

التنسيق الضريبي في الدول العربية

للدكتور يونس أحمد البطريق

أستاذ المالية العامة المساعد بكلية التجارة - جامعة الاسكندرية

أستاذ محاضر بمعهد الدراسات والبحوث العربية بالقاهرة

أدى اتساع نطاق المعاملات الدولية وانتشار التكتلات الاقتصادية خلال العشرين سنة الماضية إلى الاهتمام بدراسة التنسيق الضريبي الدولي ، لما له من أثر واضح في تشجيع هذه المعاملات ونجاح هذه التكتلات . وقد بلغ هذا الاهتمام حداً أدى إلى ظهور نظرية للاتحادات الضريبية The Theory of Tax Unions تتميز عن النظرية المعروفة للاتحادات الجمركية The Theory of Custom Unions

ولما كانت الدول العربية في السنوات الأخيرة قد قطعت شوطاً ملحوظاً في مجال تدعيم علاقاتها الاقتصادية ، وخاصة بعد التصديق على اتفاقية الوحدة الاقتصادية وانشاء السوق العربية المشتركة والاتجاه إلى القيام بمشروعات مشتركة عربية وانشاء صنابير التنمية العربية ، فقد أصبحت الحاجة ملحة لدراسة موضوع التنسيق الضريبي في الدول العربية الذي يحتل الآن مكانة هامة بين الدراسات المالية غير العربية .

فقد دفع تطور الأحداث السياسية والاقتصادية في سنوات ما بعد الحرب العالمية الثانية دول العالم على اختلاف نظمها السياسية ومستويات نموها الاقتصادي إلى تنظيم التعاون الاقتصادي فيما بينها . وقد أدى ذلك إلى ظهور مجموعة من التكتلات التجارية في إطار من التعاون الاقليمي سواء بين الدول المتقدمة أو بين الدول المتخلفة . وكان لنجاح هذه التكتلات - وخاصة فيما بين الدول المتقدمة - أثره على مختلف الدول التي تطلعت إلى تحقيق مزيد من التعاون الاقليمي الذي لا يقتصر على التفضيل الجمركي المحدود ، بل

يتخذ صوراً متعددة ذات مستويات متفاوتة كمنطقة التجارة الحرة والاتحاد الجمركي والسوق المشتركة والوحدة الاقتصادية ، إلى أن يبلغ مداه بتحقيق الاندماج الاقتصادي الكامل ، يوم تقبل مجموعة من الدول الالتزام بتنفيذ القرارات الاقتصادية التي تصدرها سلطة عليا .

وإذا كان للدول المتقدمة - وخاصة الرأسمالية الصناعية - قصب السبق على الدول المتخلفة في ميدان التعاون الاقتصادي الاقليمي ، ففرد ذلك إلى سرعة إدراكها لأهمية هذا التعاون في التغلب على مشكلاتها الاقتصادية ، وإفتقاد غالبية الدول المتخلفة لحريةها السياسية (أو لوضعها السياسي) وخضوع إقتصادياتها للسيطرة الأجنبية التي عملت على تعميق جذور تفتيتها السياسي ، على نحو حال بين هذه الدول وبين المبادرة - أسوة بالدول المتقدمة - باتباع سياسة مشمرة للتعاون الاقليمي ، باعتباره سبيلها الوحيد لتحقيق تنمية سريعة متوازنة في عالم سارعت فيه الدول القوية إلى الانخراط في سلسلة متصلة من التكتلات الاقتصادية والسياسية . ولعل في السوق الأوروبية المشتركة الدليل الواضح على مدى ما حققه التعاون الاقتصادي الاقليمي من نجاح ، وخاصة بعد أن انضمت إلى دولها الست كل من المملكة المتحدة والدنمارك وأيرلندا اعتباراً من أول العام الحالي .

ورغم العقبات السياسية والاقتصادية التي تواجهها الدول المتخلفة - ومن بينها الدول العربية - فقد ظهر عدد غير قليل من صور التعاون الاقتصادي الاقليمي^(١) ، كالجماعة الاقتصادية والاجتماعية لشرق أفريقيا (كينيا وأوغندا وتنزانيا) والاتحاد الجمركي لدول أفريقيا الوسطى والسوق المشتركة لدول أمريكا الوسطى ومنطقة التجارة الحرة التي تضم بعض دول أمريكا اللاتينية والسوق العربية المشتركة .

U.N. Conference on Trade and Development, Trade (١)
expansion and economic integration in developing countries,
N.Y. 1967, p. 15 - 18.

أهمية التعاون الاقتصادي العربي وصوره :

رغم طموح برامج التنمية الاقتصادية في الدول العربية ، لم يتحقق من أهدافها إلا قدر محدود لا يتناسب وما تبذله كل دولة على حدة من جهد في سبيل زيادة مستوى الدخل الفردي الحقيقي فيها ، واحداث تغيير ملموس في هيكلها الاقتصادية يحد من إختلالها الواضح نتيجة اعتمادها على القطاع الزراعي التقليدي ، وانخفاض الأهمية النسبية للقطاع الصناعي . إذ تواجه برامج التنمية في الدول العربية عدة صعوبات - تختلف أهميتها من دولة لأخرى - منها ضآلة حجم السوق وعدم وفرة الخبرات الفنية والأيدي العاملة المدربة وانخفاض معدلات الاستثمار ، وخاصة بالنسبة للدول غير المنتجة للبتروال التي تعتمد على استيراد المعدات الرأسمالية للتنمية ، رغم العجز المستمر في ميزان المدفوعات .

وقد أدت هذه الصعوبات بالإضافة إلى إنتشار التكتلات الاقتصادية ونجاحها في كل من العالم المتقدم والعالم المتخلف إلى التجاء الدول العربية (وخاصة مصر والعراق وسوريا والأردن والكويت) إلى محاولة تحقيق بعض صور التعاون الاقليمي فيما بينها . فبدأت بعقد الاتفاقيات الثنائية للتجارة والدفع^(١) لتشجيع التبادل التجاري عن طريق تخفيف أو إزالة الضرائب والقيود الجمركية وتنظيم المقاصة بينها . ثم توالى الاتفاقيات الجماعية التي عقدت في نطاق جامعة الدول العربية^(٢) ، كاتفاقية تسهيل التبادل التجاري وتنظيم تجارة الترانزيت التي صدقت عليها بعد موافقة المجلس الاقتصادي كل من

(١) لعل من أقدمها الاتفاقيات بين مصر وسوريا في ٢٠ أغسطس عام ١٩٥٠ وبين مصر والأردن في ٥ أغسطس عام ١٩٥١ وبين سوريا والأردن في ١٨ فبراير عام ١٩٥٣ وبين الأردن والعراق في ٣٠ سبتمبر عام ١٩٥٣ .

(٢) جامعة الدول العربية ، مجموعة المعاهدات والاتفاقيات الاقتصادية المعقودة في نطاق جامعة الدول العربية .

الأردن ومصر في عام ١٩٥٣ والمملكة السعودية والعراق وسوريا ولبنان في عام ١٩٥٤ . واتفاقية تسديد المدفوعات وانتقال رؤوس الأموال لتسهيل تسوية المعاملات الجارية وتيسير انتقال رؤوس الأموال بين الدول العربية للاسهام في المشروعات المشتركة للتنمية الاقتصادية . وفي منتصف عام ١٩٥٧ أقر المجلس الاقتصادي للجامعة اتفاقية الوحدة الاقتصادية بين دول الجامعة العربية التي تهدف إلى إقامة منطقة جمركية واحدة ذات إدارة موحدة ، يتم فيها توحيد التعريفات والتشريعات والأنظمة الجمركية ، وسياسات وأنظمة الاستيراد والتصدير والنقل والتراخيص ، وتنسيق السياسات النقدية والمالية والمتعلقة بالانتاج الزراعي والصناعي والتجارة الداخلية ، بما يتطلب ذلك من تنسيق لتشريعات العمل وتشريعات الضرائب والرسوم وتلافي الازدواج الضريبي على المكلفين من رعايا الدول المتعاقدة . ونتيجة لما انطوت عليه هذه الاتفاقية من اندفاع أغفل ما إقتضاه نجاح التجارب السابقة للتعاون الاقتصادي (وأهمها السوق الأوروبية المشتركة) من تدرج - تحكمه المصلحة دون العاطفة وتدفعه ثمار نجاح خطواته الأولى إلى التقدم نحو خطوات تالية - أن تأخر توقيع سبع حكومات عربية على الاتفاقية أكثر من خمس سنوات ، لم تودع منها وثائق التصديق سوى خمس دول فقط (١) .

واعمالاً لاتفاقية الوحدة أنشئ مجلس الوحدة الاقتصادية العربية كجهاز دائم لتنفيذ أحكامها ، سرعان ما أصدر بعد ثلاثة أشهر قراراً بإنشاء السوق العربية المشتركة قامت بتنفيذه أربع دول فقط هي مصر والعراق والأردن وسوريا (٢) .

(١) قامت بإيداع وثائق التصديق على الاتفاقية حكومات كل من : المملكة الأردنية في أول يونيو سنة ١٩٦٤ والجمهورية العراقية في ٣٠ يناير سنة ١٩٦٤ والجمهورية السورية في ٢٢ فبراير سنة ١٩٦٤ والجمهورية العربية المتحدة في ٢٥ مايو سنة ١٩٦٣ ودولة الكويت في ٩ يونيو سنة ١٩٦٢ .

(٢) حدد مجلس الوحدة الاقتصادية أهداف قيام السوق العربية المشتركة بصورة طموحة =

وقد توالى القرارات التي أصدرها مجلس الوحدة الاقتصادية للتوصل إلى تحقيق منطقة التجارة الحرة وقيام اتحاد المدفوعات العربي ، وتيسير انتقال الأشخاص بين الدول الأعضاء بالبطاقة الشخصية والعائلية الموحدة ، وتكوين اتحاد شركات الطيران العربية . كما وافق المجلس على إتفاقية لضمان تشجيع انتقال رؤوس الأموال العربية وتوظيفها في الدول الأعضاء . ووافق مبدئياً على إتفاقية لمنع الازدواج الضريبي والتعاون لتحصيل الضرائب بين الدول الأعضاء ، فضلاً عن بعض القرارات التي تناولت التنسيق الصناعي والزراعي وتوحيد التشريع الجمركي^(١) .

ولأهمية المشروعات المشتركة في تدعيم التعاون وتعميق التكامل والتنسيق بين اقتصاديات الدول العربية ، أقر المجلس الاقتصادي لجامعة الدول العربية إقامة عدد منها كشركة البوتاس العربية المساهمة المخالفة في عام ١٩٥٦ ومؤسسة الخطوط الجوية العربية العالمية (وافق المجلس على مشروعها عام ١٩٦١) والشركة العربية لناقلات البترول والشركة العربية للملاحة البحرية في عام ١٩٦٤ ، فضلاً عن الدراسات الحالية لمشروعات مشتركة للصناعات البتروكيمياوية وصناعات الأسمدة والحديد والصلب والنسيج .

تقرب من مستوى طموح أهداف إتفاقية الوحدة الاقتصادية في يونيو ١٩٥٧ ، وان أجازت المادتين الثانية والرابعة عشر (بند ٣) التجاوز عن بعض أهدافها نتيجة اختلاف الظروف الاقتصادية لبعض الدول المتعاقدة . وقد اعترفت لجنة التقييم والمتابعة لإتفاقية الوحدة في تقريرها المقدم في ديسمبر عام ١٩٧٢ بأن « إقامة سوق مشتركة يتطلب مقومات إفتقدها قرار إنشاء السوق وإن ما قصد تسميته بسوق مشتركة كان عبارة عن إقامة منطقة للتجارة الحرة بين الدول الأعضاء » .
صفحة ٩ من التقرير .

(١) جاء في تقرير لجنة التقييم والمتابعة لإتفاقية الوحدة المقدم في ديسمبر عام ١٩٧٢ :
« لقد نظرت اللجنة في مدى تنفيذ الدول الأعضاء لهذه القرارات ، فوجدت أن بعض الدول الأعضاء لم تنفذ شيئاً من هذه القرارات ، ونفذ البعض الآخر قرارات تخفيض الرسوم الجمركية حتى الوصول إلى مرحلة إلغائها دون أن يتعدى ذلك إلى إلغاء القيود النقدية أو الإدارية وغيرها » .
صفحة ٦ من التقرير .

ومهما يكن من أمر النتائج التي تخلص إليها الدراسات المختلفة لتقييم تجارب الدول العربية في مجال التعاون الاقتصادي الاقليمي^(١)، فهناك حقيقة لا خلاف عليها، وهي أن لهذا التعاون العربي امكانيات ضخمة ما زالت تنتظر الجهد الصادق والصيغة الملائمة لاستخدامها في التنسيق بين إقتصاديات الدول العربية بقصد زيادة سرعة نموها ورفع مستويات العمالة والانتاج فيها.

وإذا كان للاعتبارات الاقتصادية المقام الأول في تبرير التعاون الاقليمي لاقتصاديات الدول العربية، فإن للارادة السياسية دورها الهام في هذا المجال^(٢). إذ يؤدي تدعيم العلاقات السياسية بين الدول العربية إلى زيادة التعاون الاقتصادي بينها واتجاهها إلى تنسيق سياساتها الاقتصادية والمالية الذي لا بد وأن يتطوى على قبول كل منها التنازل عن جانب من سيادتها المطلقة على أقاليمها فيما يتعلق بالشئون الاقتصادية والمالية. ولعل من أهم المظاهر الحالية للتقارب السياسي بين الدول العربية قيام اتحاد الجمهوريات العربية، وإتمام الخطوات التمهيدية لإعلان الوحدة الاندماجية بين مصر وليبيا في سبتمبر المقبل التي لا بد وأن تؤدي إلى الاسراع بتحقيق أهداف اتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية بعد انضمام ليبيا إليها في إطار هذه الوحدة الاندماجية^(٣).

(١) د. يونس أحمد البطريق، السوق العربية المشتركة، الحقيقة والرغبة، بحث باللغة الفرنسية منشور في مجلة كلية التجارة بجامعة الإسكندرية عام ١٩٧٣.

« Le Marche Commun Arabe ; Réalité et Désire »

د. أحمد الغندور، الاندماج الاقتصادي العربي، معهد البحوث والدراسات العربية،

١٩٧٠.

(٢) د. محمد زكي شافعي، التنمية الاقتصادية، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية،

بيروت عام ١٩٧٠، صفحة ١٤٨ - ١٥١.

(٣) جاء في البند رابعاً من ملحق اتفاقية الوحدة الاقتصادية بين دول الجامعة العربية :

« يجوز لطرفين أو أكثر الاتفاق على إنهاء المرحلة التمهيدية أو أي من المراحل الأخرى والانتقال مباشرة إلى الوحدة الاقتصادية الكاملة ».

أهمية التنسيق الضريبي الدولي :

أدى ازدياد العلاقات الاقتصادية الدولية إلى الاهتمام بالجوانب الدولية للاقتصاديات المالية العامة ومن بينها التنسيق الضريبي التي انحصرت طوال فترة ليست بالقصيرة داخل نطاق الاقتصاد المغلق (١) .

وإذا كانت أهداف التنسيق الضريبي في ظل الاقتصاد المغلق هي تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد وترشيد استخدامات موارد المجتمع وتوفير الاستقرار الاقتصادي ، فقد ازداد تعقد هذه الأهداف في ظل الاقتصاد المفتوح . فبالنسبة لعدالة توزيع العبء الضريبي ظهرت الحاجة إلى إيجاد تعريف جديد لها يناسب خضوع الأفراد لأكثر من اختصاص ضريبي ، نتيجة امتداد نشاطهم في أكثر من دولة وانتشار الضرائب الشخصية على الدخل التي تتناول عناصر تقع خارج أقاليم الدولة التي تفرضها ، فضلاً عن ظهور مشكلة تحقيق العدالة بين الدول فيما يتعلق بتوزيع اختصاصاتها الضريبية . وبالنسبة لترشيد استخدامات الموارد ، لم يعد الأمر قاصراً نتيجة لاتساع نطاق التبادل الدولي على مجرد استخدام الضرائب التمييزية على إنتاج واستهلاك بعض السلع في كما هو الحال في ظل الاقتصاد المغلق ، بل أصبح استخدام هذه الضرائب يستهدف التأثير على استخدام هذه الموارد على المستوى الدولي بقصد تحقيق التوزيع الجغرافي الأمثل للمشروعات المختلفة وخاصة في إطار التكتلات الاقتصادية المعاصرة كالأسواق المشتركة . وبالنسبة لتوفير الاستقرار في الاقتصاد المغلق ، أدى التحول إلى الاقتصاد المفتوح إلى اتساع مفهومه وارتباطه بالعلاقات الاقتصادية الخارجية للدولة .

وقد حققت نظرية التنسيق الضريبي تقدماً ملحوظاً خلال العشرين سنة الأخيرة بعد أن أبرزت بعض الدراسات الحديثة وخاصة التي قام بها كل

Musgrave, R. ; Fiscal systems, Yale University Press, (١) ,
1969, p. 237 - 242.

من فاينر Viner وميلو James E. Meade مدى ارتباطها الوثيق بنظرية التجارة الدولية^(١). وقد بلغ الأمر أخيراً إلى إيجاد نظرية للاتحادات الضريبية The theory of Tax Unions متميزة عن النظرية المعروفة للاتحادات الجمركية Custom Unions^(٢). سواء بالنسبة للدول المتقدمة التي تنخفض فيها أهمية الضرائب الجمركية وتحتل فيها الضرائب المباشرة المكانة الأولى بين عناصر الهيكل الضريبي ، أو بالنسبة للدول المتخلفة التي يقل تدريجياً اعتمادها على الضرائب الجمركية وتزداد فيها أهمية الضرائب المباشرة وغير المباشرة على القطاع الداخلى بحسب ما تحققت من تقدم في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

وتختلف طبيعة المشكلات الضريبية التي تثيرها العلاقات الاقتصادية بين الدول بحسب طبيعة هذه العلاقات ومداهما^(٣) .

ففى إطار العلاقات العادية أو البسيطة بين الدول ، تؤدى ممارسة كل دولة على حدة لحقوق سيادتها الضريبية Souveraineté Fiscale - التى قد تتعدى نطاق أقاليمها - وفقاً لما تقتضيه مصالحها الوطنية إلى إثارة مشكلة الازدواج الضريبي الدولى بما ينطوى عليه من زيادة العبء الضريبي

-
- Viner, J. ; The customs union issue - Carnegie (١)
Endowmen for International Peace, N.Y.
— James E. Meade ; The theory of international economic policy, Oxford, Vol. 2, 1955.

(٢) كما تختلف أساليب وفتيات الاتحادات الضريبية عن مثيلاتها بالنسبة للاتحادات الجمركية التى تقدم أساساً على توحيد كل من التعريفات الجمركية وقواعد تطبيقها .

- Dosser, D. ; Theoretical considerations for tax harmonization, Institute Inter. de Finances publiques, 1966, p. 66 - 92.
— Shibata, Hirofumi ; Theory economic unions, "tax unions", Fiscal Harmonization in Common Markes, Vol. 1, Colombia University Press, 1967, p. 189.

(٣) دكتور يونس أحمد البطريق ، مقدمة فى النظم الضريبية ، ١٩٧٣ ، صفحة ١٠٣ وما بعدها .

نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب التي تبدو آثاره واضحة بالنسبة لأرباح الشركات إيرادات القيم المنقولة إذ يصل سعر الضرائب المفروضة عليها في بعض الدول كـمصر^(١) إلى ٣٧,٢٪ (بما في ذلك الضرائب الإضافية) بحيث يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى استفاد الجانب الأكبر من أرباح الشركات التي تمتد نشاطها إلى أكثر من دولة مما يحول دون تحقيق التوزيع الجغرافي الأمثل للأنشطة الإنتاجية . كما يؤدي هذا الازدواج إلى إخضاع إيرادات القيم المنقولة للضرائب في الدولة محل الاستثمار علاوة على خضوعها للضرائب في دولة موطن المستثمر ، على نحو يفقد هذه القيم صفاتها المميزة بسهولة الحركة والانتقال ، ويشكل بالتالي عقبة رئيسية في سبيل تشجيع الاستثمارات الدولية (ومنها المشروعات المشتركة) التي تحتل مكانة هامة في برامج التنمية الاقتصادية في كثير من الدول . وبذلك يؤدي الازدواج الضريبي إلى الحد أو القضاء على المزايا التي تسعى الدول إلى تحقيقها من وراء إنشاء أو تدعيم علاقاتها الاقتصادية والمالية والتجارية^(٢) . ولما كانت مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في اختصاصاتها الضريبية بقصد تحقيق المزيد من الإيرادات العامة ، فإن تسوية هذه المشكلة تحتاج إلى التنسيق بين هذه الاختصاصات الضريبية بما يقتضيه من قبول كل دولة التنازل عن بعض هذه الاختصاصات والتضحية بجانب من إيراداتها الضريبية .

وتتضح أهمية علاج مشكلة الازدواج الضريبي بما تتطلبه من تنسيق الاختصاصات الضريبية للدول المختلفة في حرص الدول على أن تتضمن قوانينها الوطنية بعض النصوص الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي الدولي ،

(١) يصل معدل الضريبة على أرباح الشركات في الدول المتقدمة كفرنسا إلى ٥٠٪ .

(٢) Fontaneau, P. ; Notions de revenu et de capital dans les differentes législations fiscales et moyens d'harmonisation, Institute Inter. de finances publiques, 1966, p. 109 et suiv.

وكذلك في انتشار الاتفاقيات الضريبية الثنائية التي تنشرها تباعاً هيئة الأمم المتحدة منذ عام ١٩٤٨ ، فقد بلغ عدد هذه الاتفاقيات في الجزء التاسع من مجموعة الاتفاقيات الضريبية اللولية الصادر في يونيو عام ١٩٦٠ (والذي أضيفت إليه تباعاً الاتفاقيات المبرمة حتى عام ١٩٧٢)^(١) أكثر من ٣٥٠ اتفاقية دولية .

وفي إطار العلاقات اللولية المتكاملة تختلف أبعاد المشكلات الضريبية عنها في إطار العلاقات اللولية العادية ، كما تختلف أهمية هذه المشكلات بحسب مستوى هذه العلاقات المتكاملة وصورها . إذ يهدف التنسيق الضريبي في حالة الأسواق المشتركة إلى تجنب الآثار السيئة لضرائب الدول الأعضاء في السوق على تهيئة ظروف المنافسة لعوامل الإنتاج داخل نطاق السوق التي تكفل حرية انتقال الأشخاص والسلع ورؤوس الأموال ، ومن أهمها الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك والضريبة على أرباح الشركات . إذ يعد التنسيق الضريبي أمراً ضرورياً لخلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في ظل اقتصاد موحد^(٢) . ولذلك قامت السوق الأوروبية المشتركة في سبيل تحقيق الوحدة الاقتصادية والنقدية لدول السوق وفقاً للقرار الصادر في مارس عام ١٩٧١ بتعميم الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للأسلوب الفرنسي في جميع الدول الأعضاء - وآخرها إيطاليا والمملكة المتحدة - اعتباراً من أول يناير على ١٩٧٣^(٣) ، كما أعدت لجنة السوق المشتركة مشروعاً لتوحيد وعاء الضريبة على القيمة المضافة ، فضلاً عن جهود لجنّتها في إعداد المشروعات المتعلقة بتنسيق تشريعات رسوم الإنتاج وتقديمها لمجلس السوق

International Tax Agreements ; U.N., New York, (١)
June 1960.

Neumark ; Report of the fiscal and financial commis- (٢)
sion, Brussels, 1963, p. 101.

CE - JO ; No L 162, 18 Juillet 1972, p. 18. (٣)

لإقرارها^(١)، وكذلك مشروعات تنسيق أنظمة الضرائب على الشركات^(٢)،
والضرائب التي تحجز في المنبع بالنسبة لفوائد السندات^(٣).

وفي حالة الاتحاد الجمركي ينصرف التنسيق الضريبي أساساً إلى إلغاء
الحواجز والقيود الجمركية، بحيث تنحصر الجهود في محاولة تنسيق التعريفات
الجمركية لدول الاتحاد وتخفيض قيمتها، كما هو الحال بالنسبة للاتفاقية الجمركية
التي وقعها كل من بلجيكا وهولندا في عام ١٩٤٩ قبل إعلان اتحاد البنولكس
مع لوكسمبورج^(٤).

اتجاهات تحديد مفهوم التنسيق الضريبي الدولي :

ينطوي التنسيق الضريبي الدولي بصفة عامة على تخليص الضريبة من آثارها غير
الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، ومحاولة خلق ظروف مشابهة
لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة وتمتدع فيه السلع ورؤوس
الأموال والأفراد بحرية الانتقال، مما يساعد على تحقيق التخصيص الأمثل
للموارد.

وتختلف أهداف ومظاهر التنسيق الضريبي الدولي بحسب طبيعة ومستوى
العلاقات الاقتصادية بين الدول من ناحية، ومدى أهمية قوى السوق أو التخطيط
في اقتصاديات الدول المختلفة من ناحية أخرى. إذ تقتصر أهداف التنسيق في
إطار العلاقات الدولية البسيطة أو العادية على الحد من أعباء الضرائب المباشرة

CE, JO ; No. C 43, 29 Avril 1972 et supplément No. (١)
3/1972 au Bulletin des CE.

CE, JO ; No. C 56, 2 Juin 1972. (٢)

Cinquième Rapport Général, Bruxelles, 1972, No. 108. (٣)

Krauss, Mel ; Fiscal Harmonization in the Benelux (٤)
economic union, Inter. Bureau of Fiscal Documentation,
1969, p. 47.

وغير المباشرة وتبسيط إجراءاتها بالقدر اللازم للحفاظ على هذه العلاقات؛ فتلجأ الدول إلى تقرير بعض الإعفاءات أو التخفيضات فيما يتعلق ببعض الضرائب الجمركية ومعالجة الازدواج الضريبي فيما يتعلق ببعض الضرائب على الدخل سواء باصدار التشريعات أو بعقد الاتفاقيات الدولية، بينما تتسع أهداف التنسيق الضريبي - الذي يتناول النظم الضريبية في مجموعها كما في حالة الأسواق المشتركة - لتشتمل على جوانب عديدة من السياسة الضريبية في علاقتها بالسياسة الاقتصادية الجماعية للدول الأعضاء في مثل هذه التكتلات، بحيث لا يقتصر التنسيق على بعض جوانب العبء الضريبي فحسب، بل العبء الضريبي في مجموعة وأسس توزيعه والصور والأساليب الفنية والإجراءات الإدارية لربط وتحصيل الضرائب المختلفة . وفي المناطق الحرة أو الاتحادات الجمركية تقل أهمية التنسيق الضريبي عنها في حالة الأسواق المشتركة وتنحصر أهدافه ومظاهره في تشجيع التبادل التجاري برفع الحواجز الجمركية عن طريق إلغاء الضرائب الجمركية الحامية والحد من الآثار غير الملائمة لبعض الضرائب الداخلية على حجم التبادل التجاري بين الدول الأعضاء .

كما تتفاوت أهمية التنسيق الضريبي الدولي بحسب طبيعة الانظمة الاقتصادية في الدول المختلفة ، فترداد أهميته في اقتصاد السوق الذي تحتل فيه الضرائب مكان الصدارة بين أدوات السياسة المالية ، وتقل أهميته في الاقتصاد المخطط الذي تقل فيه أهمية الضرائب بين هذه الأدوات .

وقد تباينت الاتجاهات بصدد تحديد مفهوم التنسيق الضريبي في إطار صور العلاقات الدولية المتكاملة ، فمنها ما اكتفى في تفسيره بتساوي معدل العبء الضريبي النقدي مقدراً على أساس نسبة مجموع الحصيلة الضريبية إلى الدخل القومي ، رغم ما تتميز به مثل هذه المقارنات من عدم الدقة نتيجة الاختلاف الواضح في اتجاهات الدول بشأن تحديد مضمون كل من الدخل القومي والاستقطاع الضريبي ، فضلاً عن إغفال هذه المقارنات للآثار المترتبة على اختلاف كل من الأهمية النسبية لعناصر الهيكل الضريبي من ضرائب

مباشرة وغير مباشرة ونمط توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين الذي قد يتخذ معياراً وظيفياً بحسب ما يمتلكونه من عوامل الإنتاج أو معياراً شخصياً بحسب أنصبتهم في الدخل القومي ، بالإضافة إلى تعدد التوصل إلى معيار موحد للتمييز بين الضرائب التي يسهل أو يصعب نقل عبئها (١) .

ومن هذه الاتجاهات ما اعتبر التنسيق الضريبي اللولى في إطار الأسواق المشتركة بمثابة توحيد جميع أو بعض الضرائب المفروضة في الدول الأعضاء. Equalization Approach بمعنى التماثل أو التطابق التام في جميع صورها ومعدلاتها وخاصة بالنسبة للضريبة على الأرباح وغيرها من الضرائب التي تتناول أنشطة الشركات ويستند هذا الرأي بالنسبة للسوق الأوروبية المشتركة مثلاً على تفسير اتفاقية السوق لمفهوم التكامل الاقتصادي بأنه خلق الظروف المشابهة لظروف الاقتصاد الواحد ومنها خضوع نفس الإنتاج لنفس الضرائب بصرف النظر عن محل إنتاجه أو استهلاكه (٢) . ورغم ما ينطوي عليه هذا الاتجاه من بساطة ظاهرة في إحداث التنسيق ، فإنه في حقيقته لن يؤدي إلى توحيد ظروف فرض الضرائب وآثارها في الدول المختلفة . إذ تختلف من دولة لأخرى آثار الضرائب ذات الأسعار الاسمية الواحدة على أرباح الشركات ذات الأنظمة المتماثلة . بحسب درجة المنافسة التي تواجهها هذه الشركات عند قيامها ببيع إنتاجها أو عند حصولها على عوامل الإنتاج اللازمة لها والتي تؤثر على إمكانيات نقل عبء الضريبة إلى الأمام أو إلى الخلف ، وبحسب أحجام هذه الشركات ومعدلات نموها وطبيعة هياكلها المالية (٣) . وبذلك يؤدي توحيد عناصر ومعدلات الهيكل الضريبي في دول

(١) د . يونس أحمد البطريق ، مقدمة في النظم الضريبية ، الجزء الأول ، ١٩٧٣ ، صفحة ٦٣ إلى صفحة ٧٣ .

(٢) Reboud, L. ; Systèmes Fiscaux et Marché Commun, (٢) Paris, Sirey, 1961.

Dosser, D. ; op. cit., p. 70. (٣)

السوق المشتركة التي تتفاوت هياكلها الاقتصادية والاجتماعية إلى الابتعاد عن أهداف التنسيق الضريبي وإحداث اختلال في هيكل التوزيع الجغرافي للمشروعات الإنتاجية يبعده عن الوضع الأمثل . نتيجة لما يحدثه من اختلاف في المعاملة الضريبية لهذه المشروعات .

وقد أدت عيوب توحيد الضرائب التي يتعدى تجنبها حتى على الاتجاه النمطي Standards Approach - الداعي إلى اقتصار التماثل على صور الضرائب دون معدلاتها - إلى المناذاة باتباع الاتجاه التمييزي Differential Approach الذي يهتم - على عكس الاتجاهين السابقين - بإحداث التوافق بين آثار الضرائب بصرف النظر عن توحيد هياكلها أو معدلاتها . بحيث يأتي التنسيق الضريبي لتحقيق الأهداف التي تسعى السوق إلى تحقيقها وفقاً للاتفاقية المنظمة لها ، وفي إطار الأنظمة الضريبية القائمة في الدول الأعضاء^(١) .

فالإسراع بالتنمية وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد التي تسعى السوق المشتركة إلى تحقيقها لا يتطلب توحيد أسس المعاملة الضريبية لختلف المشروعات والاستثمارات في جميع الدول الأعضاء . فقد يتطلب الأمر تقرير بعض الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية أو تبسيط الإجراءات الإدارية بالنسبة لبعض الاستثمارات دون الأخرى ، أو في بعض الدول الأعضاء دون غيرها . وفي ذلك يقترن التحليل الاقتصادي بالاختيار أو القرار السياسي . إذ يتطلب إصدار قرارات التنسيق الضريبي التي تختص بها السلطة السياسية في السوق المشتركة تحديد الآثار المترتبة على هذه القرارات - سواء بالنسبة لمجموع دول السوق أو بالنسبة لكل دولة على حدة من أعضائها - في مصفوفة Matrix ترتب وفقاً لمجموعة من المعايير التي تختار في ضوء أحكام وأهداف الاتفاقية المنشئة للسوق ، وذلك بالنسبة لكل إجراء ضريبي مقترح . بحيث يتولى هذا

العمل رجل الاقتصاد ، ثم يأتي دور رجل السياسة الذي يعطى أوزاناً نسبية للآثار المترتبة على كل إجراء ضريبي للتوصل إلى القرار النهائي بأفضل هذه الإجراءات .

ورغم ما قد ينطوي عليه هذا الاتجاه من غموض وصعوبة في التنفيذ ، فإن هذه العيوب إنما تعكس مدى تعقد المشكلات الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن اختلاف النظم الضريبية في دول السوق المشتركة ، بحيث يتعذر التوصل إلى قاعدة عامة تمكن من إيجاد حلول مقبولة لمشكلات الهياكل الاقتصادية والمالية والاجتماعية في الاقتصاديات الصناعية الحديثة .

وعموماً ، فإن مفهوم التنسيق الضريبي يختلف عن مفهوم الإصلاح الضريبي ، إذ يفترض الأول إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة بحسب مستوى وأهداف علاقاتها المتكاملة مع غيرها من الدول بعد التشاور مع هذه الدول ، بينما يعنى الإصلاح الضريبي *Reforme fiscale* إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة دون إشراط الرجوع إلى غيرها من الدول التي تشكل معها كتلة اقتصادية واحدة . ولتوضيح هذا الاختلاف نجد أن استبدال مبدأ دولة المقصد *Destination Principle* بمبدأ دولة المصدر *Origin Principle* بالنسبة للضريبة على المبيعات في السوق المشتركة لا يمكن أن يتم إلا بعد التشاور بين دول السوق ، لما له من تأثير على تحقيق أهداف السوق^(١) بينما لا يستوجب تعديل نطاق الإعفاءات

عضو اتحاد الجامعات العربية

(١) يحتل التمييز بين مبدأ دولة المصدر ومبدأ دولة المقصد مكانة هامة في مجال سياسات التنسيق الضريبي للسوق المشتركة . ويعنى مبدأ دولة المصدر قيام الدولة المنتجة باخضاع إنتاجها من السلع لضرائبها سواء تم إستهلاك هذه السلع في داخلها أو في دول أخرى . بحيث لا تحتاج هذه الدولة إلى إعفاء صادراتها من الضرائب أو السلع باسترداد قيمتها ، كما لا تلجأ الدول المستوردة لفرض الضرائب على الواردات . بينما يعنى مبدأ دولة المقصد قيام الدولة التي يتم فيها تصريف السلع المنتجة بفرض الضرائب بعد إعفاء هذه السلع من الضرائب في دولة المصدر أو استرداد قيمة =

من الضريبة الشخصية على الدخل القيام بمثل هذا التشاور بين دول السوق لاحتمال عدم تأثير مثل هذا التعديل على تحقيق أهداف السوق^(١).

مظاهر التنسيق الضريبي في الدول العربية :

تختلف مظاهر التنسيق الضريبي في الدول العربية بحسب طبيعة ومستوى ما بينها من علاقات اقتصادية . ففي إطار العلاقات العادية يتناول التنسيق الضريبي عادة بعض جوانب الضرائب الجمركية وفقاً لما تقرره الاتفاقيات التجارية الثنائية من تخفيضات متفاوتة وإعفاءات من هذه الضرائب بالنسبة لبعض السلع ، كما قد يتناول بعض جوانب الازدواج الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل أو على رأس المال - الذي يؤثر على تنمية المعاملات بين الدول وتشجيع المشروعات المشتركة بينها - عن طريق إبرام الاتفاقيات الدولية أو تقرير بعض الأحكام في التشريعات الضريبية الوطنية . وفي إطار التعاون الإقليمي بموجب كل من اتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية واتفاقية السوق العربية المشتركة اتخذت مظاهر التنسيق الضريبي طابعاً عاماً يستهدف محاولة تحقيق الوحدة الاقتصادية بين الدول العربية المتعاقدة القائمة على حرية انتقال الأشخاص والأموال وحرية التبادل التجاري وحرية الإقامة والعمل والاستخدام وممارسة النشاط الاقتصادي وحرية النقل والبرازيت واستعمال وسائل النقل والمرافئ والمطارات المدنية .

= ما قد يكون قد دفع منها . ولذلك يتطلب النجاح في تطبيق هذا المبدأ عدم تعقد أساليب حساب الضرائب على الصادرات لتيسير أعمال مبدأ رد الضرائب المدفوعة عنها ، راجع في ذلك :

Schulte, Maria, Dolares ; The economic theory of the destination principle and the origin principle, Institute Inter. de Finances Publiques, 1966, p. 217 - 247.

Shoup, Carl ; The theory of harmonization of fiscal (١) systems, General Report, Institute Inter. de Finances Publiques, 1966, p. 25 - 26.

وقد اهتم قرار إنشاء السوق المشتركة بتحرير التبادل التجاري بين الدول الأعضاء دون غيره من الأهداف التي أعلن القرار سعيه لتحقيقها . ولذلك اكتفى بتنظيم الأحكام والقواعد المتعلقة بالضرائب والرسوم الجمركية ، فضلاً عما أصدره مجلس الوحدة الاقتصادية العربية بعد إنشاء السوق المشتركة من قرارات تتعلق بمشروع التعريفات الجمركية الموحدة الذي قوبل بعدد من تحفظات الدول الأعضاء ، والدعوة للمؤتمر المالي والضريبي للدول الأعضاء في القاهرة خلال شهر أكتوبر عام ١٩٧١ لتنسيق تشريعاتها الضريبية ومنع الازدواج الضريبي بينها (قرار ٥٣٢ - الدورة السابعة عشر - ٢٠) في ٨ مايو عام ١٩٧١ . ومطالبة جميع الدول الأعضاء باتباع نظام الضريبة الموحدة على جميع مصادر الدخل (قرار ٥٥٧ - الدورة الثامنة عشر - ٤٠) في ٢١ ابريل عام ١٩٧١ . والموافقة من حيث المبدأ على مشروع اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب بين الدول الأعضاء (قرار ٥٧٨ - الدورة الثامنة عشر - ٤٠) في ٢١ ديسمبر عام ١٩٧١ . والاستعانة بالمنظمة العربية للعلوم الإدارية لإعداد الدراسات والمعلومات والمشروعات اللازمة لمساعدة اللجنة في بحث كيفية ومراحل تنفيذ تنسيق السياسات المالية في الدول الأعضاء (قرار ٥٨٠ - الدورة الثامنة عشر - ٤٠) في ٢١ ديسمبر عام ١٩٧١ .

أولاً : معالجة الازدواج الضريبي بين الدول العربية :

ينشأ الازدواج الضريبي الدولي نتيجة قيام كل دولة على حدة - تعبيراً عن سيادتها المطلقة - بتحديد اختصاصها الضريبي على وضع قد يسمح باختصاص شخص معين في وقت واحد لنفس الضريبة أو لضريبة مشابهة عن نفس المال في دولتين أو أكثر . وبعد الازدواج الضريبي الدولي من بين العقبات التي تحول دون اتساع نطاق التجارة والاستثمارات العربية ، (كالمشروعات المشتركة) التي تتطلب إمتداد النشاط الاقتصادي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين في أكثر من دولة عربية ، وخاصة بعد انتشار الضرائب الشخصية

على الدخل التي تناول عادة عناصر تقع خارج إقليم الدولة التي تفرضها ، كالضريبة العامة على الإيراد في مصر (القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩) وضرائب الدخل في كل من الأردن (القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤) وسوريا (المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لسنة ١٩٤٩) والعراق (القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩) والسودان (القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦٧) . وقد أدى الاهتمام بتنمية العلاقات الاقتصادية الدولية بصفة عامة إلى العناية بدراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي^(١) ، مما تنطوي عليه من زيادة في العبء الضريبي تحول دون تحقيق التوزيع الأمثل لعناصر الإنتاج ولا يقلل من أهمية معالجة الازدواج الضريبي بين الدول العربية ما تتميز به معدلات العبء الضريبي من انخفاض ملحوظ شأنها في ذلك شأن كافة الدول المتخلفة ، وذلك كما يتضح من البيان التالي :

معدل العبء الضريبي في بعض الدول العربية

الدولة	مجموع الإيرادات الضريبية (مليون وحدة نقدية وطنية)	قيمة الدخل القومي (مليون وحدة نقدية وطنية)	معدل العبء الضريبي %
مصر (عام ١٩٦٩)	(١) ٥٥٦,١٧٢	(٢) ٢٩٢٧	% ١٩
السودان (عام ١٩٦٨)	(٢) ٨٠,٢٠٠	(٢) ٥٨٣	% ١٣,٧٥
الأردن (عام ١٩٦٩)	(٣) ٢٢,٩٩٢	(٢) ٢١٧,٥	% ١٠,٥٧
سوريا (عام ١٩٦٨)	(٤) ٥٥١	(٢) ٥٥١٤	% ٩,٩٩
العراق (عام ١٩٦٩)	(٢) ٨١,٩٥٠	(٢) ١٠٣٩	% ٧,٩٠
ليبيا (عام ١٩٦٨)	(٤) ٦٠,٨٠٠	(٢) ٨٤٠	% ٧,٢٤

المصادر :

- (١) الموازنة العامة للدولة .
- (٢) U.N. Statistical Yearbook, 1971, N.Y., 1972.
- (٣) نشرات البنك المركزي الأردني .
- (٤) IMF - Reports - 1970 - Syria and Libya.

Chretien, M. - Recueil des Cours, La Haye, 1954. (١)
A La Recherche de Droit Inter. Fiscal Commun, 1955.

ولما كانت مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في تحديد اختصاصها الضريبي بحثاً عن المزيد من الإيرادات العامة ، فإن علاجها يتطلب التنسيق بين الاختصاصات الضريبية لهذه الدول على نحو يتطلب منها قبول التضحية بجانب من إيراداتها والتنازل عن جانب من سيادتها الضريبية المطلقة .

أسباب نشأة الازدواج الضريبي الدولي :

تتعدد الأسباب التي يكفي توافر إحداها لنشأة الازدواج الضريبي الدولي، وان كان يمكن حصر هذه الأسباب في أربعة على النحو التالي :

١ - اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي :

ترجع مختلف ضوابط الإخضاع الضريبي إلى مبدئين رئيسيين : هما التبعية السياسية والتبعية الاقتصادية . وينطوي مبدأ التبعية السياسية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن موطنهم أو محل إقامتهم ، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها (ضابط الجنسية)^(١) . بينما ينطوي مبدأ التبعية الاقتصادية على ضابطين يقرر الأول حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخل التي تنشأ في أقاليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص الذين توول إليهم (ضابط المصدر Ratione Loci)^(٢) ، ويقرر الثاني حق الدولة

(١) ضريبة الدخل في السودان والضريبة العامة على الإيراد في مصر (المادة الأولى من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩) .

(٢) الفقرة (١) من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل في الأردن (رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤) والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في مصر (الكتاب الثاني من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

في فرض الضرائب على جميع الدخول التي توؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول (ضابط الموطن Ratione Personae)^(١) وما من شك أن هذا الاختلاف في ضوابط الإخضاع الضريبي يؤدي إلى تزامن قوانين الضرائب في أكثر من دولة في وقت واحد بالنسبة لنفس الشخص أو نفس المال .

٢ - تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي :

قد ينشأ الازدواج الضريبي الدولي رغم عدم اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي . وذلك في حالة تعدد الضوابط التي تقرها دولتين أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة ، كما في حالة سريان ضريبة الدخل في كل من العراق ومصر والسودان على المقيمين بالنسبة لمجموع دخولهم بصرف النظر عن مصدرها وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تتحقق في أقاليم الدولة . فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الازدواج الضريبي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الوطن نتيجة خضوعها في نفس الوقت لكل من ضريبة دولة الموطن وضريبة دولة المصدر

٣ - اختلاف التنظيم الفني لضرائب الدخل :

يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي ، فؤخذ بضابط المصدر عادة (أو الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني كما هو الحال في مصر ، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة (أو الموحدة) ذات الطابع الشخصي ، كما هو الحال في السودان والعراق . وبذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نشأة

(١) الفقرة ١٣ من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل في العراق (رقم ٩٥ لسنة

الازدواج الضريبي الدولي . وإذا كان المؤتمر المالي والضريبي الذي دعى إليه مجلس الوحدة الاقتصادية العربية في أواخر عام ١٩٧١ قد أوصى بتوحيد الضرائب المباشرة ، كما أصدر المجلس قراراً في شهر ديسمبر عام ١٩٧١ بأن تتبع جميع الدول الأعضاء نظام الضريبة الموحدة على الدخل ، فإن احتمالات تحول جميع الدول العربية إلى هذا النظام وبالتالي تعميم ضابط الموطن يصعب تصور سرعة حدوثه . نظراً لما يتطلبه ذلك من دراسات طويلة شاملة ، ولارتباط التنظيم الفني للضرائب في كل دولة بطبيعة هياكلها الاقتصادية والسياسية والإدارية التي تؤدي إلى خلق تقاليد فنية وإدارية يتمسك بها كل من المكلفين والإدارة الضريبية وتدفعهم إلى معارضة أى اتجاه لتعديل أو تغيير هذا التنظيم الضريبي . ولعل من أمثلة ما ينطوى عليه النظام الضريبي من جمود ، تعثر جميع المحاولات التي بدأت - وما زالت - في مصر - منذ أوائل الستينات لاستبدال ضرائب الدخل النوعية بضرريبة موحدة .

٤ - إختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية :

إن الاعتقاد باختفاء الازدواج الضريبي الدولي نتيجة القضاء على أسبابه السابقة كإختلاف وتعدد ضوابط الإخضاع الضريبي وإختلاف التنظيم الفني لضرائب الدخل ينبعد عن الواقع ، ويغفل عاملاً أساسياً في إحداث هذا الازدواج ألا وهو إختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية المستخدمة في مجال تحديد الإختصاص الضريبي ، فقد يكون تشابه هذه الاصطلاحات من قبيل التماثل الخادع الذي يحول دون التوصل إلى تسوية فعلية لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي تتحقق بقبول الدول العربية لمفاهيم موحدة لهذه الاصطلاحات ، تلزم بها كل من الإدارة الضريبية ودوائر القضاء في هذه الدول (١) .

(١) Fontaneau, P. ; Notions de revenu et de capital dans les différentes législations fiscales et moyens d'harmonisation, Institute Inter. de Finances Publiques, 1966, p. 105 - 134.

صور معالجة الازدواج الضريبي بين الدول العربية :

يمكن معالجة الازدواج الضريبي الدولي ، أما عن طريق مايتضمنه القانون الضريبي الوطني من أحكام خاصة ، أو عن طريق الاتفاقيات الدولية الثنائية منها أو الجماعية . ولما كان القانون الوطني يعجز عن تقديم حلول عامة تصلح لمواجهة جميع المشكلات التي يثيرها تطبيقه على المستوى الدولي ، وخاصة بالنسبة للضرائب على الدخل التي تختلف أسبابها وقواعدها تنظيمياً من دولة لأخرى ، فإن الاتفاقيات الدولية وخاصة الثنائية منها تحقق نجاحاً ملحوظاً في هذا المجال لما تتيحه من إمكانيات التفاوض بين الدول المعنية لتقريب وجهات النظر والتوصل إلى حلول مقبولة تناسب طبيعة المشكلات الضريبية القائمة بينها^(١) .

وتكفي نظرة سريعة على التشريعات الضريبية في الدول العربية وعلى مجموعة الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها لمعالجة الازدواج الضريبي للحكم على مدى تواضع جهود هذه الدول في هذا المجال ، إذ لم تهتم غالبية الدول العربية بأن تضمن تشريعاتها الضريبية بعض الأحكام اللازمة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي^(٢) ، كما لم تهتم بإبرام عدد كاف من الاتفاقيات الثنائية الضريبية .

ولعل من أبرز الأدلة على ذلك أن مصر لم تبرم أكثر من عشر اتفاقيات ثنائية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي^(٣) من بينها اتفاقية على السودان وأخرى لم يتم التصديق عليها مع العراق ، وذلك منذ صدور القانون رقم ٥٤٢ في ٣ نوفمبر عام ١٩٥٥ الذي رخص لمجلس الوزراء إبرام اتفاقيات ثنائية أو جماعية لتلافي الازدواج الضريبي الدولي .

(١) Trotabas, L. ; Finances Publiques, Dalloz, 1964, p. 519.

(٢) بغرض وجود بعض هذه الأحكام فإنها ذات أهمية ضئيلة ونطاق محدود .

(٣) مع السويد وألمانيا الاتحادية والنمسا وإيطاليا والنرويج وفنلندا واليابان والهند والسودان والعراق (لم يتم التصديق عليها) .

ويحقق إبرام مثل هذه الاتفاقيات الثنائية نتائج ملموسة في مجال تجنب الازدواج الضريبي الدولي لما تتيحه من تنسيق ضريبي بين الدولتين المتعاقدتين يقوم على تعيين حدود واضحة لتوزيع الاختصاص الضريبي لكل منهما بالنسبة لأنواع الدخول المختلفة ، ومن بينها أرباح المشروعات المشتركة ، وتحديد طرق الإعفاء والحصم اللازمة لتجنب الازدواج الضريبي ، فضلاً عن تفسير تفصيلي لمفاهيم الاصطلاحات المختلفة كالدخل والمنشأة الدائمة والموطن الضريبي التي يحول الاختلاف بشأنها دون التوصل إلى علاج حقيقي لمشكلة الازدواج الضريبي .

ثانياً - التنسيق الضريبي في إطار السوق العربية المشتركة :

يتسع نطاق التنسيق الضريبي في إطار الأسواق المشتركة - كما اتضح من قبل - ليشمل جميع عناصر الهيكل الضريبي في الدول الأعضاء من ضرائب جمركية (الضرائب على القطاع الخارجي) وضرائب مباشرة وغير مباشرة على القطاع الداخلي ، بحيث لا يقتصر هذا التنسيق على عناصر دون أخرى إلا بموجب برنامج زمني يراعى التدرج في تنفيذه وفقاً لما يَحْتَمِقُه التعاون الاقتصادي بين الدول الأعضاء من تقدم .

ولعل واضعوا قرار إنشاء السوق العربية المشتركة كانوا في عجلة من أمرهم ، فاقصر القرار على تنسيق الضرائب والرسوم الجمركية دون التعرض للتعريفات الجمركية الواحدة ، أو الإشارة إلى برنامج محدد لتنسيق الضرائب على القطاع الداخلي في الدول الأعضاء من مباشرة وغير مباشرة ، رغم أهمية تنسيقها وتأثيره على ما قبله يتخذ من خطوات في سبيل تنسيق الضرائب والرسوم الجمركية ، وما تسعى السوق المشتركة إلى تحقيقه من أهداف لا تقتصر على مجرد إطلاق حرية تبادل المنتجات^(١) ، بل تصل إلى حد بلوغ حرية

(١) المادة الثانية من قرار مجلس الوحدة الاقتصادية العربية بإنشاء السوق العربية المشتركة .

انتقال الأشخاص والأموال وحرية الإقامة والعمل وممارسة النشاط الاقتصادي وحرية النقل والبرانزيت واستعمال وسائل النقل .

(١) بالنسبة والضرائب الرسوم الجمركية :

تضمن قرار إنشاء السوق العربية المشتركة بعض الأحكام المتعلقة بالضرائب والرسوم الجمركية ، لعل من أهمها :

(١) تثبت القيود والرسوم والضرائب على الاستيراد والتصدير المطبقة عند إنشاء السوق في جميع الدول الأطراف المتعاقدة بحيث لا يجوز لأية دولة منها فرض رسم أو ضريبة أو قيد جديد أو زيادة الرسوم والضرائب والقيود المفروضة على التبادل التجاري بينها (مادة ٣) .

(ب) تطبيق مبدأ الدولة الأكثر رعاية فيما بين الدول الأطراف المتعاقدة بالنسبة لمبادلاتها التجارية مع الدول غير الأعضاء في إتفاقية الوحدة الاقتصادية (مادة ٤) .

(ج) عدم خضوع المنتجات المتبادلة بين الدول الأطراف المتعاقدة إلى رسم تصدير جمركي (مادة ٦) .

(د) توضع جداول لتحرير التبادل التجاري بين الدول الأطراف المتعاقدة بمعرفة لجنة فنية يولفها مجلس الوحدة الاقتصادية ، وإلى حين وضع هذه الجداول تطبق الأحكام التالية :

- ١ - تعفى بعض المنتجات الزراعية والحيوانية والثروات الطبيعية التي منشؤها إحدى الدول الأطراف المتعاقدة عند تبادلها فيما بينها من الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى ، أما بقية هذه المنتجات فيسرى عليها تخفيض تدريجي بمعدل ٢٠٪ سنوياً من جميع الرسوم والضرائب ابتداء من أول عام ١٩٦٥
- ٢ - تخفض الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم المفروضة على المنتجات

الصناعية التي يكون منشؤها إحدى الدول الأطراف المتعاقدة في حدود
١٠٪ سنوياً ابتداء من أول عام ١٩٦٥

٣- يسرى على المنتجات المتمتعة حالياً بتخفيض ٢٥٪ تخفيض قدره
٣٥٪ ابتداء من أول عام ١٩٦٥ بزيادة سنوياً بمعدل ١٠٪ إلى أن يتم إعفاؤها
نهائياً في أول يوليو ١٩٧١ كما يسرى تخفيض قدره ٦٠٪ على المنتجات المتمتعة
حالياً بتخفيض ٥٠٪ بزيادة سنوياً بمعدل ١٠٪ إلى أن يتم إعفاؤها نهائياً في
عام ١٩٦٩^(١).

وقد حرص قرار إنشاء السوق لضمان فعالية تخفيض الضرائب والرسوم
الجمركية على النص على وجوب إلغاء القيود الإدارية على التبادل التجاري
تدرجياً ، وكذلك على عدم جواز قيام أى دولة من الدول الأطراف المتعاقدة
بمنح أى دعم مهما كان نوعه لصادراتها من المنتجات الوطنية إلى الأطراف
الأخرى المتعاقدة ، عندما يكون هناك إنتاج مماثل في البلد المستورد للسلعة
التي منح الدعم لها^(٢) . ومن ناحية أخرى ، فقد أعطى القرار لهذه الدول
حق التقدم لمجلس الوحدة الاقتصادية بطلب استثناء بعض المنتجات من إعفاؤها
أو من التخفيض المطبق عليها في الرسوم والضرائب والتحرير من القيود لأسباب
جدية مبررة^(٣) . وقد أدى ذلك إلى استجابة المجلس لطلب الأردن باستثناء
سنة عشر سلعة من وارداته لاثمّل قيمتها أكثر من ٩٪ من مجموع وارداته
لعام ١٩٧١^(٤) .

(١) أصدر مجلس الوحدة الاقتصادية في دورته الثانية عشر (عام ١٩٦٨) قراراً رقم
٣٧٢ بالاسراع بمعدل تحرير التبادل التجاري من الرسوم الجمركية والقيود الإدارية ، بحيث
يتم الإعفاء الكامل في أول يناير عام ١٩٧٠ بدلا من أول يوليو عام ١٩٧١ .

(٢) المادة الثامنة من قرار إنشاء السوق المشتركة .

(٣) يكون للمجلس إقرار هذا الاستثناء وتحديد مفعوله لفترة زمنية معينة لا تتجاوز
مراحل التدرج (مادة ١٤ من قرار إنشاء السوق المشتركة) .

(٤) وفقاً لدراسة ميدانية أجراها مجلس الوحدة الاقتصادية بشأن موضوع تحرير التجارة
بين الدول الأعضاء في عام ١٩٧٢ .

(ب) بالنسبة للضرائب غير المباشرة على القطاع الداخلى :

لعل من أهم الضرائب غير المباشرة على القطاع الداخلى الضرائب على الإنتاج (أورسوم الإنتاج) (١). وعلى الرغم من أهمية تنسيقها بين دول السوق المشتركة فإن قرار إنشاء السوق العربية لم يشر إليها إلا بطريقة عابرة فى مادته الخامسة التى نصت على عدم جواز قيام الدول الأطراف المتعاقدة بفرض رسوم أو ضرائب داخلية على المنتجات المتبادلة فيما بينها تفوق الرسوم أو الضرائب الداخلية المفروضة على المنتجات المحلية المماثلة أو على موادها الأولية .

لقد أظهرت البحوث التى تناولت الأسواق المشتركة مدى أهمية التنسيق بين الضرائب على الإنتاج التى قد تفوق فى بعض الحالات (السوق المشتركة لشرق أفريقيا) (٢) أهمية إلغاء الحواجز الجمركية . إذ لا يكتفى التخفيض أو الإعفاء من الضرائب الجمركية (وكذلك القيود الإدارية) وإقامة السياج الجمركى لتحرير التبادل التجارى وتنميته بين دول السوق المشتركة دون تنسيق العناصر المختلفة لتكاليف الإنتاج فى هذه الدول ومن بينها الضرائب على الإنتاج . وما من شك أن الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب غير المباشرة - كما يتضح من البيان التالى - ومن بينها الضرائب على الإنتاج أو الاستهلاك (التى تمثل حوالى ٥٠٪ منها فى بعض الدول) فى دول السوق العربية المشتركة تكفى للتدليل على مدى أهمية تنسيق هذه الضرائب ومدى خطورة نتائجها الاقتصادية والمالية فى هذه الدول .

(١) ومنها أيضاً فروق الأسعار .

(٢) Due, J. F. and Robson, P. ; Tax Harmonization in the East African Commun Market, Fiscal Harmonization in Commun Markets, Columbia University Press, 1967, p. 553 - 604.

الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب غير المباشرة

في دول السوق العربية المشتركة

(عام ١٩٧١)

الدولة	مصر (١)	العراق (٢)	الأردن (٣)	سوريا (٤) (عام ١٩٦٩)
الضرائب غير المباشرة	% ٦٤	% ٦٥,٠٣	% ٨٧,٦٨	% ٧٢,٧٠
الضرائب المباشرة	% ٣٦	% ٣٤,٩٧	% ١٢,٣٢	% ٢٧,٣٠
المجموع	% ١٠٠	% ١٠٠	% ١٠٠	% ١٠٠

المصادر :

- (١) الموارد العامة للدولة لعام ١٩٧١ - ١٩٧٢ .
 (٢) U.N. Statistical Yearbook, N.Y., 1971.
 (٣) نشرات البنك المركزي الأردني .
 (٤) IMF Report, Syria, Ibid.

ويتعين على دول السوق العربية المشتركة الاختيار في مجال تنسيق الضرائب على الإنتاج أو الاستهلاك بالنسبة للقطاع الداخلي بين الاتجاهات الثلاثة التي أوضحناها من قبل . وهي الاتجاه التوحيدي والاتجاه النمطي والاتجاه التمييزي والتي يفضلها الاتجاه الأخير رغم ما ينطوي عليه من صعوبات وما يتطلبه من دراسات اقتصادية ومباحثات سياسية قد تشكل عقبة كبيرة في سبيل تطبيقها في إطار السوق العربية المشتركة . فقد اختارت الأسواق المشتركة لكل من دول وسط أمريكا الجنوبية ودول شرق أفريقيا أسلوب التوحيد في تنسيق هذه الضرائب ، باستثناء بعض الحالات المحدودة (١) .

(١) Gillim, M. Hamilton ; The fiscal aspects of the central American Common Market, Fiscal Harmonization in Common Markets, Columbia University Press, 1967, Vol. 2, p. 479.

— Due, J. and Robson, P. ; op. cit., p. 553.

إذ يؤدي توحيد الضرائب غير المباشرة في هذه الدول إلى الحد من محاولات تهريب السلع من دولة لأخرى بقصد الاستفادة من فروق أسعارها الناتج عن اختلاف أسعار الضرائب على الإنتاج أو الاستهلاك (وإن كانت الاختلافات في تكاليف الإنتاج قد تؤدي إلى إعادة التوازن في هذه الأسعار). كما يؤدي التوحيد إلى تيسير حساب الضريبة المستحقة في كل من دولة المصدر ودولة المقصد وخاصة عند إعمال مبدأ الرد؛ فضلا عما يؤدي إليه التوحيد من تبسيط الإجراءات الإدارية وسرعة إنجازها والحد من المنازعات بين المكلفين والإدارات الضريبية بشأن تفسير أحكام الضرائب. غير أن هذه المزايا لأسلوب التوحيد لا تخفى عليه الرئيسى في خلق مراكز غير متساوية للدول بحرمان بعضها من جانب هام من إيراداته الضريبية المحققة قبل التوحيد، وتمكين بعضها الآخر من تحقيق زيادة ملحوظة في إيراداته الضريبية، نتيجة لما يؤدي إليه هذا التوحيد من إعادة توزيع الأنشطة والمشروعات الإنتاجية بين دول السوق المشتركة، مما ينطوي عليه من إثارة لبعض الصعوبات المالية لبعض هذه الدول نتيجة تضائل مواردها الضريبية وعجزها عن تغطية نفقاتها العامة المتزايدة.

ولذلك يتعين الإبقاء على بعض مظاهر التفاوت في المعاملة الضريبية بين دول السوق المشتركة، بالقدر اللازم لتحقيق التوزيع الأمثل لموارد هذه الدول وتنمية أقاليمها المتخلفة في إطار أهداف السوق المشتركة^(١).

وإذا كانت دراسات التنسيق الضريبي بين دول السوق العربية المشتركة مازالت في بدايتها، وخاصة بالنسبة للضرائب غير المباشرة على القطاع الداخلي، فمن الأفضل البدء بتوحيد بعض هذه الضرائب في دول السوق، وبحث إمكانات

(١) وبذلك نقترّب من الاتجاه التمييزي الذي يتفق - رغم صعوبة تطبيقه - ومقتضيات التنمية الاقتصادية في الدول العربية بما تنطوي عليه من ضرورة خلق حوافز ضريبية تساعد على توجيه الاستثمارات العربية وتوزيعها بما يتفق والأهداف الانمائية للسوق المشتركة.

استبدال الضرائب النوعية الحالية بالحالية بالضريبة على القيمة المضافة La Taxe sur la Valeur Ajoutée وهي ضريبة عامة أثبتت تجارب تطبيقها مدى كفاءتها في تحقيق أهداف السوق المشتركة ، وخاصة إذا ما وضع لها نظام بسيط خال من التعقيدات بما يتفق وإمكانيات الإدارات الضريبية في الدول العربية وحدثة العهد بهذه الضريبة إذا ما تقرر تعميمها في كافة دول السوق العربية .

(ح) بالنسبة للضرائب على الدخل :

لم يرد في قرار إنشاء السوق العربية المشتركة أية إشارة إلى الضرائب على الدخل ووجوب تنسيقها . ومرد ذلك إلى أن تنسية المبادلات بين دول السوق قد استحوذت على اهتمام واضعي القرار . وإذا كان التنسيق بين الضرائب على الدخل وتجنب الازدواج الضريبي الدولي يعد من بين الأدوات التي تستعين بها الأسواق المشتركة لتحقيق أهدافها . فقد أظهرت تجاربها المختلفة في كل من الدول المتقدمة والدول المتخلفة مدى تواضع جهودها في هذا السبيل ، فإزال الطريق طويلاً أمام السوق الأوروبية المشتركة فيما يتعلق بتنسيق الضرائب على الدخل والثروة وبلوغ ذلك المستوى الذي حققته في مجال تنسيق الضرائب غير المباشرة .

وقد طالب مجلس الوحدة الاقتصادية بمقتضى القرار الصادر في ٢١ ديسمبر عام ١٩٧١ جميع أعضائه - ومن بينهم دول السوق المشتركة - بتوحيد الضرائب المباشرة وفقاً لتوصيات المؤتمر المالي والضريبي الذي دعي إليه المجلس في أكتوبر عام ١٩٧١ ، وذلك على أساس نظام الضريبة الموحدة على جميع مصادر الدخل . كما وافق المجلس من حيث المبدأ على مشروع اتفاقية جماعية بين دولة السبع لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من

الضرائب ، وعلى مشروع اتفاقية جماعية (فيما عدا الكويت) للتعاون في تحصيل الضرائب (١) .

ولانخفض في هذا المجال صعوبة عقد الاتفاقيات المتعددة الأطراف أو الجماعية لتجنب الازدواج الضريبي لتعذر التوفيق بين السياسات الضريبية المتبعة في مجموعة من الدول . فقد تعذر التوصل إلى عقد اتفاقية من هذا النوع بين دول السوق الأوروبية المشتركة رغم الانتهاء من إعداد مشروعها منذ منتصف عام ١٩٦٨ ورغم ما حققتة دول هذه السوق من نجاح ملحوظ في مجال التنسيق الضريبي ، ليس من المتوقع لدول السوق العربية المشتركة أن تبلغه في زمن قريب .

وعموماً ، ترجع ضآلة مظاهر التنسيق الضريبي في إطار السوق العربية المشتركة إلى تعذر هذه السوق في تحقيق أهدافها ، رغم تواضع هذه الأهداف التي اقتصرت في مرحلتها الحالية على إنشاء منطقة للتجارة الحرة بين دولها (٢) .

وبعد ، فلقد تصافرت عدة عوامل أدت إلى عدم اهتمام الدول العربية حتى الآن بالتنسيق الضريبي رغم أهميته في مجال تدعيم التعاون الاقتصادي ، من بينها انخفاض معدلات العبء الضريبي فيها واعتماد بعضها على خطط اقتصادية طويلة الأجل دون تنسيقها على الصعيد العربي ، وتعذر كل من

(١) القرار رقم ٥٧٨ في الدورة الثامنة عشر - ج - ٤ - في ٢١ ديسمبر عام ١٩٧١ .
(٢) تقرير لجنة التقييم والمتابعة العربية بناء على القرارين اللذين أصدرهما مجلس الوحدة الاقتصادية رقم ٥٥٨ - الدورة الثامنة عشر في ٢١ ديسمبر عام ١٩٧١ ورقم ٥٩٠ - الدورة التاسعة عشر في ٣ يوليو عام ١٩٧٢ . وقد أوضح هذا التقرير ضآلة حجم التبادل التجاري بين دول السوق المشتركة بالمقارنة بحجم التبادل التجاري بينها وبين مختلف دول العالم فقد بلغت نسبته فيما يتعلق بالصادرات عام ١٩٧٠ ، ٦,٣٪ ونسبته فيما يتعلق بالواردات عام ١٩٧٠ ، ٣,٦٪ .

اتفاقية السوق العربية المشتركة واتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية وغيرها من مظاهر التعاون الاقتصادي العربي رغم كونه السبيل الوحيد لتمكين الدول العربية من تحقيق تنمية سريعة ، ولعل في تطلع الدول العربية أخيراً إلى تدعيم تعاونها الاقتصادي بانعاش اتفاقية الوحدة الاقتصادية وتشجيع الاستثمارات العربية داخل نطاق العالم العربي وتقوية تعاونها السياسي بقرب إعلان الوحدة الاندماجية بين مصر وليبيا ، ما يدعو إلى زيادة الاهتمام بمختلف الدراسات في مجال التنسيق الاقتصادي العربي ، ومن بينها التنسيق الضريبي .



معهد البحوث والدراسات العربية

RESEARCH AND STUDIES INSTITUTE FOR ARABIC

عصر اتحاد الجامعات العربية