم 85 لسنة 1949 الذي أعيدت بموجبه صياغة نصوص ضريبة الدخل بشكل علمي وواقعي ، و صدر المرسوم رقم 101 لسنة 1952 القاضي بتنظيم ضريبة التركات والرسوم المفروضة على الهبات والإعانات

- **المرحلة الثالثة:**وقد بدأت هذه المرحلة سنة 1963 وانتهت سنة 1985، وأهم ما يميز هذه المرحلة صدور القانون المالي الأساسي للدولة رقم 92 لسنة 1967 الذي تمت بموجبه عدة إجراءات مالية ، كان من أهمها توحيد الموازنة العامة للدولة وتوحيد أصول الصرف والجباية بموجب تعليمات محددة ، كما تم إصدار بعض التعديلات العامة على ضريبة الدخل ، وذلك فيما يتعلق بالمؤسسات العامة ، حيث تمت معاملة المؤسسات العامة مثل القطاع الخاص عند التكليف الضريبي² (الشفافية والعدالة الضريبية)

- **المرحلة الرابعة:**وقد بدأت سنة 1985 وانتهت سنة 2000 ، وأهم ما يميز هذه المرحلة هو صدور الإعفاءات الضريبية للمستثمرين والمتمثلة أساسا في:

- المرسوم التشريعي رقم 10 لسنة 1986 والقاضي بإحداث الشركات الزراعية المشتركة ، ومنحها إعفاءات ضريبية لمدة 07 سنوات.

- القرار رقم 186 لسنة 1985 الصادر عن المجلس السياحي الأعلى والقاضي بإعفاء المنشأة السياحية من ضرائب الدخل لمدة 05 سنوات ، ومن 50% من ضريبة الدخل طيلة حياة المشروع

- المرسوم رقم 07 لسنة 2000 والقاضي بتعديل القانون رقم 10 لسنة 1991 بزيادة الإعفاءات الضريبية لمشاريع الاستثمار ، وتخفيض ضريبة الدخل للشركات المساهمة من 32% إلى 25%.

¹ _ بشور عصام نور الله وآخرون ، "المالية العامة" ، منشورات جامعة دمشق ، الطبعة 06 ، 2000 ، ص: 166

² _ علي كنعان ، "المالية العامة والإصلاح المالي في سوريا" ، دار الرضا للنشر ، الطبعة الأولى ، دمشق سوريا ، 2003 ، ص: 16

ولقد تميزت هذه المرحلة بالانفتاح الاقتصادي ورغبة الحكومة في إجراء إصلاحات اقتصادية وتشجيع الاستثمار المحلي والعربي والأجنبي ، وقد شكلت هذه الاعفاءات عبئا على موازنة الدولة لأن 60% من الدخل أصبح معنيا من الضرائب ، مما دفع بالحكومة للاقتراض الخارجي والإصدار النقدي في تمويل مشاريعها العامة ، وأدى ذلك لزيادة معدلات التضخم حيث وصل ما بين 30% إلى 40% في تسعينيات القرن الماضي ، وازدادت مديونية الدولة للعالم الخارجي¹

- **المرحلة الخامسة:** تميزت هذه المرحلة بضرورة تلاؤم النظام الضريبي مع النظام الاقتصادي، وقد عملت الحكومة السورية على تطوير بعض بنود التشريع الضريبي مثل:

- القانون رقم 24 لسنة 2003 وقد تضمن تعديل الحد الأدنى المعفى من ضرائب الدخل من 1000 ليرة سورية إلى 5000 ليرة سورية ، وتخفيض الضرائب من 62% إلى 38%.

- إصدار القانون رقم 25 لسنة 2003 ويتعلق بالإصلاح الضريبي لمكافحة التهرب الضريبي

ومن خلال كل ما تقدم يمكن القول أن كل مرحلة من المراحل التي مر بها النظام الضريبي السوري كان يحمل طابعا مختلفا ، فرى أن المشرع في كل مرحلة يصدر مراسيم تشريعية وقوانين تتعلق بالنظام الضريبي هي بمثابة خدمة لأغراضه السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، فرى التباين الواضح بين القوانين والمراسيم التشريعية المتعلقة بالنظام الضريبي بين فترة و أخرى ، لأن المشرع لا يهدف من فرض الضريبة إشباع الحاجات المالية للدولة فحسب ، بل له أهداف وغايات اقتصادية واجتماعية وسياسية

2.2_ خصائص النظام الضريبي السوري: يعتمد النظام الضريبي السوري على نظام الضرائب النوعية وعلى المطارح المتعددة ، وهو في هيكله العام وليد تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة خلقت في بنيانه تباينا واضحا ، وفيما يلي الخصائص العامة الرئيسية للهيكل الضريبي الحالي²:

_ النظام الضريبي الحالي هو مجموعة من الضرائب النوعية تتناول مطارح عديدة وصدرت بصكوك تشريعية قديمة متتالية ومتعددة

_ الاعفاءات الواسعة (الدائمة والمؤقتة) في التشريع الضريبي لا سيما وأنها تشكل 50 إلى 60% من الناتج المحلي الخام ، وتنعكس سلبا على الحصيلة الضريبية في سوريا

¹ _ علي كنعان ، "النظام النقدي والمصرفي في سوريا" ، دار الرضا للنشر والتوزيع ، دمشق ، سوريا ، 1999 ، ص:244

² _ غسان فاروق غندور ، "الإيرادات الضريبية في سوريا ومساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة" ، رسالة ماجستير في الاقتصاد ، جامعة

_ عدم مرونة إجراءات التطبيق لأسباب مختلفة ، يعزى بعضها لأسباب اجتماعية أو لظروف اقتصادية سائدة

_ عدم كفاية الخبرات والكفاءات في الإدارة الضريبية ، وعدم تأمين الإمكانيات والوسائل اللازمة لها

_ انخفاض مستوى الوعي الضريبي للمكلفين

_ عجز النظام الضريبي النافذ عن تأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية متطلبات الإنفاق العام المتزايد

3.2_ دراسة الهيكل الضريبي السوري: يعتمد النظام الضريبي السوري على نظام الضريبة النوعية

وليس الضريبة على مجمل الإيراد ، والضرائب في سوريا مقسمة إلى قسمين ، ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، وهذا حسب التقسيم المعتمد في الميزانية ، فأما الضرائب المباشرة فتشمل:

- ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية

- ضريبة دخل الرواتب والأجور

- ضريبة رؤوس الأموال المتداولة

- ضريبة ريع العقارات

- ضريبة العرصات¹

وأما الضرائب غير المباشرة فتشمل:

- الضريبة العامة على المبيعات

- رسوم الاسمنت وضريبة السكر

- رسوم التجارة الخارجية

إن الجدول التالي يبين تطور حجم ونسبة الإيرادات الضريبية في سوريا خلال الفترة الأخيرة:

¹ _ ضريبة العرصات : هي ضريبة مباشرة تصاعدية ، وعاؤها رأس المال العقاري الذي لا ريع له ، وفرضت هذه الضريبة بموجب القانون رقم 178 لسنة

جدول رقم (23.4) : تطور الإيرادات الضريبية في سوريا ونسبتها لإيرادات الموازنة خلال الفترة (2000 _ 2007)

الوحدة: مليار ليرة سورية

| (1) | الضرائب على الإنفاق | الضرائب على رأس المال | الضرائب على الدخل | إجمالي الإيرادات العامة (2) | إجمالي الضرائب والرسوم (1) | البيان |
|-------|------------------------|--------------------------|----------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|--------|
| (2) | | | | | | |
| %31,2 | 23,8 | 2,7 | 59,4 | 275,4 | 85 ,9 | 2000 |
| %36 | 28,2 | 3,5 | 84,3 | 322 | 115,9 | 2001 |
| %38,1 | 28,3 | 3,8 | 103,7 | 356,4 | 135,8 | 2002 |
| %36,1 | 32,7 | 4,2 | 114,7 | 420 | 151,6 | 2003 |
| %35,8 | 39,6 | 4,4 | 117 | 449,5 | 161 | 2004 |
| %38,5 | 50,3 | 5,5 | 121,1 | 460 | 176,9 | 2005 |
| %38,6 | 49,3 | 7,9 | 134,1 | 495 | 191,3 | 2006 |
| %34,5 | 61,4 | 7,9 | 133,3 | 588 | 202,6 | 2007 |

المصدر: غسان فاروق غندور ، "الإيرادات الضريبية في سوريا ومساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة"، مرجع سبق ذكره ، ص:62.

3_ النظام الضريبي التونسي:

1.3_ الإصلاح الضريبي في تونس: تعتبر تونس من بين الدول العربية السبابة لاعتماد برامج

الإصلاح الاقتصادي والضريبي ، حيث وضعت برنامج التصحيح الهيكلي والاستقرار الاقتصادي سنة 1986.

وقد كان النظام الضريبي في تونس قبل سنة 1988 تشوبه عدة نقائص وسلبيات أهمها:

- ارتفاع درجة تعقيده
- معدلات ضريبية عالية ومرهقة
- تعدد وتنوع الحوافز الضريبية دون فعاليتها

ولمواجهة هذه النقائص فقد قامت الحكومة التونسية بإصلاح ضريبي شامل¹ ، مس مختلف الأمور المتعلقة بتنظيم وجباية الضرائب ، وقد سعى هذا الإصلاح الضريبي الى تحقيق أهداف رئيسية ، تصبو إلى إعادة تكوين نظام ضريبي جديد للضرائب المباشرة وغير المباشرة، وهي²:

- تبسيط إجراءات النظام الضريبي

- تخفيف الضغط الضريبي من خلال تخفيض المعدلات المطبقة

- توسيع وتنويع الأوعية الضريبية

- ضمان حيادية النظام الضريبي تجاه المتغيرات الاقتصادية الكلية

وقد تم تجسيد مشروع الإصلاح الضريبي وفق ثلاث (03) مراحل أساسية:

- **المرحلة الأولى:** وشملت تعديل الرسوم على رقم الأعمال وذلك بإدخال نظام الرسم على القيمة المضافة (TVA) ابتداء من 01 جويلية 1988 والذي تم تأسيسه بموجب القانون رقم: 61 المؤرخ في: 02 جوان 1988

- **المرحلة الثانية:** عرفت وضع نظام جديد للضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وقد تم تأسيسه بموجب القانون رقم: 114 المؤرخ في: 30 ديسمبر 1989

- **المرحلة الثالثة:** وقد عرفت هذه المرحلة إتمام إجراءات الإصلاح الضريبي من خلال وضع نظام جديد لحقوق التسجيل والطابع ، وهذا بموجب القانون رقم 53 المؤرخ في: 17 ماي 1993.

2.3_ دراسة الهيكل الضريبي التونسي: يعتمد النظام الضريبي التونسي على نظام الضريبة الموحدة ،

وليس على نظام الضريبة النوعية وتشمل الضرائب المباشرة على:

أ_ **الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:** وتفرض هذه الضريبة على كل دخل يحققه شخص طبيعي له إقامة عادية بتونس وتدفع سنويا على أساس إجمالي الدخل المحققة في السنة الماضية ، وتطبق هذه الضريبة وفق نظام التصاعدية³ ، وهذا حسب الجدول التالي:

¹ _ محمد عباس محرز ، "نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغاربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 88

² _ محمد حاج منصور ، " إصلاح النظام الجبائي التونسي في ظل سياسة التصحيح الهيكلي" ، ملتقى الإصلاحات الاقتصادية في تونس ، الجامعة التونسية ، تونس ، 1994 ، ص: 02

³ _ القانون رقم: 114 المؤرخ في: 20 ديسمبر 1989 والمتعلق بضريبة الدخل

جدول رقم(24.4) : معدلات الضريبة على الدخل في تونس منذ:2003.

| المعدل المطبق % | شرائح الدخل (دينار تونسي) |
|-----------------|---------------------------|
| 0% | أقل أو يساوي 1500 |
| 15% | من 1501 إلى 5000 |
| 20% | من 5001 إلى 10000 |
| 25% | من 10001 إلى 20000 |
| 30% | من 20001 إلى 50000 |
| 35% | أكبر من 50000 |

المصدر: النصوص الضريبية المتعلقة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، المديرية العامة للدراسات والتشريع الضريبي ، وزارة المالية التونسية ، 2003 ، ص:64، يمكن الاطلاع على الموقع: www.impots.finances.gov.tn

ب_ ضريبة الشركات: تخضع لضريبة الشركات كل شركات رؤوس الأموال ، وجميع المكلفين غير الخاضعين لضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين ، وتفرض هذه الضريبة على الربح الضريبي الصافي ، وهذا بمعدل 35% ، غير أن هذه النسبة تخفض إلى 10% بالنسبة لبعض الأنشطة التي تتطلب عناية خاصة مثل الصناعات التقليدية والفلاحية وغيرها¹

ج_ الضريبة على القيمة المضافة: تم استحداث ضريبة القيمة المضافة في تونس ابتداء من 01 جويلية 1988 ، وهذا بموجب القانون رقم: 61 المؤرخ في:02 جوان 1988 ، وقد حلت محل الرسوم السابقة على رقم الأعمال مثل الرسم على الإنتاج ، الرسم على الاستهلاك ، والرسوم على تأدية الخدمات. ويخضع للضريبة على القيمة المضافة جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينجزون أعمال خاضعة لهذه الضريبة ويتعاملون بموجب فواتير قانونية ، وتطبق بمعدلات متفاوتة كما هو مبين في الجدول التالي:

¹ Article 49 du code de l'impôt sur les sociétés, Tunisie

جدول رقم (25.4) : معدلات الرسم على القيمة المضافة المطبقة في تونس

| نوعية المعدل | المعدل | المواد والأنشطة المطبقة عليه |
|----------------------|--------|---|
| المعدل المرتفع | 29% | السلع الكمالية |
| المعدل العام | 18% | باقي السلع |
| المعدل المنخفض | 10% | القطاع السياحي ، نقل البضائع والتجهيزات |
| المعدل المنخفض الخاص | 6% | أصحاب الحرف ، تحويل المنتجات الفلاحية |

Source : article 07 du code de la taxe sur la valeur ajoutée ,Tunisie

ثالثا_ عرض النظم الضريبية للمجموعة الثالثة:

1_ النظام الضريبي في دولة قطر: تعتبر دولة قطر واحدة من الدول العربية الرائدة في مجال إصلاح نظامها الضريبي ، حيث استطاعت أن تحتل المرتبة الأولى في مؤشر دفع الضرائب على المستوى العالمي ، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (26.4) : ترتيب الدول العربية عالميا في مؤشر دفع الضرائب لسنة 2009

| الترتيب العالمي | عدد مرات دفع ضرائب أخرى | الضريبة والاشتراكات الإجبارية | عدد مرات دفع ضريبة الشركات | عدد مرات دفع الضرائب | الدولة | الترتيب عربيا |
|--------------------|-------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|-------------------------|-----------|------------------|
| 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | قطر | 1 |
| 36 | 0 | 12 | 1 | 13 | العراق | 2 |
| 38 | 0 | 12 | 2 | 14 | الكويت | 3 |
| 38 | 1 | 12 | 1 | 14 | عمان | 4 |
| 38 | 1 | 12 | 1 | 14 | السعودية | 5 |
| 38 | 2 | 12 | 0 | 14 | الإمارات | 6 |
| 57 | 6 | 12 | 1 | 19 | لبنان | 7 |
| 62 | 5 | 13 | 2 | 20 | سوريا | 8 |
| 70 | 14 | 4 | 4 | 22 | تونس | 9 |
| 82 | 1 | 24 | 0 | 25 | البحرين | 10 |
| 84 | 12 | 12 | 2 | 26 | الأردن | 11 |
| 86 | 13 | 0 | 14 | 27 | فلسطين | 12 |
| 89 | 15 | 12 | 1 | 28 | المغرب | 13 |
| 91 | 16 | 12 | 1 | 29 | مصر | 14 |
| 111 | 18 | 12 | 4 | 34 | الجزائر | 15 |
| 116 | 18 | 12 | 5 | 35 | جيبوتي | 16 |
| 124 | 24 | 13 | 1 | 38 | موريتانيا | 17 |
| 134 | 28 | 12 | 2 | 42 | السودان | 18 |
| 140 | 19 | 24 | 1 | 44 | اليمن | 19 |

المصدر: مؤشر دفع الضرائب لسنة 2009 ، سلسلة بيئة أداء الأعمال في الدول العربية ، الموقع

الشبكي للمؤسسة العربية لضمان الاستثمار: www.dhaman.org

وقد أدخل قانون الضريبة رقم: 21 لسنة 2009 عددا من التغييرات في النظام الضريبي في دولة قطر دخلت هذه التغييرات حيز التنفيذ اعتبارا من 01 جانفي 2010 ، أدت أهم التغييرات إلى خفض المستوى الأعلى لضريبة الدخل التي تدفعها الشركات الأجنبية التي تزاوّل نشاطها في قطر ، كما أدخلت ضريبة الاستقطاع من المنبع الجديدة واتخذت تدابير إضافية متصلة بمكافحة التهرب وشروط الإقرار وجزاءات جديدة في حال عدم الامتثال¹.

1.1_ ضريبة الدخل²: تعتبر ضريبة الدخل الضريبة الأساسية المطبقة على الشركات والأشخاص على حد سواء ، وقد أسست بموجب القانون رقم: 11 لسنة 1993 ، وتطبق على جميع المكلفين المقيمين بدولة قطر ، وتدفع سنويا على أساس التصريح الذي يودعه المكلف ووفقا للمناهج والقواعد الضريبية الواردة في القانون ، وتحسب على أساس الجدول التصاعدي التالي:

جدول رقم(27.4) : ضريبة الدخل التصاعدي في القانون القديم المطبقة في دولة قطر

| المعدل | شريحة الدخل |
|--------|----------------------------------|
| 0% | أقل أو يساوي 100000 ريال قطري |
| 10% | من 100001 إلى 500000 ريال قطري |
| 15% | من 500001 إلى 1000000 ريال قطري |
| 20% | من 1000001 إلى 1500000 ريال قطري |
| 25% | من 1500001 إلى 2500000 ريال قطري |
| 30% | من 2500001 إلى 5000000 ريال قطري |
| 35% | أكبر من 5000000 ريال قطري |

المصدر: المادة 19 من القانون رقم 11 لسنة 1993 ، والمتضمن ضريبة الدخل.

وبعد صدور القانون رقم: 21 لسنة 2009 ، تم إلغاء الشرائح والمعدلات التصاعديّة وأصبحت ضريبة الدخل تطبق بمعدل واحد ثابت قدره: 10% على الربح أو الدخل الضريبي المصرح به ، وبالتالي يعتبر هذا

¹ _ محمد هشام الحموي ، ندوة بعنوان: "واقع النظام الضريبي في دولة قطر ومستقبله"، جمعية المحاسبين القانونيين القطرية ، معهد التنمية الإدارية ، الدوحة ، قطر ، أكتوبر 2011.

² _ قانون ضريبة الدخل رقم: 11 لسنة 1993.

التغيير مهم لتنشيط الأعمال التجارية والاستثمارية في دولة قطر ، حيث يوفر هذا التعديل نهج متناسق لفرض الضرائب على الشركات التي تزاوّل نشاطها في قطر¹.

2.1_ ضريبة الاستقطاع من المنبع: بموجب هذا التعديل أصبح المكلف المقيم في دولة قطر حالياً مسؤول عن استقطاع نسبة من المبالغ المدفوعة إلى الهيئات والأفراد الذين لا يملكون منشأة دائمة في قطر ، حيث تنص المادة 11 ، الفقرة 02 من قانون الضريبة رقم 21 على هذا الاستقطاع النهائي من المنبع الجديد.

ويكون هذا الاستقطاع من الرسوم التقنية والإتاوات بنسبة 5% و 7% من قيمة الفاتورة والعمولات ورسوم السمسرة ورسوم المدير ورسوم الحضور مع وجود استثناءات ، حيث لا يطبق هذا الاستقطاع على الهيئات المنشأة بموجب قوانين مركز قطر للمال².

2_ النظام الضريبي في دولة الكويت: اعتمدت الإيرادات العامة في دولة الكويت في النصف الأخير من القرن التاسع عشر بشكل أساسي على ضريبة الدخل المحققة من الغوص على اللؤلؤ ونسبتها 10% بالإضافة إلى الرسوم الجمركية على الواردات ورسوم الحراسة ، وفي العقد الأول من القرن العشرين أضيفت ضرائب نقل الملكية ورسم إيجار المحلات ، وفي سنة 1930 فرضت ضرائب تصاعديّة على الملكية الخاصة ، حيث جرى تقسيم السكان إلى أربع شرائح ، غير أن صعوبة جبايتها أدت إلى إسقاطها بعد سنة واحدة من فرضها ، وفي سنة 1932 فرضت ضرائب على المحلات التجارية والصناعية والحرفية ، وفي الأربعينيات من القرن الماضي فرضت ضريبة الموقع يتم حسابها على أساس القدم المربع ، وضريبة إنتاج نسبتها 2% على مواد البناء ، ورسوم أخرى على وسائل النقل والمخازن ، ولم تكن تلك الضرائب أو معدلاتها ثابتة أو مستقرة ، إذ كانت عرضة للإلغاء والزيادة أو الخفض تبعاً لمتطلبات النفقات العامة³.

وفي الفترة الزمنية اللاحقة لبدء تصدير النفط الخام سنة 1946 شهدت مصادر الإيرادات العامة للبلاد تحولاً جذرياً ، إذ حل الدخل من النفط (الجباية الدولية) محل الضرائب التي ألغيت معظمها بحلول سنة 1953 ، وفي سنة 1955 جرى وضع قانون جديد لضريبة دخل الشركات ، خضعت له الشركات الأجنبية العاملة في البلاد ، بينما أعفيت الشركات الوطنية ، حيث كانت تطبق ضريبة الدخل وفقاً للجدول التصاعدي التالي:

¹ _ قانون ضريبة الدخل رقم: 21 لسنة 2009.

² _ الموقع الرسمي لإدارة الضرائب القطرية: www.qcpa.net.darayeb.pdf

³ _ عباس الجرن ، "الإصلاح الضريبي في دولة الكويت"، سلسلة اجتماعات الخبراء ، العدد رقم: 30 ، المعهد العربي للتخطيط ، الكويت ، 2009 ،

جدول رقم (28.4) : ضريبة الدخل التصاعدي في القانون القديم لسنة 1953 في دولة الكويت

| المعدل | شريحة الدخل |
|--------|----------------------------------|
| %0 | أقل أو يساوي 5250 دينار كويتي |
| %5 | من 5251 إلى 18750 دينار كويتي |
| %10 | من 18751 إلى 37500 دينار كويتي |
| %15 | من 37501 إلى 56250 دينار كويتي |
| %20 | من 56251 إلى 75000 دينار كويتي |
| %25 | من 75001 إلى 112500 دينار كويتي |
| %30 | من 112501 إلى 150000 دينار كويتي |
| %35 | من 150001 إلى 225000 دينار كويتي |
| %40 | من 225001 إلى 300000 دينار كويتي |
| %45 | من 300001 إلى 375000 دينار كويتي |
| %55 | أكبر من 375000 دينار كويتي |

المصدر: المادة 02 من القانون رقم 03 لسنة 1955 ، والمتضمن ضريبة الدخل.

وتعتبر ضريبة الدخل في الكويت الضريبة المباشرة الوحيدة في دولة الكويت التي تطبق على الشركات والأشخاص الطبيعيين الممارسين لأعمال ومهن حرة على حد سواء ، أما بالنسبة للأجراء والعمال فلا يطبق عليهم ضرائب مهما كان دخلهم الفردي باستثناء أقساط التأمين الاجتماعي الإجبارية ، وقد تأسست هذه الضريبة بموجب القانون رقم: 03 لسنة 1955 ، وأدخلت عليها تحسينات وتعديلات سنوية بموجب قوانين وتشريعات مالية مختلفة¹ ، وتفرض الضريبة على الدخل الصافي ، وتأخذ بمبدأ الإقليمية والتصاعدية ، وتحسب على أساس سنوي ، وتتضمن هذه الضريبة بعض الجوانب الإيجابية مثل أنها تفرض على جميع الهيئات

¹ _ www.kuwaitemb-australia.com page consulté le :13_12_2011.

والمؤسسات العاملة بالكويت بغض النظر عن جنسيتها أو محل تأسيسها ، ولكنها تبقى غامضة وضيقة النطاق وتعجز عن مواكبة التطور الزمني ، والتغير في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي لدولة الكويت¹.

وتتميز ضريبة الدخل الجديدة لسنة 2007 بالبساطة والبعد عن التعقيد ، وتعتمد على معدل واحد منخفض نسبياً ، ويمثل 10% ، مع السماح ببعض الخصومات الخاصة بالأعباء العائلية فيما يخص الشق المتعلق بضريبة الأشخاص ، أما فيما يخص الشق المتعلق بالشركات فيتسم القانون بعدم المغالاة في منح الاستثناءات الضريبية من أجل ضمان اتساع القاعدة الضريبية ، حيث تفرض على كافة أنواع الشركات العاملة في القطاع الخاص الوطنية منها والأجنبية على حد سواء ، ويسمح للشركات بخصم كافة المصاريف والتكاليف التي تتكبدها شريطة أن تكون ضرورية لتحقيق الدخل الإجمالي ، كما منح القانون كل من النشاط الزراعي إعفاء كلياً ودائماً ، والنشاط الصناعي إعفاءً مؤقتاً لمدة خمس (05) سنوات من بداية النشاط.

3_ النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية: يعتمد النظام المالي في المملكة العربية السعودية على قواعد وأسس الشريعة الإسلامية ، حيث يتم اعتماد وتطبيق نظام الزكاة بمختلف أصنافها على الرعايا السعوديين من أشخاص وشركات ، كما يتم فرض نظام ضريبي خاص على الرعايا الأجانب المقيمين وغير المقيمين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين.

وقد عرف نظام الضريبة في السعودية عدة إصلاحات وتحسينات مست قواعد تحديد الضريبة ومعدلاتها وأسس التنازع حولها وغيرها ، وفيما يلي عرض مختصر لأهم الضرائب التي انبثقت عن الإصلاح الضريبي ، والمشكلة لأركان النظام الضريبي في السعودية²:

1.3_ الضريبة على الأفراد: يخضع لهذه الضريبة كل شخص طبيعي من غير السعوديين سواء كان مقيماً في المملكة ، ويمارس النشاط فيها أو كان شريكاً في شركة أشخاص مقيمة ، ويعتبر الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة إذا كان له سكن دائم بالمملكة ، وأن يضمن وجوده بالمملكة لمدة لا تقل عن ثلاثون (30) يوماً ، أو أن يكون مقيماً بالمملكة لمدة 183 يوماً حتى ولو لم يكن مسكناً خاصاً ، وتفرض هذه الضريبة بمعدل 20% من الدخل الخاضع للضريبة.

2.3_ الضريبة على الشركات: يخضع لهذه الضريبة جميع شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين ، وتعتبر الشركة مقيمة إذا توفر لديها منشأة دائمة ، وأن تكون لديها إدارة رئيسية في المملكة ، وتفرض هذه الضريبة بمعدل 20% من الربح الضريبي.

¹ _ عوني حمدان عبدالله ، "دور الضرائب في تمويل الميزانية العامة لدولة الكويت" ، مجلة آفاق اقتصادية ، المجلد 20 ، العدد 80 ، اتحاد غرف التجارة والصناعة في دولة الإمارات العربية المتحدة ، دبي ، الإمارات العربية المتحدة ، 1999 ، ص: 49.

² _ الموقع الرسمي لمصلحة الزكاة والدخل السعودية:

3.3_ ضريبة الاستقطاع على غير المقيمين: تفرض هذه الضريبة على جميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين (الشركات) الذي لا يملكون صفة المقيم بالمملكة العربية السعودية ، وتقع مسؤولية استقطاع الضريبة على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى النظام الضريبي ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم ، ويحتسب مبلغ الضريبة المستقطع من إجمالي المبالغ المدفوعة على النحو التالي:

جدول رقم (29.4) : المعدلات الضريبية المطبقة على غير المقيمين في السعودية سنة: 2012.

| المعدل | التعيين |
|--------|--|
| 20% | أتعاب إدارة |
| 15% | إتاوة أو ربح ، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة |
| 5% | إيجار ، خدمات فنية أو استشارية ، تذاكر طيران ، شحن جوي أو بحري ، اتصالات دولية ، أرباح موزعة ، عوائد قروض ، تأمين وإعادة تأمين |
| 15% | أي دفعات أخرى |

المصدر: الموقع الرسمي لمصلحة الدخل والزكاة السعودية: www.dzit.gov.sa

ويعتبر الشخص الطبيعي أو الاعتباري الملزم باستقطاع الضريبة ، مجبراً على التسجيل لدى مصلحة الزكاة والدخل ، واقتطاع الضريبة على غير المقيم ودفعها إلى المصلحة المختصة خلال عشرة (10) أيام من اقتطاعها من المصدر.

4.3_ ضريبة استثمار الغاز الطبيعي: يخضع لهذه الضريبة ، كل شخص طبيعي أو اعتباري يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي وسوائله ومكتنفات الغاز في المملكة بما في ذلك من يحملون الرعوية السعودية ومن في حكمهم ، ويتم تحديد سعر ضريبة استثمار الغاز الطبيعي لسنة ما وفقاً لمعدل العائد الداخلي للتدفقات النقدية السنوية التراكمية للمكلف المستمدة من نشاط استثمار الغاز الطبيعي والذي يطبق على المكلف للسنة التالية ، وأسعارها تصاعديّة تبدأ بسعر 30% إذا كان معدل العائد الداخلي 8% فأقل ، وتصل إلى 85% إذا كان معدل العائد الداخلي 20% فأكثر ، وتحتسب التدفقات النقدية السنوية عن طريق تعديل وعاء ضريبة استثمار الغاز الطبيعي وذلك بإعادة إدراج كل من الخسائر التشغيلية المرحلة ، والبنود غير النقدية التي

تم حسمها للوصول إلى وعاء ضريبة استثمار الغاز الطبيعي ، وكذا نفقات التمويل ورسوم الخدمات المصرفية المتعلقة بالتمويل . ومن الإجمالي تحسم المصروفات النقدية الرأسمالية، وضرائب استثمار الغاز الطبيعي، وضرائب الدخل المدفوعة لحكومة المملكة للسنة المالية ، وتحتسب التدفقات النقدية السنوية من أول سنة يقدم عنها المكلف إقراراً ضريبياً من بدء ممارسة نشاط استثمار الغاز الطبيعي.

المبحث الثاني: مبررات ودوافع بناء تنسيق ضريبي عربي.

المطلب الأول: تطبيق الاتفاقيات والقرارات العربية.

تمت محاولات كثيرة لتدعيم العلاقات الاقتصادية بين الدول العربية والاستفادة من مزايا تكثيف التعاون الإقليمي قصد حل المشاكل الاقتصادية والاجتماعية للمنطقة ، وسجل الوطن العربي العديد من صيغ التعاون والتكامل خاصة في المجال الاقتصادي ، وقد ارتبط هذا العمل بقيام جامعة الدول العربية كأول تنظيم قومي في تاريخ العرب المعاصر ، واشتملت مسيرة العمل العربي المشترك محاولات عديدة لتحرير التجارة العربية وإقامة سوق عربية مشتركة بفضل الاتفاقيات والمعاهدات التي تم إبرامها بين الدول العربية ابتداء من معاهدة الدفاع المشترك والتعاون الاقتصادي لسنة 1950، ثم اتفاقية تسهيل التبادل التجاري وتنظيم تجارة الترانزيت سنة 1953، ثم اتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية لسنة 1957 التي أسفرت عن إنشاء مجلس الوحدة الاقتصادية العربية والسوق العربية المشتركة سنة 1964، ثم اتفاقية تيسير وتنمية التبادل التجاري بين الدول العربية سنة 1981¹.

ثم عرف بعد ذلك عقد الثمانينات إنشاء ثلاثة تجمعات جهوية (فرعية) ويتعلق الأمر بمجلس التعاون الخليجي (CCG) سنة 1981، ثم اتحاد المغرب العربي (UMA) ومجلس التعاون العربي (CCA) التي تم إنشاؤها سنة 1989، فضلا عن العديد من الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف التي تمت ما بين الدول العربية خارج إطار جامعة الدول العربية.

فمن خلال هذا التقدم سنحاول الوقوف عند عرض بعض هذه المحاولات بشيء من التركيز والاختصار

كما يلي:

1_ Institut Européen de recherche sur la coopération méditerranéenne et euro-arabe, avec le soutien de la commission européenne, zone arabe de libre échange, Mai 2003 .

<http://www.medea.be/index.html>. (consulté le 18/12/2004).

* من بين الدول الموقعة على اتفاقية الدفاع المشترك والتعاون الاقتصادي (سوريا، السعودية، لبنان، مصر، اليمن، العراق، الأردن، وأنظمت إليها سنة 1962 كل من المغرب والكويت وليبيا وتونس والسودان، ثم الجزائر سنة 1964).

أولاً_ معاهدة الدفاع المشترك والتعاون الاقتصادي واتفاقية تسهيل التبادل التجاري:

تم توقيع معاهدة الدفاع المشترك سنة 1950 بين دول الجامعة العربية*، وكان من أهداف هذه المعاهدة من الناحية الاقتصادية مايلي:

- التأكيد من جديد على المبدأ الذي تضمنه ميثاق تأسيس جامعة الدول العربية وهو تعاون الدول الأعضاء في المجالات الاقتصادية.

- نصت المادة (08) منها على إنشاء مجلس اقتصادي يتشكل من وزراء الدول الأعضاء المختصين في المجالات الاقتصادية وممثليهم، ويتمثل دور هذا المجلس في اقتراح ما يراه كفيلا على حكومات الدول العربية لتحقيق أهداف هذا التعاون الاقتصادي العربي.

- دعم التعاون من أجل بناء اقتصاديات عربية قومية وذلك عن طريق الاستثمارات المشتركة وحرية تبادل المنتجات الوطنية (الزراعية والصناعية).

بعد ثلاث سنوات من إبرام اتفاقية الدفاع المشترك والتعاون الاقتصادي عملت الدول العربية على تجسيد هذا التعاون بإبرام اتفاقية أخرى تمثلت في " اتفاقية تسهيل التبادل التجاري وتنظيم الترانزيت " بين دول الجامعة العربية* وهذا سنة 1953، حيث شملت هذه الاتفاقية جملة من الإعفاءات من الرسوم الجمركية على بعض السلع، الغاية منها إنشاء منطقة تجارة عربية حرة كمدخل لإنشاء فضاء اقتصادي عربي متكامل، وتم اعتبار هذه الاتفاقية من أولى الاتفاقيات الجماعية المنظمة لتحرير التجارة بين الدول العربية، كما أقرت الاتفاقية معاملة تفضيلية للمنتجات الصناعية الوطنية لهذه الدول بتطبيقها لمعدل جمركي مخفض بواقع 25% من التعريف المطبقة في الدول المستوردة، فضلا عن التسهيلات التي منحها هذه الاتفاقية بخصوص سداد قيمة الواردات عن طريق التحويل لبلد آخر أو تحويل بضائع بدلا من النقود، وكذا تسهيلها لحركة تنقل رؤوس الأموال مع ضمان الدول المستقبلية لاستخدامها في الأغراض المحددة قصد حمايتها من التسرب خارج الدول العربية¹.

وقد تضمنت الاتفاقية أيضا إعداد ثلاث قوائم: القائمة الأولى تخص المنتجات الزراعية والموارد الطبيعية التي ينبغي أن تنتقل بدون أي قيد عبر الدول العربية، أما القائمة الثانية تضم المنتجات الصناعية وعددا من المنتجات الزراعية بحيث تم تحريرها بنسبة 25%، أما القائمة الثالثة فتضم منتجات تحويلية يتم تخفيض التعريفات المفروضة عليها بنسبة 50%.

ثانياً_ مشروع الوحدة الاقتصادية العربية :

اتخذت اللجنة السياسية لجامعة الدول العربية قرارا بتاريخ 1956/05/22 في دمشق (سوريا) يقضي بتشكيل لجنة من الخبراء العرب تتولى إعداد مشروع كامل للوحدة الاقتصادية والخطوات الواجب إتباعها لتحقيق هذه الأخيرة، وتم بالفعل الانتهاء من إعدادها في 03/جوان/1957 ليتم طرحه على النقاش خلال

الدورة السابعة والعشرين (27) لمجلس جامعة الدول العربية وهذا في 1957/09/04، إلا أن الموافقة عليه لم تتم إلا من طرف عدد محدود من الدول العربية**، وهذا بعد مرور 05 سنوات كاملة. ودخلت الاتفاقية حيز التنفيذ في 1964/04/03 أي بعد مرور 07 سنوات من إعداد هذا المشروع، ويدل هذا التأخير على عدم توفر الإرادة السياسية لدى الدول العربية في إنجاز هذا المشروع.

ولعل أهم ما كانت تصبوا إليه هذه الاتفاقية (اتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية) مايلي:

- حرية تنقل الأشخاص، السلع، الخدمات ورؤوس الأموال.
 - حرية الإقامة والعمل والاستخدام وممارسة النشاط الاقتصادي.
 - حرية النقل والعبور.
 - جعل الوطن العربي منطقة جمركية واحدة.
 - توحيد أنظمة التجارة الخارجية والنقل والعبور.
 - تنسيق السياسات الزراعية والصناعية والتجارية.
 - توحيد التشريعات الاقتصادية والاجتماعية (قوانين العمل والضمان الاجتماعي).
 - توحيد التشريعات الضريبية والمالية والنقدية.
 - اتخاذ جميع الإجراءات التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق أهداف هذه الوحدة.
- وعلى هذا الأساس وبداية من الستينات اتضح جليا للدول العربية أن إقامة وحدة اقتصادية أمرا ضروريا تفرضه طبيعة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبالتالي كان لابد من الانتقال بمرحلة التعاون من معاهدة الدفاع المشترك والتعاون الاقتصادي إلى مرحلة العمل العربي المشترك فتم خلال سنة 1964 إبرام ثلاث اتفاقيات للتكامل الاقتصادي العربي في إطار جامعة الدول العربية والمجلس الاقتصادي والاجتماعي وهي:

- اتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية التي تهدف كما سبق الإشارة إلى تحقيق الوحدة الاقتصادية الشاملة وعبر مراحل تدريجية.

- اتفاقية الصندوق العربي للإئتماء الاقتصادي والاجتماعي قصد تحقيق التكامل المالي.

- اتفاقية صندوق النقد العربي من أجل تحقيق التكامل النقدي.

إلا أنه وبالنظر إلى أهداف هذه الاتفاقية التي كانت جد طموحة، غير أن تجسيدها على أرض الواقع لم يكن سهلا المنال نظرا للعراقيل التي كانت تقف أمام تحقيق الوحدة أهمها:

- تعارض الأنظمة السياسية وتنوع الأنظمة الاقتصادية (النظام الاشتراكي المطبق في مصر، النظام الليبرالي المطبق في كل من لبنان والأردن، والنظام المختلط في العراق والسعودية...).

- تفاوت مستويات الدخل بين البلدان النفطية الغنية (كالسعودية، الكويت والعراق) والبلدان الأخرى (كمصر، سوريا، الأردن...).
- ارتباط الدول بمناطق نقدية مختلفة، فبعض العملات ارتبطت بالدولار الأمريكي وأخرى بالجنه الإسترليني، وأخرى بالفرنك الفرنسي.
- تجاهل الاتفاقية للواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للدول الأعضاء، فضلا عن عدم تعرضها بالتفصيل لمراحل تنفيذها وخلوها من النصوص والأحكام الملزمة للدول الأعضاء بتنفيذها، كما أنه لم يتم وضع سلطة تختص بإصدار القوانين التي تمنع أية دولة عضو من أن تصدر في إقليمها أية قوانين أو أنظمة أو قرارات إدارية تتعارض في أحكامها مع الاتفاقية.

ثالثا_ السوق العربية المشتركة :

تم توقيع القرار رقم (17) الذي انبثقت عنه السوق العربية المشتركة في 1964/08/13 في القاهرة، وتم اعتبار هذا القرار بمثابة الحل الوسط بين اتفاقية تسهيل التبادل التجاري والترازيت لسنة 1953 واتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية، ومرحلة من مراحل هذه الأخيرة في آن واحد.

وقد باشر مجلس الوحدة الاقتصادية العربية أعماله سنة 1964، وكان قرار إنشاء السوق العربية المشتركة (القرار رقم 17) بمثابة خطوة تنفيذية لتحقيق الوحدة الاقتصادية، وتتلخص أحكام هذا القرار في تحرير التجارة بين الدول الأعضاء عن طريق تحريرها من الرسوم الجمركية على مراحل بالتدرج تنتهي بإلغائها تماما حسب أنواع السلع، وكذا تحريرها من القيود غير الجمركية (الإدارية، والنقدية والكمية) بهدف الوصول إلى منطقة التجارة الحرة بين الدول الأعضاء كخطوة أولى نحو تحقيق السوق العربية المشتركة التي يتحرر فيها تبادل المنتوجات الزراعية والحيوانية والثروة الطبيعية والمنتوجات الصناعية فيما بينها.

وما يمكن الإشارة إليه أن السوق العربية المشتركة اعتبرت من أهم الإنجازات الهادفة إلى تحقيق الوحدة الاقتصادية، حيث جاء قرار إنشاء السوق العربية للتعبير عن رغبة المجلس الاقتصادي في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي، غير أن الأهداف والآمال العريضة التي كان يصبوا إليها قرار إنشاء السوق العربية المشتركة لم ينجز منها الكثير، حيث لم يوقع عليها إلا أربع دول فقط¹ من بين الدول الأعضاء في اتفاقية الوحدة الاقتصادية، إضافة إلى أن قيام السوق العربية المشتركة تم اعتبارها كأنها خطوة إلى الوراء بالنظر إلى مشروع الوحدة الاقتصادية الطموح، واعتبرت على أنها مجرد مرحلة من مراحل تحقيق الوحدة الاقتصادية وعلى أنها خطوة إلى الوراء كونها لم تقتصر إلا على إنشاء منطقة حرة للتبادل ومحاولة إنشاء إتحاد جمركي⁽¹⁾، بالإضافة إلى

¹ - و يتعلق الأمر بـ (مصر، سوريا، الأردن، العراق). ثم ليبيا سنة 1975.

أنها لم ترق إلى مستوى الطموحات والآمال الكبيرة لتحقيق التكامل الاقتصادي المنشود، ويرجع ذلك إلى عدم توفر الإرادة السياسية الكافية لبلوغ هذا التكامل وضعف آليات تنفيذ اتفاقية الوحدة والظروف التي عرفها الوطن العربي خلال حرب 1967 وحرب 1973.

رابعاً_ اتفاقية تيسير وتنمية التبادل التجاري بين الدول العربية :

تم سنة 1981 عقد اتفاقية تجارية جديدة سميت اتفاقية " تيسير وتنمية التبادل التجاري بين الدول العربية "، حيث تم التوقيع عليها من طرف جميع الدول العربية، ومن بين أهداف هذه الاتفاقية هو الإعفاء الكامل من الرسوم وإزالة كل العراقيل والقيود على السلع الزراعية والحيوانية والمواد الخام المعدنية وغير المعدنية، كما تم تصنيف المنتوجات الصناعية وفقاً لقوائم محددة ضمن مفاوضات جماعية، كما نصت هذه الاتفاقية على عدم جواز قيام أي دولة عربية بمنح مزايا تفضيلية لدول غير عربية أكثر من تلك الممنوحة للدول الأطراف.

غير أن هذه الاتفاقية لم تحقق الأهداف المرجوة منها والتي تم الإشارة إليها سابقاً، حيث اصطدمت بالعديد من العقبات خاصة ما يتعلق بأسلوب الإعفاء من الرسوم الجمركية والقيود غير الجمركية، وتضاربه بين الإعفاء الكامل والإعفاء التدريجي.

المطلب الثاني: تفادي معوقات المنافسة الضريبية وتنشيط المبادلات التجارية.

يقصد بالمعوقات بصفة عامة ، كلّ التوترات والعراقيل التي تستهدف المنافسة و الناتجة عن تفاوت المعايير القانونية بين الدول الأعضاء في سوق مشتركة¹ ، و لهذه المعوقات أشكال مختلفة ، حيث يمكن أن اقتصادية ، اجتماعية أو حتى ضريبية ، والتي يجب أن تلغى مادامت أنها تعرقل الأداء الحسن للسوق المشتركة. وبالتالي تظهر معوقة من مصدر جبائي ، لما يوجد نصّ ضريبي مهما كان موضوعه ، يقوم بإحداث آثار تضرّ بالمنافسة ، و حسب الحالات يمكن أن تنتج هذه المعوقات عدم تجانس في الضغط الضريبي، أو في الهيكل الضريبي أو التقنية الضريبية المستعملة. و من أجل إنشاء ظروف للمنافسة متممة بالحياد على مستوى المنطقة العربية ، لا بدّ من وضع نظام ضريبي مشترك بصفة عامة ، و نظام مشترك للرسوم على رقم الأعمال والذي يجب أن يضمّ قواعد ضريبية مشتركة إلى جانب معدلات متقاربة إن لم نقل موحدة ، بحيث أنّ الإبقاء على التفاوت في المعدلات الضريبية بين مختلف الأنظمة الضريبية سيؤثر بطرق مختلفة على استهلاك المنتجات المختلفة في السوق المشتركة وانحراف المنافسة بين مؤسسات الدول الأعضاء.

¹ Jean Pierre JARNEVIC , **Droit fiscal international** , Editions Economica, France, 1985, page 43.

إن ميزة التنسيق الضريبي متمثلة في الحدّ أو تفادي المعوقات التي يمكن أن تثبط فوائد التكامل ، مادام أن التزايد الظاهر الملاحظ في العديد من الحالات للمعوقات الضريبية على مستوى العديد من التكتلات الإقليمية ناتج عن غياب تنسيق ضريبي.

وفي نطاق الجهود والإجراءات العربية المتخذة لتجسيد التنسيق الضريبي تم إعداد عدة اتفاقيات ، أهمها اتفاقية التعاون بين الدول العربية الأعضاء في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية في مجال تحصيل الضرائب والرسوم المستحقة لخزينة إحدى الدول الأطراف أو لخزينة الهيئات العامة والمؤسسات العامة والإدارات المحلية فيها ، وتأكيداً لأهمية التعاون في تنمية الموارد المالية للدول الأعضاء ، وفي إحكام الرقابة على المكلفين من رعاياها ، تقدمت جمهورية سوريا العربية بمشروع اتفاقية للتعاون في تحصيل الضرائب إلى مجلس الوحدة الاقتصادية العربية أدى إلى اتخاذ توصيات في المؤتمر المالي والضريبي المنعقد خلال الثلث الأخير من سنة 1971 حول مشروعات لهذه الاتفاقية ، واعتبارها مكتملة لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب ، وقد اتخذ مجلس الوحدة الاقتصادية العربية بناء على تقرير اللجنة النقدية والمالية في الدورة الرابعة المنعقدة بالقاهرة في: 14 سبتمبر 1973 القرار رقم: 650 المؤرخ في: 03 ديسمبر 1973 المتضمن الموافقة على اتفاقية التعاون لتحصيل الضرائب بين كل من: (الأردن ، السودان ، سوريا ، العراق ، مصر ، اليمن)¹.

ومن بين الأحكام الواردة في الاتفاقية نجد²:

المادة 08 من الاتفاقية والمتعلقة بتبليغ وثائق الضرائب والرسوم المطلوب تحصيلها:

- الفقرة 01: " تقوم الدولة المنبئة بتحرير بيان بمبالغ الضرائب والرسوم المطلوب تحصيلها من الدولة المنابة بالنسبة لكل ممول أو مكلف على حدا في وثائق رسمية"
- الفقرة 02: "تقوم إدارة الضرائب المختصة في الدولة المنابة بتسليم نسخة من الوثيقة إلى الممول أو المكلف المقيم في إقليمها ، وإعادة نسخة إلى الدولة المنبئة موقعاً عليها بما يفيد الاستلام"

المادة 03 والمتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم بمعرفة الدولة المنابة:

- الفقرة 03: " تلتزم الدولة المنابة بتحويل المبالغ المحصلة بمعرفتها إلى الدولة المنبئة وفقاً لقوانين الدفع إن وجدت أو وفقاً لقوانين الدولة المنابة وذلك خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة (03) أشهر من تاريخ تحصيلها ، وبعد خصم نسبة 3% كنفقات تحصيل لصالح الدولة المنابة"

المادة 04 والمتعلقة بالحسابات والسجلات:

¹ _ القرار رقم: 650 المؤرخ في: 03 ديسمبر 1973 المتضمن اتفاقية التعاون لتحصيل الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية.

² _ ليس عساف الباكير، "تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل"، مرجع سبق ذكره ، ص: 104.

- الفقرة 01: " تفتح لدى كل من الدول المتعاقدة حسابات متقابلة تنظم علاقاتها المالية المتبادلة الناجمة عن تطبيق أحكام الاتفاقية ، وتلغى من قيود الدولة المناهضة لمبالغ الضرائب والرسوم التي تعذر تحصيلها خلال الخمس (05) سنوات التي تم فيها قيد هذه المبالغ."

المطلب الثالث: تجسيد مشروع التكامل الاقتصادي العربي.

للتسيق الضريبي دور كبير في تفعيل وتحقيق أي تكامل اقتصادي بين الدول ، حيث قامت العديد من الدول في اعتماده كآلية لتحقيق ذلك نظرا للأهداف التي يمكن أن يحققها ، ويهدف التنسيق الضريبي العربي إلى تعزيز التكامل الاقتصادي من خلال توفير ظروف متشابهة ومشابهة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة الكاملة ، وتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية ، وبذلك يتم التقليل من الفروقات بين الأنظمة الضريبية ، ومن ثم تحقيق الأهداف الشاملة للتنسيق الضريبي¹. وتبقى الدول العربية في حاجة للاستفادة من العديد من التجارب الرائدة وعلى رأسها ، تجربة الاتحاد الأوربي التي تعتبر من النماذج الأكثر تطوراً في مجال التنسيق الضريبي ، ويقوم النموذج الأوربي على التخفيف من اختلاف النظم الضريبية بين دول الإتحاد ، والتقليل من تفاوت الأهمية النسبية للضريبة في كل دولة من خلال تجنب الازدواج الضريبي بوسائل تقنية فعالة ، وانطلاقاً من مرور الإتحاد الأوربي بالعديد من المراحل إلى غاية وصوله إلى تحقيق التكامل الاقتصادي ، فقد كانت هناك العديد من الاتفاقيات خلال هذه المسيرة تضمن التنسيق بين الدول وتسعى للاستفادة من أهداف التنسيق الضريبي.

وبمر التكامل الاقتصادي بمراحل ومستويات خمسة (05) أساسية تتمثل فيما يلي²:

أولاً_ النظام التفضيلي للتجارة : (Système préférentiel):

- يعتمد هذا النظام على اتفاق مجموعة من الدول باتخاذ جملة من التدابير والإجراءات تتعلق بتخفيف العقوبات الجمركية وغير الجمركية المفروضة على الواردات ، حيث يتميز هذا النظام بالالتزام بمايلي:
- تخفيض الحواجز الجمركية وغير الجمركية ولكن دون إلغائها بشكل كلي.
 - يشمل هذا النظام المعاملة التفضيلية الجمركية بالنسبة للسلع فقط ولا يشمل الجانب النقدي.
 - للدول الأعضاء في هذا النظام الحق في صياغة ورسم نمط سياستها الجمركية وغير الجمركية دون الخضوع لإجراءات مشتركة مع باقي الدول الأعضاء.

¹ _ مادي محمد إبراهيم ، "دور التنسيق الضريبي في تفعيل وتحقيق التكامل الاقتصادي العربي" ، مجلة الاقتصاد المعاصر ، العدد 09 ، المركز الجامعي خميس مليانة ، 2001 ، ص:295.

² _ عمورة جمال ، "دراسة تحليلية وتقييمية لاتفاقيات الشراكة الأورومتوسطية" ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص_ص:292_295.

وللإشارة فإن هذا النوع من الترتيبات يعتبر أقل أشكال التكامل حيث يقدم بعض المزايا تتمثل في تخفيض محدود للرسوم الجمركية مع الاحتفاظ ببعض القيود على التعامل بين الدول الأعضاء.

ثانياً_ منطقة التجارة الحرة : (Zone de libre échange):

على عكس النظام التفضيلي للتجارة الذي يقتصر على التخفيف من القيود الجمركية وغير الجمركية، فإن إنشاء منطقة تجارة حرة يعني التخلص الكلي من العراقيل الجمركية وغير الجمركية على السلع بين الدول الأعضاء، مع احتفاظ كل دولة عضو بحقها في فرض ما تراه من قيود على باقي دول العالم خارج منطقة التجارة، وهي بذلك تتفق مع النظام التفضيلي للتجارة في هذا الشأن.

وبالتالي فإن الحرية التي يحتفظ بها كل عضو في المنطقة الحرة يعني اختلاف فرض الرسوم الجمركية بين هذه الدول الأعضاء على الدول الأخرى خارج المنطقة، وهذا ما يؤدي بهذه الدول (خارج المنطقة) إلى السعي إلى التكامل مع بعض الدول داخل المنطقة الحرة، خاصة التي لا تفرض قيوداً تجارية مرتفعة على غير الأعضاء وذلك كوسيلة للدخول إلى باقي الدول الأعضاء.

ومن بين مناطق التجارة الحرة التي قامت خلال القرن العشرين نذكر منطقة التجارة الحرة الأوروبية (EFTA) ومنطقة التجارة الحرة لأمريكا الشمالية (NAFTA)، غير أنه ومن الآثار الناتجة عن منطقة التجارة الحرة ما بين الدول الأعضاء من خلال الإبقاء على اختلاف معدلات الرسوم الجمركية في تجارة دول المنطقة مع الدول غير الأعضاء في المنطقة مايلي:

- انحراف التجارة، بمعنى حدوث تحايل بعض الدول على الحواجز الجمركية، كأن تقوم دولة معينة باستيراد سلع من دول غير أعضاء في المنطقة بتعريف جمركية منخفضة بدلا من الحصول عليها من دولة عضو في المنطقة، وهذا أمر يتناقض مع الأهداف التي يرمي إليها إنشاء منطقة تجارة حرة وهو توسيع نطاق التجارة فيما بين دول المنطقة.

- انحراف الإنتاج، بمعنى انتقال بعض المنتوجات المصنعة من الدول ذات التعريف الجمركية المرتفعة نسبياً إلى الدول ذات التعريف الجمركية المنخفضة نسبياً بين دول المنطقة، خاصة إذا تعلق الأمر بمنتجات تحتوي على مواد أولية بنسبة كبيرة لكنها غير متوفرة في دول المنطقة وهذا ما يستدعي استيرادها من الخارج، خاصة إذا كان الفارق في التعريف الجمركية أكبر من الفارق في تكاليف الإنتاج.

- انحراف الاستثمار، أي أن انحراف الإنتاج قد يؤدي إلى انحرافات في الاستثمار، باعتبار أن المستثمرين الأجانب سوف يوجهون أموالهم إلى الدول التي تكون فيها الرسوم الجمركية على المواد الأولية والمنتجات نصف مصنعة منخفضة نسبياً، وهذا من أجل أن يضمن هؤلاء المستثمرون تكاليف إنتاج المنتجات التامة وأسعار بيع هذه الأخيرة عند المستوى الذي يجلب المستهلكين وتحقق للمستثمرين عوائد مجزية في نفس

الوقت، وهذا ما يؤدي بطبيعة الحال بإحجام المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الدولة العضو في منطقة التجارة الحرة ذات التعريفات الجمركية المرتفعة نسبياً.

ثالثاً_ الإتحاد الجمركي (Union douanière):

ينطوي الإتحاد الجمركي على إقامة منطقة حرة للتجارة بالإضافة إلى وضع تعريفات جمركية موحدة تجاه العالم الخارجي، ويتضمن هذا الاتجاه الإجراءات الآتية:

- إزالة العقبات والعراقيل الجمركية وغير الجمركية المفروضة على التجارة بين الدول الأعضاء في الإتحاد الجمركي.

- إقامة سياج جمركي موحد في شكل تعريفات جمركية مشتركة يتم تحديدها وصياغتها على أساس متفق عليه بين الدول الأعضاء في الإتحاد الجمركي.

- تكييف الاتفاقيات التجارية مع العالم الخارجي وتعديلها لضمان عدم تعارض نصوصها مع التزامات دول الإتحاد الجمركي.

وللإشارة فإن هذا الشكل من أشكال التكامل يشبه منطقة التجارة الحرة خاصة ما يتعلق بتحرير التجارة بين الدول الأعضاء وإلغاء كافة القيود الجمركية عليها، لكنه يلزم الدول الأعضاء على إتباع سياسة جمركية موحدة لمواجهة كافة دول العالم خارج الإتحاد الجمركي، ففي هذه الحالة لا يمكن للدول غير الأعضاء أن تتحايل للتصدير إلى الدول الأعضاء في الإتحاد الجمركي من خلال الاتفاق مع الدول التي تفرض رسوماً أقل كما هو الحال في منطقة التجارة الحرة. ومن أهم التجارب التي عرفها العالم في هذا الإطار نجد الإتحاد الجمركي الأوروبي الذي تم تكوينه سنة 1957، والذي ضم كل من ألمانيا، فرنسا، إيطاليا، بلجيكا، هولندا ولوكسمبورغ.

رابعاً_ السوق المشتركة (Marché commun):

يتم وفقاً لهذا الشكل من أشكال التكامل الاقتصادي إلغاء جميع الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء، وتلتزم كل دولة بسياسة موحدة تجاه باقي دول العالم خارج السوق، أي إقامة إتحاد جمركي بالإضافة إلى تحرير انتقال عناصر الإنتاج وبالتالي فهي تهدف إلى مايلي:

- تحرير التجارة بين الدول الأعضاء في السوق، وإزالة جميع القيود الجمركية وغير الجمركية المفروضة.
- تشجيع حرية تنقل عناصر الإنتاج بين الدول الأعضاء، وهذا ما يؤدي إلى إعادة توزيع عناصر الإنتاج بين تلك الدول الأعضاء وبالتالي إمكانية زيادة إنتاجها، حتى تصبح هذه الدول سوقاً واحدة ينتقل فيها العمال بدون قيود وكذا رؤوس الأموال بشكل أوسع.

خامسا_ الإتحاد الاقتصادي (Union économique) :

يعتبر هذا الشكل من أكثر أشكال التكامل الاقتصادي تطورا حيث يشتمل على نفس خصائص وشروط السوق المشتركة من إلغاء للرسوم الجمركية وتخفيف عوامل الإنتاج، لكن يضاف إلى ذلك تنسيق السياسات الاقتصادية ، وكذا إنشاء العديد من المؤسسات الاقتصادية التي تكتسب سلطة تحقيق هذا التنسيق، وفي هذا الإطار فإن الدول الأعضاء في الإتحاد الاقتصادي تتنازل عن جزء من سيادتها الاقتصادية. والجدير بالذكر أنه في حالة استعمال عملة واحدة فقط فإن الإتحاد الاقتصادي يتحول إلى إتحاد نقدي، ولعل من أهم الأمثلة التي يحدثنا عنها التاريخ بشأن الاتحادات الاقتصادية نذكر إتحاد البنلوكس الذي تم تكوينه بعد الحرب العالمية بين كل من بلجيكا، هولندا ولوكسمبورغ وهو يمثل حاليا جزء من الإتحاد الأوروبي)، وتعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في التكامل الاقتصادي ، حيث تقوم الدول الأعضاء في هذه المرحلة بتنسيق سياستها الاقتصادية، المالية والاجتماعية. والشكل التالي يلخص أهم مراحل تطور التكامل الاقتصادي رأسيا من أبسط أنواع التكامل (منطقة التجارة الحرة) إلى منطقة العملة الموحدة:

الشكل رقم (2.4): أهم أشكال التكامل الاقتصادي

| |
|---|
| منطقة التجارة الحرة (ZLE) |
| ↓ + حاجز جمركي مشترك |
| إتحاد جمركي (U.D) |
| ↓ + حرية تنقل عناصر الإنتاج |
| سوق مشتركة (M.C) |
| ↓ + مزيد من التنسيق والتعاون |
| إتحاد اقتصادي (U.E) |
| ↓ + سياسة نقدية موحدة وعملة موحدة وبنك مركزي موحد. |
| منطقة العملة الموحدة (الوحدة النقدية) (U.M) |

المصدر: عمورة جمال، "دراسة تحليلية وتقييمية لاتفاقيات الشراكة الأوروبية متوسطة"، مرجع سبق ذكره ، ص:300.

المطلب الرابع: تقييد آلية الحماية الضريبية الدولية.

يتمثل التفسير اللغوي للحماية ، على أنه نظام يتم بموجبه تجنّب الزراعة ، التجارة أو الصناعة لبلد معيّن من المنافسة الأجنبية ، لكن يمكن أن تتضمن كلمة "حماية" معنى مزدوج: يتمثل الأول، وهو الأكثر تداولاً ، التدخل السلبي للدولة بغرض حماية اقتصادها من المنافسة الأجنبية و هذا بإحاطته بجملة من الحواجز الواقية مختلفة الأنواع ، أما الثاني فيمكن أن يشير معنى " الحماية" إلى تشجيع التنمية أو تحفيز نشاط أو آخر. وفي كلا الحالتين ، يتعلق الأمر بتدخل الدولة في المنافسة الدولية ، بشكل غير مرغوب فيه ، من أجل تفضيل منتجات المؤسسات المحلية تجاه المنتجات الأجنبية بمنحها امتيازات ذات تأثير سلبي على هذه الأخيرة.

و تمارس "الحماية السلبية" من أجل المحافظة على السوق الوطني ، بينما تهدف "الحماية" الإيجابية إلى غزو أسواق خارجية. ومن وجهة نظر اقتصادية كلية ، تهدف كلا الوسيّلتين إلى الحصول على رصيد موجب للميزان التجاري للبلد.

وقد بينت تجارب العديد من التكتلات الإقليمية مثل الاتحاد الأوروبي ، أنه على مستوى منطقة تبادل حرّ، تجبر الدول الأعضاء على الالتزام في حال التدخل في الميدان الاقتصادي على المحافظة على التبادل الحر وليس السماح بإجراءات حمائية. كما نلاحظ أن أحكام معاهدات هذه التكتلات الإقليمية ، قد تضمنت نزع كل عنصر حمائي في تشريعات أو قوانين الدول الأعضاء ، و يمكن أن تكون هذه الإجراءات ضمن نوعين: الأول منع الحماية الضريبية الدفاعية و الثاني منع الحماية الضريبية الهجومية.

أولاً - منع الحماية الضريبية الدفاعية: تضمنت الفقرة الثانية من المادة 95 من معاهدة روما: " لا ينبغي أن تقوم دولة عضو بإحضار منتجات الدول العضو الأخرى إلى ضرائب داخلية بشكل يؤدي إلى الحماية غير المباشرة للمنتجات الأخرى"¹.

حيث تطبق هذه الفقرة في الحالة التي يكون فيها من الصعب إيجاد منتج محلي مماثل للمنتجات المستوردة من دول تنتمي إلى نفس المنطقة التكاملية ، و دعمت هذه الفقرة ، بآراء محكمة العدل للمجموعات الاقتصادية الأوروبية في هذا المجال، و التي رأت في أن مهمة هذه الفقرة منع كل شكل من أشكال الحماية الضريبية غير المباشرة في حالة منتجات محلية تجدد نفسها مع بعض المنتجات المستوردة من دول عضو، في وضعية تنافس و لو جزئية غير مباشرة أو محتملة.

و يتضح من هنا ، أن تطبيق هذه القاعدة يعد أسهل من الفقرة الأولى المتعلقة بالمنتجات المتماثلة ، ما دام أنّها تمنح المزيد من الحرية للدول العضو في التعامل، في حالة عدم وجود منتجات مماثلة للمنتجات المستوردة ، حيث أن الفقرة الثانية من المادة 95، لا تمنع المعالجة الضريبية المنتج المستورد بطرق مختلفة أو تمييزية ، فهو ينطلق من مبدأ أنه في غياب المنتج المحلي المماثل ، ستمتع الدولة بحرية أكبر لفرض الضريبة. وفي هذا المجال

¹ 1_ Traité de Rome, www.i-d-europe.org/pgpresentation.html

ستجد دولة عضو في المجموعة الاقتصادية المبرر الكافي لقيامها بفرض نفس معدل الضريبة على نفس الوعاء: مثلا فرض الضريبة على الثلجات المنتجة محليا أو المستوردة. كما يظهر عاديا من قيام هذه الدولة بفرض الضريبة بطريقة مختلفة على الثلجات الفاخرة والثلجات المنزلية، خاصة إذا كانت الأولى مستوردة.

ثانياً - منع الحماية الضريبية الهجومية: يمكن للدول القيام بحماية صادراتها عن طريق الضريبة ، كما يمكن لهم حماية أسواقهم الوطنية من الواردات ، كما أن للامتيازات الجبائية ، الممنوحة للمنتجات الوطنية الموجهة نحو التصدير المحايدة على المنافسة الداخلية لكن ذات آثار سلبية على مستوى الأسواق الخارجية ، و هو الشيء الذي يؤدي بانحرافات على مستوى أي سوق مشتركة ، فهي تفقد حيادية الضريبة اتجاه المنافسة ، ثم تحدث آثارا غير مرغوب فيها في الخارج ، قد يتعرض إليه في بادئ الأمر تشريع الدولة الحامية. و هو الشيء الذي جعل معاهدة روما تتضمن أحكاما تمنع بموجبها هذا النوع من الحماية الضريبية المعمولة عن طريق امتيازات ضريبية عند التصدير.

حيث تشير المادة 96 من معاهدة روما على أنه " لا يمكن أن تستفيد المنتجات المصدرة نحو إقليم إحدى الدول الأعضاء من أية تخفيضات ضريبية داخلية التي تفوق الضرائب التي مستها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".

الشيء الذي يتضح من المادة 96 هو أنها لا تخص سوى الضرائب غير المباشرة ، و أنها لا تمنع الدول الأعضاء من استعمال سيادتها الضريبية، بل تكتفي من الحد منها في مجال محدد.

إن ما يمكن أن نخلص له بعد هذا التحليل، هو أن وجود أحكام ضريبية في معاهدات التكامل أمر جوهري حتى يمكن أن يسمح للسوق المشتركة أن تلعب الدور المنوط بها. و كنتيجة لذلك، و بناء على التجربة الأوروبية التي تعرضنا إليها و التي تسبق كل التجارب العربية ، فإن أخذ البعد الضريبي بعين الاعتبار، بصفة عامة والضرائب غير المباشرة (الرسم على القيمة المضافة) على وجه الخصوص في مسار التكامل العربي ، أمر جد ضروري من أجل احترام قواعد المنافسة و ترشيد التجارة البينية في المنطقة من أجل، التكيف مع الأحكام و القواعد المفروضة من قبل المنظمة العالمية للتجارة (OMC) من جهة ، و احترام الالتزامات الموجودة مع الاتحاد الأوروبي في إطار منطقة التبادل الحرّ، من جهة أخرى.

خلاصة الفصل:

- تتباين النظم الضريبية في البلاد العربية من دولة لأخرى بسبب تباين الأنشطة الاقتصادية وأهميتها من جهة والقدرات التمويلية المتاحة لكل دولة من جهة أخرى.
- تعاني غالبية الدول العربية من ضعف في عملية التحصيل الضريبي مقارنة بالطاقات الضريبية المتوفرة لديها هذا إذا استثنينا الضرائب المتأتية من القطاع النفطي التي تتميز بغزارتها لدى الدول النفطية.
- تتميز النظم الضريبية في غالبية الدول العربية بمرونتها المنخفضة ، وهذا يعود لعدة أسباب أهمها انتشار الاقتصاد الموازي ، واعتماد الطرق التقليدية في عمليتي الربط والتحصيل.
- تواجه الدول العربية المصدرة للنفط والغاز تحديا كبيرا في مجال إصلاح أنظمتها الضريبية من أجل بعث وتعزيز مكانة الجباية العادية وإحلالها محل الجباية النفطية.
- يعد وجود التنسيق الضريبي العربي ضروريا من أجل السهر على تطبيق القرارات والاتفاقيات العربية الثنائية والمتعددة الأطراف ، كما يعتبر مدخلا مهما من مداخل بناء واستكمال عملية التكامل الاقتصادي العربي.
- توجد العديد من التجارب الدولية الرائدة في مجال التنسيق والتجانس الضريبي التي ينبغي دراستها والاستفادة من إيجابياتها ، بهدف استخلاص الدروس منها ، ومن ثم رسم نموذج عربي يسمح بتفعيل ما تم إنجازه في هذا المجال ، وهذا سيكون محور بحثنا في الفصل الخامس.

الفصل الخامس:

تجارب التنسيق الضريبي العربية
و شروط تفعيلها.

الفصل الخامس: تجارب التنسيق الضريبي العربي وشروط

تفعيلها.

تمهيد:

لم يخلو أي اتفاق تكاملي بين الدول العربية إلا وتناول تنظيم المسائل المالية والضريبية ، إلا أن بعض هذه الاتفاقيات لم تعدو عن كونها نصوص ومواد حبيسة الأدراج ، ولم يكتب لبعض هذه الأشكال التكاملية النجاح المطلوب إما لأسباب سياسية أو لقصور في النظم الضريبية أو لكثرة التناقضات التشريعية بين العديد من الدول العربية ، مما أدى إلى عرقلة التقدم نحو مشروع التكامل الاقتصادي العربي.

بعد وقوفنا في الفصول السابقة على الأسس النظرية المتعلقة بالتنسيق الضريبي ، وتحليل الآليات التي تكفل نجاحه واستمراره ، وعرض واقع النظم الضريبية في عينة من الدول العربية ، فإن هذا الفصل يهدف إلى إسقاط ذلك على التجربة العربية من خلال إبراز مظاهر التنسيق والتعاون الضريبي بين الدول العربية ، ودراسة بعض التجارب الدولية بهدف استخلاص الدروس المستفادة منها ، ومن ثم التطرق إلى المعوقات التي تشكل حاجزا في سبيل تجسيد مشروع التنسيق الضريبي العربي ميدانيا من أجل تحديد الشروط الضرورية لعملية تفعيله.

يحتوي هذا الفصل على المحاور التالية:

- مظاهر التنسيق والتعاون الضريبي بين الدول العربية.
- تقييم تجارب التنسيق الضريبي العربية.
- التجارب الدولية في مجال التنسيق الضريبي (الدروس المستفادة).
- آفاق وسبل تفعيل التنسيق الضريبي العربي.

المبحث الأول: مظاهر التنسيق والتعاون الضريبي بين الدول العربية.

تختلف مظاهر التنسيق والتعاون الضريبي في الدول العربية بحسب طبيعة ومستوى ما بينها من علاقات اقتصادية ، وما يتماشى مع أهدافها وأغراضها التنموية ، ففي إطار العلاقات العادية يتناول التنسيق الضريبي عادة بعض جوانب الضرائب الجمركية وفقا لما تقرره الاتفاقيات التجارية الثنائية من تخفيضات متفاوتة وإعفاءات ضريبية بالنسبة لبعض السلع بما يساعد على تشجيع مبادلاتها التجارية ، كما قد يتناول بعض جوانب الازدواج الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل أو على رأس المال الذي يؤثر بدوره على تنمية المعاملات بين الدول وتشجيع المشروعات المشتركة بينها.

المطلب الأول: الاتفاقيات الضريبية العربية.

لقد اتجهت الدول العربية إلى عقد اتفاقيات جماعية ضمن أطر عامة ذات صيغة تكتلية كالمجلس الاقتصادي والاجتماعي ومجلس الوحدة الاقتصادية العربية ، ومجلس التعاون الخليجي واتحاد المغرب العربي ، وقد عكست الاتفاقيات المنشئة لهذه المجالس اهتماما ملحوظا بتنسيق السياسات الضريبية لتوسيع قاعدة التبادل التجاري وتسهيل انتقال رؤوس الأموال وتشجيع الاستثمار ومعالجة القضايا الضريبية المشتركة.

أولاً_ الاتفاقيات الضريبية الثنائية: اتبعت الدول العربية نهج الاتفاقيات الثنائية في معالجة بعض القضايا ذات الاهتمام المشترك ، وكانت تركز في بعض الأحيان على الجوانب الاقتصادية والتجارية من أجل تقوية أواصر الود والإخاء وإنماء العلاقات الاقتصادية بينهما وتشجيع عمليات التبادل التجاري بينهما على أساس المصالح المشتركة والمنافع المتبادلة¹.

ونظرا لتشابه أهداف هذه الاتفاقيات وأغراضها إلى حد كبير فسوف نكتفي بإيراد تعداد لبعض هذه الاتفاقيات ولاسيما أنها تكون مقتصرة على دولتين فقط:

- 1- اتفاقية التجارة بين مصر والإمارات العربية المتحدة سنة 1988.
- 2- الاتفاقية الاقتصادية بين تونس والأردن سنة 1986.
- 3- الاتفاقية الاقتصادية بين الإمارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية سنة 1972.
- 4- الاتفاقية التجارية والاقتصادية بين دولة البحرين والأردن سنة 1975.

وتهدف هذه الاتفاقيات الثنائية إلى تطوير العلاقات الاقتصادية والتجارية على أساس المصالح المشتركة والمنفعة المتبادلة دون الاهتمام بتحقيق أهداف شمولية.

¹ _ ورقة عمل حول مشروع برنامج التنسيق الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية ، عمان ، الأردن ، ص: 13

ثانياً _ الاتفاقيات الضريبية الجماعية: عقدت الدول العربية في إطار المجلس الاقتصادي عدة اتفاقيات ذات صلة بالاستثمار وانتقال رؤوس الأموال العربية ، وتشجيع التبادل التجاري بين الدول العربية وأهمها¹:

1- **الاتفاقية الموحدة لاستثمار رؤوس الأموال العربية في الدول العربية:** نصت هذه الاتفاقية على وضع قواعد قانونية تعمل على تنظيم عمليات الاستثمار وتوفير مناخ ملائم للاستثمار يعمل على تسهيل انتقال رؤوس الأموال العربية وتوظيفها داخل الدول العربية بما يخدم التنمية العربية ويعزز مسيرة التكامل الاقتصادي العربي ، حيث ركزت بشكل أساسي على الجوانب القانونية التي تعمل على تنظيم معاملة المستثمر العربي من حيث المجالات التي بإمكانه الاستثمار فيها وإعطائه حرية تحويل رأس المال العربي بقصد الاستثمار وحرية تحويل عوائده دورياً دون أن يخضع لقيود مصرفية أو إدارية ، ولكن لم تتعرض هذه الاتفاقيات للمعاملات الضريبية لرأس المال المستثمر أي تشير هذه الاتفاقية بصورة مباشرة للمزايا الضريبية التي يمكن للاستثمارات العربية أن تتمتع بها مثل الإعفاءات.

2- **اتفاقية إنشاء الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي:** كان الغرض منها مساعدة الحكومات في البلدان العربية لتمويل برامجها الإنمائية بقروض تمثل شروطاً ميسرة للحكومات والهيئات والمؤسسات العامة مع منح الأفضلية للمشروعات العربية المشتركة والمشروعات الاقتصادية الحيوية للكيان العربي وتوفير الخبرات والمعونات الفنية للدول الأعضاء، وبهذا يتم إغفال القطاع الخاص من خدمات الصندوق وبصفة خاصة خدماته التمويلية.

3- **اتفاقية تنمية وتيسير التبادل التجاري بين الدول العربية سنة 1981:** كان الغرض من هذه الاتفاقية تشجيع عمليات التبادل التجاري بين الدول العربية ، وذلك بمنح المنتجات العربية ذات المنشأ العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية ، حيث تضمنت هذه الاتفاقية على معاملات ضريبية تفضيلية لبعض سلع التجارة العربية البينية ، وبذلك تعتبر اتفاقية تيسير التبادل التجاري بين الدول العربية هي الاتفاقية الوحيدة ذات الصلة المباشرة بموضوع تنسيق الضرائب بين الدول العربية في إطار المجلس الاقتصادي والاجتماعي².

ورغبة في تفعيل اتفاقية تنمية وتيسير التبادل التجاري بين الدول العربية أقر المجلس الاقتصادي والاجتماعي العربي بتاريخ: 17 فيفري 1997 البرنامج التنفيذي لإقامة منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، ويهدف البرنامج التنفيذي إلى تجاوز العقبات التي اعترضت تطبيق اتفاقية تنمية وتيسير التبادل التجاري وفي مقدمتها مبدأ الإعفاء الكامل للسلع الزراعية والحيوانية والمواد الخام المعدنية وغير

¹ _ ورقة عمل حول مشروع برنامج التنسيق الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية ، مرجع سبق ذكره ، ص: 20

² _ الاتفاقية التجارية بين سوريا والدول العربية ، غرفة تجارة دمشق ، الجزء 01 ، مطابع جوهر ، دمشق ، سوريا ، 1999 ، ص: 705

المعدنية ، والسلع المنتجة من قبل الشركات العربية المشتركة من كل الرسوم الجمركية والضرائب ذات الأثر المماثل ومن القيود غير الجمركية ، وإتباع أسلوب المفاوضات للتحرير التدريجي للسلع الصناعية وفق قوائم سلعية يتم الاتفاق عليها دون تحديد تاريخ مرجعي للرسوم الجمركية وإلزام كاف بالرسوم ذات الأثر المماثل¹.

وفي سبيل تحقيق هذا الهدف اعتمد البرنامج التنفيذي مبدأ التحرير التدريجي لكل السلع الزراعية والحيوانية والمصنعة ونصف المصنعة وغيرها ، وبنسبة 10% سنويا تبدأ من 01 جانفي 1998 ليتم إزالتها نهائيا خلال 10 سنوات ، مع اعتماد هياكل كل الرسوم الجمركية المطبقة فعليا في 31 جانفي 2007 في كل دولة من الدول العربية ليتم التخفيض على أساسها².

كما تمت الموافقة على اعتماد مبدأ الرزنامة الزراعية ، والتي يمكن من خلالها لأي دولة عربية إعفاء بعض السلع الزراعية من تطبيق التخفيض التدريجي للرسوم الجمركية خلال مواسم الإنتاج ، وحدد عدد السلع الزراعية التي تضمها بعشر (10) سلع كحد أقصى ، وحدد فترة إعفاء لإجمالي سلع الرزنامة لا تتجاوز 40 شهرا ، وذلك بعد موافقة المجلس الاقتصادي والاجتماعي على طلب الاستثناء.

المطلب الثاني: دور مجلس الوحدة الاقتصادية العربية في مجال تنسيق التشريعات والنظم الضريبية.

أولاً_ الاتفاقيات في إطار مجلس الوحدة الاقتصادية العربية والقرارات الصادرة عنه: وافق المجلس الاقتصادي والاجتماعي على اتفاقية الوحدة الاقتصادية بين دول الجامعة العربية في الدورة العادية الرابعة (04) ، الجلسة الثالثة (03) بتاريخ 03 جوان 1957 ، وأصبحت سارية المفعول اعتبارا من 23 أبريل 1964 ، ومن خلال قراءتنا للاتفاقية يتبين لنا مدى اهتمامها بالجوانب الضريبية والعمل على تنسيقها:

فقد نصت المادة "02" من الاتفاقية البند "07" على ما يلي:

_ تنسيق تشريع الضرائب والرسوم الحكومية والبلدية وسائر الضرائب والرسوم الأخرى المتعلقة بالزراعة والصناعة والتجارة والعقارات وتوظيف رؤوس الأموال بما يكفل مبدأ تكافؤ الفرص.

_ تجنب ازدواج الضرائب والرسوم على المكلفين من رعايا الدول المتعاقدة.

وورد في البند "08" من المادة "02" نفسها النص التالي:

¹ _ التقرير الاقتصادي العربي الموحد ، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية ، 1999 ، ص- ص: 171-173

² _ القرار رقم: 1317 المؤرخ في: 19 مارس 1997 المتضمن إعلان منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، المجلس الاقتصادي والاجتماعي لجامعة

_ تنسيق السياسات النقدية والمالية والأنظمة المتعلقة في بلدان الأطراف المتعاقدة تمهيدا لتوحيد النقد بها. وقد صدر أيضا عن مجلس الوحدة الاقتصادية العربية عدة قرارات بشأن تنفيذ اتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية أهمها ما يلي¹:

- القرار رقم 17 المؤرخ في: 13 أوت 1964 الخاص بإنشاء السوق العربية المشتركة ، والذي يتضمن في الفصل 03 والفصل 04 : " إعفاء المنتجات الزراعية والحيوانية والثروات الطبيعية وتبادل المنتجات الصناعية من الضرائب والرسوم الجمركية بين دول السوق".

- القرار رقم 411 الذي يضيف فصل جديد إلى أحكام السوق العربية المشتركة سمي بالتعرفة الجمركية الموحدة ، ويشتمل هذا البند على التفاصيل التالية:

- توحيد التشريعات والنظم الجمركية خلال خمس (05) سنوات تبدأ سنة 1956.

- توحيد الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم للدول الأطراف المتعاقدة تجاه الدول الأخرى

على مراحل تدريجية خلال خمس (05) سنوات تبدأ سنة 1980.

- البدء في تنفيذ توحيد التعريفات في: 01 جانفي 1972.

- القرار رقم: 792 والمتضمن دعوة الأمانة العامة لتوجيه برامجها لتعجيل بانجاز الدراسات الخاصة بتحليل الهياكل الضريبية في الدول العربية تمهيدا لتنسيق التشريع الضريبي ، ولتكون الدراسة مرجعا لوضع تشريع ضريبي متقدم ورفع مستوى الجهاز الضريبي بما يؤدي إلى الإسهام في زيادة موارد الدول الأعضاء وتنظيم أوضاعها المالية وتحقيق التوازن في اقتصادياتها.

- القرار رقم: 784 المؤرخ في: 07 ديسمبر 1985 والخاص بالبرنامج التنفيذي لخطة عمل الأمانة العامة للسنوات 1986_ 1990 ، والذي نص فيما يخص الموارد المالية على وضع برنامج للتنسيق الضريبي تراعى فيه المرحلية والتدرج بعيد المدى.

- القرار رقم: 943 المؤرخ سنة 1990 الخاص ببرنامج العمل للتنسيق الضريبي لسنوات 1992_ 1995 ، والبرنامج الأساسي للتنسيق الضريبي.

ثانياً_ مجهودات مجلس الوحدة الاقتصادية العربية في مجال تنسيق التشريعات والنظم الضريبية بين الدول الأعضاء: قام مجلس الوحدة الاقتصادية العربية في مجال تنسيق التشريعات والنظم الضريبية بين الدول الأعضاء بإصدار عدة اتفاقيات متعلقة بالضرائب والاستثمار أهمها:

¹ _ ليس عساف الباكير ، " تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل " ، مرجع سبق ذكره ، ص - ص: 112-114.

- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية: سنة 1973 ، وقد استمر العمل بها مدة 27 عاما ، حيث وافق مجلس الوحدة الاقتصادية العربية على الاتفاقية النموذجية سنة 1997 لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال.

- اتفاقية التعاون لتحصيل الضرائب: سنة 1973 ، والتي حدثت وطلورت وتم وضع اتفاقية نموذجية لتحصيل الضرائب وافق عليها مجلس الوحدة الاقتصادية سنة 1998 ، ولم تدخل حيز التنفيذ الفعلي إلا بتاريخ 01 أكتوبر 2000 ، وتهدف هذه الاتفاقية إلى التعاون بين الأجهزة الضريبية المختصة لتحصيل التكاليف من المكلفين المقيمين مؤقتا أو بشكل دائم في الدول الأعضاء وذلك عن طريق الإنابة في تحصيل الضرائب.

- اتفاقية استثمار رؤوس الأموال العربية وانتقالها بين البلدان العربية: سنة 1970 : وقد عدلت سنة 1973 ، وصادقت عليها الدول التالية: الأردن ، الإمارات ، السودان ، سوريا ، العراق ، فلسطين ، الكويت ، ليبيا ، مصر ، موريتانيا ، اليمن ، وتعتبر هذه الاتفاقية نافذة.

- اتفاق تجاري طويل الأجل متعدد الأطراف: يهدف إلى تحقيق التوازن التجاري على المستوى الثنائي وتشجيع وتنمية تبادل السلع بما يحقق التكامل الاقتصادي وأهداف السوق العربية المشتركة ، وقد صادقت عليه كل من الأردن والعراق فقط.

كما قامت الأمانة العامة بإصدار القانون الجمركي الموحد ووضع التعريفات الخارجية الموحدة ، وأصدرت الدليل الموحد للمصطلحات المالية والضريبية باعتباره أداة مساعدة لتنسيق التشريعات والنظم الضريبية والجمركية في الدول العربية.

وتعتبر هذه الاتفاقيات إحدى الصيغ والآليات المساعدة لتنسيق السياسات المالية والنقدية في الدول العربية بهدف إزالة أوجه الخلاف التي تعترض أنظمتها النقدية والمالية بغرض توحيدها ، حيث يعتبر توحيد الأنظمة المالية والنقدية من أرقى صور التنسيق المالي ، حيث يطلق على هذا الأسلوب مبدأ التوحيد Equalization approach¹ ، ووفقا لذلك تعتبر الاتفاقيات المنعقدة بين الدول العربية ذات مغزى هام للوصول إلى توحيد الأنظمة المالية والنقدية بها.

¹ _ حسني خريوش ، بدون عنوان ، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية ، العدد 02 ، ديسمبر ، 1976 ، ص: 43.

المطلب الثالث: واقع وإمكانيات التنسيق الضريبي في التجمعات العربية.

أولاً - تجربة دول مجلس التعاون الخليجي: تعتبر تجربة مجلس التعاون الخليجي إحدى تجارب المجموعات الاقتصادية الإقليمية في الوطن العربي في مجال تشجيع وتنمية الاستثمارات في الدول الأعضاء ، وهي تجربة مر عليها أكثر من ثلاثين (30) عاماً ، وتضم في إطارها ست (06) دول خليجية (الإمارات العربية المتحدة ، البحرين ، السعودية ، سلطنة عمان ، قطر ، الكويت)* ، وتجر الإشارة إلى أن الأنظمة الاقتصادية في هذه الدول تقوم على أساس اقتصاد السوق ، وبالتالي فإن أسواقها مفتوحة أمام الواردات الأجنبية دون أي عوائق ، كما يلاحظ سهولة انتقال العمالة لغرض العمل أو الإقامة ، وكذلك لا يواجه انتقال رؤوس الأموال صعوبات من حيث القوانين والإجراءات¹.

ومع الإدراك الكامل للمقومات الاقتصادية لدول المجلس وبساطة الأنظمة الاقتصادية وانفتاحها ، أرادت دول المجلس أن تنشئ بينها تجمعاً اقتصادياً قوياً يحل التكامل فيه محل التنافس ، ويعزز الترابط إطاره بحماية المصالح ، وانطلاقاً من تلك الرؤية لمستقبل التعاون بين الدول الأعضاء جاء النظام الأساسي للمجلس طامحاً في الوحدة بين أعضائه في جميع الميادين ، وجاءت الاتفاقية الاقتصادية الموحدة راسمة لبرنامج عمله الاقتصادي الشامل.

وقد أكدت الاتفاقية الاقتصادية الموحدة لمجلس التعاون الخليجي على أهمية تنسيق وتوحيد سياساتها الاقتصادية والمالية والنقدية ، وكذلك التشريعات التجارية والصناعية والنظم الجمركية المطبقة بها ، حيث يسعى المجلس لقيام اتحاد جمركي من خلال توحيد التعريفات الجمركية ، وقد نجح المجلس في إلغاء الضرائب والرسوم الجمركية بحيث لا تخضع للضريبة الجمركية السلع المصدرة من دولة عضو في المجلس إلى أية دولة أخرى ، شريطة أن تكون الدولة المصدرة هي دولة المنشأ** . وقد نصت المادة الثانية (02) من اتفاقية التعاون الخليجي على إعفاء المنتجات الزراعية والصناعية ومنتجات الثروات الطبيعية من الرسوم الجمركية والرسوم ذات الأثر المماثل ، كما نصت المادة الرابعة (04) من الاتفاقية على أن:

- يتم وضع حد أدنى لتعريفات جمركية موحدة تطبق تجاه العالم الخارجي.

* _ وقع ميثاق مجلس التعاون الخليجي في 25 ماي 1981 ، كما تم الاتفاق على انضمام اليمن بصفة جزئية ، أي في بعض المجالس فقط ، مع إمكانية انضمام كل من المغرب والأردن إلى المجلس مستقبلاً.

¹ _ عبدالله علي الملا ، "تجربة مجلس التعاون لدول الخليج العربي في مجال التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات المشتركة" ، ورشة عمل التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات المشتركة ، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية ، القاهرة ، مصر ، 1992 ، ص: 06.

** _ تعتبر الدول الخليجية 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.

- يكون من بين أهداف توحيد التعريف الجمركية إيجاد حماية للمنتجات الوطنية في مواجهة المنتجات الأجنبية المنافسة.

- يتم تطبيق التعريف الجمركية الموحدة تدريجياً خلال خمس (05) سنوات من تاريخ نفاذ هذه الاتفاقية ويتم الاتفاق على الترتيبات التدريجية لتحقيق ذلك خلال سنة من تاريخ توقيع الاتفاقية.

كما أوردت المادة الخامسة (05) على منح الدول الأعضاء جميع التسهيلات لمرور بضائع أي دولة عضو إلى الدول الأعضاء الأخرى بطريق العبور (الترانزيت)، وتعفيها من الرسوم والضرائب كافة مهما كان نوعها.

وقد أوصت اللجنة الفنية التي شكلتها لجنة التعاون المالي والاقتصادي للمجلس بتوحيد التعريف الجمركية على أساس أن السلع الأساسية تفرض عليها رسوم بواقع 5% ، أما بقية السلع فتفرض عليها الرسوم بواقع 5,7% ، ولتيسير تطبيق التعريف الموحدة فقد اتفق على تطبيق مبدأ منطقة الدخول الواحدة ، حيث يعتبر أي منفذ جمركي (بري أو بحري أو جوي) في أي دولة عضو 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 مثلاً من خلال جهاز مشترك ، بحيث تحقق آلية التحصيل سهولة في التطبيق وعدالة في التوزيع على أن يقر المجلس قانوناً جمركياً موحداً يتضمن القواعد والإجراءات التي تلتزم جميع الدول الأعضاء بتطبيقها¹.

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 متماثلة مع تلك المعاملة التي تمنحها للشركات أو الأفراد المقيمين لجنسيتها، وقد بينت إحدى الدراسات الضريبية التي أعدها صندوق النقد الدولي ، على أن الضرائب على الدخل والأرباح لا تثير أية مشكلة على اتجاهات التنسيق الضريبي بين دول المجلس بشرط عدم السماح لأية دولة عضو بأن تصبح ملجأ ضريبياً ، كما اقترح بأن تكون الضرائب المفروضة على الشركات الأجنبية ذات سعر نسبي بدلاً من المعدلات التصاعدية.

وخلاصة القول فإن مجلس التعاون الخليجي قد وصل إلى مرحلة متطورة من التعاون الاقتصادي بإنشاء الاتحاد الجمركي لدول الخليج العربي الذي بدأ في 01 جانفي 2003 ، وقد خطت دول المجلس نحو هذه المرحلة المهمة من التنسيق الضريبي في إطار التعاون الاقتصادي الموحد ، وذلك بتوحيد التعريف الجمركية في جميع دول المجلس وإلغاء جميع الحدود الجمركية فيما بينها ، حيث يتم فرض التعريف الجمركية على السلع المستوردة مرة واحدة وذلك عند عبورها الحدود الاتحادية ، كما اعتمدت دول المجلس آلية لتوزيع الإيرادات

¹ _ رمضان صديق محمد ، " نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية " ، مرجع سبق ذكره ، ص: 46.

الجمركية المستوفاة على السلع الأجنبية . ويشكل تعميم تطبيق ضريبة القيمة المضافة أحد المواضيع المهمة في التنسيق الضريبي لدول المجلس مستقبلا.

ثانياً_ تجربة دول اتحاد المغرب العربي: في عصر التكتلات الاقتصادية وعقد الاتفاقيات لدعم القدرة التنافسية ، وإبرام المعاهدات بين الدول لتعزيز هياكلها الاقتصادية ، برز قيام اتحاد المغرب العربي الذي تم الإعلان عنه في اتفاقية مراكش في 17 فيفري 1989 كضرورة ملحة أملتها طبيعة العلاقات التي تربط بين الدول في العصر الحديث والتي لا مكان فيها إلا للأقوى والأقدر على الانصهار في النظام العالمي الجديد.

ويضم مجلس الوحدة المغربية كل من الجزائر ، المغرب ، تونس ، ليبيا ، وموريتانيا ، وغايتها في قيام الاتحاد المصلحة المشتركة والتطور المستمر لكل شعوب المنطقة. ورغبة من دول الإتحاد في دعم الاستثمار وتسهيل انتقال الأشخاص وانسياب الخدمات والسلع ورؤوس الأموال فيما بينها أقرت مبدأ تنسيق الأنظمة الضريبية للبلدان المغربية منذ الاجتماع الأول للمجلس الوزاري المكلف بالمالية والنقد والذي عقد في مدينة الرباط بتاريخ: 14 جوان 1990. وقد أقر الإتحاد المغربي في 14 جويلية 1993 عددا من الاتفاقيات الجماعية التي تساهم في تحقيق التنسيق الضريبي ومنها:

- 1- **الاتفاقية المغربية لتجنب الازدواج الضريبي:** دخلت حيز التطبيق ابتداء من 14 جويلية 1994 لتحل محل الاتفاقيات الثنائية المبرمة بين دول الإتحاد ، وتمثل أهداف هذه الاتفاقية في: إرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان ضرائب الدخل من خلال تخفيف الضغط الضريبي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، وكذلك تكريس مبدأ التعاون الضريبي ، وتيسير انتقال الأشخاص والبضائع.
- 2- **الاتفاقية التجارية والتعريفية:** تهدف إلى تعزيز الروابط الاقتصادية بين الدول الأعضاء بغية الاستفادة من القدرات والإمكانات المتاحة لديها ، لتحقيق التكامل الاقتصادي وإنشاء سوق مغربية مشتركة.
- 3- **اتفاقية تشجيع وضمان الاستثمار بين دول الإتحاد المغربي.**

وقد اعترضت جهود التنسيق الضريبي المغربي وجود الاختلافات في النظم الضريبية بين الدول الأعضاء ، وقيام ثلاث (03) دول فقط بإصلاح ضريبي يأخذ بنظام ضريبة القيمة المضافة ، والعدول عن نظام ضرائب الدخل النوعية ، والأخذ بالضريبة الموحدة على الدخل الإجمالي ، مع بقاء النظم الضريبية في الدول الأخرى على حالها متعارضة مع الدول المذكورة¹.

¹ _ رمضان صديق محمد ، " نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية " ، مرجع سبق ذكره ، ص: 47.

ويبين الجدول أعلاه أن ضرائب الدخل والضرائب على الاستهلاك بمختلف أنواعها (ضرائب ورسوم مبيعات ، ضريبة القيمة المضافة) تمثل المصادر الأهم للإيرادات الضريبية في حالة تونس ومصر تليها الضرائب على التجارة الخارجية ، في الوقت الذي تمثل فيه الضرائب على الاستهلاك المصدر الأهم بالنسبة للأردن والمغرب تليها الضرائب على الدخل وعلى التجارة الخارجية ، وعلى الرغم من تشابه نسب مساهمة الضرائب في الإيرادات بشكل عام بين دول المجموعة إلا أن هناك ما يكفي من الاختلاف لإتاحة المجال لهذه الدول للتفاوض والتنسيق الضريبي لزيادة حركة التجارة والاستثمار فيما بينها.

وعلى ضوء ما سبق نخلص إلى أن فرص دول اتفاق أغادير في الاستفادة من منطقة التجارة الحرة بين بعضها البعض ، ومن اتفاقيات الشراكة مع الاتحاد الأوربي تبدو جيدة ، ويتطلب ذلك تكثيف هذه الدول لجهودها بهدف استيفاء معايير الأداء المتبعة في الاتحاد الأوربي ، ولتنسيق وتوحيد المعايير والقوانين التي تحكم العلاقات التجارية ، وتقوية علاقات الارتباط داخل المنطقة والالتزام بنهج الانضباط المالي.

ونظرا لأهمية الضرائب لمجموعة أغادير فإن التنسيق الضريبي يمثل إحدى المجالات الهامة للعمل المشترك للنهوض بمنطقة التجارة الحرة بينها. كما أن التنسيق في مجال ضريبة القيمة المضافة على وجه الخصوص سيعود بفوائد كبيرة على تسهيل عملية التعامل معها من قبل الاتحاد الأوربي ، ويزيل الكثير من التعقيدات المرتبطة بقواعد تحديد منشأ السلع بين المجموعتين¹.

رابعا_ منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى: تضم هذه المنطقة جميع الدول العربية باستثناء جيبوتي ، الصومال وموريتانيا ، ونظرا لكون أن منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى تضم كل من السودان وسوريا ولبنان وليبيا واليمن بالإضافة إلى مجموعتي دول مجلس التعاون الخليجي ودول مجموعة أغادير ، وبالتالي فإن تباين أداء الدول سيزداد وفق غالبية مؤشرات الاقتصاد الكلي.

وفي جانب المالية العامة يلاحظ أن مؤشرات الإيرادات الضريبية ، وأهمية الضرائب بالنسبة للدول إما تشابه دول مجلس التعاون الخليجي كما هو الحال بالنسبة لليبيا ، وإما تشابه دول أغادير كما هو الحال بالنسبة للبنان وسوريا وبدرجة أقل اليمن والسودان.

إن الجدول التالي يبين الهياكل الضريبية لبعض من الدول العربية الأعضاء في المنطقة:

¹ _ الموقع الإلكتروني لصندوق النقد العربي: (2011_09_12 : page consultée le) www .amf .org

جدول رقم (2.5): متوسط نسب البنود الضريبية لعينة من الدول العربية للفترة: (2001_2003)

| الدولة | نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الخام. % | الضرائب على الاستهلاك. % | الضرائب على الدخل والأرباح. % | الضرائب على التجارة. % | الضرائب على العقارات. % |
|---------|--|--------------------------|-------------------------------|------------------------|-------------------------|
| السودان | 43 | 19 | 29 | 37 | 00 |
| سوريا | 46 | 02 | 74 | 11 | 01 |
| لبنان | 67 | 24 | 19 | 44 | 08 |
| اليمن | 22 | 26 | 41 | 29 | 0,1 |

المصدر: جمال الدين زروق _ عادل التيجاني عبدالله ، "التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية_ تجربة الدول العربي" ، مرجع سبق ذكره ، 34.

وعلى ضوء ما سبق فإن التباين الكبير بين أوضاع الدول العربية يجعل من وضع معايير تنسيق السياسات المالية والاقتصادية سيكون مهمة صعبة ، إلا أن هناك مجال جيد للاستفادة من منطقة التجارة الحرة في ضوء استمرار العديد من الدول في نهج الإصلاح الاقتصادي ، وعلى وجه الخصوص في جانب المالية العامة من خلال ضبط وترشيد الإنفاق العام وإصلاح النظم والإدارات الضريبية ، والعمل للحفاظ على معدلات النمو والتضخم الجيدة في السنوات الأخيرة ، والعمل على تحسينها لخلق المزيد من الوظائف في منطقة تتسم بمعدلات نمو سكانية مرتفعة تنذر بتفاقم مشكلات البطالة مستقبلاً¹.

يعمل عدد من الدول العربية على إدخال إصلاحات هيكلية على التعرفة الجمركية والنظام الضريبي بصورة مشتركة لترشيد الإيرادات الضريبية من خلال إيجاد بدائل ضريبية لها قاعدة عريضة ، والحد من الحماية . ويمثل إدخال العمل بضريبة القيمة المضافة أحد أهم الإصلاحات الضريبية في المنطقة العربية خلال السنوات العشر السابقة ، حيث كان عدد الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة اثنين (02) سنة 1990 ليرتفع العدد إلى ثمانية (08) سنة 2002 ، ومن المتوقع أن يرتفع العدد ، حيث أن عدداً من الدول العربية من بينها السعودية واليمن قد أصدرت التشريعات الخاصة ببداية العمل بهذه الضريبة ، والجدول التالي يبين بعض من الدول العربية التي تطبق هذه الضريبة:

¹ _ جمال الدين زروق _ عادل التيجاني عبدالله ، "التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية_ تجربة الدول العربي" ، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

جدول رقم (3.5) : بيانات عن ضريبة القيمة المضافة في عينة من الدول العربية.

| الدولة | تاريخ التطبيق | المعدل العادي % | المعدلات الأخرى % | متوسط دخل الفرد بالدولار الأمريكي | نسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية. % | نسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الخام. % |
|-----------|---------------|-----------------|-------------------|-----------------------------------|--|--|
| الجزائر | أفريل 1992 | %17 | %7 | 1720 | 31 | 3,1 |
| مصر | جويلية 1991 | %10 | 30_20_5 | 1470 | 28 | 4,5 |
| الأردن | جانفي 2001 | %16 | %4 | 1760 | | 4,5 |
| لبنان | فيفري 2002 | %10 | — | 1990 | | 3,8 |
| موريتانيا | جانفي 1995 | %14 | — | 280 | 23,3 | 3,5 |
| المغرب | أفريل 1986 | %20 | 14_10_7 | 1170 | 22,7 | 5,6 |
| السودان | جوان 2000 | %10 | — | 370 | | 1,2 |
| تونس | جويلية 1988 | %18 | 29_10_6 | 1990 | 25,3 | 6,5 |

المصدر: جمال الدين زروق _ عادل التيجاني عبدالله ، "التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية_ تجربة الدول العربي_" ، مرجع سبق ذكره ، 34.

يلاحظ من الجدول أن هناك مجال كبير للتنسيق بين الدول فيما يتعلق بهذه الضريبة حيث تشير البيانات إلى أن المعدل القياسي لضريبة القيمة المضافة يتراوح بين 10% و 20% ، وأن نصف الدول تستخدم معدل واحد ، والنصف الآخر يستخدم معدلات متعددة ، وأن أهميتها كمصدر للإيرادات تختلف وإن كان بدرجة غير كبيرة بين الدول . كما يلاحظ أيضا أن هناك مجال للتنسيق ينبع مما لضريبة القيمة المضافة من مزايا ومالها من انعكاسات وتعقيدات.

يعد عدم توصل الدول الأعضاء في المنطقة لاتفاق يقضي بالإفصاح عن الرسوم والضرائب ذات الأثر المماثل للتعرفة الجمركية ، وما يترتب عليه من الالتزام بتخفيضها أو إزالتها بالكامل من أهم العقبات التي تضعف أثر التخفيضات الجمركية على زيادة التجارة البينية بين أعضاء المنطقة.

وقد أوضحت الدراسات التي أعدها صندوق النقد العربي¹ أن هذه الضرائب والرسوم متنوعة وغير واضحة ، ويتم فرضها وتحصيلها من قبل جهات حكومية متعددة ، كما أن المستورد أو المصدر ليس على علم بها في أغلب الأحيان ، مما يؤثر على سعر البضاعة في السوق ، وبينت الدراسة أن من أبرز الرسوم والضرائب ذات الأثر المماثل المستخدمة في الدول الأعضاء هي رسوم الخدمات والضرائب المكملة للتعرفة الجمركية ، فبالنسبة لرسوم الخدمات تشمل تلك التي تستخدمها السفارات والقنصليات في الدول العربية مقابل التصديق على شهادات المنشأ الوطنية وفواتير التصدير ، وهي رسوم تتعدى قيمة الخدمة المقدمة مما يجعلها رسوم ذات أثر مماثل للتعرفة الجمركية ، ومن أهم الخطوات المقترحة لمعالجة هذا الموضوع هو تنسيق طريقة احتساب رسوم خدمات الاستيراد لجعلها مرتبطة بالتكلفة الفعلية ، وليس كنسبة من القيمة المستوردة ، ومن الناحية العملية فإنه يتعين العمل على إيجاد اتفاق بين الدول الأعضاء لحصر قائمة موحدة لرسوم خدمات الاستيراد التي يسمح استيفاؤها من قبل الجهات الرسمية في الدول الأعضاء وتحديد طريقة احتسابها وفق القواعد المعمول بها في الاتفاقيات الدولية ، وخاصة في إطار المنظمة العالمية للتجارة (OMC) ومنظمة الجمارك العالمية (OMD) ، واعتبار أن أي رسوم خدمات الاستيراد الأخرى خارج هذه القاعدة الموحدة وغير المعتمدة مخالفة لأحكام البرنامج التنفيذي لإقامة منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى.

وفيما يتعلق بالضرائب على الاستيراد والمكملة للتعرفة الجمركية تشير البيانات إلى أنه عددا من الدول العربية تفرض هذه الضرائب لتكامل التعرفة الجمركية وذلك بهدف مواجهة النقص في إيرادات الخزينة ، ومن أمثل ذلك نجد ضريبة الاقتطاع الجبائي في المغرب ، وضريبة الدفاع في السودان وضريبة النهر الصناعي في ليبيا. وبالنسبة لمجالات التنسيق الضريبي في إطار منطقة التجارة الحرة العربية يلاحظ بروز بعض الآراء حول ضرورة السعي في الوقت الحاضر نحو تشكيل اتحاد جمركي عربي كمرحلة متقدمة من التكامل فيما بين الدول الأعضاء ، وذلك نظرا لأن غالبية هذه الدول إما قد ارتبطت سلفا باتفاقيات تجارة حرة مع شركائه الرئيسيين من الدول غير العربية ، أو أنه يتجه في هذا المنحى ، ويعني ذلك أن الدول العربية لن تخسر كثيرا بتكوين الاتحاد الجمركي ، بل على العكس فإن أمامها فرصة لتمهيد الساحة لزيادة التجارة فيما بينها ، وسيؤدي الوصول إلى تعريف جمركية موحدة إلى دفع عملية التنسيق في مجال الضرائب المحلية وضرائب الشركات.

¹ _ انظر الموقع الرسمي لصندوق النقد العربي على الموقع: www.amf.org

المبحث الثاني: تقييم تجارب التنسيق الضريبي في الوطن العربي.

إن نجاح أي إطار للتنسيق الضريبي العربي يتطلب التركيز في أهدافه وغاياته في تنمية المبادلات التجارية بين الدول الأعضاء وتشجيع انتقال رؤوس الأموال العربية وتوظيفها وتوطينها في الوطن العربي ، بما يسمح بزيادة حجم الاستثمارات العربية البينية ، ورفع الكفاءة الإنتاجية للمشروعات ، كما لا بد من التركيز في أهداف التنسيق الضريبي على مسيرة التكامل الاقتصادي في مختلف المجالات ، وهذا دون أن ننسى ضرورة توفر العوامل المساعدة الأخرى كتهيئة المناخ الاستثماري المناسب وتوفير وسائل الاتصالات والمواصلات ، والدعم اللوجستي بصفة عامة.

المطلب الأول: التنسيق الضريبي العربي وتنشيط التجارة العربية البينية: لقد تبنت الدول العربية منذ بدايات العمل العربي المشترك التبادل التجاري فيما بينها كأحد أهم المدخل الرئيسية لتحقيق التكامل الاقتصادي العربي ، وفي سبيل ذلك أبرمت الدول العربية العديد من الاتفاقيات استهدفت تحرير التجارة البينية كان آخرها البرنامج التنفيذي لإقامة منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى الذي بدأ في العام 1998 ، ومنذ مطلع سنة 2005 أصبحت السلع الصناعية والزراعية ذات المنشأ العربي المتبادلة بين الدول الأعضاء في منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، والتي تضم جميع الدول العربية باستثناء الجزائر وموريتانيا وجيبوتي والصومال وجزر القمر، غير خاضعة للرسوم الجمركية وللضرائب الأخرى ذات الأثر المماثل ، الأمر الذي ساهم في زيادة التبادل التجاري البيني في السنوات القليلة الماضية¹.

أولاً_ هيكل وأداء التجارة الخارجية للدول العربية: تمثل التجارة الخارجية مصدرا مهما وحيويا للدول العربية فقد ارتفعت قيمة هذه التجارة كمجموعة سنة 2012 ، حيث زادت الصادرات بنسبة 2,37% لتبلغ حوالي 1308,5 مليار دولار مقارنة مع سنة 2011 حيث بلغت 1278,1 مليار دولار ، كما حافظت الصادرات العربية على وزنها في الصادرات العالمية إلى حد ما ، حيث سجلت انخفاضا بسيطا وبلغت نسبة 5,5% مقارنة مع نسبة 5,7% خلال سنة 2011، ويلاحظ أن قيمة الصادرات العربية قد سجلت ارتفاعا سنويا ملحوظا باستثناء سنة 2009 ، ومن جانب الواردات العربية فقد سجلت انخفاضا بنسبة 10,22% سنة 2009 ، مقارنة مع السنة السابقة ، كما أن وزن الواردات العربية في الواردات العالمية شهد استقرارا خلال السنوات محل الدراسة حيث تراوح بين 4,4% ونسبة 5% ، وهذا ما هو موضح في الجدول التالي:

¹ _ التقرير الاقتصادي العربي الموحد، صندوق النقد العربي 2009 ، ص: 213.

جدول رقم (4.5): تطور حجم التجارة العربية الإجمالية خلال الفترة: 2012_2008

الوحدة: مليار دولار

| 2012 | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | |
|----------|----------|----------|----------|----------|--|
| 1308 ,5 | 1278 ,1 | 1041 ,2 | 846 ,5 | 1205 ,1 | إجمالي الصادرات العربية |
| 23736 | 22247 ,7 | 18760 ,3 | 15798 ,1 | 19745 ,2 | إجمالي صادرات العالم |
| %5,5 | %5,7 | %5,6 | %5,4 | %6,1 | (صادرات الدول العربية) ----- (صادرات العالم) |
| 1023 ,7 | 945 ,8 | 836 | 779 ,4 | 868 ,2 | إجمالي الواردات العربية |
| 22982 ,9 | 21565 | 18292 ,6 | 15446 ,1 | 19357 ,8 | إجمالي صادرات العالم |
| %4,5 | %4,4 | %4,6 | %5 | %4,5 | (واردات الدول العربية) ----- (صادرات العالم) |
| 2332 ,2 | 2223 ,9 | 1877 ,2 | 1625 ,9 | 2073 ,3 | إجمالي التجارة العربية |
| %5 | %5,1 | %5,1 | %5,2 | %5,3 | (إجمالي التجارة العربية) ----- (إجمالي التجارة العالمية) |

المصدر: بدون مؤلف، "الاقتصاد العربي ومستقبله في ضوء المستجدات الإقليمية والدولية"، المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، السنة 30، العدد الفصلي 01، مارس 2012، الكويت، ص: 09.

ثانياً_ هيكل وأداء التجارة العربية البينية في ظل اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية:

إن دراسة مدى مساهمة تطبيق منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى في التأثير على التجارة العربية البينية ، يحتم علينا تقسيم ذلك إلى ثلاث (03) فترات بحسب التطور التاريخي لتطبيق منطقة التجارة الحرة العربية ، ومستوى الإعفاء الجمركي المطبق¹:

1_ الفترة السابقة على بداية تطبيق التخفيض التدريجي للتعريفات الجمركية والرسوم والضرائب ذات الأثر المماثل في إطار منطقة التجارة الحرة (1996_1998): وعرفت هذه الفترة اتجاهها نزولياً في التركيز السلعي للصادرات والواردات العربية البينية ، ويعود السبب الرئيسي لذلك إلى تراجع نصيب المواد والمشتقات النفطية والمواد الخام الشبيهة من إجمالي قيمة الصادرات والواردات السلعية العربية البينية ، كنتيجة لتراجع أسعار النفط في الأسواق العالمية.

2_ فترة التطبيق التدريجي لمنطقة التجارة الحرة (1998_2004): وعرفت هذه الفترة في بدايتها حتى 2001 اتجاهها نزولياً في التركيز السلعي للصادرات العربية البينية ، وحتى 2002 بالنسبة للواردات العربية البينية ، وهذا ما يمكن إرجاعه إلى تراجع نصيب المواد البترولية من إجمالي التجارة العربية البينية كنتيجة لاستمرار التراجع العالمي للنفط في الأسواق العالمية ، وقد عرفت التجارة العربية البينية ابتداءً من سنة 2002 ارتفاعاً ملحوظاً ، ويعود ذلك إلى التغير الحاصل في أسعار النفط في الأسواق العالمية التي بدأت تشهد صعوداً ملحوظاً.

3_ الفترة التالية للإعفاء الكامل للمنتجات عربية المنشأ من التعريفات الجمركية والرسوم والضرائب ذات الأثر المماثل (ما بعد 2004): عرفت هذه الفترة تحسناً ملحوظاً في التركيز السلعي للصادرات والواردات العربية البينية ، وهذا بعد التطبيق الكامل لمنطقة التجارة الحرة العربية ، كما أن الأسعار العالمية للنفط شهدت ارتفاعاً مرة أخرى مع بداية 2005 ، كما أن حصة الدول العربية المصدرة للنفط من إجمالي صادرات الدول العربية كبيرة جداً ، حيث بلغت ما نسبته 90,5% سنة 2010² ، والجدول التالي يوضح ذلك:

¹ _ أحمد محمد عزت أحمد ،"أثر الخدمات اللوجستية على تنمية التجارة العربية البينية_مدخل نموذج الجاذبية"،رسالة دكتوراه فلسفة في الاقتصاد، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2011 ،ص:59_60،

² _ بدون مؤلف ،"مناخ الاستثمار في الدول العربية"،مرجع سبق ذكره ، ص:135،

جدول رقم(5.5): أداء التجارة العربية البينية خلال الفترة: 2009_2005**الوحدة: مليار دولار**

| متوسط التغير للفترة % | 2009 | 2008 | 2007 | 2006 | 2005 | |
|--------------------------|------|------|------|------|------|--|
| 24,2% | 71,1 | 88,4 | 67,6 | 56,1 | 46,2 | متوسط التجارة البينية العربية (1) = (2) (3) |
| 24,4% | 74,7 | 93 | 71 | 58,6 | 48,3 | الصادرات البينية العربية (2) |
| 23,9% | 67,5 | 83,8 | 64,2 | 53,6 | 44,1 | الواردات البينية العربية (3) |

المصدر: بدون مؤلف ،"مناخ الاستثمار في الدول العربية"، المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، ملحق الجداول، الكويت، 2010 ، ص:21.

يبين الجدول السابق مدى التحسن الملحوظ في حجم التجارة العربية البينية مع بداية تطبيق اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، حيث ارتفعت بمعدل 24,2% خلال الفترة ، لكن رغم بداية التطبيق الفعلي لاتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، والزيادة القياسية في أسعار النفط في الأسواق العالمية لكن تبقى مساهمة التجارة العربية البينية ضئيلة مقارنة بإجمالي التجارة العربية مع الخارج ، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(6.5): مساهمة التجارة العربية البينية في التجارة العربية الإجمالية خلال
الفترة: 2009_2005

الوحدة: %

| 2009 | 2008 | 2007 | 2006 | 2005 | |
|------|------|------|------|------|---|
| 10,3 | 8,7 | 8,8 | 8,5 | 8,5 | نسبة الصادرات العربية البينية إلى إجمالي الصادرات العربية |
| 11,2 | 11,9 | 12 | 13,4 | 12,6 | نسبة الواردات العربية البينية إلى إجمالي الواردات العربية |

المصدر: بدون مؤلف ،"مناخ الاستثمار في الدول العربية"، المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، الكويت، 2010 ، ص_ص: 144_132.

ويرى الباحث أنه بالرغم من الجهود المتخذة من قبل الدول العربية في مجال تحرير التجارة العربية البينية سواء من ناحية الاتفاقيات التجارية والاستثمارية المبرمة ، أو من خلال عمليات التنسيق الضريبي في إطار الاتفاقيات الثنائية والجماعية لم تحقق الكثير مما كان متوقعا منها رغم بعض التحسن الذي عرفته المبادلات التجارية في إطار اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى وهذا يعود إلى الارتفاع المسجل في أسعار النفط ، والجدية التي تعاملت بها الدول العربية تجاه تطبيق البرنامج التنفيذي لإقامة المنطقة التجارية الكبرى، حيث سارعت 14 دولة إلى الانضمام بعد سنة واحدة من بدء تطبيق البرنامج التنفيذي إدراكا منها لأهمية إقامة مثل هذه المنطقة في ظل المتغيرات الاقتصادية والدولية ، وقامت هذه الدول بإيداع هيكل التعريفات الجمركية والتوجيهات الكتابية إلى المنافذ الجمركية ، ورغم ذلك تبقى التجارة العربية البينية دون مستوى 10% من حجم التجارة العربية الإجمالية ، وهي نسبة ضئيلة مقارنة بما تشكله المنطقة من سوق واسعة يقارب عدد سكانها 200 مليون نسمة ، وكذلك الناتج المحلي للدول الأعضاء الذي يقارب 1000 مليار دولار ، وهنا يجب الإشارة إلى كون أن تحرير التجارة العربية البينية بهدف زيادة حجمها لا يتحقق فقط من خلال إزالة الضرائب والرسوم الجمركية ، ولكن يتطلب الأمر العديد من الإجراءات والتدابير مثل قواعد المنشأ ، وآليات فض المنازعات والبنية اللوجستية وغيرها من عوامل زيادة التبادل التجاري.

المطلب الثاني: التنسيق الضريبي العربي وتنمية الاستثمارات العربية البينية:

إن دراسة أثر عمليات التنسيق الضريبي في الوطن العربي على تنشيط ودعم الاستثمار العربي البيني يكون من خلال الاتفاقيات المبرمة بين الدول العربية ، الثنائية منها والجماعية ، وفي هذا الشأن فقد بذلت الدول العربية جهوداً كبيرة لإصلاح الاختلالات الهيكلية ، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وسن التشريعات والأحكام الجاذبة للاستثمار ، وتوفير البنية التحتية الأفضل للنشاط الاستثماري. كما سعت الدول العربية إلى تشجيع وتسهيل انسياب رؤوس الأموال والاستثمارات فيما بينها ، وقد تمثل ذروة نشاط هذه الدول من خلال إنشاء المؤسسة العربية لضمان الاستثمار ، وإقرار الاتفاقية الموحدة لاستثمار رؤوس الأموال العربية ، والتي ركزت نصوصها على مبدأ حرية وتسهيل انتقال رؤوس الأموال العربية فيما بينها بغرض الاستثمار ، وأكدت على مبدأ المواطنة الاقتصادية للاستثمار العربي من خلال معاملة رأس المال العربي كمثيله الوطني.

أولاً- تطور الاستثمار العربي الإجمالي: يعاني واقع الاستثمار في الدول العربية من قلة تدفق الاستثمارات الدولية إليها ، حيث تشير البيانات المتوفرة حول هذا الشأن¹ ، إلى استمرار تمركز هذه التدفقات في الدول المتقدمة إذ وصلت نسبة هذه التدفقات فيها من إجمالي التدفقات العالمية سنة 2007 معدل 68,8% ، لتتخفص بعدها حيث بلغت سنة 2009 ما نسبته 50,8% ، بينما لازالت في الدول النامية عموماً لا تتعدى 43% ، حيث بلغت سنة 2007 ما نسبته 26,9% ، لترتفع فيما بعد حيث بلغت معدل 42,9% ، أما الدول العربية فلم تتعدى في أحسن الأحوال معدل 10% ، حيث بلغت حصة الاستثمار العربي من حجم الاستثمار العالمي معدل 3,9% سنة 2007 ، لتستقر عند معدل 7,7% سنة 2009 ، ويعود انخفاض نصيب الاستثمار العربي من إجمالي الاستثمار العالمي لعدة أسباب ، أهمها هجرة رؤوس الأموال العربية وتمركزها في الدول الصناعية ، وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى قلة معدل الاستثمار في المنطقة العربية ، وهذا أخطر تحدي تواجهه الاتفاقيات الضريبية العربية ، والجدول التالي يبين اتجاهات الاستثمارات العالمية حسب أهم المناطق:

¹ _ مناخ الاستثمار في الدول العربية ، مرجع سبق ذكره ، ص: 71.

جدول رقم (7.5): تطور حصة مجموعات الدول من الاستثمارات الأجنبية العالمية خلال الفترة: 2009_2005

الوحدة: %

| 2009 | 2008 | 2007 | 2006 | 2005 | |
|------|------|------|------|------|-----------------|
| 50,8 | 57,5 | 68,8 | 66,5 | 63,4 | الدول المتقدمة |
| 6,3 | 6,9 | 4,3 | 3,7 | 3,2 | الدول المتحوّلة |
| 42,9 | 35,6 | 26,9 | 29,8 | 33,5 | الدول النامية |
| 7,7 | 5,5 | 3,9 | 4,8 | 4,8 | الدول العربية |

المصدر: بدون مؤلف ، "مناخ الاستثمار في الدول العربية" ، مرجع سبق ذكره، ص: 71.

ثانياً _ الاستثمارات العربية البينية: تشكل الاستثمارات العربية البينية معدل 22% من إجمالي الاستثمار الأجنبي المباشر الذي استقطبته الدول العربية سنة 2007 ، وارتفعت هذه النسبة لتصل إلى 35% سنة 2008 ، فزادت هذه النسبة إلى 83% عن سنة 2005 ، ويعود ذلك زيادة على الارتفاع في الاحتياطات النقدية نتيجة لارتفاع أسعار النفط إلى الإجراءات العملية المطبقة في إطار منطقة التجارة الحرة وهو ما سمح بتحسين واضح في المناخ الاستثماري العربي ، حيث يؤكد دائماً مجلس الوحدة الاقتصادية العربية دوماً على ضرورة السعي إلى رفع معدلات الاستثمار العربي البيني ، وقدم في ذلك عدة توصيات واقتراحات لتعزيز هذه الاستثمارات ، وتهيئة مناخ وبيئة استثمارية تكون نواة لاستقطاب الاستثمارات بشكل عام والاستثمارات العربية بشكل خاص ، ومن بين هذه المقترحات¹:

_ إنشاء مكتب خاص للترويج للاستثمارات العربية.

_ منح بطاقة المستثمر العربي لتسهيل انتقال المستثمرين بين الدول العربية.

_ ضرورة إنشاء بوابة الكترونية للاستثمار والتجارة العربية البينية تكون دعماً للمستثمرين.

_ العمل على توحيد التشريعات العربية في المجال الجمركي كخطوة للمرحلة الثانية من السوق العربية المشتركة.

¹ _ انظر القرار رقم 1233 الصادر عن مجلس الوحدة الاقتصادية العربية في دورة انعقاده العادية رقم 78 بتاريخ 11 ديسمبر 2003 ، وكذلك القرار رقم: 1237 بتاريخ: 11 ديسمبر 2003.

_ التأكيد على ضرورة جعل الوطن العربي منطقة استثمارية واحدة ، وتهيئة البيئة الاستثمارية العربية لاستقبال الاستثمارات الأجنبية من خلال استراتيجية التكامل الاقتصادي العربي.

_ العمل على إزالة التناقض بين أحكام الاتفاقيات الثنائية وأحكام الاتفاقيات التي تشكل مرجعية للتكامل الاقتصادي العربي.

إن الجدول التالي يوضح حجم التدفقات الاستثمارية بين الدول العربية خلال سنة 2008:

جدول رقم(8.5): تدفقات الاستثمارات العربية البينية لبعض الدول العربية لسنة 2008

| البلد | الاستثمارات البينية العربية (مليون دولار) |
|----------------------|---|
| الجزائر | 5666 |
| مصر | 2324 ,4 |
| ليبيا | 2079 ,9 |
| المغرب | 848 ,8 |
| السودان | 4806 ,5 |
| تونس | 320 ,7 |
| الأردن | 433 ,46 |
| لبنان | 2661 ,1 |
| السعودية | 12952 |
| سوريا | 1539 ,6 |
| اليمن | 392 ,78 |
| إجمالي الدول العربية | 34025 ,2 |

المصدر: بدون مؤلف ، "مناخ الاستثمار في الدول العربية"، 2008 ، ص:215.

يوضح الجدول السابق ارتفاع نسبي في التدفقات البينية العربية ، إلا أنها لازالت في حقيقة الأمر تعاني من سوء توزيعها بين الدول العربية ولا تتناسب مع الحاجات التنموية لكل بلد ، وكما أنها تتمركز في دول دون الأخرى ، ويعود السبب الرئيسي في هذا التفاوت بين الدول العربية في استقطاب الاستثمار الأجنبي أو العربي على حد سواء إلى القدرة على توفير المناخ الاستثماري الملائم ، ومدى توفر الفرص المناسبة للاستثمار¹.

إن تأمين المناخ الضريبي المناسب ضروري في تنمية الاستثمارات في الدول العربية ، ويعتبر عنصراً هاماً في توسيع دائرة الاستثمارات العربية البينية ، ولتحسين المناخ الضريبي العربي يجب العمل على²:

ـ الاعتدال في معدلات الضرائب ، وبخاصة الضرائب المفروضة على الدخل بما فيها ضريبة الشركات.

ـ إعفاء الآلات والمعدات والأجهزة والمواد الأولية من الرسوم الجمركية مع تأمين حماية جمركية مؤقتة للسلع والمنتجات محلياً من المنافسة الأجنبية على مثيلاتها المستوردة.

ـ تأمين معاملة ضريبية تفضيلية لرؤوس الأموال العربية عن رؤوس الأموال الأجنبية من خلال الحوافز والإعفاءات الممنوحة لهذه الأموال ، ومنع التنافس الضريبي بين الدول العربية بشأنها.

المطلب الثالث: التنسيق الضريبي العربي ومحاربة ظاهرتي الازدواج والتهرب الضريبيين:

أولاً _ التنسيق الضريبي العربي والقضاء على الازدواج الضريبي³: يلعب التنسيق الضريبي دوراً فعالاً في محاربة الازدواج الضريبي ، وهذا من خلال إبرام الاتفاقيات الضريبية التي تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي بهدف تخفيف العبء الضريبي على المستثمر الذي يحقق إيرادات أو ربحاً في الدولتين المتعاقبتين ، وذلك من خلال إرساء قواعد خصم دين الضريبة الأجنبية والإعفاء الضريبي في دولة لحساب الدولة الأخرى ، أو باقتسام الضريبة الواحدة بين الدول المتعاقدة. وفي إطار الاتفاقيات الدولية المبرمة والتي تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي ، فقد زادت هذه الاتفاقيات على المستوى الدولي سنة 2008 بنحو 75 معاهدة ، بحيث أصبح مجموعها التراكمي 2805 معاهدة ، وتحتل الدول المتقدمة النصيب الأكبر حيث تمثل نسبتها نحو 38% من إجمالي هذه المعاهدات.

أما على صعيد التعاون العربي في مجال الاتفاقيات الضريبية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي فقد تم التوقيع على العديد منها بين الدول العربية ذاتها ، وأخرى مع الدول الأجنبية ، وكانت تستهدف في مجملها

¹ _ محمد خير أحمد العكام ، "دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في انجاز السوق العربية المشتركة"، رسالة دكتوراه في الحقوق ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة، 2003، ص: 645_651.

² _ محمد خير أحمد العكام ، "دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في انجاز السوق العربية المشتركة"، مرجع سبق ذكره ، ص: 653.

³ _ عمرو محمد يوسف ، "التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، مصر، 2011، ص: 317.

تشجيع وحماية الاستثمارات ، ومنع الازدواج الضريبي ، وتعزيز العلاقات الاقتصادية والتجارية ، والتعاون التقني وتبادل الخبرات ، كما نالت العديد من المدن الصناعية والمناطق الحرة في عدة دول عربية نصيبها من التطوير بهدف تعظيم فائدتها الاستثمارية ، ووفقا لقاعدة بيانات منظمة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) فقد أبرمت الدول العربية مع نهاية سنة 2007 نحو 403 اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (9.5): نصيب بعض الدول العربية من عدد الاتفاقيات الثنائية لمنع الازدواج الضريبي المبرمة

عالميا.

| 2007 | 2006 | البلد |
|------|------|----------------------|
| 2730 | 2124 | العالم |
| 403 | 387 | إجمالي الدول العربية |
| 38 | 38 | مصر |
| 03 | 03 | ليبيا |
| 34 | 34 | المغرب |
| 11 | 11 | السودان |
| 39 | 39 | تونس |
| 18 | 18 | الأردن |
| 32 | 32 | لبنان |
| 20 | 13 | السعودية |
| 28 | 28 | سوريا |
| 09 | 09 | اليمن |
| 29 | 29 | الجزائر |

المصدر: عمرو محمد يوسف ، "التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي" ، ص: 318.

ليس للدول العربية من خلاص من مشاكل الازدواج الضريبي سوى عقد الاتفاقيات الثنائية والجماعية للحد من هذه المشكلة ، ومن الواضح أنه هناك تنسيق بين الدول العربية في مسألة تنظيم فرض القواعد الضريبية لمنع الازدواج الضريبي ، فقد تم بالفعل التوقيع من جانب الدول العربية على اتفاقية جماعية لتجنب الازدواج الضريبي تحت رعاية ومظلة المجلس الاقتصادي العربي الموحد ، وإن يعد ذلك مظهرا من مظاهر التنسيق الضريبي العربي ، والذي لا بد أن يأخذ مجالا أوسع وأشمل من مجرد اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي ، وصولا إلى مراحل تنسيق أعمق وأدق من ذلك¹.

ومن خلال العرض السابق يمكن القول بأن الدول العربية تخلصت ولو جزئيا من ظاهرة الازدواج الضريبي وذلك عن طريق التنسيق الضريبي الواقع بينها بموجب الاتفاقية الجماعية ، والاتفاقيات الثنائية المبرمة في هذا الاتجاه.

ثانياً_ التنسيق الضريبي العربي ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي: إن مكافحة التهرب الضريبي بصورة فعالة يقتضي تعاوننا وتنسيقا بين الدول صاحبة الشأن ، ويتم تنظيم هذا التعاون في الوقت الراهن بصورة أساسية في إطار الاتفاقيات الدولية والمعاهدات الثنائية والجماعية ، والتي تبرم بهدف توسيع سلطة رقابة الإدارة الضريبية إلى خارج الحدود الإقليمية للدولة²، ويكون ذلك عن طريق تبادل المعلومات الضريبية بين الدول والإطلاع على نشاطات الرعايا المقيمين في الدول الأخرى، وعادة ما تكون هذه الاتفاقيات شاملة لمحاربة التهرب الضريبي ومنع الازدواج الضريبي.

إن العمل على إيجاد تطبيق فعال لنظرية التنسيق الضريبي بين الدول العربية ، يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الدول العربية ، والتي أصبحت من الممارسات الضريبية الضارة ، وتؤثر سلبا على الموارد المالية للحكومات ، ورغم الاتفاقية الجماعية المبرمة بين الدول العربية من جهة ، والاتفاقيات الثنائية التي أبرمت بين الدول العربية نفسها أو مع الدول الأجنبية إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تبقى قائمة في العديد من الدول العربية ، الأمر الذي يحتم على الدول العربية تكثيف الجهود في هذا المجال خاصة على المستوى الداخلي.

¹ _ عمرو محمد يوسف ، "التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي"، مرجع سبق ذكره ، ص:319.

² _ خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق ، العدد 2 ، 2000 ، صص:178_179.

المبحث الثاني: التجارب الدولية في مجال التنسيق الضريبي ومدى إمكانية الاستفادة منها عربياً

المطلب الأول: تجربة التنسيق الضريبي الأوروبي (الدروس المستفادة).

تنبهت الجماعة الأوروبية إلى أهمية التنسيق الضريبي فعملت على أن يمتد نطاقه 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 في النوع الأول الذي لا يزال يعتمد على الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي.

أولاً- تنسيق الضرائب غير المباشرة: لقد نصت المادة 99 من اتفاقية الجماعة الأوروبية على ضرورة التنسيق بين الدول الأعضاء فيما يتعلق بالضرائب على المبيعات وغيرها من الضرائب غير المباشرة بما يحقق مصالح هذه الدول في الأسواق العالمية¹.

وتنفيذاً لهذا النص فقد شكلت ثلاث (03) مجموعات عمل للقيام بالتنسيق الضريبي ، وقد خلصت دراسات هذه المجموعات إلى التوصية بضرورة الرقابة على الحدود الجمركية لضمان تنفيذ نظام الضريبة المنسقة على رقم الأعمال ، وما يتطلبه ذلك من إجراء تعديلات على قوانينها الضريبية في الدول الأعضاء على أن يتم التنسيق على ثلاث (03) مراحل:

ـ المرحلة الأولى: إلغاء التدرج الأخير بشأن الضريبة على رقم الأعمال.

ـ المرحلة الثانية: إحلال الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة المتتابة على المبيعات.

ـ المرحلة الثالثة: إزالة الحدود الجمركية التي تعوق انتقال السلع والخدمات.

وفي مجال ضبط الاصطلاحات والمفاهيم المتعلقة بالضريبة على المبيعات سعياً لتحقيق التنسيق الضريبي فقد حددت التعليمات رقم 06 مبدأ الإقليمية بما لا يتجاوز حدود الدولة الجغرافية ودون السماح للأخذ بمبدأ عالمية الإيراد المطبق في مجال ضرائب الدخل.

وقد عرفت هذه التعليمات المقصود بتوريد السلعة التي تفرض عليها الضريبة بأنه نقل الحق في التصرف في الأصل المادي الملموس ، وكذا الأصل غير المادي أو غير الملموس (مثل التيار الكهربائي أو الطاقة الحرارية) إلى

¹ _ "تجربة التنسيق الضريبي الأوروبي ومدى إمكانية الاستفادة منها على المستوى العربي"، بحث منجز من قبل وزارة المالية، قطاع مكتب الوزير، الإدارة المركزية لمركز المعلومات والتوثيق ، مصر ، منشور على الموقع:

الغير بوصفه مالكا سواء تم هذا النقل بصورة اختيارية أو إجبارية بمقتضى عقد شراء أو عقد بيع تأجيري أو عقد بيع معلق على شرط واقف أو عقد توريد أو غيره من صور التعاقد¹.

وتهدف هذه المحاولات إلى تخفيف العبء الضريبي الناتج من تعدد الضرائب على السلع والخدمات التي تتم بين الدول الأعضاء بما يحقق لها ميزة تنافسية في الأسواق الدولية نتيجة لانخفاض تكلفتها الإجمالية مما يشير إلى أهمية الاتفاقيات الثنائية والجماعية ، وقد اقترحت اللجان الفنية ان تضع الدول سعرا محددًا ومنخفضًا للضريبة على القيمة المضافة بما لا يزيد على 2,5% لكل دولة ، غير أن هذا الاقتراح لم يلق قبولا ، واقترحوا أن يتراوح معدل الضريبة الأساسي بين 14% و 20% ، أما الضريبة المنخفضة فيتراوح سعرها بين 4% و 9% وتطبق على السلع الغذائية ومواد الطاقة والمياه والأدوية والكتب والصحف ووسائل نقل الركاب.

وقد ساهم هذا التنسيق في تدفق الإيرادات الضريبية على دول الجماعة الأوروبية ، ولكن بصور متفاوتة، فهناك دول تعرضت لعجز في إيراداتها الضريبية نتيجة التزامها بدفع إيرادات ضريبية لدول أخرى وفقا لمعيار المصدر ، في الوقت الذي حققت فيه دولاً أخرى إيرادات إيجابية ، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (10.5): تقدير الإيرادات الضريبية الناتجة عن التنسيق الضريبي لدول الاتحاد الأوروبي.

| الدولة | صافي القيمة ب100 مليون أورو | % من الناتج المحلي الخام | الدولة | صافي القيمة ب100 مليون أورو | % من الناتج المحلي الخام |
|---------|-----------------------------------|-----------------------------|-----------------|-----------------------------------|-----------------------------|
| بلجيكا | 747 - | (62) | هولندا | 1509 - | (86) |
| فرنسا | 2421 | 34 | البرتغال | 77 | 0,26 |
| ألمانيا | 334 - | (34) | اسبانيا | 132 | 0,06 |
| ايرلندا | 52 | 0,21 | المملكة المتحدة | 1845 | 0,33 |
| إيطاليا | 147 | 03 | الدانمارك | 680 | 82 |

المصدر: تجربة التنسيق الضريبي الأوروبي ومدى إمكانية الاستفادة منها على المستوى العربي" ، بحث منجز من قبل وزارة المالية، قطاع مكتب الوزير، الإدارة المركزية لمركز المعلومات والتوثيق ، مصر، مرجع سبق ذكره ، ص: 05.

¹ _ سيد عبد العزيز عثمان - شكري رجب العشماوي ، " اقتصاديات الضرائب " ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص: 620_621

ثانياً_ تنسيق الضرائب المباشرة: بدأت محاولات التنسيق في مجال الضرائب المباشرة منذ مدة ليست بالقصيرة (1967) ، وتعددت المحاولات والدراسات التي تهدف إلى تحقيق هذا التنسيق ، وبخاصة في مجال الضرائب على الشركات (corporation tax) باعتبار أن الشركات هي المدخل الرئيسي لتشجيع وتطوير الاستثمارات المنتجة بين دول السوق الأوروبية المشتركة.

وقد شملت محاولات التنسيق الأوربي هذه محاور عدة أهمها¹:

1_ إعداد مشروع اتفاقية أوروبية لتجنب الازدواج الضريبي (European double taxation convention) تكون أساسا لتخفيف العبء الضريبي عن المستثمرين الأوربيين فيما بين الدول الأوروبية من جهة ، وفيما بين أي دولة أوروبية وباقي الدول من جهة أخرى.

2_ إصلاح ضريبة الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من خلال وضع القواعد التي تساهم في تسهيل وتبسيط الإجراءات الضريبية ، وتحديد وعاء الضريبة بصورة ميسرة ، وتجعل من عبء الضريبة على المكلف مقبولا.

3_ التنسيق الجزئي لضريبة الدخل ، من خلال وضع قواعد تعالج مشكلات معينة في ربط ضريبة الدخل وتقديرها بصورة حقيقية ، بحيث تكون هذه القواعد ملزمة لإدارات الضرائب في دول الاتحاد الأوربي ، ومن بين هذه المشكلات:

_ ترحيل الخسائر بين الشركات الدولية التي تعمل في أكثر من دولة أوروبية.

_ أسس فرض الضريبة على الشركات القابضة (Holding companies) .

4_ دعم التعاون بين الدول الأوروبية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بين الشركات ، ومنع إساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية في الحصول على مكاسب ضريبية غير مشروعة .

والملاحظ أن هذه المحاولات لم تستطع أن تفرز نموذجا للتنسيق الضريبي الشامل في مجال ضرائب الدخل ، وقد برر التقرير الذي صدر سنة 1979 ذلك ، وخلص إلى صعوبة تحقيق التنسيق الضريبي لارتباطه بالسيادة الضريبية التي تشكل بدورها ركنا أساسيا في سيادة الدول.

وتعد هذه المحاولات امتدادا للسير في طريق التنسيق الجزئي ، وتهدف إلى الحد من التهرب الضريبي ، دون أن تضع إطارا 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

1_ Jean-François court et Gilles entraygues ,gestion fiscale internationale des entreprises,éditions montrchrestien,France,1992,p-p :87 _ 94

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 والتنمية الاقتصادية (OCDE) .

ثالثاً_ محاربة المنافسة الضريبية بين الدول الأعضاء كوسيلة للتنسيق الضريبي : لما كان من الصعب على الدول الأوروبية تنسيق ضرائب الدخل بصورة تامة ، فقد اتخذت هذه الدول اتجاهها آخر ، يتمثل في العمل قدر الإمكان على الحد من أضرار المنافسة الضريبية (Harmful tax competition) ، وذلك من خلال القيام بما يلي¹:

1_ 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 (05) سنوات لمراجعة هذه الإجراءات ، ومنها إلغاء فرض الضريبة الصفيرية (Zéro taxation) * التي تطبقها الدول الأعضاء ، والتي ثبت ضررها بالفعل ، ومراجعة قواعد الدعم الضريبي التي تطبقها بعض الدول ، والتي تخالف أحكام المواد من 92 إلى 94 من اتفاقية الجماعة الأوروبية ، وتعمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على وضع الأدلة الإرشادية لنظم الضريبة التفضيلية التي تضر بظروف المنافسة ، وذلك من أجل معاونة الدول الأوروبية على تجنب الإجراءات الضارة بالنشاط الاقتصادي ، ولدعم التنسيق الضريبي لخدمة السوق الأوروبية الموحدة.

2_ تنسيق الضرائب على الادخار: لقد تطلب تطبيق العملة الأوروبية الموحدة (Euro) التنسيق بين الدول الأوروبية في مجال الضرائب على الدخل الناتج من الادخار ، وذلك لتجنب الآثار الضريبية التي خلفها اختلاف العملات في الدول الأعضاء ، مخافة أن يؤدي افتقاد المعلومات الكافية عن المعاملة الضريبية للمدخرات في الدول إلى إحجام الاستثمار في هذه الدول تجنباً للمخاطرة ، ومن القواعد التي تضمنتها تعاليم التنسيق نجد العمل على تفعيل نظام التعاون بين الدول الأعضاء لتبادل المعلومات عن دخل الادخار الذي يحصل عليه مقيم في إحدى الدول في الدولة الأخرى على الرغم من تمتع هذه المدخرات بمبدأ السرية المعمول بها في النظام المصرفي ، كما فضل قيام الهيئة الدافعة (Paying agent)** عوضاً عن الجهة المدينة بحجز الضريبة من المنبع على فوائد المدخرات ، وذلك لتجنب التهرب الضريبي أو الازدواج الضريبي ، وقد وافق

¹ _ رمضان صديق محمد ، " نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية " ، مرجع سبق ذكره: صص:38_39.

* _ الضريبة الصفيرية (Zéro taxation): تحذف الضريبة الصفيرية إلى منح النشاط التصديري مزايا تفوق تقرير إعفائه من الضريبة ، حيث يترتب على إعفاء الشركة المصدرة من ضريبة الدخل عدم السماح لها بحصم التكاليف والضرائب التي دفعتها على دخل التصدير ، بينما يسمح نظام الضريبة الصفيرية بتقديم الشركة إقرار ضريبي يضمن لها خصم الضريبة ، مما يجعلها دائنة بمقدار الضريبة والتكاليف التي تحملتها ، وبالتالي فإن الضريبة الصفيرية هي إعانة مستترة للتصدير.

**_ الهيئة الدافعة (Paying agent): هي كل شخص طبيعي أو معنوي يدفع في إطار نشاطه المعتاد فائدة لشخص آخر.

المجلس الأوروبي سنة 2000 بصفة نهائية على المعاملة الضريبية للمدخرات ، بحيث يقع على الدولة العضو الالتزام بإخطار الدول الأخرى عن مدخرات غير المقيمين بها الذين ينتمون الى هذه الدول ، مع تحديد فترة سماح يكون فيها الحد الأدنى العام للضريبة بواقع 15% حتى سنة 2004 ، ثم يرتفع ليصل إلى حدود 20% سنة 2009.

3_ المعاملة الضريبية للفوائد والإتاوات: لا تفضل الجهة القائمة بالتنسيق الضريبي الأوروبي فرض الضريبة التي تحجز من المنبع على مدفوعات الفوائد والإتاوات التي تتم بين شركتين تابعتين لدولتين مختلفتين ، إحداهما تابعة للأخرى أو مرتبطة بها ، إذ قد تتسبب 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 تتكبدها الشركات ، وخشية أن يؤدي هذا الإعفاء إلى قيام الشركات بخلق علاقات تبعية أو ارتباطات وهمية بسبب ضالة مساهمة إحداهما في الشركة الأخرى ، فقد اقترحت بعض الدول ومنها اليونان والبرتغال بأن لا تقل مساهمة إحدى الشركتين في الأخرى عن 25% من إجمالي رأس المال.

4_ المعاملة الضريبية للمعاشات: تعتبر القواعد الضريبية المطبقة على المعاشات والتأمين على الحياة معقدة جدا في دول الاتحاد الأوروبي ، وذلك بالنظر إلى اختلاف القواعد المنظمة لها في كل دولة ، وعليه فإنه ينظر على 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 الأجنبي ، ذلك حين تقرر مثلا خصم المساهمات المتعلقة بالتأمينات المحلية ، بينما يمكن أن تساعد المعاملة الضريبية غير التمييزية في زيادة المنافسة ، ومن ثم زيادة عوائد المعاشات أو التأمين على الحياة للمؤمنين¹ .

رابعا_ خلاصة التجربة الأوروبية في التنسيق الضريبي وإمكانيات الاستفادة منها عربيا: يمكن إيجاز التجربة الأوروبية في عملية تنسيق النظم والسياسات الضريبية في النقاط الأساسية التالية:

_ الشمولية والتدرج ، فالتنسيق يشمل جميع أنواع الضرائب من ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، وكان ذلك على مراحل زمنية.

_ إمكانية التنسيق في مجال الضريبة غير المباشرة بصورة أكثر يسرا وسهولة ، وأسرع إنجازا من التنسيق في مجال الضرائب المباشرة بسبب مبدأ السيادة الضريبية.

¹ _ رمضان صديق محمد ، " نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية " ، مرجع سبق ذكره: ص:40.

ـ وضع القواعد التفصيلية للمعاملة الضريبية التي يتعين على الدول مراعاتها في تشريعاتها الداخلية لمنع التعارض وإزالة معوقات التنسيق ، ولضمان حيادية الضريبة تجاه عملية انتقال رؤوس الأموال والأشخاص بين دول الاتحاد.

من خلال دراستنا للتجربة الأوربية في التنسيق الضريبي يتبين جليا أنها لم تفلح لحد الساعة في إحداث تنسيق ضريبي في مجال ضرائب الدخل والضرائب المباشرة الأخرى ، بينما قطعت شوطا كبيرا في مجال تنسيق الضرائب غير المباشرة ، وبالتالي يمكن القول بأنه يمكن للدول العربية أن تدعم خطوات التنسيق الضريبي من خلال¹:

1 _ تفعيل دور الاتفاقية الجماعية لتجنب الازدواج الضريبي العربي والتي تبنها مجلس الوحدة الاقتصادية ولم تصادق عليها الكثير من الدول العربية لحد الساعة ، وقد يكون من الملائم أن يعاد النظر في صياغة نصوص هذه الاتفاقية ، بما يتماشى مع تطورات الفكر الضريبي الدولي في وسائل تجنب الازدواج الضريبي والحد من التهرب الضريبي الدولي.

2 _ العمل على أن تحل هذه الاتفاقية الجماعية محل الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي التي أبرمتها الدول العربية فيما بينها.

3 _ في مجال الضرائب غير المباشرة ، ونظرا لاختلاف الدول العربية في تطبيقها للضريبة على الإنتاج أو الاستهلاك أو المبيعات مما يشكل عائقا في تحديد الأساس المشترك للتنسيق الضريبي ، ويتعذر معه تطبيق معايير التنسيق التي طبقتها دول الاتحاد الأوربي لتنسيق الضرائب العامة على المبيعات ، وبالتالي يمكن الاكتفاء بالعمل على تنسيق الضرائب الجمركية من خلال العمل على توحيد التعريفات الجمركية الذي يساعد ويدعم حركة الاستثمارات ورؤوس الأموال بين الدول العربية ، بدلا من هروبها إلى خارج المنطقة العربية.

المطلب الثاني: تجربة التنسيق الضريبي بين دول السوق الجنوبية المشتركة.

قامت السوق الجنوبية المشتركة (Mercosur) بين أربعة (04) دول وهم: الأرجنتين والبرازيل والباراغواي والأوروغواي بموجب معاهدة تم الاتفاق عليها تسمى معاهدة أسونسيون (Asunción) ، والتي تم توقيعها في 26 مارس 1991 ، والتي تم تعديلها بعد ذلك وتحديثها في مؤتمر قمة أوروبريتو في 17 ديسمبر

¹ _ سيد عبد العزيز عثمان_شكري رجب العشماوي ، " اقتصاديات الضرائب" ، مرجع سبق ذكره ، ص:629.

1994 ، وتضم هذه السوق في عضويتها بالإضافة إلى الأعضاء الدائمين دولا أخرى منتسبين وهم بوليفيا والشيلي وكولومبيا والإكوادور والبيرو، واللغات الرسمية داخل هذه السوق هي البرتغالية والإسبانية¹.

ومن الأهداف الرئيسية لقيام هذه السوق هي دعم الحريات الأساسية وحقوق الإنسان وحماية البيئة والتنمية المستدامة ومكافحة الفقر ، والتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وقد سعت الدول الأعضاء عن طريق إنشاء هذه السوق إلى توسيع حجم الأسواق الوطنية ، والسعي لتحقيق التكامل الاقتصادي.

ونتيجة لذلك قررت الدول الأعضاء في السوق المشتركة البدء في مرحلة جديدة مع بداية سنة 2000 ، والتي يتمثل هدفها الرئيسي في تعزيز الاتحاد الجمركي ، عن طريق تبسيط الإجراءات على الحدود والعمل على إيجاد تقارب من التعريفات الخارجية المشتركة والقضاء على الازدواج الضريبي ، واعتماد معايير لتوزيع الإيرادات الجمركية للدول الأطراف في السوق.

أولاً_ السوق الجنوبية المشتركة وتنسيق السياسات المالية²: أقرت معاهدة أسونسيون إنشاء السوق المشتركة ، وكذلك التأكيد على إنشاء تعريفات خارجية مشتركة ، والذي يعد بذاته أمراً محورياً في تعزيز الاتحاد الجمركي بين بلدان السوق المشتركة ، وقد حددت الدول الأعضاء عدداً من الإجراءات الأساسية لضمان الحد الأدنى لمتطلبات العمل الجاد في الاتحاد الجمركي ، وتمثل بعض هذه الإجراءات فيما يلي:

_ قواعد المنشأ للمنتجات والاستثناءات المفروضة للحصول على المنتجات من بلدان أخرى.

_ القيود غير التعريفية والإجراءات الخاصة بالجمارك.

_ المسائل الضريبية ، وقواعد المنافسة.

وفي إطار تنسيق السياسات المالية فقد وجدت دول السوق الجنوبية المشتركة أن إيجاد تعريفات جمركية خارجية مشتركة واحدة من الأدوات الرئيسية لتشكيل السوق ، وفي سبيل ذلك فقد قرر مجلس السوق المشتركة بالقرار رقم 10 لسنة 1994 مايلي:

_ التزام جميع الدول الأعضاء بتنفيذ الحوافز على الصادرات.

_ التزام جميع الدول الأعضاء بالأحكام الناجمة عن الالتزامات المحرزة في مجال الاتفاق العام بشأن التعريفات الجمركية والتجارة (GATT).

_ للدول الأعضاء الحق في الإعفاء من دفع الضرائب الداخلية للسلع غير المباشرة والمعدة للتصدير

¹ _ أنظر الموقع الرسمي للسوق الجنوبية المشتركة على الموقع:

لقد نظمت معاهدة أسونسيون عدة نصوص تدعم عملية تنسيق السياسات المالية والضريبية ، حيث نصت المادة السابعة من المعاهدة على مايلي:

".....في مجال الضرائب والرسوم وغيرها من الرسوم الداخلية، والمنتجات المصنعة في أراضي دولة عضو ، تتمتع في الدول الأعضاء الأخرى بنفس معاملة المنتجات المصنعة محليا"

أما في مجال التنظيم الإداري فهناك عدة لجان موضوعية انبثقت من نصوص اتفاقية أسونسيون ، ومن بينها لجنة الشؤون الضريبية ، والتي انبثقت عن عمل هذه اللجنة الفريق الفرعي لتنسيق سياسات الاقتصاد الكلي والسياسات المالية والنقدية ، وقد أصدرت لجنة الشؤون الضريبية سنة 1993 تقريراً يسمى تقرير ضريبة الاستهلاك في بلدان المخروط الجنوبي ، وكانت أهداف هذا التقرير هو تحليل الضرائب غير المباشرة والدخول في الجوانب التي يمكن أن تشكل عقبات أمام حرية التجارة ، كما أشار هذا التقرير إلى أهم الإجراءات الموضوعية اللازمة لعملية التنسيق الضريبي ، وقد اقترح التقرير أنه يجب أن لا تكون معدلات الضرائب هي نفسها في جميع الدول (تنسيق ضريبي جزئي) ، وفي نفس الوقت ضرورة إنشاء شريط ضيق من الفوارق والذي من شأنه أن يوفر بداية اقتراب حقيقي لمعدلات فرض الضرائب بعد ذلك ، بالإضافة إلى فرض الضرائب طبقاً لمبدأ بلد المنشأ ، وقد أكدت اللجنة في ختام تقريرها أن عملية التنسيق الضريبي تتطلب وعياً سياسياً كاملاً.

إن دراسة الهياكل الضريبية في بلدان السوق تبين وجود اختلافات واسعة في الضرائب يحول دون قيام أي تشابه ملحوظاً في هياكلها ، حيث أن مجموع العبء الضريبي في البرازيل على سبيل المثال يمثل أكثر من ثلاثة (03) أضعاف النسبة نفسها في الباراغواي ، كما يمثل العبء الضريبي مرة ونصف (1.5) أكبر من الأرقام المناظرة بالنسبة للأرجنتين ، ونحو 20% أعلى نسبة من الأروغواي.

ويوضح الجدول التالي معدلات الضرائب المفروضة من جانب الدول الأعضاء مثل ضريبة الشركات باعتبارها من أهم تطبيقات الضرائب المباشرة ، والضريبة على القيمة المضافة كأحد أهم صور الضرائب غير المباشرة:

جدول رقم (11.5): معدلات ضريبة الشركات وضريبة القيمة المضافة لدى دول السوق الجنوبية

المشتركة سنة 2010.

| الدول الأعضاء | معدلات ضريبة الشركات Corporate income tax | معدلات ضريبة القيمة المضافة Value Added tax |
|---------------|--|--|
| البرازيل | %34 | %25_17 |
| الأرجنتين | %35 | %21 |
| البارغواي | %10 | %10 |
| الأروغواي | %25 | %22 |

المصدر: عمرو محمد يوسف ،"التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي"، مرجع سبق ذكره، ص:262.

وفي حقيقة الأمر فإن النظم الضريبية بين الدول الأعضاء في الميركوسور ، وبالرغم من اختلاف أحجام اقتصاديات تلك الدول ، إلا أنه يلاحظ بعض أوجه التشابه المحدود في النظم الضريبية الوطنية ، والتي تعد بمثابة نقطة انطلاق لعملية التنسيق الضريبي فنجد أن هناك اثنين (02) من أكبر اقتصاديات دول هذه السوق وهما البرازيل والأرجنتين لديهم أرقام متشابهة إلى حد ما ، بالإضافة إلى كون أن الأهمية الاقتصادية لعائدات الضرائب هي نفسها تقريبا بدرجة الأهمية في البلدين كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (12.5): نسب حصيللة الضرائب بدول السوق الجنوبية المشتركة سنة 2010.

| الدول الأعضاء | إجمالي الضرائب من إجمالي الناتج المحلي | إجمالي الضريبة على الدخل من إجمالي حصيللة الضرائب | الضرائب غير المباشرة من إجمالي الضرائب |
|---------------|--|---|--|
| البرازيل | %16,3 | %16,6 | %41,7 |
| الأرجنتين | %17,1 | %12,8 | %35,8 |
| الباراغواي | %10,4 | %16,9 | %53,3 |
| الأوروغواي | %30,2 | %4,2 | %43,5 |

المصدر: عمرو محمد يوسف، "التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي"، مرجع سبق ذكره، ص: 262.

ثانياً _ الإستراتيجية الزمنية لتطبيق التنسيق الضريبي في السوق الجنوبية المشتركة: اتفقت دول السوق الجنوبية المشتركة على وضع خطة زمنية واضحة لتجسيد مشروع التنسيق الضريبي ، وهذا وفق ثلاث (3) مراحل:

1_ المرحلة الأولى (2005_2006): لقد أرست هذه المرحلة الأساس والقواعد لإعطاء الأولوية لتنسيق الضريبة وإنشاء الأدوات والمرافق اللازمة والتي يتعين تنفيذها ، بالإضافة لاعتماد بعض التدابير الهامة ، والمحددة كما يلي:

_ القضاء على الازدواج الضريبي للتعريف الخارجية المشتركة.

_ تأسيس مشروع لتكنولوجيا المعلومات مشترك لإدارات الضرائب.

_ اعتماد قواعد محددة للتعامل مع أسعار الضرائب.

_ الاستفادة من المشروع الأوروبي في مجال التنسيق الضريبي.

_ وضع اتفاق إقليمي موحد لتجنب الازدواج الضريبي.

2_ المرحلة الثانية (2007_2010): ركزت حول أمور أكثر تقنية في مجال الضرائب ، تتمثل

بالأساس في:

_ محو التكاليف الخفية للضرائب.

_ اعتماد قواعد إدارية وتكنولوجية مشتركة لإدارة الضرائب في جميع دول التجمع.

_ تطوير السياسات الإقليمية لتحقيق التقارب والتكامل الاقتصادي.

_ تطبيق قواعد مشتركة للضرائب على دخل الشركات ، حتى لا تشوه القرارات الاستثمارية فيما يتعلق باستقطاب الاستثمارات الجديدة.

3_ المرحلة الثالثة (2011_2014): وتمثل المرحلة الحاسمة في تجسيد مشروع التنسيق الضريبي ، وهذا من خلال :

_ تعميم استخدام الضريبة على القيمة المضافة في جميع الدول الأعضاء وبشكل منسجم،

_ تنفيذ النهج المشترك والمزدوج لضريبة الدخل إلى جانب المقترحات التي تقدم من جانب الاتحاد الأوروبي.

ثالثا_ الدروس المستفادة من التجربة: تلخص تجربة التنسيق الضريبي بين دول السوق الجنوبية المشتركة في النقاط التالية:

_ العمل على تحضير الظروف الاقتصادية الملائمة لعملية التنسيق الضريبي والتكامل الاقتصادي ، من خلال إنشاء صندوق خاص لتمويل عملية تصحيح الاختلالات الهيكلية في اقتصادياتها.

_ إعطاء الأولوية لتأسيس الاتحاد الجمركي ، ومن ثم فقد بدأت هذه التجربة بتنسيق النظم الجمركية.

_ إنشاء المؤسسات الضرورية التي تدفع عملية التنسيق الضريبي مثل البرلمان الخاص بدول السوق الجنوبية المشتركة.

_ التنسيق الضريبي يكون جزئي ، وغير كامل أي أن دول السوق الجنوبية المشتركة كلها ضد عملية التجانس الضريبي ، وهي تدعم فكرة السيادة الضريبية لكل دولة ولكن في إطار الحدود المتفق عليها في الاتفاقية الجماعية.

_ رسم استراتيجية زمنية واضحة لعملية التنسيق (التخطيط المحكم والبعيد المدى للعملية).

_ المرحلية وعدم التسرع في تجسيد المشروع.

_ الاستعانة بالتجارب الرائدة ، وخاصة تجربة الاتحاد الأوروبي ، من خلال العمل بالتوصيات الخاصة بالهيئات التنفيذية للاتحاد الأوروبي.

وعليه يمكن للدول العربية الاستفادة من هذه التجربة من خلال القيام بما يلي:

- 1_ التخطيط المحكم والجيد لعملية التنسيق الضريبي العربي (القيام بدراسة الجدوى) ، ووضع خطة زمنية واضحة عبر مراحل عديدة ، ومرحلة تمهيدية تتعلق بتهيئة الأجواء الاقتصادية المناسبة ، وهذا من أجل تدنية الخسائر المحتملة الحدوث.
- 2_ العمل على إنشاء المؤسسات الضرورية لوضع هذه الخطة بالتنسيق مع الأجهزة التنفيذية لجامعة الدول العربية ، والهيئات الضريبية العربية المختصة مثل جمعية الضرائب العربية.
- 3_ تجسيد مشروع التنسيق الضريبي العربي عبر مدخل جزئي ، أي البدء في العملية بواسطة ضريبة فرضية.

المطلب الثالث: تجربة التنسيق الضريبي بين مجموعة دول الأنديز.

أولاً_ الإطار القانوني لمجموعة الأنديز: تضم دول مجموعة الأنديز كل من بوليفيا وكولومبيا والإكوادور والبيرو ، وهذا بعد انسحاب الشيلي ، وتتخذ من العاصمة البيروفية ليما (Lima) مقراً دائماً لها وللمؤسساتها وهذا بموجب الاتفاقية التأسيسية لهذه المجموعة (Caratagena Agreement) ، والتي تم التوقيع عليها سنة 1969 ، وتعتبر الإسبانية اللغة الرسمية لها ، وتضم هذه المجموعة ما يقارب 100 مليون نسمة ، ويبلغ الناتج المحلي الخام للمجموعة ما يقارب 745,3 مليار دولار سنة 2005 ، وقد عقدت تلك الدول العزم على تعزيز الوحدة بين شعوبها بالإضافة إلى وضع أسس مجموعة الأنديز الإقليمية ، وهذا لتحقيق التكامل الاقتصادي والاجتماعي. حيث نصت المادة 72 ، الفصل السادس من الاتفاقية على أن:

".....الغرض من برنامج التحرير هو تحرير التجارة للسلع وإلغاء الرسوم الجمركية والقيود المفروضة على جميع أنواع الرسوم على استيراد المنتجات التي يكون منشؤها في أراضي أي بلد عضو".

ثانياً_ آليات التنسيق الضريبي في مجموعة دول الأنديز: تعمل مجموعة دول الأنديز على التنسيق الضريبي بين الضرائب غير المباشرة ، وذلك سعياً إلى كمال النظم الضريبية الوطنية من خلال اعتماد أفضل الممارسات الدولية بالإضافة إلى تجنب التشوّهات التجارية النابعة من الاختلافات والتناقضات في النظم الضريبية الوطنية وقد أعد كل هذه التفاصيل والأحكام القانونية فريق من الخبراء الحكوميين من البلدان الخمسة (05) قبل انسحاب الشيلي، وقد تم اعتماد اثنين (02) من القرارات الهامة في مشوار التنسيق الضريبي (القرار 599 ، والقرار 600) حيث تمت الموافقة على هذه المسألة بتاريخ 12 جويلية 2004 ، والتي تتعلق بقرار تنسيق الضريبة على القيمة المضافة ، في حين تعلق الآخر بالرسوم الضريبية.

وقد استلهمت دول الأنديز تجربتها من التجربة الأوروبية حيث ركزت في البداية على تنسيق الضرائب غير المباشرة وعلى رأسها ضريبة القيمة المضافة ، حيث تشير المؤشرات المالية لأهمية الضرائب غير المباشرة في النظم الضريبية لمجموعة دول الأنديز ، وعلى رأسها ضريبة القيمة المضافة التي تعد من أهم المصادر التمويلية للحكومات ، وبالتالي أدركت هذه الدول ضرورة الموازنة بين الجوانب الفنية لهذه الضريبة ، وعلى العموم فإن النظم الضريبية في هذا التكتل تمتاز بالتقارب النسبي ، والجدول التالي يوضح المعدلات الضريبية المطبقة في أهم الضرائب المفروضة في هذه الدول:

جدول رقم (13.5): معدلات ضريبة دخل الشركات وضريبة القيمة المضافة لدول الأنديز سنة 2009

| الدول الأعضاء | معدل ضريبة الشركات | معدل ضريبة القيمة المضافة |
|---------------|----------------------|---------------------------|
| | Corporate income tax | Value Added tax |
| بوليفيا | %25 | %14,94 |
| كولومبيا | %34 | %16 |
| الإكوادور | %25 | %12 |
| البيرو | %30 | %19 |

المصدر: عمرو محمد يوسف ، "التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي"، مرجع سبق ذكره، ص:271.

وكانت من بين الأهداف الرئيسية لتنسيق ضريبة القيمة المضافة:

- _ تعزيز المنافسة التجارية عن طريق تقليل التشوهات.
- _ اعتماد لوائح محددة لحماية حقوق المكلفين عن طريق الحد من الإعفاءات ، وتحقيق العدالة الضريبية.
- _ تسهيل عملية التكامل الاقتصادي.
- _ خلق حالة من الاستقرار القانوني ، وتحسين عملية التحصيل الضريبي.
- _ العمل على تحرير التجارة واستقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

أما في مجال تنسيق الضرائب المباشرة فقد تم اعتماد القرار رقم 40 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 والمعدل بالقرار رقم 578 المؤرخ في شهر ماي 2004 ، والذي دخل حيز التنفيذ بتاريخ 01 جانفي 2005 ، حيث تناولت هذه القرارات قضية كيفية تفادي الازدواج الضريبي في حالة وجود نزاع بين دولتين أو

أكثر في مدى أحقيتهم في فرض الضريبة على الدخل ، حيث يمكن أن تفرض الضريبة في هذه الحالة على نفس الأرباح في أكثر من دولة واحدة ، حيث نص هذا القرار على ضرورة مواجهة وحل القضايا الدولية فيما يتعلق بازدواجية الضريبة ، وهذا في إطار توافقي ، كما أشار القرار إلى ضرورة العمل الجماعي على محاربة التهرب الضريبي عن طريق تبادل المعلومات بين الإدارات الضريبية لدول التجمع.

أما فيما يخص تنسيق النظم الجمركية فقد تمت الموافقة في جويلية 2005 على القرار رقم 618 حول تنظيم المسائل الجمركية ، وهذا عن طريق تنسيق وتبسيط التشريعات الجمركية ، والعمل مازال قائما بين مجموعة دول الأنديز قصد الموافقة على قرار بشأن توحيد النظم الجمركية.

ثالثا_ الدروس المستفادة من التجربة: تتلخص تجربة دول الأنديز في مجال التنسيق الضريبي في العناصر التالية:

_ التركيز على تنسيق الضرائب غير المباشرة ، وعلى رأسها الرسم على القيمة المضافة (TVA) ، وهذا مقتبس من التجربة الأوروبية.

_ التنسيق الضريبي الخاص بالضرائب المباشرة وضع قيد الدراسة ، ولم تتسرع في عملية التنفيذ.

_ التركيز على تفعيل الاتفاقيات الجماعية لمحاربة التهرب الضريبي والحد من الازدواج الضريبي ، من خلال آليات تسوية المنازعات الضريبية الدولية في إطار توافقي.

وعليه فإنه أمام الدول العربية العديد من التجارب الخاصة بعملية التنسيق الضريبي التي يمكن الاستفادة منها وبلورتها في نموذج عربي ، ويمكن للدول العربية الاستفادة من تجربة دول الأنديز من خلال القيام بما يلي:

1_ تفعيل الاتفاقيات الخاصة بمحاربة التهرب الضريبي والقضاء على الازدواج الضريبي.

2_ الدراسة المتأنية والمسبقة لإيجابيات وسلبيات التنسيق الضريبي ، والتركيز على تنسيق بعض مكونات النظام الضريبي كمدخل أولي.

المبحث الثالث: آفاق وسبل تفعيل التنسيق الضريبي العربي.المطلب الأول: معوقات التنسيق الضريبي العربي.

هناك العديد من التحديات والمشاكل التي تقف كعائق أمام تجسيد مشروع التنسيق الضريبي بين الدول العربية ، يمكن استعراضها فيما يلي:

أولا - تفاوت الأهمية النسبية للضرائب في الدول العربية: تختلف الأهمية النسبية للضرائب بنوعيتها (المباشرة وغير المباشرة) بالنسبة لكل دولة ، ففي حين تمثل أهمية كبيرة لبعض الدول مثل مصر وسوريا والأردن ، إلا أنها قليلة الأهمية بالنسبة للدول الخليجية النفطية التي تعتمد على الإيرادات النفطية بصفة أساسية .

إن الجدول التالي يبين هيكلية النظم الضريبية للدول العربية:

جدول رقم (14.5) : هيكل الإيرادات الحكومية في الوطن العربي خلال الفترة (2002-2007)
الوحدة:مليار دولار

| البيان | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| إيرادات نفطية | 103.8 | 140.5 | 179.7 | 282.3 | 363.5 | 369.7 |
| إيرادات ضريبية | 55.9 | 57.7 | 70.6 | 76.2 | 88.9 | 101.2 |
| الضرائب على الدخل والأرباح | 15.6 | 16.7 | 19.1 | 21.3 | 27 | 31.3 |
| الضرائب على الإنتاج والاستهلاك | 15.8 | 16.5 | 19.7 | 22.3 | 24.4 | 28.9 |
| الرسوم الضريبية على التجارة والمبادلات | 8.8 | 09.5 | 10.9 | 11.4 | 10.9 | 12.4 |
| ضرائب ورسوم أخرى | 15.7 | 15.3 | 20.9 | 21.2 | 26.6 | 28.6 |

المصدر: التقرير الاقتصادي العربي الموحد ، صندوق النقد العربي على الموقع الإلكتروني: www.amf.org

وتحتل الإيرادات الضريبية المرتبة الثانية بعد الجباية النفطية في الميزانيات العامة العربية ، وقد ساهمت بحوالي 6,35% من إجمالي الإيرادات سنة 2000 ، وبحكم أن أسعار النفط معرضة لصددمات كثيرة من شأنها أن تؤثر بشكل واضح على ميزانيات الدول البترولية ، فقد اهتمت هذه الدول ابتداءً من تسعينيات القرن الماضي بتطوير وتحسين أنظمتها الضريبية وهذا لتوفير الموارد المالية الكافية في حالة حدوث أي أزمة.

ثانياً - تباين النظم الضريبية واختلاف درجة تطورها: تتميز الأنظمة الضريبية في الوطن العربي بالتباين الكبير حيث لا تتخذ نمطا موحدا ، بل يختلف اختلافا كبيرا من دولة لأخرى سواء في مجال الضرائب غير المباشرة أو الضرائب المباشرة ، ففي مجال الضرائب غير المباشرة مثلا لا يتسم هيكل التعريفات الجمركية بين الدول العربية بالثبات ، فبعضها ذو تعريفات منخفضة مثل البحرين والكويت والسعودية والإمارات ، في حين ترتفع التعريفات الجمركية في دول أخرى مثل مصر والأردن وتونس ، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (15.5) : معدلات التعريفات الجمركية لبعض الدول العربية سنة:1995.

| الدولة | النسبة % |
|--------------------------|--------------|
| البحرين | 5-125% |
| الأردن | يصل إلى 200% |
| مصر | 40-80% |
| الإمارات العربية المتحدة | 4-34% |
| الكويت | 4-25% |
| لبنان | متعددة |
| سوريا | متعددة |
| سلطنة عمان | 05% |
| قطر | 4-30% |
| السعودية | 12-20% |
| اليمن | 2-120% |

المصدر: محمد صديق رمضان ، نظرية التنسيق الضريبي وإمكانية الاستفادة منها في واقع النظم الضريبية العربية ، "مرجع سبق ذكره" ، ص: 52.

تتصاعد نسب التعريفات الجمركية في العديد من الدول العربية على منتجات وسلع بعينها ، مثل الغزل والنسيج والملابس والجلود وبعض الصناعات المعدنية ، حيث تتضاعف التعريفات على المنتجات النهائية وتنخفض على موادها الأولية ، فضلا عن تنوع وتعدد إجراءات التخليص الجمركي ، حيث يطبق في كل دولة قواعد خاصة تتعلق بمعايير الإنتاج والجودة ، والمعايير البيئية ، كما تختلف تكلفة النقل من وإلى هذه الدول بشكل واضح.

يساعد التوجه نحو توحيد التعريفات الجمركية بين الدول العربية على السلع ذات المنشأ الوطني على تفعيل هذا التنسيق ، 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 من تشجيع صادراتها إلى الدول العربية الأخرى . ويضعف من هذا التوجه تعدد الضرائب والرسوم التي تفرضها بعض الدول على عمليات الاستيراد تحت مسميات وأشكال مختلفة ، ومن أمثلتها:

- رسوم وضرائب استيراد مكاملة تفرض على السلع المستوردة ذات المنشأ العربي ، ولا تفرض على السلع المماثلة المنتجة محليا ، مما يشكل حماية إضافية ضد السلع العربية.
- رسوم وضرائب محلية على السلع المستوردة بمعدلات أو قيم أعلى من تلك المطبقة على السلع الوطنية المماثلة.
- رسوم الخدمات التي تفرض في شكل نسبة مئوية من قيمة البضاعة المستوردة ، والأصل في هذا الرسم أن لا تكون له آثار حمائية للسلعة المماثلة والمنتجة محليا ، وهو ما يستدعي أن يشمل التنسيق الضريبي العربي كافة أنواع الرسوم والضرائب الجمركية.
- هناك اختلاف كبير بين معظم الدول العربية فيما يخص تطبيق ضريبة المبيعات ، فهناك دول لا تطبق ضرائب غير مباشرة مثل ضريبة الاستهلاك كالكويت مثلا ، وهناك دول أخرى تطبق الضرائب على المبيعات ولكن بنسب متباينة ، وبالتالي يؤدي عدم وجود ضرائب غير مباشرة أو وجودها بنسب مختلفة وبفوارق كبيرة إلى تشوه في هيكل الصادرات والواردات العربية ، وبالتالي فإن أي محاولة للتنسيق الضريبي يمكن أن تقابل باعتراض من الدول التي تفرض الضريبة باعتبارها مصدر إيرادات بالنسبة إليها وبالتالي يجب العمل على تعويضها قبل عملية التنسيق.

جدول رقم (16.5): الضريبة العامة على المبيعات في عينة من الدول العربية.

| السودان_2000 | المغرب_1986 | الأردن_1994 | مصر_1991 | البيان_ الدولة |
|---|--|---|---|-------------------|
| المستوردون دون حد أدنى جميع المكلفين بحد أدنى قدره: 12 مليون دينار | جميع المنتجين والمستوردين دون حد أدنى ، أما المستوردون فيبلغ الحد الأدنى 200000 درهم | 150000 دينار للمنتجين المحليين ، 250000 دينار لمقدمي الخدمات المستوردون دون حد أدنى | 150000 جنيه لتجار التجزئة ، وجميع المستوردين دون حد أدنى | حد التكلفة السنوي |
| السعر العام 10% السعر الصفري على الصادرات أسعار خاصة لبعض السلع | السعر العام 20% السعر الصفري على الصادرات أسعار خاصة لبعض السلع | السعر الأساسي 13% السعر الصفري على الصادرات أسعار خاصة لبعض السلع | السعر العام 10% السعر الصفري على الصادرات أسعار خاصة لبعض السلع | معدل الضريبة |

المصدر: محمد صديق رمضان، نظرية التنسيق الضريبي وإمكانية الاستفادة منها في واقع النظم الضريبية العربية، "مرجع سبق ذكره"، ص: 54.

يلاحظ من خلال الجدول السابق أن هذه الدول تفرض ضريبة على السلع المباعة محليا و المستوردة ، وتعفى منها الصادرات ، مما يعني أن الصادرات العربية البينية التي تكون متجهة إلى الدول التي تفرض الضريبة تكون معرضة لعبء إضافي ، وهو ما يشكل قيدا على عملية التبادل ، ومنه يتطلب أن تقرر الاتفاقيات الضريبية أحكاما تعالج هذا الأمر.

- هناك اختلاف كبير بين النظم الضريبية العربية في مجال الضرائب المباشرة ، حيث هناك دولا عربية تطبق نظاما بسيطا يقتصر تطبيقه على الشركات الأجنبية مثل الكويت والبحرين ، وهناك دولا تطبق نظام ضريبي نوعي ومتقطع مثل ليبيا واليمن ، ودلا أخرى تطبق نظام الضريبة الموحدة والعامية مثل مصر ، الجزائر ، والأردن ، كما تتفاوت قواعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، و معدلات الضرائب حيث تبلغ معدلات مرتفعة في الكويت (55%) ، ومصر (40%) ، كما تنخفض في دول أخرى

مثل السعودية (30%) ، ولا توجد ضرائب على الدخل في دول أخرى مثل الإمارات العربية المتحدة والبحرين.

ويترتب على هذا التباين غياب حيادية الضريبة العربية إزاء القرار الاستثماري، حيث تتنافس الدول العربية على استقطاب الاستثمارات، ويكون بذلك العبء الضريبي أحد محددات الاستثمار المتوجه إلى دولة دون الأخرى.

ثالثاً - غياب الجهاز المركزي المشرف على برنامج التنسيق الضريبي: إن فقدان برنامج التنسيق الضريبي العربي لجهاز مركزي يسهر على عمليات التخطيط والمتابعة والمراقبة للبرنامج على المستوى العربي من شأنه أن يعرقل أو يؤخر تنفيذ البرنامج ، ولا يعتبر الدور الذي يقوم به مجلس الوحدة الاقتصادية العربية التابع لجامعة الدول العربية بديلاً عن هذا الجهاز ، لكون أن عدد الدول العربية الموقعة على اتفاقياته الضريبية محدود حيث لا يتجاوز ست (06) دول وبالتالي لا يستطيع النهوض بعملية التنسيق الشامل ، كما هو الحال بالنسبة للجنان المتخصصة بالتنسيق الضريبي في الاتحاد الأوروبي.

ويكون للجهاز المشرف على عملية التنسيق الضريبي دور مهم في دراسة وتحليل الخطوات العملية لتجسيد برنامج التنسيق الضريبي ، وإصدار قرارات ملزمة للدول المعنية بالعملية ، في مجال تحديد الأوعية الضريبية وتحديد المعدلات المطبقة ، وكل ما يتعلق بالتنظيم الفني للضريبة من تحصيل ومنازعات وحوافز ضريبية وغيرها.

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 العربية يهتم بالتنسيق الضريبي على مستوى الوطن العربي ككل ، وفي نفس الوقت ترتبط هذه الدول باتفاقيات إقليمية تسعى لتحقيق التنسيق الضريبي في ما بين عدد محدود من الدول العربية يجمعها كتكتل إقليمي أو جغرافي ، كما هو الحال بالنسبة لمجلس التعاون الخليجي لدول الخليج العربي ، أو الاتحاد المغاربي لبعض دول شمال إفريقيا ، أو حتى من خلال اتفاقيات ثنائية كاتفاقيات التجارة التفضيلية الثنائية ، ويمكن أن يسفر عن ذلك تعارض في أولويات التنسيق الضريبي ، وتعارض القرارات المتعلقة بالتنسيق الجغرافي مع القرارات المتعلقة بالتنسيق الضريبي العام ، مما قد يضر بمسار التنسيق الضريبي الفعال والصحيح.

المطلب الثالث: شروط ومتطلبات تجسيد التنسيق الضريبي العربي.

تتطلب عملية التنسيق الضريبي مراعاة جوانب السياسة الضريبية من مختلف الجوانب (الإدارة الضريبية ، الأوعية الضريبية ، طرق الإهلاك وترحيل الخسائر ، وكذلك الإعفاءات الضريبية المقدمة) ، كما يستدعي الأمر أن تكون هناك جهات معينة تتولى عملية الإعداد لهذا البرنامج ، كإنشاء لجان متخصصة لوضع الدراسات ، أو إنشاء معهد ضريبي عربي متخصص لإعداد الإطارات المتخصصة في الأجهزة الضريبية العربية والمساعدة على إجراء الدراسات الخاصة بتطوير النظم الضريبية في الدول العربية¹ ، وتمثل أهم الشروط الضرورية في تفعيل عملية التنسيق الخاصة بالنظم والسياسات الضريبية في الوطن العربي فيما يلي:

أولاً- إنشاء المؤسسات الضرورية لعملية التنسيق الضريبي: يتطلب تنسيق النظم الضريبية العربية إنشاء مؤسسات وهيئات فوق القطرية مزودة بصلاحيات التنظيم ، الإشراف والتنفيذ ، وكذلك تضمن مراقبة تطبيق القرارات المتخذة بشأن عملية التنسيق الضريبي.

وتعتبر المؤسسات التابعة لجامعة الدول العربية الدعامة الأولى و الأساسية التي يمكنها تهيئة الأجواء والظروف اللازمة لإقامة تنسيق ضريبي عربي. وقد ارتبط العمل الاقتصادي العربي بقيام جامعة الدول العربية سنة 1945 وتم اعتبارها كالمؤسسة الأم للعمل العربي المشترك ، ويتشكل الإطار المؤسسي للعمل الاقتصادي العربي المشترك من عدة أجهزة رئيسية نحاول الوقوف عند بعضها بعرض نشأتها التاريخية والمهام المنوطة بها كما يلي²:

1- جامعة الدول العربية : تم توقيع ميثاق جامعة الدول العربية في 1945/03/22 من طرف الدول العربية السبع المستقلة آنذاك* ، ودخلت حيز التنفيذ إبتداءً من 1945/05/11 ، وقد جاء ميثاق الجامعة كتعبير عن الواقع الرسمي العربي بعد نهاية الحرب العالمية II وطموح الشعوب العربية وتطلعاتها إلى الوحدة العربية ، وقد تزامن ميلاد جامعة الدول العربية مع إنشاء منظمة الأمم المتحدة الهادفة إلى توحيد جهود العالم من أجل السلم والتعاون بين الشعوب.

إن الغرض من قيام جامعة الدول العربية هو توثيق الصلات بين الدول المشاركة فيها وتنسيق خططها السياسية والتعاون فيما بينها في المجالات الاقتصادية والمالية والاجتماعية والصحية والثقافية والاتصالات

¹ _ سعدي يحي ، "التنسيق الضريبي ودوره في تفعيل أداء النكتلات الإقليمية"، مجلة علوم إنسانية ، العدد 34 ، كلية الاقتصاد ، جامعة المسيلة ، 2007.

² _ سليمان المنذري ، "تطور الإطار المؤسسي القومي للعمل الاقتصادي المشترك" ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، مصر ، 1993 ، صص: 39 _ 40.

* _ (مصر ، سوريا ، الأردن ، العراق ، لبنان ، السعودية ، اليمن).

والمواصلات وغيرها ، وقد نص ميثاق جامعة الدول العربية على تشكيل ثلاثة أجهزة تباشر الجامعة من خلالها وبواسطتها مهامها لتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها وتمثل في:

1.1- مجلس الجامعة : نصت المادة 03 من ميثاق الجامعة العربية على إنشاء مجلس يعتبر الجهاز الأساسي والهيئة العليا ، يتشكل هذا المجلس من ممثلي الدول الأعضاء ، ويقوم بعقد اجتماعين عاديين ، كما يمكنه عقد اجتماعات استثنائية بناء على طلب دولتين من دول الجامعة ، ويمكن حصر اختصاصات المجلس فيما يلي :

- القيام بكل ما من شأنه أن يؤدي إلى تعزيز التعاون بين الدول العربية في مختلف المجالات.
- الالتزام بما تعقده الدول الأعضاء في الجامعة من اتفاقيات اقتصادية ، ثقافية ، اجتماعية ، قانونية وغيرها.
- وضع السياسة العامة للجامعة وبرنامج عمل المجلس.
- البث في المسائل التي يعرضها الأمين العام أو الدول الأعضاء على المجلس واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها.
- الالتزام بتنفيذ قرارات المجلس من طرف الدول الأعضاء.
- بحث التقارير التي تقوم المجالس والمنظمات المتخصصة بإعدادها وإصدار القرارات اللازمة بشأن تلك التقارير.
- تعيين أمين عام للجامعة.

2.1- اللجان الدائمة: تتولى هذه اللجان وضع أسس التعاون وقواعدها وصياغتها في شكل مشروعات اتفاقيات يتم عرضها على المجلس للبث فيها ، ومن بين هذه اللجان نذكر: اللجنة السياسية، لجنة الشؤون الاقتصادية ، لجنة الشؤون الاجتماعية والثقافية ، لجنة الإعلام ، لجنة خبراء البترول ، لجنة المواصلات ، الأرصاد الجوية ، لجنة حقوق الإنسان وغيرها.

3.1- الأمانة العامة: هو الجهاز الإداري للجامعة ، فقد نصت المادة 12 من ميثاق الجامعة على أن يكون للجامعة أمانة عامة دائمة تتشكل من أمين عام وأمناء مساعدين ، ويتم تعيين الأمين العام من طرف مجلس الجامعة بأغلبية ثلثي دول الجامعة ، أما الأمناء العاميين يتم تعيينهم من طرف الأمين العام بعد موافقة مجلس الجامعة ، ويتضمن الهيكل الوظيفي للأمانة العامة مجموعة من الإدارات الرئيسية والفرعية نذكر منها: الإدارة العامة للشؤون العربية ، الإدارة العامة للشؤون السياسية الدولية ، الإدارة العامة للشؤون الاقتصادية ، الإدارة العامة للشؤون الاجتماعية ، القانونية ، الإدارة العامة للشؤون المالية ، الإدارة العامة لشؤون فلسطين....إلخ.

2_ المجلس الاقتصادي العربي: تم اعتبار اللجنة الدائمة للشؤون الاقتصادية التي نص الميثاق على إنشائها الآلية الأولى التي تركز عليها الجامعة جهودها في المجال الاقتصادي ، لكن بعد مضي 05 سنوات من إنشاء الجامعة اتضح أن هذه اللجنة (الاقتصادية) لم تعد الأداة التي يعول عليها لرسم وتخطيط التعاون الاقتصادي

العربي المشترك ، واتضح أيضا أن تحقيق الأهداف الدفاعية للدول العربية يرتبط ارتباطا وثيقا بالتعاون الاقتصادي فيما بينها ، وبالتالي سعت الدول العربية إلى إبرام معاهدة الدفاع المشترك والتعاون الاقتصادي وهذا في 1950/04/13 ، والتي نصت المادة الثامنة(08)* منها على إنشاء المجلس الاقتصادي العربي الذي أوكلت له مهام اقتراح ما يراه ملائما على الدول العربية بخصوص توفير الرفاهية في هذه الدول ورفع مستوى المعيشة فيها ومساعدتها على النهوض باقتصادياتها واستثمار مواردها الطبيعية ، وتسهيل تبادل منتوجاتها الزراعية والصناعية ، فكانت بداية العمل العربي المشترك في إطار جامعة الدول العربية عن طريق إنشاء مجلس وزاري سياسي (مجلس الجامعة) ومجلس وزاري اقتصادي (المجلس الاقتصادي)¹.

3_ مجلس الوحدة الاقتصادية : لقد دخلت اتفاقية الوحدة الاقتصادية حيز التنفيذ في 1964/04/30

حيث باشر مجلس الوحدة الاقتصادية العربية مهامه بعقد دورته الأولى بتاريخ 1964/06/13 ويتشكل هذا المجلس من ثلاثة أجهزة رئيسية وهي: المجلس ، اللجان الدائمة ، والأمانة العامة ، فيعتبر المجلس بمثابة الجهاز التشريعي لاتفاقية الوحدة الاقتصادية ويتكون من وزراء الاقتصاد أو المالية في الدول الأعضاء وهم الممثلون الدائمون لدولهم لدى المجلس ومن أهم اختصاصاته ما يلي :

- العمل على تنفيذ أحكام الاتفاقية وملاحقتها وجميع الأنظمة والنصوص والعمل على تعيين الموظفين والخبراء التابعين للمجلس ، والأجهزة المرتبطة بها وهذا من الناحية الإدارية.
- أما من الناحية التنظيمية والتشريعية فيعمل المجلس على إنشاء منطقة عربية جمركية موحدة ، تنسيق سياسات التجارة الخارجية بما يكفل تكييف اقتصاد المنطقة اتجاه الاقتصاد العالمي ، وبما تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية، بالإضافة إلى تنسيق السياسات الاقتصادية المتعلقة بالزراعة والصناعة والتجارة الداخلية والسياسات المالية والنقدية وغيرها من القضايا الاقتصادية والاجتماعية الأخرى.

4_ المنظمات العربية المتخصصة والمجالس الوزارية :

ظهرت عدة هيئات ومجالس وزارية واتحادات ومنظمات في إطار الجامعة العربية ولكنها مستقلة عن الجامعة ، وتتمتع بشخصية معنوية وإرادة ذاتية خاصة ، طبقا للاتفاقية المنشئة لكل منها ، وهذا نظرا للأهداف العامة والمتعددة للجامعة العربية ، مما يستدعي التخصص الدقيق لبلوغ أهدافها ، لذا تطلب الأمر إنشاء منظمات عربية متخصصة تعمل في نطاق الجامعة ، مثل صندوق النقد العربي ، الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي ، المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وغيرها من المنظمات الأخرى.

* _ خلال انعقاد الدورة (65) لمجلس جامعة الدول العربية بتاريخ 1972/03/21 تم إصدار القرار 3387، ومن أهم ما جاء به هو تعديل المادة (08) من اتفاقية الدفاع المشترك والتعاون الاقتصادي، وتم صياغتها بالكيفية الآتية : ينشأ في جامعة الدول العربية مجلس يسمى المجلس الاقتصادي والاجتماعي يضم وزراء الدول الأعضاء المختصين تكون مهمته تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية للجامعة، ويتولى هذا المجلس الموافقة على إنشاء أية منظمة عربية متخصصة، كما يشرف على حسن قيام المنظمات الحالية.

¹ _ سليمان المنذري ، "تطور الإطار المؤسسي القومي للعمل الاقتصادي المشترك"، مرجع سبق ذكره ، ص:49.

5_ دور جمعية الضرائب العربية: في سنة 2004 تم تأسيس وولادة جمعية الضرائب العربية وهي منظمة أهلية حكومية على مستوى الوطن العربي وبموافقة الأمانة العامة لجامعة الدول العربية ، ويعد إحداث هذه الجمعية التي تضم صفوة خبراء الضرائب والمحاسبين القانونيين والمحامين والأكاديميين في الوطن العربي حدثاً هاماً على صعيد تعزيز الأنظمة الضريبية العربية والتنسيق والتعاون العربي في هذا الاتجاه ودراسة المسائل المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي وتجنب الازدواج الضريبي¹.

بدأت قصة ولادة جمعية الضرائب العربية خلال الربع الأخير من سنة 2003 ، حيث قال أحد مسؤولي منظمة التجارة العالمية: إنه نتيجة لإجراء مسح في الدول العربية تبين عدم وجود جمعية تعنى بشؤون الضرائب في الوطن العربي ، والبلد الوحيد الذي به جمعية تعنى بشؤون الضرائب والمهتمين بأمور وعلم الضريبة هي مصر، لذلك توجهت منظمة التجارة العالمية بنصيحة تدعو إلى ضرورة أن يتعاون عدد من أبناء الوطن العربي المؤهلين الذين يهتمون بمصلحة الوطن العربي الكبير وتطويرة أن يبذلوا ما يلزم من مساع و جهود لتأسي جمعية الضرائب العربية.

وفي سنة 2004 تم إحداث هذه الجمعية وصدر نظامها الأساسي وانعقدت الجمعية التأسيسية لها ، حيث انتخبت مجلس الإدارة الأول لهذه الجمعية من المؤسسين من أعضاء يمثلون الدول العربية ، وقد حددت أهداف جمعية الضرائب العربية فيما يلي:

- خدمة الدول العربية والعاملين في قطاع الضريبة والمهتمين بتدريس ودراسة هذا العلم وأبحاثه.
- السعي لجمع التشريعات الضريبية ، وتشجيع إجراء دراسات علمية للتشريع الضريبي المقارن ، والبحث في تطبيقات اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.
- المبادرة للحصول على دعم ومساندة أصحاب القرار في الجامعات والمعاهد المتخصصة لتحسين مستوى المقررات الدراسية في الجامعات ، والأبحاث في الفكر الضريبي لتأهيل العديد من المتخصصين في هذا المجال مستقبلاً.
- العمل الدؤوب على نشر الوعي الضريبي عن طريق وسائل الإعلام المختلفة بين جميع فئات المواطنين في الدول العربية كافة ، بهدف رفع ثقافة المواطن العربي بواجباته نحو دولته ومجتمعه ، وأهمية الولاء للوطن والمساعدة في تيسير جباية الضرائب ، وهذا سوف يساعده في التعرف على الفوائد التي تعود عليه وعلى المجتمعات التي تحترم التشريعات الضريبية ولا تتوانى في الوفاء بما يترتب عليها من التزامات.

¹ _ محمد خالد المهاني ، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته"، مرجع سبق ذكره ، صص: 416 _ 418.

في الأخير يمكن القول بأن فكرة إنشاء مجلس ضريبي عربي* تعتبر أكثر من ضرورة لتسريع عملية التنسيق الضريبي ، هذا في الوقت الذي تنادي فيه منظمة التجارة العالمية بأهمية وجود هيئة عالمية لتنسيق التشريعات الضريبية بين الدول ، ففي التقرير الصادر في 25 جوان 2001 والمعروف باسم (The zedillo report) ، والذي أكد على أهمية التعاون الضريبي الدولي والتأييد لفكرة إنشاء منظمة دولية للضرائب على أن تقوم بجمع الإحصائيات وتحديد الاتجاهات والمشاكل ، وتقديم المساعدات والتقارير التقنية ، وتوفير منتدى لتبادل الأفكار ووضع معايير للسياسات الضريبية ، مع رصد كافة التطورات الضريبية¹.

ثانياً_ رسم إستراتيجية عامة لتجسيد التنسيق الضريبي العربي: بالنظر لصعوبة التنسيق الضريبي في حد ذاته فإن تجسيد هذا الهدف يبقى غير مؤكد إذا لم تسارع البلدان العربية إلى تحديد رزمة لتطبيق هذا المخطط في جميع مراحلها²، تبدأ بإعداد وتأسيس المؤسسات الضرورية لذلك ، ثم تحديد الجوانب الفنية والتقنية التي يتم التركيز عليها في بناء النظم الضريبية الجديدة ، وإزالة العقبات الاقتصادية والإدارية التي تحول دون تجسيد المشروع ، حيث يشكل إلغاء تعددية الرسوم على رقم الأعمال أولوية في مسار التنسيق الضريبي العربي ، ومن ثم التوجه نحو توحيد العمل بالرسم على القيمة المضافة ، وتوحيد الجهود العربية في مكافحة الاقتصاد الموازي الذي يشكل أهم العقبات في مجال تحسين فعالية النظم الضريبية ، وتبادل الخبرات والمعلومات في مجال إدارة وهندسة النظم الضريبية البديلة.

ويمكن تجسيد ذلك وفق ثلاث (03) مراحل أساسية متتالية ، وبشكل تدريجي في العملية أخذاً بمبدأ الخطوة بخطوة ، وهذا على النحو التالي³:

1- مرحلة الإصلاح الضريبي العربي: وتقوم هذه المرحلة بعمل إجراءات الإصلاحات الضريبية اللازمة ، وفقاً لما ترتب عن الدراسات والأبحاث الأولية المعدة من قبل الجهاز الضريبي المشرف على العملية ، وذلك لمعرفة طبيعة هياكل التشريعات الضريبية في الدول العربية ، وما يشوبها من عيوب لمعرفة أي إجراءات إصلاحية قد تناسبها في عملية الإصلاح.

* اقتراح الباحث عمرو محمد يوسف إنشاء جهاز ضريبي عربي موحد تحت تسمية المجلس العربي لتنسيق السياسات المالية والضريبية تابع لجامعة الدول العربية ، وينتسب له جميع الدول الأعضاء في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية الموقعين على اتفاقيات منطقة التجارة الحرة والاتفاقيات الضريبية العربية ، يضم المجلس العديد من الهياكل واللجان التي تعمل على دراسة المسائل الضريبية في مجال التنسيق الضريبي.

¹ _ عمرو محمد يوسف ، "التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 364.

² _ محمد عباس محرز ، "نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغاربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 300.

³ _ عمرو محمد يوسف ، "التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص: 367.

2- **مرحلة التقريب والتوفيق:** في هذه المرحلة يتم تحديد المفاهيم والمبادئ الضريبية الواحدة ، ووضع المعدلات والنسب المفروضة بين حديها الأدنى والأعلى للدول الأعضاء على ضوء الدراسات المنجزة.

3- **مرحلة التنسيق والتطبيق الفعلي:** تبدأ هذه المرحلة عقب الانتهاء من المرحلة السابقة ، وتتطلب هذه المرحلة متابعة مستمرة من خلال إنجاز التقارير حول آثار التنسيق على حجم ونوع التعاملات الاقتصادية البينية ودرجة التكامل الاقتصادي الذي تم التوصل إليه.

ثالثا _ حوكمة المنظومة الضريبية (Gouvernance fiscale): تنطلق فكرة حوكمة المنظومة الضريبية من إمكانية حوكمة مؤسسات القطاع العام ، ومن أهمية إتاحة دور أكبر لأصحاب المصالح داخل الشركات للقيام بدور الرقابة أو دور الحوكمة ، حيث تشكل الإدارة الضريبية أحد أهم أصحاب المصالح ، فسوء إدارة الشركة يؤدي إلى قرارات غير رشيدة ، وهذا يسبب إهدار فرص تحقيق الربح لهذه الشركات ، وهذا بدوره يؤدي إلى إهدار الحصيلة الضريبية ، وفي هذا المجال ينبغي الوصول إلى فكرة أنه لا بد من خروج الإدارة الضريبية العربية من المفاهيم السائدة إلى دور أكثر ايجابية وإخراجها من مفهوم الحيادية إلى عدم الحيادية تجاه الشركات ، والمقصود بعدم الحيادية هنا هو ألا يقبل التشريع الضريبي أو الدوائر الضريبية أعمال الشركات كما هي ، بل عليها التدخل في التوجيه والرقابة ضمن الشركات للاطمئنان أن الربح المحاسبي قد تم قياسه والإفصاح عنه بدقة وشفافية ، بل وأكثر الاطمئنان أنه تم الوصول إلى الربح كنتيجة لقرارات سليمة ورشيدة لمجلس الإدارة.

وهناك مجموعة من المبادئ المتعلقة بحوكمة المنظومة الضريبية التي تهدف للوصول إلى أداء أكمل للنظام الضريبي وهي¹:

1_ تبني الإدارة الضريبية مبدأ عدم الحيادية (Non-notralité): تتبنى الإدارة الضريبية عموماً منهج الحيادية عن عمل الشركات ، أي أنها تقف في صف المتفرجين منتظرة الشركات لإصدار بياناتها وإفصاحها عن الربح المحاسبي ليبدأ عملها في تحديد الوعاء الضريبي الخاضع ، وفي هذا المجال يجب على الإدارة الضريبية أن تترك موقعها لتلجأ إلى عدم الحيادية فتدخل بشكل معقول ومنطقي يضمن لها حقوقها في فرض الضريبة على الرقم الصحيح من الأرباح والنتائج عن عمل سليم للشركة مبني على أساس اتخاذ إدارات الشركات للقرارات السليمة والصائبة ، ولتضمن أيضاً عدم حياديتها بتفعيل أدواتها الضريبية وحوافزها الضريبية بشكل سليم.

فعلى الإدارة الضريبية أن تحدد حدود تدخلها بالشكل الذي يوصل إلى ايجابية تأثير هذا التدخل وفعالته بما لا يضر بعمل الشركات ، ويوصل الضريبة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية لها.

¹ _ علي محمود رمضان ، "حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية" ، رسالة ماجستير محاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2009 ، صص:37_43.

2_ تبني الإدارة الضريبية مبدأ الموضوعية (Objectivité): من النقاط المهمة في حوكمة الأداء الضريبي مواجهة عدم الموضوعية في التشريع الضريبي وفي تطبيق عملية المراقبة والفحص الضريبي ، فيجب أن يكون النص الضريبي موضوعيا حتى لا تنشأ عنه نزاعات ضريبية ، ويتم تأمين هذا بأن يكون النص محمدا وحاسما وغير قابل للتأويل ، وأن يكون هذا النص قابلا للتطبيق العملي ، ولا بد في هذا المجال من التعاون بين الإدارة الضريبية والمكلفين في وضع النصوص للوصول إلى الموضوعية ، بحيث يكون هناك فهم من قبل المكلفين للنصوص ، وهذا الأمر يخفف رد الفعل السلبي من قبل المكلفين على النصوص ويخفف إساءة فهمها .

3_ تبني الإدارة الضريبية مبدأ الرقابة الضريبية (Contrôle fiscale) : قبل تنفيذ عمليات الرقابة والفحص الضريبي المعمق يجب أن يكون هناك معايير محاسبية وضريبية واضحة للتطبيق داخل الشركات ، وتأتي بعدها عملية المراقبة الضريبية للتأكد من تطبيق الشركات لهذه المعايير المعتمدة بالشكل الذي يؤدي إلى اطمئنان الإدارة الضريبية على صحة قياس الربح المحاسبي والإفصاح عنه بكل شفافية .

وفي هذه النقطة نرى بضرورة الاعتناء بمهنة المراجعة والتدقيق الضريبي ، والعمل على تطوير الكوادر الممارسة للمهنة ، وتأكيد الالتزام بمعايير المراجعة ، وكذلك الالتزام بقواعد ومدونة السلوك المهني التي يجب أن تكون متناسقة ومتشابهة إلى حد كبير بين غالبية الدول العربية .

4_ تحفيز الشركات على إتباع مفهوم الحوكمة (Gouvernance): لا بد من تضمين التشريع الضريبي سياسات تحفيزية لتشجيع الشركات على أن تنتهج الحوكمة ، كأن يتم ذلك من خلال تحديد إعفاءات ضريبية مدروسة للشركات التي تطبق الحوكمة وخصوصا إذا كان هناك سوق مالي فعال وكفؤ .

5_ الأخذ بمبدأ إدارة المخاطر الضريبية (Management des risques fiscales): تشكل الضريبة اليوم واحدة من المخاطر الأساسية في بيئة الأعمال ، وذلك لطبيعتها الإلزامية وارتباطها المباشر بخزينة الشركات ، ومع هذا لم تأخذ مكانتها في جدول أعمال الشركات ، ولم يتم فهمها بالشكل المطلوب ، وفي المقابل يلاحظ أنه يجب على الدوائر الضريبية أن تكون مهتمة بمواجهة المخاطر التي تواجه تحقيق أهدافها من مخاطر الفحص الضريبي الشامل ، والمخاطر المرتبطة بوجود متأخرات ضريبية ونزاعات ضريبية وتهرب ضريبي ، وتشكل كل هذه العوامل مخاطر أساسية تعيق عمل الدوائر الضريبية .

6_ إحداث آلية فعالة وسريعة لفض المنازعات الضريبية ومنع حدوثها¹: يقصد به كل فعل ينجم عنه منع حدوث المنازعات الضريبية ، ويكون ذلك عن طريق:

- تنقيح التشريع الضريبي ومنظومة العمل الضريبي من أي نصوص يترتب عنها حدوث منازعات ضريبية .

¹ - جيهان كامل محمد شلي ، "حوكمة النظام الضريبي وآثارها على جذب الاستثمارات بالتطبيق على مركز كبار المكلفين" ، رسالة دكتوراه فلسفة في الاقتصاد ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، مصر ، 2012 ، ص:34.

- التحقق من موضوعية النصوص الضريبية.
- توافق النصوص الضريبية مع أحكام الدستور والقوانين الأخرى.
- تضمين التشريع الضريبي مواد تمنع التعسف الضريبي.

المطلب الثالث: فرص ومجالات التنسيق الضريبي العربي.

غالبا ما تشمل المجالات الضريبية التي يتم في إطارها تنسيق أصناف الضرائب والرسوم التي تؤثر مباشرة على البضائع والخدمات المستوردة من الدول الأعضاء في التجمع ، وهي التعرفة الجمركية عند الاستيراد والضرائب المحلية غير المباشرة ، وقد يمتد التعاون الضريبي في مراحل متقدمة من التعاون الإقليمي إلى الضرائب المباشرة كضريبة الدخل والضرائب على الأرباح ، وفيما يلي نتطرق للمجالات الضريبية التي يمكن تركيز جهود التنسيق الضريبي العربي عليها¹:

أولاً_ التنسيق في مجال الرسوم الجمركية: يترتب عن إقامة منطقة التجارة الحرة إزالة كافة الرسوم الجمركية أمام السلع المستوردة وذات المنشأ الوطني من الدول الأعضاء في المنطقة ، غير أن التعرفة الجمركية في دول المنطقة تصبح أداة للحماية الفعلية بالإضافة إلى دورها في توليد إيرادات للخبزينة . ومادام أن التعرفة الجمركية لها أثر سعري على السلع المستوردة فإن التنسيق الضريبي في مجال الرسوم الجمركية يهدف إلى تقليص الخسارة الكامنة في كفاءة تخصيص الموارد الإنتاجية نتيجة إبقاء الرسوم الجمركية مفروضة أمام المصدرين ذوي التكلفة المنخفضة في الدول غير الأعضاء في منطقة التجارة الحرة.

ولكي تتجنب الدول الأعضاء تحول التجمع الإقليمي إلى قلعة حصينة للحماية التجارية تغلق أبوابها أمام واردات الدول غير الأعضاء فيها ، فإن التنسيق في مجال الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء في المنطقة قد يأخذ أشكالا متعددة منها تبسيط هيكل التعرفة مع تقليص عدد نسبها ، وتقليل استخدام النسب التصاعدي وفقا لدرجة تصنيع السلع وتخفيض معدلات التعرفة الجمركية إجمالا في الدول الأعضاء في هذه المنطقة.

ويصبح تنسيق الرسوم الجمركية ذو أهمية أكبر عندما يأخذ التجمع الإقليمي شكل الاتحاد الجمركي ، والذي يترتب عنه توحيد التعرفة الجمركية للدول الأعضاء تجاه العالم الخارجي ، كما يجب أن يتضمن التنسيق الضريبي في إطار الاتحاد الجمركي الاتفاق على عدد من الأمور ، كتوزيع الحصيلة الجمركية على الدول الأعضاء بصورة عادلة والاتفاق على معدلات التعرفة الجمركية الموحدة لحماية الإنتاج الوطني.

¹ _ جمال الدين زروق _ عادل التيجاني عبدالله ، "التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية_تجربة الدول العربي_" ، مرجع سبق ذكره ص_ص:6_9.

ثانياً_ التنسيق في مجال الضرائب على الدخل: يرجع اهتمام الدول بتنسيق الضرائب على الدخل إلى الآثار الكامنة لهذه الضرائب على قرارات الاستثمار وتدفق رأس المال الأجنبي ، ومن أهم المبادئ الأساسية التي يركز عليها التنسيق الضريبي الدولي للضرائب على الدخل مبدأ عدم التمييز بين كل من معدل الضريبة المفروضة على أرباح المستثمرين المقيمين والمستثمرين غير المقيمين.

وتعمد الدول على حل مشكلة ازدواجية الضريبة على الدخل من رأس المال الأجنبي بإبرام اتفاقيات ثنائية لمنع ازدواجية هذه الضرائب ، وبمقتضى هذه الاتفاقيات تقوم الدول بتطبيق مبدأ المعاملة بالمثل سواء في صورة تبادل إعفاءات ضريبية أو توحيد نسب الضريبة على الدخل في البلد المصدر والمضيف لرأس المال أو الاتفاق على نسب موحدة للضرائب المحتسبة¹.

ثالثاً_ التنسيق في مجال الضرائب المحلية : من أهم الضرائب المحلية التي تحظى بالتنسيق بين الدول الأعضاء في التجمع الإقليمي الضرائب على الاستهلاك ويهدف التنسيق في مجال الضرائب على الاستهلاك إلى تحفيز تدفق عوامل الإنتاج من بلد عضو إلى بلد عضو آخر على أساس توفر الموارد ، وليس على أساس تجنب العبء الضريبي بين الدول الأعضاء الذي بدوره يشجع على التهرب الضريبي ويزيد من مخاطر تهريب البضائع.

ويستهدف التنسيق في هذا المجال تنسيق القاعدة الضريبية بالدرجة الأولى ، مروراً بتحديد عدد ومستويات النسب ، ووصولاً إلى توحيدها في مرحلة متقدمة من هذا التنسيق ، وقد يشمل التنسيق أيضاً الاتفاق على حدود دنيا وقصى لنسب الضريبة على الاستهلاك².

كما أن التنسيق الضريبي يتضمن الاتفاق على القاعدة الضريبية لضريبة الاستهلاك على السلع المستوردة بحيث لا تصبح هذه شكلاً من أشكال الحماية للمنتج المحلي ، وتفيد التجارب الدولية أن التنسيق في مجال الضرائب على الاستهلاك في إطار التجمعات الإقليمية حقق تقدماً أسرع من التنسيق في مجال الضرائب على الدخل ، ويرجع ذلك لكون أن الضرائب على الاستهلاك تؤثر على أسعار السلع المستوردة ، وبالتالي يكون أثر التشويه على انسياب السلع مباشراً وأكثر وضوحاً ، كما أن إيجاد الحلول يصبح عملاً ملحاً في مثل هذه الحالة ، فبالإضافة لكون أن التجمع الإقليمي كمنطقة التجارة الحرة يعنى بإزالة جميع الرسوم الجمركية على السلع ذات المنشأ الوطني للدول الأعضاء في التجمع ، فإن الضرائب المحلية تصبح الضرائب المتبقية التي تخلق تشويهاً في تدفق التجارة الحرة بين الدول الأعضاء في التجمع ، خاصة عندما تفرض هذه الضرائب بنسب أو بطريقة مختلفة عن التي تفرض على السلع المصنعة محلياً .

¹ _ جمال الدين زروق _ عادل التيجاني عبدالله ، "التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية. تجربة الدول العربي" ، مرجع سبق ذكره ، ص:10.

² _ الموقع الرسمي لصندوق النقد العربي: www.amf.org

ومن أهم مجالات تنسيق الضرائب المحلية تنسيق نوعيتها أي ضريبة المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة ، وتنسيق هيكل الضرائب (عدد ومستوى النسب مع تحديد النسبة الأدنى). ومن أهم التطورات الدولية في مجال فرض الضرائب على الاستهلاك انتشار العمل بـضريبة القيمة المضافة على مستوى دول العالم ، ويعزى ذلك إلى آثارها الإيجابية على الإيرادات وتطبيقها على شريحة واسعة من المعاملات الإنتاجية و التجارية دون خلق تشوهات في قرارات المنتجين ، بالإضافة إلى إسهامها في تحديث نظام تحصيل الضرائب على الاستهلاك.

وفي هذا الصدد فإن مجالات التنسيق الضريبي بين الدول العربية تبدو واسعة فيما يتعلق بـضريبة القيمة المضافة ، وذلك لما لها من مزايا وتعقيدات يتطلب التعامل معها بذل جهود دولية مشتركة ، كما أن درجة التنسيق فيما يخص الضرائب الأخرى تتوقف إلى حد كبير على أهميتها ودورها في اقتصاديات الدول الأعضاء في التجمع الإقليمي.

وفي هذا الإطار يمكن للدول العربية أن تسرع من عملية التنسيق الضريبي من خلال مدخل تنسيق الضرائب غير المباشرة ، وعليه فإن مقترح تأسيس الضريبة على القيمة المضافة العربية* هو الأكثر واقعية من حيث القابلية للتطبيق ، حيث أنه يمكن تأسيس هذه الضريبة وتعميم استخدامها من خلال المراحل الأساسية التالية¹:

- 1- تأسيس لجنة خاصة لدراسة التشريعات الضريبية العربية من مختلف جوانبها (الخاضعون للضريبة ، حدود الإخضاع ، أسعار الضريبة ، نظام الخصم ، استرداد الضريبة ، الإعفاءات المقدمة ، العقوبات الموقعة ، الالتزامات الإدارية) ، وهذا بهدف استنتاج التشريع الأمثل للضريبة المقترحة (ضريبة القيمة المضافة العربية).
- 2- تطبيق التشريع الضريبي الخاص بـضريبة القيمة المضافة العربية في عينة من الدول العربية تشمل الدول العربية التي تطبقها حالياً ومنذ مدة طويلة نسبياً.
- 3- تأسيس الهيئات والمجالس الضريبية الخاصة لإعداد التقارير وفض المنازعات مثل محكمة الضرائب العربية.
- 4- تعميم تطبيق الضريبة المقترحة على جميع الدول العربية التي يشملها عملية التنسيق الضريبي.

* _ لقد نادى العديد من الباحثين والأكاديميين من بينهم الأستاذ الدكتور شويكار إسماعيل يوسف بضرورة تأسيس ضريبة القيمة المضافة العربية كمدخل لتعميم التنسيق الضريبي العربي.

¹ _ شويكار إسماعيل يوسف ، " الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة _دراسة مقارنة_ " ، رسالة دكتوراه ، قسم المالية العامة ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2003.

خلاصة الفصل:

- _ انحصرت مسألة التنسيق الضريبي العربي في عقد الاتفاقيات الجماعية والثنائية ، والتي تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال بالإضافة إلى اتفاقيات التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم المختلفة.
- _ يعتبر إصدار القانون الجمركي الموحد ، والتعريف الخارجية الموحدة ، والدليل العربي الموحد للمصطلحات الضريبية من بين الأدوات المساعدة والمسهلة لعملية التنسيق الضريبي بين الدول العربية.
- _ بلغت تجربة التنسيق الضريبي بين دول مجلس التعاون الخليجي مرحلة متطورة من خلال تأسيس الاتحاد الجمركي بتاريخ 01 جانفي 2003 ، حيث تعتبر هذه التجربة من أنجح التجارب العربية الإقليمية في مجال التنسيق الضريبي.
- _ رغم الجهود المبذولة من قبل الدول العربية في مجال تحرير التجارة العربية البينية وتنشيط الاستثمار العربي البيني من خلال الأدوات الضريبية ، إلا أنها لم تحقق المستوى المتوقع منها رغم بعض التحسن المسجل في ظل تطبيق اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى.
- _ تعتبر التجربة الأوربية من التجارب الرائدة في مجال التنسيق الضريبي ، حيث أنها قطعت أشواطاً كبيرة في مجال تنسيق الضرائب غير المباشرة.
- _ توجد العديد من الأسباب والمعوقات التي تقف عائقاً أمام تطبيق مشروع التنسيق الضريبي العربي ، لعل أهمها تباين النظم الضريبية العربية من حيث بنيتها الهيكلية والتشريعية ، وكذلك عدم نجاح التجارب التكاملية ، وتشنت الجهود العربية في هذا المجال.
- _ يعتبر إنشاء المؤسسات الضريبية العربية المختصة (جهاز ضريبي عربي موحد) عنصراً ضرورياً لتسريع عملية التنسيق الضريبي العربي ، بالإضافة إلى حوكمة المنظومة الضريبية للدول العربية.
- _ أمام الدول العربية العديد من فرص التعاون والتقارب الضريبي سواء في المجال الجمركي ، أو في المجال الضريبي والتي تتطلب أساساً بالإضافة إلى الإصلاحات الاقتصادية والضريبية ، توفر الإرادة السياسية القوية من قبل حكومات الدول العربية.

الخاتمة

الخاتمة:

يدور هذا البحث حول فكرة تتجسد من خلال الإجابة على التساؤل الذي طرحناه في مقدمة هذا البحث ، وهو:

ماهي الأسباب التي أدت إلى البطء في تجسيد مشروع التنسيق الضريبي العربي ، وماهي الشروط و الآليات اللازمة لتفعيله وضمان نجاحه مستقبلا؟

وقد تلمسنا الإجابة على هذا التساؤل من خلال الدراسة التحليلية لواقع النظم الضريبية العربية ، وتجارب التنسيق الضريبي العربية ، ومحاولين الوقوف على أسباب تأخرها و عدم تجسيدها ميدانيا بالكامل ، ومن ثم رسم صورة عامة لعوامل نجاحها مستقبلا.

وقد عالجتنا إشكالية البحث في خمسة (05) فصول أساسية ، باستعمال المنهج و الأدوات المبينة في المقدمة.

تحتوي هذه الخاتمة على ملخص عام للفصول الخمسة (05) ، اختبار صحة الفرضيات المتبناة في الدراسة ، النتائج العامة للدراسة ، ثم التوصيات المقترحة ، وأخيرا آفاق البحث المعالج.

1- الملخص :

لقد تضمن هذا البحث الجوانب التالية:

_ عالجتنا في الفصل الأول الأسس النظرية المتعلقة بالنظم الضريبية و علاقتها بالواقع الاقتصادي ، كما تم تشخيص موقع النظم الضريبية في ضوء المعطيات الدولية كمدخل لتحليل البعد الدولي لها ، كما تطرقنا إلى مبادئ و أسس النظام الضريبي الفعال ، وعرضنا خصائص و مميزات النظم الضريبية في الدول المتقدمة ، و في الدول النامية حتى يتسنى لنا مقارنتها مع واقع الحال في النظم الضريبية العربية.

وقد تبين لنا بأن النظم الضريبية في الدول المتقدمة تتميز بالفعالية نتيجة لارتفاع مستوى التحصيل الضريبي من جهة ، وقدرة هذه النظم على تحقيق باقي الأهداف الأخرى من جهة أخرى ، بينما تتميز نظيراتها في الدول النامية بعدم الفعالية بسبب نقص التحصيل الضريبي و تعقد تشريعات و قوانين هذه النظم.

وفي دراسة البعد الدولي للنظم الضريبية تبين لنا بأنها أصبحت تعمل في ظل معطيات و مستجدات متشابكة ، أصبحت تشكل بالنسبة لها تحديات و عراقيل ، ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار في تصميم النظم الضريبية للدول.

— في الفصل الثاني تطرقنا لأهم التحديات الضريبية التي تواجهها النظم الضريبية بصفة عامة ، و النظم الضريبية في الوطن العربي بصفة خاصة ، حيث قمنا بتشخيص بعض الظواهر الضريبية على المستوى الدولي كالتهرب الضريبي الدولي ، و الازدواج الضريبي الدولي ، وبعض القضايا الدولية التي لها صبغة ضريبية ، حيث عرفنا هذه الظواهر و حللنا أسبابها و دوافعها ، بالإضافة إلى آلياتها و آثارها على اقتصاديات الدول .
وقد تبين لنا مدى خطورة هذه التحديات ، حيث يعود سبب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي في عالمنا اليوم إلى التمييز الواضح في التشريعات الضريبية بين الدول ، بالإضافة إلى انتشار الملاجئ الضريبية بكثرة ، كما يعود ظهور مشكلة الازدواج الضريبي الدولي إلى التوسع في الاختصاصات الضريبية للدول بسبب البحث عن المزيد من الإيرادات الضريبية .

كما تمثل الجنات الضريبية ، المنافسة الضريبية الضارة عن طريق سياسة المزيد من الحوافز الضريبية ، فرض ضرائب على معاملات التجارة الالكترونية ، تحديات أخرى خطيرة أمام الإدارات الضريبية العربية، التي ينبغي أن تتعاون فيما بينها لمعالجتها مستقبلا .

— عالجنا في الفصل الثالث الإطار العام لنظرية التنسيق الضريبي ، و المناهج العملية لتطبيقها في الواقع الضريبي حيث عرضنا الإطار الفكري لنموذج التنسيق الضريبي و شروط تطبيقه بالإضافة إلى آلياته و دوره في مواجهة التحديات الضريبية الدولية التي سبق و أن تطرقنا إليها في الفصل الثاني .
وقد استنتجنا أن التنسيق الضريبي مهم و ضروري بين الدول في مواجهة التحديات الدولية و إقامة التكتلات الاقتصادية ، وهو ليس هدف في حد ذاته ، وإنما أداة لتحقيق العديد من الأهداف المسطرة له .

— حاولنا في الفصل الرابع دراسة واقع النظم الضريبية في عينة من الدول العربية التي قمنا باختيارها و تصنيفها في ثلاث (03) مجموعات رئيسية ، كل مجموعة لها بعض الخصائص و المميزات المشتركة ، كما عرضنا الأسباب و المبررات التي تدعو إلى بناء تنسيق ضريبي بين الدول العربية .

وخلصنا إلى أن النظم الضريبية في أغلب الدول العربية تتميز بضعف الحصيلة الضريبية نظرا لتوفر عدة أسباب كإنخفاض الدخل و انتشار الاقتصاد الموازي و التهرب الضريبي ، كما أن إعادة تفعيل مشروع التنسيق الضريبي العربي يعتبر ضروريا من أجل السهر على تطبيق الاتفاقيات و القرارات العربية المشتركة من جهة ، و رفع مستوى الاستثمار و التجارة البينية من جهة أخرى .

— حاولنا في الفصل الخامس تحليل أهم التجارب الدولية الرائدة في مجال التنسيق الضريبي بهدف استخلاص الدروس منها و الاستفادة منها عربيا ، كما قمنا بعرض لمظاهر التنسيق الضريبي بين الدول العربية منذ الاتفاقيات الأولى إلى غاية الإعلان عن منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، بالإضافة إلى عرض بعض التجارب الإقليمية بين الدول العربية كالتجربة الخليجية ، و تجربة اتحاد المغرب العربي ، و حاولنا تقييم هذه التجارب و انعكاساتها على التجارة و الاستثمار العربي البيني ، كما استخرجنا معوقات مشروع التنسيق

الضريبي العربي ، وبعدها قمنا برسم نموذج عام يسهل من عملية التنسيق الضريبي بين الدول العربية و يعمل على إنجاحه.

2- اختبار صحة الفرضيات:

لقد وضع الباحث سبع (07) فرضيات في بداية الدراسة ، وبعد معالجة الموضوع فقد تبين ما يلي:

_ تنص الفرضية الأولى على أن التنسيق الضريبي يعتبر مدخلا أساسيا و ضروريا في إمكانية تجسيد أي تكامل اقتصادي ، وبحكم أن المسائل الضريبية تمس جميع النواحي الاقتصادية و الاجتماعية و المالية للدول ، فإن نجاح أي تكتل اقتصادي يجب أن يعالج الأمور الضريبية و بشكل شفاف ، وعليه فقد أثبت البحث صحة هذه الفرضية.

_ فيما يخص الفرضية الثانية التي تنص على أن الاتفاقيات الضريبية العربية ذات أثر محدود و لم تساهم في الدفع بمشروع التنسيق الضريبي بين الدول العربية بالشكل المراد منها ، فقد أثبت البحث صحتها ، حيث أن هذه الاتفاقيات تجيز لأي طرف متعاقد رفض التعاون مع الآخر ، وهو ما من شأنه أن يجمد أثر هذه الاتفاقيات على التعاون الضريبي العربي.

_ بخصوص الفرضية الثالثة التي تعتبر بأن التنسيق الضريبي بين الدول العربية ساهم في الرفع من حجم الاستثمار العربي البيئي ، والتجارة العربية البينية فقد استنتجنا من خلال تقييمنا لتجارب التنسيق الضريبي العربية عدم صحتها ، حيث أنه رغم الجهود المبذولة من قبل الدول العربية في هذا المجال إلا أنها لم تستطع الرفع من حجم المبادلات البينية بالشكل المرغوب فيه.

_ تنص الفرضية الرابعة على أن افتقار التنسيق الضريبي العربي لكيان أو سلطة ضريبية تشرف عليه السبب الرئيسي في تأخر تجسيده ، و بعد تحليلنا لمعوقات التنسيق الضريبي بين الدول العربية تبين لنا صحة هذه الفرضية ، حيث أن عملية التنسيق الضريبي تتطلب تعديلات على النظم الضريبية وفقا لقرارات ملزمة تتطلب جهاز يتابع مدى تنفيذ هذه القرارات ، زيادة على تقديمه لمساعدات للدول المتضررة ماليا من العملية.

_ تنص الفرضية الخامسة أنه من بين الأسباب الأخرى التي تعرقل تجسيد مشروع التنسيق الضريبي العربي ميدانيا هو الاختلاف الكبير بين النظم الضريبية ، و قد أثبت البحث صحة هذه الفرضية ، وهذا بسبب الاختلاف في الخصائص الاقتصادية و المالية لكل دولة.

_ لقد أثبت البحث صحة الفرضية السادسة التي تنص على افتقار النظم الضريبية العربية حاليا لإمكانية معالجة أنشطة التجارة الالكترونية ضريبيا ، و هذا بحكم أن الإدارة الضريبية العربية يلزمها التحسين المستمر في خبرات الأجهزة القائمة على عملية التحصيل الضريبي بالإضافة إلى تطوير آليات التحصيل.

— تنص الفرضية السابعة على توفر العديد من فرص نجاح التنسيق الضريبي بين الدول العربية و في مجالات عديدة ، وبعد معالجتنا للإمكانيات المتاحة أمام الدول العربية في مجال تنسيق النظم الضريبية ، سواء في الميدان الجمركي أو في مجال الضريبة المحلية بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة ، أو في مجال الضرائب على الدخل فقد أثبت البحث صحة هذه الفرضية.

3 - نتائج الدراسة:

بعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

— أصبحت النظم الضريبية تعمل في ظل معطيات دولية تحكمها العديد من المؤثرات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية ، وأصبحت هذه المؤثرات تشكل تحديات لعمل هذه النظم الضريبية على المستوى المحلي و الدولي.

— تخلف الأجهزة الإدارية للنظم الضريبية العربية ، حيث يلاحظ انخفاض الكفاءة الإدارية للأجهزة القائمة على تطبيق تلك النظم.

— مازال التنسيق الضريبي الجاري بين الدول العربية يراوح مكانه و لم يستطع حتى هذه اللحظة تجاوز مرحله الأولى المتمثلة في إزالة العوائق الضريبية و الجمركية ، فمنطقة التجارة الحرة العربية الكبرى على سبيل المثال يبقى من معوقاتها انعدام التنسيق الضريبي في الواقع بسبب إصرار العديد من الدول العربية على فرض قيود جمركية على الكثير من السلع إضافة إلى التمييز في المعاملة الضريبية بين السلع المستوردة و السلع المنتجة محليا.

— انفراد أغلب الدول العربية باختصاصاتها الضريبية لوحدها ، كما أن أغلب المعاهدات و الاتفاقيات العربية التي تم توقيعها لم تجد التطبيق على أرض الواقع ، وهو ما يجعل التنسيق الضريبي العربي غير مفعّل و محدود.

— ينشأ الازدواج الضريبي الدولي عند تطبيق أحكام التشريع الضريبي الوطني وفقا لمبادئ و أسس مختلفة.

— إن إبرام اتفاقيات التعاون الإداري بين الدول في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي يثير مشاكل كثيرة لكون أن هذه الاتفاقيات تجيز لأي طرف من الدول المتعاقدة رفض طلب التعاون مع الآخر ، وهو ما قد يفرغها من محتواها.

— من الأسباب الكامنة وراء ضعف التنسيق و التعاون الضريبي العربي هو غياب إطار مؤسسي يواكب عملية المراقبة و المتابعة و المراجعة و المساءلة ، زيادة على اختلاف الهياكل الضريبية بين الدول العربية و اختلاف درجة تقدمها أو تطورها.

— يعتبر الوعي الضريبي من أهم الوسائل المساعدة لأي جهاز ضريبي من أجل تحقيق أهدافه المتمثلة في زيادة المردودية و تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية ، ولكن من المؤسف أن الوعي الضريبي ضعيف لدى

- غالبية المكلفين في الدول النامية بصفة عامة و الدول العربية بصفة خاصة ، فمعظم المكلفين يحاولون ما أمكنهم التهرب من أداء الضرائب المستحقة عليهم.
- من بين المشاكل الخطيرة التي أصبحت تهدد بنية النظم الضريبية مشكلة التنافس الضريبي بين الدول ، ولا يوجد هناك من وسيلة لمحاربة هذا التنافس إلا التنسيق الضريبي.
- يتطلب النجاح في تطبيق اتفاقية التنسيق الضريبي توفر منظومة ضريبية متطورة ، أي أن تخلف أجهزة الضرائب في دولة ما لا يساعد أبدا في نجاح عملية التنسيق الضريبي.
- يعتبر التنسيق الضريبي العربي ضروري من أجل السهر على تطبيق الاتفاقيات العربية ، و يعتبر مدخلا مهما من مداخل التكامل الاقتصادي.
- تعاني معظم الدول العربية من انخفاض في مرونة النظام الضريبي و هذا رغم الإصلاحات التي أجريت على النظم الضريبية.
- تعتبر التجربة الأوربية من التجارب الناجحة في مجال التنسيق الضريبي ، حيث قطعت أشواطاً كبيرة خاصة في مجال تنسيق الضرائب غير المباشرة ، و يعود نجاح هذه الأخيرة بالدرجة الأولى إلى توافر الإرادة السياسية عند القادة الأوربيين ، وفي المقابل نجد غياب هذه الإرادة السياسية عند القادة العرب.
- رغم الجهود المبذولة من قبل الدول العربية في مجال تحرير التجارة العربية البينية و تنشيط الاستثمار العربي البيني باستعمال الأدوات الضريبية إلا أنها لم تحقق المستوى المتوقع منها.
- تعتبر تجربة مجلس التعاون الخليجي في مجال التنسيق الضريبي من أنجح التجارب العربية ، وهذا يعود للتشابه الكبير في الواقع الاقتصادي و الاجتماعي لدى دول المجلس ، بالإضافة لتوفر الإرادة السياسية لدى القادة الخليجين.
- أمام الدول العربية العديد من فرص التعاون و التقارب الضريبي سواء في المجال الجمركي ، أو في المجال الضريبي ، والتي تتطلب أساساً العديد من الإصلاحات الاقتصادية و الضريبية.
- إن النظم الضريبية العربية يلزمها التحسين المستمر في وضعها و هيكلها من خلال تطوير خبرات أعوان الإدارة الضريبية ، و تطوير آليات التحصيل لتشمل بعض الأنشطة الاقتصادية التي تساعد في رفع الحصيلة الضريبية ، و تقليل الاعتماد على النفط كمصدر وحيد للإيرادات.
- هناك قصور واضح في مجال التعاون الضريبي الدولي و الاتفاقيات الدولية اللازمة لتوحيد المعاملات و الضرائب المفروضة على عمليات التجارة الالكترونية.

4- توصيات و اقتراحات:

- في نهاية هذه الدراسة ، يمكننا تقديم بعض التوصيات و الاقتراحات المتعلقة بتطبيق نظرية التنسيق الضريبي على الواقع العربي ، والتي يمكن إجمالها فيما يلي:
- _ الإسراع بتأسيس كيان أو مركز عربي يشرف على عملية التنسيق الضريبي مع منحه كافة الصلاحيات لإصدار القرارات الملزمة للدول الأعضاء و متابعة تنفيذها ، مع ضرورة فصل عمل هذا المركز عن طبيعة العلاقات السياسية بين الدول العربية ، وهذا من أجل تحقيق التجانس في السياسات الحكومية و الإقليمية المتعلقة بالتشريعات و النظم الضريبية بين الدول العربية.
 - _ ضرورة تفعيل آليات التنسيق الضريبي بين الدول العربية و إزالة نقاط التباين في النظم الضريبية المتعارضة من خلال تشكيل اتحاد عربي يضم الجمعيات العربية للضرائب ، وتشكيل المجالس العليا للضرائب في الدول العربية التي تهدف إلى الحفاظ على حقوق المكلفين.
 - _ ضرورة فتح نقاش حول أهمية تعديل التشريعات الضريبية في البلدان العربية بما يسهل عملية التنسيق الضريبي مع التأكيد على مدى خطورة استيراد القوانين الضريبية و تطبيقها داخل الدول العربية دون إدخال أي تعديلات عليها.
 - _ إعطاء الإدارة الضريبية المزيد من الاهتمام و العناية من خلال تكثيف الدورات التدريبية ، و الاستفادة من التجارب الدولية في مجال العمل الضريبي.
 - _ الإسراع بإصدار مجلة خاصة تعنى بالأمور الضريبية العربية بهدف نشر الوعي الضريبي بين المكلفين ، و كذلك نشر التشريعات الضريبية العربية مع شرح أحكامها و نصوصها حتى يتسنى للمكلفين الإطلاع عليها و فهمها.
 - _ ضرورة الاهتمام بإعداد التشريعات المناسبة و التمهيدية لعملية التنسيق الضريبي العربي ، كإصدار دليل المكلف بالضريبة العربي الموحد ، و ميثاق أخلاقيات العمل الضريبي الموحد بين أعوان الإدارة الضريبية في الوطن العربي.
 - _ لتسهيل عملية التنسيق الضريبي العربي يجب أن تتضمن تشريعات الدول العربية رؤية موحدة في معاملة الاستثمار العربي الوافد بالإضافة إلى توفير كافة الضمانات التي تعمل على تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين العرب.
 - _ ضرورة نشر النظم و التشريعات الضريبية العربية عبر الموقع الإلكتروني لجمعية الضرائب العربية ، وكذلك المواقع العربية المتخصصة في الضرائب ، مع إمكانية فتح موقع خاص بها.
 - _ ضرورة تفعيل و إعادة صياغة الاتفاقيات الضريبية العربية بما فيها اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي ، وهذا حتى تساير التطورات الاقتصادية و المالية التي يعرفها عالمنا اليوم.

- العمل على وضع نظام حوافز ضريبية موحد و متكامل بين الدول العربية ، يشمل المعاملة الضريبية للاستثمار الأجنبي الوافد للدول العربية مع إيجاد آلية لإعادة توزيع المزايا و الفوائد بين الدول العربية حتى لا تنتفع دول على حساب أخرى.
- العمل على حوكمة المنظومة الضريبية في الدول العربية ، بحيث لا يقتصر ذلك على وضع القوانين و القواعد فقط ، ولكن يمتد لمراقبة تنفيذها مع توفير البيئة اللازمة لدعمها و هذا بالتعاون مع جميع الأطراف الفاعلة في المجتمع الضريبي.
- العمل على مكننة و برمجة العمل الضريبي العربي ، من خلال تحديث أدوات العمل في الإدارة الضريبية العربية بما يسمح بزيادة مردودية و كفاءة العون الضريبي من جهة ، ويبسط من إجراءات التصريح و الدفع للمكلف من جهة أخرى.
- لضمان نجاح التنسيق الضريبي بين الدول العربية لابد من التركيز في أهدافه على تنشيط المبادلات التجارية بين الدول الأعضاء ، وتشجيع انتقال رؤوس الأموال العربية و توطئتها ، بالإضافة إلى تعزيز مسيرة التكامل الاقتصادي العربي في مختلف المجالات.
- إعادة النظر في أولويات السياسة المالية والضريبية في الدول العربية ، وهذا بما يضمن إعادة توزيع الدخول بشكل يسمح بتخفيف العبء الضريبي على الفرد العربي الناتج من ارتفاع نسبة الضرائب غير المباشرة في مجمل الهيكل الضريبي.
- العمل على إيجاد التشريعات الضريبية الملائمة لطبيعة التجارة الإلكترونية و انتهاج استراتيجية عربية موحدة في مجال الإنترنت و التجارة الإلكترونية.
- إنشاء صندوق خاص لتعويض الدول الخاسرة لجزء من إيراداتها الضريبية نتيجة التنسيق الضريبي ، وهذا عن طريق حساب الوعاء الضريبي و الطاقة الضريبية الحقيقية لكل دولة.
- تحديد فترة انتقالية لكل دولة بهدف تعديل أنظمتها الضريبية وفق إستراتيجية محددة مسبقا.
- توسيع قاعدة إبرام الاتفاقيات الضريبية بين الدول العربية لأنها تحقق نتائج ملموسة في مجال تنسيق التشريعات والنظم الضريبية.
- تعميم استعمال ضريبة القيمة المضافة في جميع الدول العربية ، وبمعدلات متقاربة حيث أن المستحقات الاقتصادية تقتضي تخفيض العبء الضريبي على مصادر توليد الدخل ، والتوجه نحو فرض الضريبة على استخدامات الدخل.

5 - آفاق البحث:

لقد عاجلت هذه الرسالة التجربة العربية في مجال التنسيق الضريبي ، وعوامل تأخرها مقارنة بغيرها من التجارب الأوروبية و الأمريكية ، بالإضافة إلى متطلبات تهيئة المناخ الضريبي المناسب لتفعيل التجربة و الإستراتيجية اللازمة لنجاحها مستقبلا.

يعتبر موضوع التنسيق الضريبي ذو أبعاد متعددة ، ويمكن تناوله من جوانب عديدة ، كظاهرة التوحيد المحاسبي و علاقته بالتنسيق الضريبي ، ودور المؤسسات الدولية في عمليات التنسيق الضريبي ، أو التنسيق الضريبي و إشكالية التنافس الضريبي ، وعليه يمكن أن تشكل هذه الجوانب التي لم تتناولها الرسالة مجالا خصبا لبحوث و دراسات أخرى.

فهرس الجداول والأشكال والمخططات

قائمة الجداول

قائمة الجداول

| رقم الصفحة | عنوان الجدول | الرقم |
|------------|--|-------|
| 16 | نتائج استطلاع الرأي حول نظرة الفرنسيين إلى التهرب الضريبي | 1.1 |
| 18 | تطور هيكل الاقتصاد الجزائري خلال الفترة: 2007_2000 | 2.1 |
| 19 | تطور هيكل النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة: 2007_2000 | 3.1 |
| 21 | تطور معدل الضغط الضريبي في بعض البلدان الصناعية: 2009_2004 | 4.1 |
| 22 | الأهمية النسبية لعناصر الهيكل الضريبي و شبه الضريبي في الدول الصناعية الكبرى لسنة 2009 | 5.1 |
| 23 | معدلات الرسم على القيمة المضافة (TVA) و سنوات تطبيقها في بعض دول الاتحاد الأوربي | 6.1 |
| 24 | حجم و هيكل الضغط الضريبي في بعض دول الاتحاد الأوربي لسنة 2009 | 7.1 |
| 45 | أوجه الاختلاف بين التهرب الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الداخلي | 1.2 |
| 49 | الاقتصاد الموازي كنسبة من الناتج المحلي الخام (PIB) لبعض الدول و المناطق في العالم | 2.2 |
| 54 | مقارنة معدلات الضرائب في مناطق مختلفة من العالم | 3.2 |
| 58 | بيان نشاط الملاجئ الضريبية | 4.2 |
| 59 | عدد الشركات المعلن عنها في بعض الملاجئ الضريبية في نهاية القرن الماضي | 5.2 |
| 61 | حجم التهرب الضريبي في بعض الدول و المناطق | 6.2 |
| 78 | نتائج دراسة مجلة "فوربس" حول المقارنة الدولية للنظم الضريبية من خلال مؤشر البؤس الضريبي | 7.2 |
| 90 | أهداف التنسيق الضريبي | 1.3 |
| 98 | نسبة الأرباح و الخسائر الضريبية المتوقعة عن التنسيق الضريبي الأوربي في مجال ضريبة القيمة المضافة (TVA) | 2.3 |
| 100 | الهيكل الضريبي في بعض الدول الصناعية الكبرى | 3.3 |
| 115 | المقارنة بين التنسيق الضريبي وفق مبدأ الاقليمية و مبدأ الوجهة | 4.3 |
| 125 | معدل الضغط الضريبي العادي في عينة من البلدان العربية النفطية للفترة: 2008_2002 | 1.4 |
| 126 | معدل الضغط الضريبي للضرائب العادية في عينة من البلدان النفطية للفترة: 2008_2002 | 2.4 |

| رقم الصفحة | عنوان الجدول | الرقم |
|------------|---|-------|
| 127 | معدل الضغط الضريبي للضرائب العادية في عينة من البلدان غير النفطية للفترة: 2008_2002 | 3.4 |
| 130 | معدلات المرونة الضريبية في عينة من الدول العربية خلال سنة : 2008 | 4.4 |
| 131 | الإيرادات العامة العربية من القطاع النفطي | 5.4 |
| 132 | الإيرادات الضريبية في الدول العربية المصدرة للنفط و الغاز الطبيعي | 6.4 |
| 133 | الهيكل الضريبي في الدول العربية المصدرة للنفط و الغاز الطبيعي | 7.4 |
| 135 | الإيرادات الضريبية في الدول العربية غير المصدرة للنفط و الغاز الطبيعي | 8.4 |
| 136 | الهيكل الضريبي في الدول العربية غير المصدرة للنفط و الغاز الطبيعي | 9.4 |
| 139 | سلم الضريبة على الدخل في الأردن | 10.4 |
| 140 | الأهمية النسبية لضريبة الدخل في الأردن | 11.4 |
| 141 | الأهمية النسبية لضريبة المبيعات في الأردن | 12.4 |
| 142 | أسعار الضريبة الموحدة على الدخل في مصر | 13.4 |
| 145 | معدلات الضريبة العامة على الدخل في المغرب | 14.4 |
| 146 | تطور معدلات الضريبة على الشركات في المغرب | 15.4 |
| 148 | السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي المطبق ابتداء من سنة 2008 | 16.4 |
| 148 | تطور معدل الضريبة على أرباح الشركات بعد الإصلاح الضريبي | 17.4 |
| 149 | تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر | 18.4 |
| 150 | توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني على مختلف الميزانيات | 19.4 |
| 152 | هيكل الجباية العائدة لميزانية الدولة خلال الفترة: 2008_2011 | 20.4 |
| 153 | تطور بنية الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة: 2008-2011 | 21.4 |
| 157 | تطور الإيرادات الضريبية في سوريا و نسبتها لإيرادات الموازنة للفترة: 2007_2000 | 22.4 |
| 159 | معدلات الضريبة على الدخل في تونس | 23.4 |
| 160 | معدلات الرسم على القيمة المضافة في تونس | 24.4 |
| 161 | ترتيب الدول العربية عالميا في مؤشر دفع الضرائب لسنة 2009 | 25.4 |
| 162 | ضريبة الدخل التصاعدية في القانون القديم المطبق في دولة قطر | 26.4 |
| 164 | ضريبة الدخل التصاعدية في القانون القديم لسنة 1953 في دولة الكويت | 27.4 |

| رقم الصفحة | عنوان الجدول | الرقم |
|------------|---|-------|
| 166 | المعدلات الضريبية المطبقة على غير المقيمين في المملكة العربية السعودية | 28.4 |
| 190 | متوسط نسب البنود الضريبية لمجموعة أغاندير للفترة: 2003_2001 | 1.5 |
| 192 | متوسط نسب البنود الضريبية لعينة من الدول العربية للفترة: 2003_2001 | 2.5 |
| 193 | بيانات عن ضريبة القيمة المضافة في عينة من الدول العربية | 3.5 |
| 196 | تطور حجم التجارة العربية الإجمالية خلال الفترة: 2012_2008 | 4.5 |
| 198 | أداء التجارة العربية البينية خلال الفترة: 2009_2005 | 5.5 |
| 199 | مساهمة التجارة العربية البينية في التجارة العربية الإجمالية للفترة: 2009_2005 | 6.5 |
| 201 | تطور حصة مجموعات الدول من الاستثمارات الأجنبية العالمية: 2009_2005 | 7.5 |
| 202 | تدفقات الاستثمارات العربية البينية لبعض الدول العربية لسنة: 2008 | 8.5 |
| 204 | نصيب بعض الدول العربية من عدد الاتفاقيات الثنائية لمنع الازدواج الضريبي عالميا | 9.5 |
| 207 | تقدير الإيرادات الضريبية الناتجة عن التنسيق الضريبي لدول الاتحاد الأوربي | 10.5 |
| 214 | معدلات ضريبة الشركات و ضريبة القيمة المضافة لدى دول السوق الجنوبية المشتركة لسنة 2010 | 11.5 |
| 215 | نسبة حصيلة الضرائب لدول السوق الجنوبية المشتركة | 12.5 |
| 218 | معدلات ضريبة دخل الشركات و ضريبة القيمة المضافة لدول الأنديز لسنة: 2009 | 13.5 |
| 220 | هيكل الإيرادات الحكومية في الوطن العربي للفترة: 2007_2002 | 14.5 |
| 221 | معدلات التعريفات الجمركية لبعض الدول العربية | 15.5 |
| 223 | الضريبة العامة على المبيعات في عينة من الدول العربية | 16.5 |

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

| رقم الصفحة | عنوان الشكل | الرقم |
|------------|--|-------|
| 08 | دور الضرائب في تمويل الإنفاق العام | 1.1 |
| 11 | منحنى لورنز لعدالة توزيع الدخل الوطني | 2.1 |
| 15 | الهرم السكاني في المجتمع | 3.1 |
| 28 | نموذج العلاقة بين الكفاءة والفعالية الضريبية | 4.1 |
| 48 | فرص التهرب الضريبي في ظل الدورات الاقتصادية | 1.2 |
| 50 | منحنى لافر | 2.2 |
| 110 | مزيج الحوافز الضريبية | 1.3 |
| 129 | هيكل الإيرادات في إجمالي الدول العربية لسنة 2004 | 1.4 |
| 176 | أهم أشكال التكامل الاقتصادي | 2.4 |

قائمة المخططات

قائمة المخططات

| رقم الصفحة | عنوان المخطط | الرقم |
|------------|---|-------|
| 56 | التهرب الضريبي الدولي وفق آلية المنشأة الثابتة | 1.2 |
| 72 | الإطار العام لتطبيق الضرائب على التعاملات الإلكترونية | 2.2 |
| 74 | نظام الفحص الضريبي عن طريق التحقق الإلكتروني | 3.2 |
| 88 | مقياس نطاق التنسيق الضريبي | 1.3 |
| 112 | منظومة التنسيق الضريبي وفق أسلوب التدرج في المعاملات الضريبية | 2.3 |
| 117 | هيكل نماذج الحوافز الضريبية في برنامج التنسيق الضريبي | 3.3 |
| 121 | دائرية التخطيط الاستراتيجي للتنسيق الضريبي | 4.3 |

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1 _ الكتب:

- 1_ أبو الفتوح عصام ، "الضريبة العامة على المبيعات: مراحل التطبيق الأولى ، الثانية ، الثالثة ، علاج مشاكل التطبيق" ، دار الحرية للنشر ، مصر ، 2005.
- 2_ أحمد أسامة علي عبد الخالق ، "دراسات في المحاسبة الضريبية _ الضريبة على أرباح شركات الأموال" ، مطبعة القصر ، مصر ، 2003.
- 3_ أحمد منصور ، "المحاسبة الضريبية طبقاً للقانون 91 لسنة 2005" ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2010.
- 4_ أديب عبد السلام ، "السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية _ دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000" ، الطبعة الأولى ، دار إفريقيا الشرق، المغرب ، 1998.
- 5_ البطريق أحمد يونس ، "المالية العامة" ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، 1984 .
- 6_ البطريق أحمد يونس ، "السياسات الدولية في المالية العامة" ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، الإسكندرية مصر ، 1998 .
- 7_ البطريق أحمد يونس ، "النظم الضريبية" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2001 .
- 8_ السيد إمام احمد محمد محمود جاب الله أبو المجد ، "تأصيل قانون الضريبة على الدخل رقم 2005/91 ولائحته التنفيذية" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2008.
- 9_ السيسى صلاح الدين حسين، "الإتحاد الأوروبي، السوق العربية المشتركة الواقع والطموح" ، عالم الكتب، مصر، 2003.
- 10_ السيوطي قحطان ، "اقتصاديات المالية العامة" ، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر ، الطبعة الأولى ، سوريا ، 1989.
- 11_ الشرفاوي أحمد عبد العزيز ، "السياسة الضريبية والعدالة في مصر" ، معهد التخطيط القومي ، مصر ، 1981.
- 12_ الفريجات ياسر صالح ، "المحاسبة في علم الضرائب" ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008.
- 13_ المكاوي محمد محمود ، "الأزمات الاقتصادية العالمية (المفهوم _ النظريات التي تفسر الأزمات _ دراسة شخصية لأسباب الأزمات)" ، دار الفكر والقانون ، المنصورة ، مصر ، 2012.

- 14_ المهاني محمد خالد، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر 2010.
- 15_ المهدي عادل، "عولمة النظام الاقتصادي العالمي و منظمة التجارة العالمية"، الدار المصرية اللبنانية، الطبعة الثانية، مصر، 2004.
- 16_ النجار فريد، "الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 17_ بن عيسى سعيد، "الجباية، شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة - الوعاء والتعريف"، الطبعة الأولى، المطبعة الرسمية البساتين، بئر مراد رايس، الجزائر، بدون سنة نشر.
- 18_ بوزيدة حميد، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- 19_ حامد عطا محمد، "أبحاث في مشكلات ضريبية"، الموسوعة الضريبية، الكتاب السابع، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 20_ حجازي السيد المرسي، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997.
- 21_ حردان طاهر حيدر، "مبادئ الاقتصاد"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر.
- 22_ حسين مصطفى، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 1992.
- 23_ دراز عبدالمجيد حامد _ عثمان عبد العزيز سعيد، "مبادئ المالية العامة - الجزء الثاني"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 24_ دويدار محمد، "في نظرية الضريبة والنظام الضريبي"، الدار الجامعية، لبنان، 1999.
- 25_ رضا خلاصي، "النظام الجبائي الجزائري الحديث"، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 26_ زكي رمزي، "العولمة المالية"، الطبعة الأولى، دار المستقبل العربي، القاهرة، مصر، 1999.
- 27_ زغلول خالد سعد، "تنازع القوانين في المجال الضريبي _ دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن"، لجنة التأليف والتعريب، الكويت، 2007.
- 28_ سوزى عدلي ناشد، "ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- 29_ سليمان محمد مصطفى، "دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 30_ شهاب محمود مجدي، "الاقتصاد المالي (نظرية مالية الدولة، السياسات المالية للنظام الرأسمالي)"، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 1999.

- 31_** عبد الحميد عبد المطلب ، " السوق العربية المشتركة - الواقع و المستقبل في الألفية الثالثة " ، مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، مصر ، 2002 .
- 32_** عبد القادر مصطفى محمود ، "اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية_دراسة مقارنة بين نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ونموذج الأمم المتحدة" ، الجزء الأول ، دار الكتب والوثائق المصرية ، 2012.
- 33_** عبد القادر مصطفى محمود ، "اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية_دراسة مقارنة بين نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ونموذج الأمم المتحدة" ، الجزء الثاني ، دار الكتب والوثائق المصرية ، 2012.
- 34_** عبد المجيد قدي ، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية(دراسة تحليلية تقييمية)" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2002.
- 35_** عبد المطلب عبد الحميد ، "العولمة واقتصاديات البنوك" ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2001.
- 36_** عبد المنعم سيد وآخرون ، "دراسات في المحاسبة الضريبية" ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، مصر ، 2009.
- 37_** عبد المولى السيد ، "الضرائب و المعاملات الدولية" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، 1997.
- 38_** عثمان سيد عبد العزيز _ العشماوي شكري رجب ، "النظم الضريبية (مدخل تحليلي تطبيقي)" ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية ، مصر ، بدون سنة نشر.
- 39_** عثمان سيد عبد العزيز _ العشماوي شكري رجب ، "اقتصاديات الضرائب (سياسات -نظم-قضايا معاصرة)" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007.
- 40_** عصام عطية ، "القانون الدولي العام" ، الطبعة الثانية ، مطبعة جامعة بغداد ، العراق ، بدون سنة نشر.
- 41_** عيد عبد الحفيظ عبد الله ، "التشريع الضريبي _ شرح القانون الجديد للضريبة على الدخل رقم 91 سنة 2005" ، مكتبة كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2009.
- 42_** فهمي مرسي محمد _ عبدالله لطفي سيد ، "الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية" ، بدون دار النشر ، القاهرة ، مصر ، 1999 .
- 43_** كنعان علي ، "النظام النقدي والمصرفي في سوريا" ، دار الرضا للنشر والتوزيع ، دمشق ، سوريا ، 1999.
- 44_** كنعان علي ، "المالية العامة والإصلاح المالي في سوريا" ، دار الرضا للنشر ، الطبعة الأولى ، دمشق ، سوريا ، 2003.
- 45_** متولي سيد المتولي ، "أصول الإدارة - مدخل وظيفي - " ، بدون ناشر ، مصر ، 1992.

- 46_** محرزى محمد عباس ، " اقتصاديات الجباية والضرائب " ، دار هومة ، بوزريعة ، الجزائر ، 2004.
- 47_** محرزى محمد عباس ، " اقتصاديات المالية العامة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، ابن عكنون ، الجزائر ، 2005 .
- 48_** محمد الصيرفي ، " التنسيق الإداري " ، دار الوفاء ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 .
- 49_** محمد عمرو محمد يوسف ، "التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي" ، دار النهضة العربية ، الطبعة الأولى ، مصر ، 2011.
- 50_** محمد عيسى حسام ، " نقل التكنولوجيا _ دراسة في الآليات القانونية للتبعية الدولية " ، دار المستقبل العربي الإسكندرية ، مصر ، 1987.
- 51_** مراد ناصر ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 .
- 52_** مراد، ناصر "التهرب والغش الضريبي في الجزائر" ، الطبعة الأولى، دار قرطبة ، المحمدية ، الجزائر ، 2004.
- 53_** مراد ناصر ، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1992-2003)" ، منشورات بغدادى ، الجزائر ، 2004.
- 54_** ناشد سوزى عدلي ، " الوجيز في المالية العامة " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000.
- 55_** ناشد عدلي سوزى ، "الوجيز في المالية العامة" ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ، مصر ، 2000.
- 56_** ناصر زين العابدين ، " علم المالية العامة " ، دار النهضة العربية ، مصر ، بدون سنة نشر.
- 57_** نجيب جادو محمد ، "ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية و الاقتصادية" ، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى ، القاهرة ، مصر، 2004 ، ص:22.
- 58_** نور الله بشور عصام وآخرون ، "المالية العامة" ، منشورات جامعة دمشق ، الطبعة 06 ، دمشق ، سوريا، 2000.
- 59_** يوسف أحمد الشحات، "الشركات الدولية النشاط و نقل التكنولوجيا إلى البلدان المتخلفة" ، دار الشافعي للطباعة ، مصر، 1991.
- 60_** ياسين توفيق فؤاد _ درويش عبدالله أحمد ، " المحاسبة الضريبية " ، الطبعة الأولى ، دار اليازوري العلمية، عمان ، الأردن ، 1996.
- 61_** يوسف عادل أمين فراج ، "مشاكل التطبيق العملي لقوانين الضرائب في مصر" ، موسوعة المستشار الضريبي ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية ، مصر ، 2006.

2 _ وسائل جامعية:**أ - أطروحات الدكتوراه:**

- 1 _ أحمد عبده عبد الرحيم عبد الجبار ، "الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية" ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2006.
- 2 _ أحمد محمد عزت أحمد ، "أثر الخدمات اللوجستية على تنمية التجارة العربية البينية_مدخل نموذج الجاذبية"، رسالة دكتوراه فلسفة في الاقتصاد، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2011.
- 3 _ العبادي هيثم ممدوح حمدان ، "مدى موازنة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية " ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان ، الأردن ، 2003.
- 4 _ العكام محمد خير أحمد ، "دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في انجاز السوق العربية المشتركة"، رسالة دكتوراه في الحقوق ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة، 2003.
- 5 _ جمال عمورة ، "دراسة تحليلية وتقييمية لاتفاقيات الشراكة الأورومتوسطية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006.
- 6 _ حميد بوزيدة ، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة: 1992-2004" ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2005.
- 7 _ عزوز عبد القادر ، "الشركات متعددة الجنسيات و آثارها على اقتصاديات الدول النامية" ، رسالة دكتوراه في العلاقات الاقتصادية الدولية ، كلية الاقتصاد ، جامعة حلب ، 2007.
- 8 _ محرز محمد عباس ، " نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل المغاربي " ، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد ، جامعة الجزائر ، 2005.
- 9 _ محمد حسين عطا الله ، "المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لشركات الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل سياسات الحوافز الضريبية" ، دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا ، جامعة عمان العربية ، 2008.
- 10 _ محمد شلي جيهان كامل ، "حوكمة النظام الضريبي وآثارها على جذب الاستثمارات بالتطبيق على مركز كبار المكلفين" ، رسالة دكتوراه فلسفة في الاقتصاد ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، مصر ، 2012.
- 11 _ مراد ناصر ، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب - دراسة حالة الجزائر -" ، أطروحة دكتوراه دولة ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2001-2002.

- 12_ مصطفى عبد العزيز السيد ، "نظم تحديد الاختصاص الضريبي وأثرها على قياس الأرباح الخاضعة للضريبة في المنشآت ذات النشاط الدولي" ، دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر ، 1991.
- 13_ مصطفى محمد عبد النبي إبراهيم ، "تسوية المنازعات الضريبية عن طريق التحكيم" ، رسالة دكتوراه في الحقوق ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 2010.
- 14_ يوسف شويكار إسماعيل ، "الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة _دراسة مقارنة" ، رسالة دكتوراه ، قسم المالية العامة ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2003.

ب - رسائل ومذكرات الماجستير:

- 1 _ أحلام الشيخ علي ، "نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة على الإيراد العام (حالات في التشريع الضريبي المقارن)" ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 1999.
- 2 _ أحمد رجراج ، "النظام الضريبي الجزائري - تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة -" ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004.
- 3 _ اسماعين عيسى ، "القانون الجبائي الدولي" ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة البليدة ، 2005.
- 4 _ الباكير لميس عساف ، "تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل مع دراسة تطبيقية مقارنة" ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، فرع المحاسبة ، جامعة دمشق ، 2001.
- 5 _ رمضان علي محمود ، "حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية" ، رسالة ماجستير محاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2009.
- 6 _ علي عزوز ، "الضغط الضريبي وأثره على النمو الاقتصادي-دراسة حالة الجزائر خلال الفترة:(1994-2004)" ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الشلف ، 2007.
- 7 _ فاروق غندور غسان ، "الإيرادات الضريبية في سوريا ومساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة" ، رسالة ماجستير في الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا.
- 8 _ فريد باسعيد و الحاج ، " دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية مع دراسة البعد الدولي للإصلاح الضريبي في الجزائر خلال الفترة : 1992-2004" ، مذكرة ماجستير ، علوم اقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004.
- 9 _ وسيلة طالب ، "الضغط الضريبي والفعالية الضريبية" ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة البليدة ، 2005.

3 _ مجلات ودوريات :

- 1_ أحمد باشي ، " دور الجباية في محاربة التلوث البيئي " ، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة ، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر ، العدد 09 ، 2003.
- 2_ الخطيب خالد ، "التهرب الضريبي" ،مجلة جامعة دمشق ، العدد 2 ، 2000.
- 3_ الطنملي سهير ، " الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية و ضوابط المراجعة الالكترونية لعملياتها" المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، العدد 03 ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، مصر ، 2004.
- 4_ الشوابكة سالم ، " الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل و طرائق تجنبه " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 21 ، العدد 02 ، 2005.
- 5_ المحرن عباس ، "الإصلاح الضريبي في دولة الكويت"،سلسلة اجتماعات الخبراء ، العدد رقم:30 ، المعهد العربي للتخطيط ، الكويت ، 2009.
- 6_ المنذري سليمان ، "تطور الإطار المؤسسي القومي للعمل الاقتصادي المشترك" ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، مصر ، 1993.
- 7_ المهاني محمد خالد ، " تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي و علاقتها بالتطورات الاقتصادية " ، منشورات مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و الاجتماعية ، المجلد 12 ، العدد 1.
- 8_ تانزي فيتو ، زي هاول ، "البلدان النامية والسياسة الضريبية" ، سلسلة قضايا اقتصادية ، العدد 27 ، صندوق النقد الدولي ، واشنطن ، الولايات المتحدة ، 2001.
- 9_ تانزي فيتو ، "العولمة و النمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب" ، مجلة التمويل و التنمية ، صندوق النقد الدولي ، المجلد 38 ، العدد 1 ، 2001.
- 10_ جروب زينب - كريستيا كوستيال ، "الاستثمار الأجنبي المباشر و إيرادات ضرائب الشركات" ، مجلة التمويل و التنمية ، صندوق النقد الدولي ، المجلد: 38 ، العدد 02 ، جويلية 2001.
- 11_ جمال موسى أحمد ، "نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي" ، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية" ، العدد: 18 ، كلية الحقوق ، جامعة المنصورة ، مصر، 1995.
- 12_ حسني خربوش ، بدون عنوان ، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية ، العدد 02 ، ديسمبر ، 1976.
- 13_ خليفة جاد ، " الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني " ، مجلة بحوث اقتصادية عربية ، العدد 52 ، خريف 2010 ، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية ، القاهرة ، مصر.
- 14_ دخل الله مهدي ، " قمة مدريد اتفاق في السياسة و اختلاف في الاقتصاد " ، مجلة الاقتصاد ، العدد 310 ، نوفمبر ، 1989.
- 15_ رضوان رأفت آخرون ، "الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية" ، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية ، المجلد 2 ، العدد 2 ، 2000، الكويت.

- 16_ رمضان صديق محمد ، " نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية" مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية ، المجلد الخامس ، العدد الأول ، ديسمبر 2002 ، الكويت .
- 17_ زيود لطيف ، " تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية" ، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية ، جامعة اللاذقية ، سوريا ، المجلد 27 ، العدد 03 ، 2005 .
- 18_ عبد الإله حشيم مصطفى ، " التنسيق و التعاون العربي اتجاه الشراكة الأوروبية المتوسطة " ، مجلة السياسة ، مؤسسة الأهرام ، القاهرة ، العدد 148 ، 2000 .
- 19_ عبدالله عوني حمدان ، "دور الضرائب في تمويل الميزانية العامة لدولة الكويت" ، مجلة آفاق اقتصادية ، المجلد 20 ، العدد 80 ، اتحاد غرف التجارة والصناعة في دولة الإمارات العربية المتحدة ، دبي ، الإمارات العربية المتحدة ، 1999 .
- 20_ عبدالمجيد قدي ، "النظام الضريبي الجزائري وفقدان الفعالية" ، مجلة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، بدون عدد ، السنة الجامعية ، 1998/1997 ، جامعة الجزائر .
- 21_ علي عباس عدنان ، " فح العولمة...الاعتداء على الديمقراطية و الرفاهية" ، مجلة عالم المعرفة ، سوريا ، العدد :238 ، بدون سنة .
- 22_ محرز محمد عباس ، "التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي" ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، ديوان المطبوعات الجامعية ، العدد 02 ، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الشلف ، 2004 .
- 23_ محمد إبراهيم مادي ، "دور التنسيق الضريبي في تفعيل وتحقيق التكامل الاقتصادي العربي" ، مجلة الاقتصاد المعاصر ، العدد 09 ، المركز الجامعي خميس مليانة ، 2001 .
- 24_ يحي سعيدي ، "التنسيق الضريبي ودوره في تفعيل أداء التكتلات الإقليمية" ، مجلة علوم إنسانية ، العدد (34) ، كلية الاقتصاد ، جامعة المسيلة ، 2007 .
- 25_ البنك الأهلي المصري ، النشرة الاقتصادية ، العدد الرابع ، المجلد 52 ، 1999 .
- 26_ صحيفة الاقتصادية ، دمشق ، العدد 48 ، جوان 2007 .
- 27_ بدون اسم مؤلف ، "الاقتصاد العربي ومستقبله في ضوء المستجدات الإقليمية والدولية" ، المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات ، السنة 30 ، العدد الفصلي 01 ، مارس 2012 ، الكويت .

4_ الملتقيات والمؤتمرات:

- 1_ الحموي محمد هشام ، ندوة بعنوان: "واقع النظام الضريبي في دولة قطر ومستقبله" ، جمعية المحاسبين القانونيين القطرية ، معهد التنمية الإدارية ، الدوحة ، قطر ، أكتوبر 2011 .

- 2_ حاج منصور محمد ، " إصلاح النظام الجبائي التونسي في ظل سياسة التصحيح الهيكلي" ، ملتقى الإصلاحات الاقتصادية في تونس ، الجامعة التونسية ، تونس ، 1994 .
- 3_ رضا جاوحدو ، "الإصلاح الجبائي في إطار التحول إلى اقتصاد السوق" ، الملتقى الوطني الأول حول " السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة " ، جامعة البليدة ، 11-12 ماي 2003 .
- 4_ عاشور كتوش _ علي عزوز ، "إشكالية الجباية البيئية في الجزائر" ، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول: الخدمة العمومية والتنمية المستدامة ، جامعة باتنة ، 02-03 ديسمبر 2006 .
- 5_ عبد المجيد قدي ، "النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة" ، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة ، 20-21 ماي 2002 .
- 6_ علي الملا عبدالله ، "تجربة مجلس التعاون لدول الخليج العربي في مجال التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات المشتركة" ، ورشة عمل التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات المشتركة ، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية ، القاهرة ، مصر ، 1992 .
- 7_ فريد النجار ، " النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي" ، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة ، جامعة الدول العربية ، القاهرة ، مصر ، 1995 .
- 8_ كمال رزيق ، رحمون بوعلام ، "تقييم السياسة الجبائية في الجزائر" ، مداخلة في الملتقى الدولي حول السياسات الاقتصادية الكلية (29 - 30) نوفمبر 2004 ، جامعة تلمسان .
- 9_ ليلي عيساوي _ الطاوس حمداوي ، "تنسيق السياسة الجبائية وتحديات المحيط الاقتصادي العالمي الجديد" ، الملتقى الوطني الأول حول " السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة " ، جامعة البليدة ، 11-12 ماي 2003 .
- 10_ "ضريبة القيمة المضافة (التجارب والقضايا)" ، مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية ، 15-16 مارس 2005، روما، على الموقع:

www.itdweb.org/VATConference/ Documents/ITD,
(Page consultée le : 12/05/2010).

- 11_ ورقة عمل حول مشروع برنامج التنسيق الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية ، عمان ، الأردن .

5 - التقارير:

- 1_ دحدح نبيل جورج ، "تداعيات الأزمة المالية العالمية على أوضاع المالية العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي" ، ندوة الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على قطاع النفط والغاز الطبيعي في الدول العربية ، منظمة الأقطار العربية المصدرة للبترول ، دمشق ، سوريا ، 2010 .

- 2_** رضا حسن محمد ، " تجربة التنسيق الضريبي الأوربي و مدى إمكانية الاستفادة منها على المستوى العربي" ، الإدارة المركزية لمركز المعلومات و التوثيق ، وزارة المالية ، مصر ، دراسة منشورة على الموقع:
www.mof.gov.eg/arabic/research/taxordination.ppp
Page consulté le :28-11-2010
- 3_** عبد الرزاق الفارس ، "الحكومة والفقراء والإنفاق العام - دراسة لظاهرة عجز الموازنة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في البلدان العربية-" ، الطبعة الثانية ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، لبنان، 2001.
- 4_** صندوق النقد العربي ، التقرير الاقتصادي العربي الموحد لسنة 2005 ، أبو ظبي ، شركة أبو ظبي للطباعة والنشر ، 2005.
- 5_** وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الإصلاحات الجبائية - حصيلة وآفاق - ، الجزائر ، 30ماي 1999.
- 6_** التقرير الاقتصادي العربي الموحد لسنوات: 2000 ، 1999 ، 2001 ، 2002 ، 2003 ، 2004 ، 2005 ، 2006 ، 2007 ، 2008 ، 2009 ، 2010 ، 2011 ، صندوق النقد العربي ، على الموقع:
www.amf.org
- 7_** التقرير 24 للمجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي، الجزائر ، منشور على الموقع:
www.cnes.dz
- 8_** مؤشر دفع الضرائب لسنة 2009 ، سلسلة بيئة أداء الأعمال في الدول العربية ، الموقع الشبكي للمؤسسة العربية لضمان الاستثمار:
www.dhaman.org

6 - التشريعات:

- _الاتفاقية التجارية بين سوريا والدول العربية ، غرفة تجارة دمشق ، الجزء 01 ، مطابع جوهر ، دمشق ، سوريا ، 1999.
- _ القرار رقم: 650 المؤرخ في: 03 ديسمبر 1973 المتضمن اتفاقية التعاون لتحصيل الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية.
- _ القرار رقم: 1317 المؤرخ في: 19 مارس 1997 المتضمن إعلان منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، المجلس الاقتصادي والاجتماعي لجامعة الدول العربية.
- _ الأمر رقم: 101/76 المؤرخ في: 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجزائر.
- _ الأمر رقم: 102/76 المؤرخ في: 1976/12/09 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال للجزائر .
- _ الأمر رقم: 103/76 المؤرخ في: 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع للجزائر .
- _ الأمر رقم: 104/76 المؤرخ في: 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة للجزائر.
- _ الأمر رقم: 105/76 المؤرخ في: 1994/12/31 المتضمن قانون التسجيل للجزائر .

- _ القانون رقم: 07/79 المؤرخ في: 1979/07/21 المتضمن قانون الجمارك الجزائري.
- _ قانون ضريبة الدخل الأردني رقم: 57 لسنة 1985 وتعديلاته.
- _ قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم: 06 لسنة 1994 وتعديلاته.
- _ قانون الضريبة العامة على الدخل المصري رقم: 91 لسنة 2005.
- _ القانون رقم: 1_85_347 المؤرخ في: 20 ديسمبر 1985 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة في المغرب.
- _ القانون رقم: 114 المؤرخ في: 20 ديسمبر 1989 المتعلق بضريبة الدخل في تونس.
- _ قانون ضريبة الدخل رقم: 11 لسنة 1993 لدولة قطر و تعديلاته.

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية:

1_ كتب:

- 1_ Abdelkader bouderbal , " **la fiscalité a la porté de toute** " , 3^{eme} édition , alger , 1987.
- 2_ Anne charveriat et jean yves mercier , " **l'intégration fiscale** " , guide fiscale juridique et comptable , 4^{eme} édition , dossiers pratique , paris , 1994.
- 3_ Athman kandil , " **théorie fiscale et développement _ l'expérience algérienne** " , sned , algerie , 1970.
- 4_ Ben Aissa Saïd , " **Fiscalité et parafiscalité algérienne** " , EPA , Alger , 1984.
- 5_ Bernard Castagnède , solimon totédano , " **fiscalité internationale de l'entreprise** " , PUF , Paris , France , 1987.
- 6_ Bruno gouthiere , " **les impôts dans les affaires internationales** " , 3^{eme} édition , édition francis lefevre , paris , 1996 .
- 7_ Christine clément , " **La TVA dans les échanges internationaux** " , guide fiscal juridique et comptable , dossiers pratique , paris , 1994.
- 8_ Christophe Heckel , " **La politique fiscale dans les pays industrialisés** " , Dund , paris , France , 1999.
- 9_ Emmanuel disle et jacques saraf , " **droit fiscal** " , dunod , paris , France , 2006.
- 10_ Gervais more , " **la fiscalité des entreprises** " , 9 édition , Collection fiscabanque , paris , France , sans année de publication
- 11_ Jean-François court et Gilles entraygues , " **gestion fiscale internationale des entreprises** " , éditions montchrestien , France , 1992.
- 12_ Jean Pierre Jernevic , " **Droit fiscal international** " , economica , paris , France , 1985.
- 13_ Luc saidj , " **Finance publiques** " , Dalloz , 3^{eme} édition , conde-sur-noireau , France , sans année de publication.
- 14_ Maurice basle , " **systemes fiscaux** " , Dalloz , paris , France , 1989.

- 15_ **Paul-mariEGAUDMET** , " **finances publiques** " , tome:01 , édition Montchrestien , paris , France , 1981.
- 16_ Pierre bel trame , "**la fiscalité en France** " , hachette livre , 6^{ème} édition , France 1998.
- 17_ Pierre beltrame , "**la fiscalité en France** , 10^{ème} édition , hachette supérieur , paris France , 2004.

2 - رسائل جامعية:

- 1_ Chartani Oualid , "**l'impact de la révolution technologique dans le domaine des télécommunications sur le droit fiscal international**" , mémoire de fin d'étude de 3^{ème} cycle spécialisé en finances publiques , institut d'économie douanière et fiscale (IEDF) Kolea , Blida , 2000.
- 2_ Cokri sekrafi , "**L'élaboration des conventions fiscales internationales et le traitement des redevances en Tunisie**" , mémoire de 3^{ème} cycle en fiscalité , IEDF koléa , algerie , 2008 .
- 3_ Ghedjati Nora , "**Approche sur la concurrence fiscale dommageable** " , mémoire de fin d'étude de 3^{ème} cycle en finances publiques , IEDF, Kolea , 2003.
- 4_ Guettouche nacir , "**La fraude fiscale en algerie-causes et conséquences** " , thèse de magister , école supérieure de commerce , Alger,1999.

3 - بحوث ، مقالات ، تقارير و مجلات:

- 1_ Bensahli Mohamed , support du séminaire sur "**l'approche du droit fiscal international, expérience algérienne**" , Alger, 1986.
- 2_ Bright E .okogu , "**Le Moyen-Orient restera maître de l' or noir**" , finance et développement , le FMI , washinton , USA , mars 2003.
- 3_ Document de synthèse "**(reformE fiscale,bilan et perspectives)** " ,conseil inter-ministeriel du: 30-05-99.
- 4_ Groppreint et Kostail Kristina, "**the direct foreign investment and the incomes of the companies :taxes coordination or taxable competition**" , finance and development , VOL ,38 , N :01 ,juin , 2001
- 5_ Institut Européen de recherche sur la coopération méditerranéenne et euro-arabe, avec le soutien de la commission européenne, "**zone arabe de libre échange**" , Mai 2003 .
- 6_ "**la politique fiscale dans l'union européenne**" , rapport de la commission européenne, disponible sur le site web :
http://ec.europa.eu/comm/publications/booklets/move/17/txt_fr.pdf
- 7_ Mohamed madaghri alaoui , "**La TVA expérience marocaine**" , acte du séminaire organise par la direction générale des impôts en collaboration avec FMI kolea , algerie.
- 8_ Robert Owen , Hans Peters , "**optimal international tax coordination and economic integration : a game theoretic from work**" , annual meting of European economic association , febeuray 2000.

ثالثا: مواقع الإنترنت:

- 1- الديوان الوطني للإحصائيات:
www.ons.dz
- 2 - وزارة المالية الجزائر:
www.finances-algeria.org
- 3- المديرية العامة للضرائب الجزائر:
www.mfdgi.gov.dz
- 4- المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي:
www.cnes.dz
- 5- الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية :
http://www.mafhoum.com/syr/articles_04/kadri.htm
- 6- صندوق النقد العربي:
www.amf.org
- 7- الموسوعة الاقتصادية العالمية:
http: //ar.wikipedia.org/wiki.
- 8- المعهد العربي للتخطيط:
http://www.arab-api.org
- 9- صندوق النقد الدولي:
www.imf.org
- 10- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية:
www.oecd.org/dataoecd/
- 11- دراسة بعنوان " فرنسا بلد البؤس الضريبي " ، بدون مؤلف ، منشورة على الموقع الإلكتروني:
http://www.libres.org/francais/actualite/archives/actualite_0603/fiscalite_a1_2403.htm
- 12_ الموقع الرسمي لإدارة الضرائب القطرية:
www.mot.gov.qa
- 13_ الموقع الرسمي لمصلحة الزكاة والدخل السعودية:
www.dzit.gov.sa
- 14_ الموقع الرسمي لمصلحة الضرائب المصرية:
www.incometax.gov.eg
- 15_ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب المغربية:
www.finances.gov.ma
- 16_ الموقع الرسمي لدائرة ضريبة الدخل و المبيعات الأردن:
www.istd.gov.jo
- 17_ الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب و الرسوم السورية:
www.syriantax.gov.sy

18_ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب التونسية:

www.impots.finances.gov.tn

19_ http://perso.wanadoo.fr/claude.beck/courbe_de_Laffer.htm

20_ www.profiscal.com

21_ [www.itdweb.org/VATConference/ Documents/ITD](http://www.itdweb.org/VATConference/Documents/ITD)

22_ http://ec.europa.eu/comm/publications/booklets/move/17/txt_fr.pdf

23_ [Traité de Rome, www.i-d-europe.org/pgpresentation.html](http://www.i-d-europe.org/pgpresentation.html)

24_ [http://www.medeabe.be/index.html.](http://www.medeabe.be/index.html)

25_ www.kuwaitemb-australia.com

26_ www.coordinationsud.org

27_ www.mercosur.int

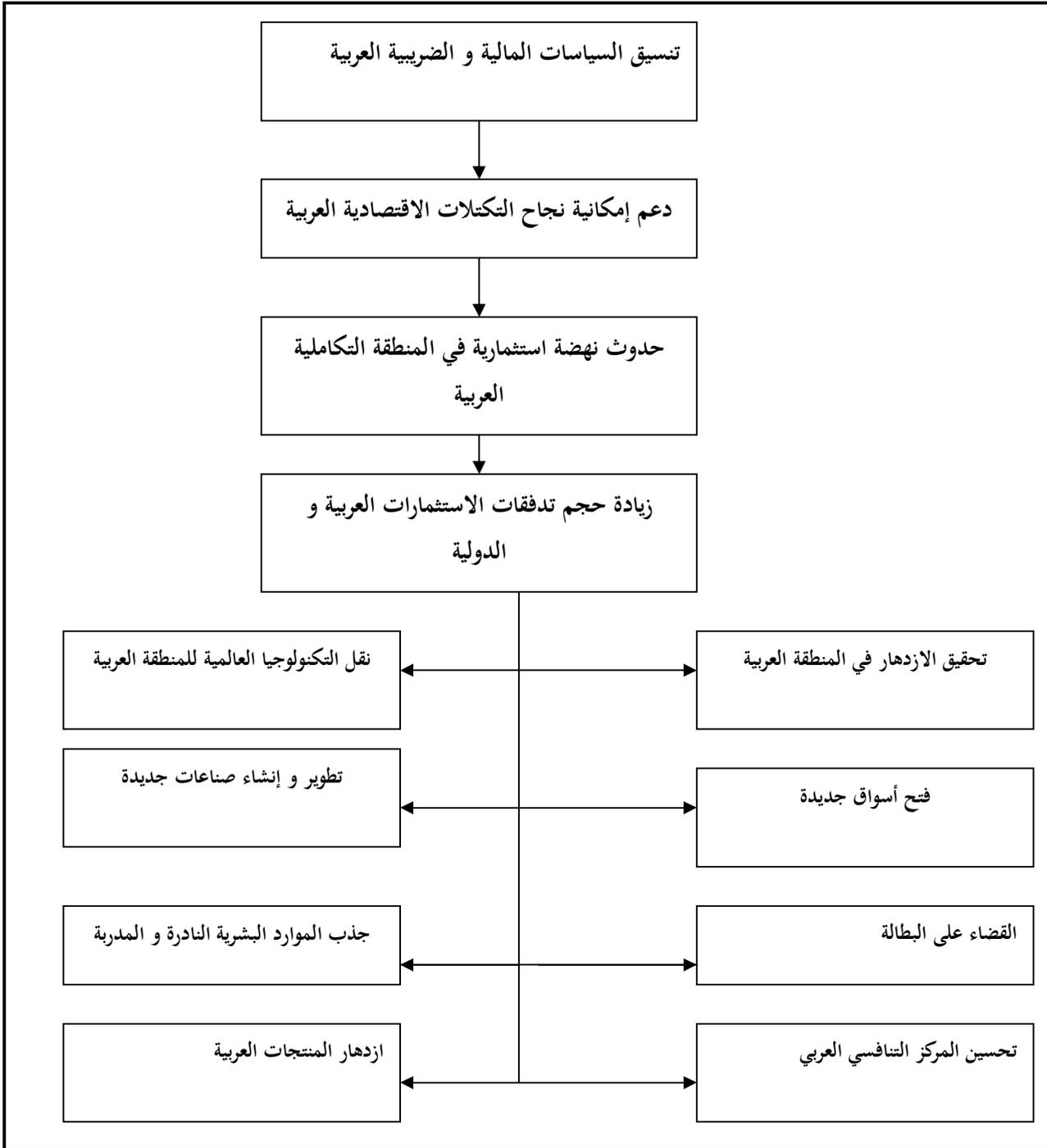
28_ www.worldwide-tax.com

الملاحق

قائمة الملاحق

| صفحة | عنوان الملحق | رقم الملحق |
|------|---|------------|
| 271 | الآثار المرتقبة لتطبيق سياسات التنسيق الضريبي على الدول العربية | 01 |
| 272 | المراحل الزمنية لتطبيق التنسيق الضريبي في دول الاتحاد الأوروبي | 02 |
| 273 | التصنيف المرحلي لعملية التنسيق الضريبي | 03 |
| 274 | العلاقة العكسية بين التنسيق الضريبي و درجة الاختلافات الضريبية | 04 |
| 275 | ترتيب الدول العربية عالميا في مؤشر وقت التعامل لسنة 2009 (عدد الساعات اللازمة سنويا) | 05 |
| 276 | ترتيب الدول العربية عالميا في مؤشر نسبة الضرائب الإجمالية من الربح التجاري لسنة 2009 | 06 |
| 277 | ترتيب الدول العربية عالميا في مؤشر سهولة دفع الضرائب لسنة 2009 | 07 |
| 278 | التصنيف الضمني للملاجئ الضريبية في العالم حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) | 08 |

ملحق رقم (01): الآثار المرتقبة لتطبيق سياسات التنسيق الضريبي على الدول العربية.



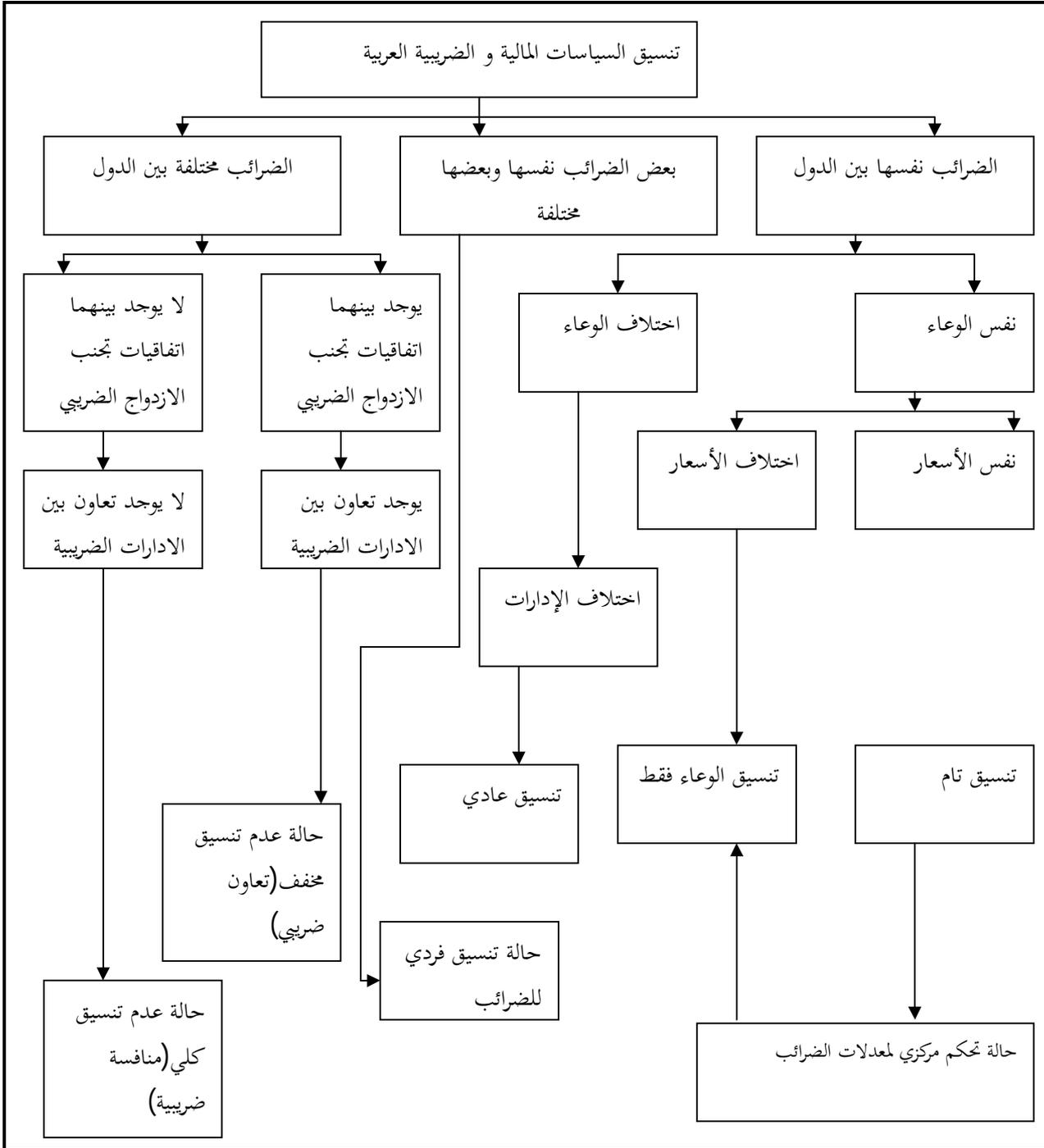
المصدر: عمرو محمد يوسف ، " التنسيق الضريبي و أثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي " ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، 2011 ، ص:310.

ملحق رقم (02): المراحل الزمنية لتطبيق التنسيق الضريبي في دول الاتحاد الأوروبي.

| الضرائب المباشرة | الضرائب غير المباشرة |
|---|--|
| <p>المرحلة الأولى:(1970_1971): العمل على تنسيق الهياكل الضريبية بين الدول الأعضاء.</p> <p>المرحلة الثانية:(1972_1975): تنسيق الضرائب على الشركات من حيث كيفية تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.</p> <p>المرحلة الثالثة:(1976_1978): حرية انتقال السلع و رأس المال و توحيد الأسعار الضريبية.</p> | <p>المرحلة الأولى:(1962_1967): إلغاء الضرائب المتراكمة و المتتابة و إحلال الضرائب على القيمة المضافة ، من أجل المساواة في المعاملة الضريبية بين السلع المنتجة محليا و المستوردة.</p> <p>المرحلة الثانية:(1967_1970): توحيد الضرائب على القيمة المضافة في كافة دول السوق الأوربية المشتركة.</p> |

المصدر: عمرو محمد يوسف ، " التنسيق الضريبي و أثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي " ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، 2011 ، ص:228.

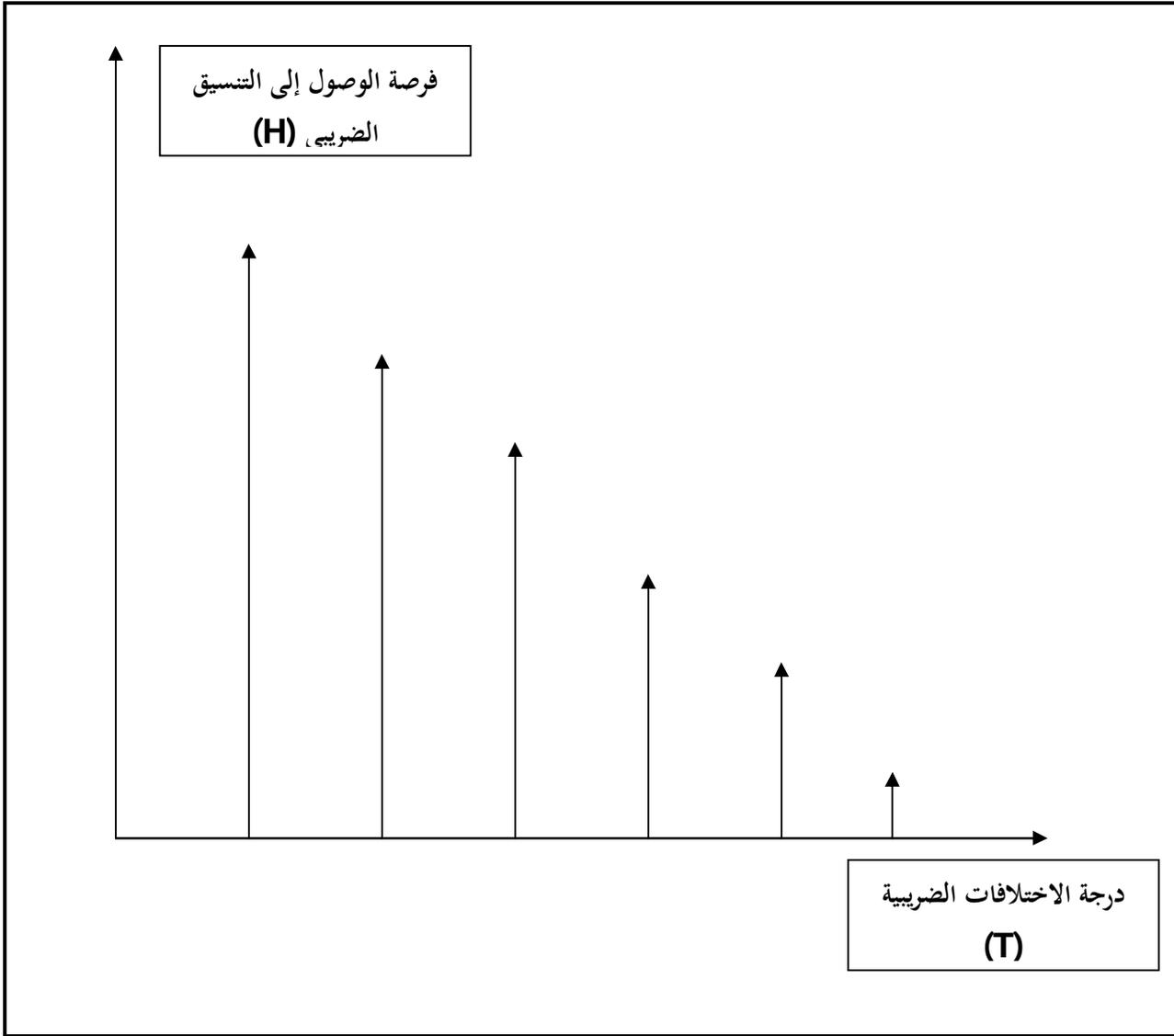
ملحق رقم (03): التصنيف المرحلي لعملية التنسيق الضريبي.



المصدر: عمرو محمد يوسف ، " التنسيق الضريبي و أثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي " ، الطبعة

الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، 2011 ، ص:81.

ملحق رقم (04): العلاقة العكسية بين التنسيق الضريبي و درجة الاختلافات الضريبية.



المصدر: عمرو محمد يوسف ، "التنسيق الضريبي و أثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي " ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، 2011 ، ص:79.

ملحق رقم (05): ترتيب الدول العربية عالميا في مؤشر وقت التعامل لسنة 2009 (عدد الساعات اللازمة سنويا).

| الساعات | | | | | الدولة | الترتيب عربيا |
|-----------------|----------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|--|-----------|---------------|
| الترتيب العالمي | الوقت اللازم لدفع ضريبة المبيعات | الوقت اللازم لدفع ضريبة العمل | الوقت اللازم لدفع ضريبة الشركات | إجمالي الوقت المستغرق للتعامل مع إدارة الضرائب | | |
| 2 | 0 | 12 | 0 | 12 | الإمارات | 01 |
| 3 | 0 | 36 | 0 | 36 | البحرين | 02 |
| 3 | 0 | 36 | 0 | 36 | قطر | 03 |
| 8 | 0 | 12 | 50 | 62 | عمان | 04 |
| 14 | 0 | 59 | 20 | 79 | السعودية | 05 |
| 22 | 36 | 60 | 5 | 101 | الأردن | 06 |
| 26 | 48 | 36 | 30 | 114 | جيبوتي | 07 |
| 29 | 0 | 48 | 70 | 118 | الكويت | 08 |
| 51 | 48 | 96 | 10 | 154 | فلسطين | 09 |
| 62 | 40 | 100 | 40 | 180 | لبنان | 10 |
| 62 | 40 | 70 | 70 | 180 | السودان | 11 |
| 88 | 96 | 36 | 96 | 228 | تونس | 12 |
| 96 | 120 | 72 | 56 | 248 | اليمن | 13 |
| 125 | 0 | 288 | 24 | 312 | العراق | 14 |
| 134 | 0 | 36 | 300 | 336 | سوريا | 15 |
| 140 | 240 | 48 | 70 | 358 | المغرب | 16 |
| 156 | 110 | 189 | 152 | 451 | الجزائر | 17 |
| 170 | 480 | 96 | 120 | 696 | موريتانيا | 18 |
| 171 | 288 | 311 | 112 | 711 | مصر | 19 |

المصدر: المؤسسة العربية لضمان الاستثمار و ائتمان الصادرات على الموقع الشبكي:

ملحق رقم (06): ترتيب الدول العربية عالميا في مؤشر نسبة الضرائب الإجمالية من الربح التجاري لسنة 2009.

| إجمالي معدل الضريبة | | | | | الدولة | الترتيب عربيا |
|---------------------|--------------|---------------------------|-----------------------|--------------------------------|-----------|---------------|
| الترتيب العالمي | ضرائب أخرى % | ضرائب و اشتراكات العمال % | ضريبة أرباح الشركات % | إجمالي معدل الضريبة من الربح % | | |
| 3 | 0 | 11.3 | 0 | 11.3 | قطر | 01 |
| 4 | 0.3 | 14.1 | 0 | 14.4 | الامارات | 02 |
| 5 | 0 | 10.7 | 3.7 | 14.4 | الكويت | 03 |
| 6 | 0 | 12.4 | 2.1 | 14.5 | السعودية | 04 |
| 7 | 0.4 | 14.7 | 0 | 15 | البحرين | 05 |
| 9 | 0.6 | 0 | 16.2 | 16.8 | فلسطين | 06 |
| 15 | 0.1 | 11.8 | 9.7 | 21.6 | عمان | 07 |
| 19 | 0 | 13.5 | 11.1 | 24.7 | العراق | 08 |
| 33 | 3.6 | 12.4 | 15.1 | 31.1 | الأردن | 09 |
| 36 | 3.1 | 19.2 | 9.3 | 31.6 | السودان | 10 |
| 63 | 0 | 24.1 | 12 | 36 | لبنان | 11 |
| 76 | 3.3 | 17.7 | 17.7 | 38.7 | جيبوتي | 12 |
| 95 | 1 | 19.3 | 23.2 | 43.5 | سوريا | 13 |
| 100 | 1.8 | 21.5 | 21.3 | 44.6 | المغرب | 14 |
| 109 | 3.6 | 28.9 | 13.6 | 46.1 | مصر | 15 |
| 118 | 1.4 | 11.3 | 35.1 | 47.8 | اليمن | 16 |
| 150 | 22.5 | 24.6 | 11.9 | 59.1 | تونس | 17 |
| 167 | 35.7 | 30.2 | 8.3 | 74.2 | الجزائر | 18 |
| 174 | 81.1 | 17.6 | 0 | 98.7 | موريطانيا | 19 |

المصدر: المؤسسة العربية لضمان الاستثمار و ائتمان الصادرات على الموقع الشبكي:

ملحق رقم (07): ترتيب الدول العربية عالميا في مؤشر سهولة دفع الضرائب لسنة 2009.

| الترتيب عالميا | | | | الدولة | الترتيب عربيا |
|-----------------------|--|---------------------------|-------------------|-----------|---------------|
| معدل الضريبة الإجمالي | وقت التعامل مع السلطات الضريبية بالساعات | عدد مدفوعات الضريبة سنويا | سهولة دفع الضرائب | | |
| 3 | 3 | 1 | 2 | قطر | 01 |
| 4 | 2 | 38 | 4 | الإمارات | 02 |
| 6 | 14 | 38 | 7 | السعودية | 03 |
| 15 | 8 | 38 | 8 | عمان | 04 |
| 5 | 29 | 38 | 9 | الكويت | 05 |
| 7 | 3 | 82 | 14 | البحرين | 06 |
| 33 | 22 | 84 | 22 | الأردن | 07 |
| 9 | 51 | 86 | 26 | فلسطين | 08 |
| 63 | 62 | 57 | 46 | لبنان | 09 |
| 19 | 125 | 36 | 50 | العراق | 10 |
| 76 | 26 | 116 | 62 | جيبوتي | 11 |
| 36 | 62 | 134 | 90 | السودان | 12 |
| 95 | 134 | 62 | 101 | سوريا | 13 |
| 150 | 88 | 70 | 110 | تونس | 14 |
| 100 | 140 | 89 | 120 | المغرب | 15 |
| 118 | 96 | 140 | 141 | اليمن | 16 |
| 109 | 171 | 91 | 142 | مصر | 17 |
| 167 | 156 | 111 | 168 | الجزائر | 18 |
| 174 | 170 | 124 | 176 | موريتانيا | 19 |

المصدر: المؤسسة العربية لضمان الاستثمار و ائتمان الصادرات على الموقع الشبكي:

ملحق رقم (08): التصنيف الضمني للملاجئ الضريبية في العالم حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE).

| القائمة السوداء | القائمة الرمادية | القائمة البيضاء |
|--|---|--|
| مجموعة الدول التي لم تتعهد و لم تمضي على أي اتفاقية دولية. | مجموعة الدول التي تعهدت بالالتزام بالمعايير الدولية و أمضت على أقل من 12 اتفاقية دولية. | مجموعة الدول التي التزمت بالمعايير الدولية في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي و أمضت على 12 اتفاقية دولية على الأقل. |
| كوستاريكا ماليزيا الفيليبين الأورغواي | لوكسمبورغ سنغافورة سويسرا النمسا الباهاماس بلجيكا موناكو | الأرجنتين كندا الصين الولايات المتحدة الأمريكية إيطاليا ألمانيا فرنسا بريطانيا |

المصدر: محمد محمود المكاوي، "الأزمات الاقتصادية العالمية (المفهوم _ النظريات التي تفسر الأزمات _ دراسة تشخيصية لأسباب الأزمات)" ، دار الفكر و القانون ، المنصورة ، مصر ، 2012 ، ص:264.